

УДК 657.471

08.00.00 Экономические науки

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ИХ ВОЗНИКНОВЕНИЯ В УСЛОВИЯХ КОМПЛЕКСНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СЫРЬЯ ПРЕДПРИЯТИЯМИ МУКОМОЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Федосеева Оксана Ивановна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код = 3324-3410
e-mail: fedoseev417@rambler.ru

Небавская Татьяна Валерьевна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код = 5268-3717
e-mail: vladsvstnv71@mail.ru
Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия

Маничкина Маргарита Владимировна
к.э.н., доцент кафедры «Экономика и финансы»
РИНЦ SPIN-код = 3926-1767
Краснодарский филиал Финансового университета при Правительстве РФ, Краснодар, Россия

В статье исследуются проблемы организации учета затрат на производство по местам их возникновения исходя из особенностей производств с комплексным использованием сырья на примере мукомольной отрасли. По мнению авторов, главным недостатком учета затрат на производство и калькулирования продукции в условиях комплексного использования сырья, является решение проблем разграничения затрат между получаемыми продуктами, а не проблем организации учета и обособления затрат по местам их возникновения и по носителям, что приводит к применению котлового метода учета затрат на производство и определения себестоимости продукции. Авторами дано теоретическое обоснование выделения центров ответственности и классификации производственных затрат в соответствии с содержанием и целями управленческого учета, что позволяет определить их состав и структуру. Предложено применение метода учета затрат на производство в зависимости от оптовой цены на продукцию, что позволит мукомольным предприятиям Краснодарского края повысить рентабельность производимой продукции, увеличить прибыль и снизить затраты

UDC 657.471

Economics

ACCOUNTING OF COSTS ON THEIR LOCATION IN THE ENTERPRISES OF MILLING INDUSTRY UNDER CONDITIONS OF INTEGRATED USE OF RAW MATERIALS

Fedoseeva Oksana Ivanovna
Cand.Econ.Sci., Associate Professor,
RSCI SPIN-code = 3324-3410
e-mail: fedoseev417@rambler.ru

Nebavskaya Tatyana Valeryevna
Cand.Econ.Sci., Associate Professor,
RSCI SPIN-code = 5268-3717
e-mail: vladsvstnv71@mail.ru
Kuban State Agrarian University named after I.T.Trubilin, Krasnodar, Russia

Manichkina Margarita Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., Associate Professor,
RSCI SPIN-code = 3926-1767
Krasnodar branch of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Krasnodar, Russia

The article considers some issues of organizing the recording of production costs by their location based on the specific features of industries with integrated use of raw materials on the example of the milling industry. In the authors' view, the main disadvantage of accounting production costs and determining the cost of production with integrated use of raw materials is tackling the problems of delineation of costs between the products received, but not the problems of organizing accounting and isolating costs by their location and by cost drivers, which leads to the application of the simple (proportional) method of accounting for production costs and determining the cost of production. The authors set out a theoretical basis for the allocation of responsibility centers and the classification of production costs in accordance with the content and objectives of Management Accounting, which makes it possible to determine their composition and structure for enterprises of the milling industry. It was suggested that the method of accounting production costs depending on the wholesale price of products could be applied, which would enable flour-milling enterprises of Krasnodar Territory to increase the profitability of the goods produced, increase profits and reduce production costs

Ключевые слова: УЧЕТ, ЗАТРАТЫ,
КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ, РАСПРЕДЕЛЕНИЕ,
МУКОМОЛЬНОЕ ПРОИЗВОДСТВО

Keywords: ACCOUNTING COSTS,
CALCULATION, DISTRIBUTION, MILLING

Doi: 10.21515/1990-4665-133-020

Основой всего продовольственного комплекса и самой крупной отраслью сельского хозяйства России является производство зерна. Около 40% общей калорийности питания обеспечивается потреблением продуктов переработки зерна (мука, крупа, хлеб), при этом потребность в белках удовлетворяется на 50 %, потребность в углеводах – на 60 %.

Статистика производства и потребления хлебобулочных изделий в России показывает, что 53 % населения нашей страны проживает в районах с недостатком производства зерна либо там, где его производство отсутствует. Обеспечить качественным сырьем предприятия перерабатывающей отрасли и при необходимости - и хлебопекарные предприятия привозной мукой - становится одной из основных и важнейших задач для других регионов. В России Сибирский Федеральный округ - лидер по производству муки - 190,2 кг муки на человека в год. После Сибири в этом «рейтинге» места последовательно занимают основные поставщики муки для остальных менее обеспеченных регионов - Центральный, Приволжский, Уральский и Южный Федеральные округа. В производстве муки в Южном Федеральном округе более 53 % приходится на Краснодарский край, а на рынке России - 5 %.

655 тыс. тонн муки в год - таков производственный потенциал мукомольной промышленности Краснодарского края. А по итогам 2016 г. при таких возможностях выработано около 550 тыс. тонн муки («ресурс» потенциала – более 16 %). Мукомольная отрасль нашего края способна легко обеспечить потребности не только собственного региона, но и поставлять продукцию за его пределы, даже за рубеж. В 2016 г. мука из

Краснодарского края экспортировалась в Турцию, Корею, Египет, Армению, Абхазию и другие страны мира.

Мукомольное производство Кубани переживает не самые лучшие времена, впрочем, как и другие производственные отрасли. У предприятий отсутствуют средства для технического оснащения, соответствующего современным требованиям. Сокращение объемов производства, увеличение налоговой нагрузки, рост цен на энергоносители также не создают условий для технического перевооружения производства. Цены на зерно растут, вызывая снижение рентабельности многих предприятий и конкурентоспособности на рынке реализации продукции. Помимо этих проблем, есть и масса других: уровень автоматизации управления производственным процессом на предприятиях остается низким, они не оснащены в достаточной степени приборами и методами оценки качества сырья и готовой продукции, нет развитой системы формирования готовых заказов продукции по требованию покупателей, не разработана система менеджмента качества производства продукции. Эти факторы отрицательно влияют на результат реализации продукции.

Агропромышленная интеграция - явление многогранное. Как социально-экономический процесс, агропромышленная интеграция реализуется в развитии различных связей предприятий в виде их сотрудничества или объединения для совместного производства, переработки, хранения и реализации продукции сельского хозяйства. Прежде всего такая интеграция должна рассматриваться на уровне предприятий, поскольку в масштабе ведомства, края или страны она не осуществима без интеграции предприятий. Кроме того, агропромышленная интеграция включает в себя многие элементы, ведь это процесс экономического, технологического и организационного соединения взаимосвязанных этапов производства, заготовки, хранения, переработки и

доведения до потребителей продуктов питания или предметов потребления из сельскохозяйственного сырья.

Таким образом, агропромышленная интеграция состоит в установлении связей (производственно-технологических, экономических, и информационных) между предприятиями, производящими сельхозпродукцию, и предприятиями, ее перерабатывающими. Крупные агрохолдинги, объединяющие на Кубани и тех, и других, все больше определяют развитие продовольственного рынка края. Агрохолдинги управление своими ресурсами сконцентрировали в интегрирующих компаниях, что позволяет им минимизировать финансовые риски. Доля интегрирующих компаний в общем балансе мощностей - 28 %, а их доля в производстве муки составляет 36 %.

Термины «расходы», «издержки», «затраты» в литературе зачастую применяют как синонимы. Но с бухгалтерской точки зрения, они всё же различны. Так, в бухгалтерском управленческом учете затраты объединяют в себе расходы и активы. таким образом понятие «расходы» менее широкое, чем «затраты». В свою очередь, понятие «издержки» более связано со сферой обращения, нежели со сферой производства. Термин «расходы» относится к использованию ресурсов, соотносящихся с доходами при определении прибыли экономического субъекта. Затраты же относятся к использованию ресурсов (в том числе и на приобретение активов).

Затраты производителя продукции непосредственно связаны с показателем себестоимости, а себестоимость – форма проявления издержек, связанных с производством товара.

Формирование расходов организации как основного элемента финансового результата исследовали и отечественные и зарубежные ученые, занятые исследованиями обеспечения развития организаций в разных отраслях народного хозяйства. Мукомольно-крупяная

промышленность не исключение в этих исследованиях. Однако, в связи с тем, что затраты на производство могут быть изменены самими производителям продукции, этот вопрос не теряет актуальности в научных исследованиях. На сегодняшний день создано много классификаций и принципов оценки затрат. Они применимы для решения различных задач в управлении деятельностью организации.

Порядок формирования расходов регулирует основной нормативный документ – Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «расходы организации». Расходы по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением продукции и ее продажей, а также приобретением и продажей товаров. К расходам по обычным видам деятельности также относят и расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Все другие расходы, не относящиеся к обычным видам деятельности, относят к прочим. Их список приведен в ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Предприятия мукомольной промышленности отличаются от предприятий других отраслей в порядке формирования себестоимости продукции. При этом общие принципы формирования себестоимости сходны с другими отраслями. Основной вопрос для производителей в мукомольной промышленности – определение затрат по видам продукции.

Для эффективного управления предприятиями любой отрасли менеджеры высшего звена нуждаются в информации о результатах деятельности по центрам ответственности и рентабельности основных видов продукции. И в мукомольной отрасли руководство каждого из предприятий вынуждено решать задачу правильного выбора системы учета затрат, такой, которая может обеспечить его информацией для оценки экономических результатов и управленческой деятельности всех структурных подразделений. Известно, что экономическую политику современного предприятия определяет хорошо отлаженная система учета и

контроля затрат с целью достижения высоких результатов производственной деятельности.

В мукомольной отрасли в основном используется система учета затрат на производство, в которой нет элементов системы контроля затрат, увязанной с организационной структурой предприятий и позволяющей вести исчисление себестоимости продукции с учетом планируемого бюджета доходов, определяемого на основе маркетинговой информации о конъюнктуре рынка. Названные обстоятельства и определяют актуальность изучаемой и решаемой проблемы.

Для ее решения рассмотрим процесс реализации различных систем учета затрат в мукомольных предприятиях Краснодарского края и определим, в чем заключаются «плюсы» и «минусы» этих систем. Исследовалась хозяйственная деятельность трех пилотных организаций края, основными направлениями деятельности которых являются хранение и складирование зерна, оптовая торговля зерном, производство муки обычного и грубого помола, крупы, гранул и прочих продуктов из зерновых культур.

Исследования проводились по материалам ОАО «Курганинский элеватор» Курганинского района, ОАО «Крыловской элеватор» Крыловского района и ОАО «Новопокровский элеватор» Новопокровского района. Выбранные предприятия помимо схожего набора основных видов деятельности, имеют еще приблизительно одинаковую схему внутривозвращенных связей между производственными секторами. В ходе исследований выяснилось, что типовой комбинат хлебопродуктов образца 80-х годов прошлого века оказался фактически самой устойчивой структурой. В его состав входят обычно заготовительный и мельничный элеваторы, мукомольный и крупяной заводы, а также комбикормовый завод. Процесс переработки зерна начинается на элеваторе, где выполняют стандартный набор операций: приемку и размещение зерна по силосам;

очистку зерна от примесей в скальператорах и воздушно-ситовых сепараторах; выделение мелкого зерна в сепараторах-фракционерах, что является отличительной особенностью подготовки зерна на элеваторе, а затем передачу предварительно очищенного зерна на мукомольный завод [7].

Доля стоимости сырья в себестоимости производства муки составляет около 80 %. Уровень себестоимости производства муки различается по регионам и в основном зависит от цен на зерно, сложившихся там, а также от разницы в стоимости электроэнергии, топлива и транспортных затрат. Выход муки на малой мельнице не превышает 70 %, тогда как крупные мукомольные заводы получают на 5 % муки больше, причем еще и более высокого качества. Поэтому себестоимость производства муки на крупных предприятиях всегда значительно ниже себестоимости на мини-мельницах. По статистике на 1 работника на средней по мощности мельнице (250 т/сутки) со штатом 35-40 человек выработка муки составляет 1430-1634 т в год, тогда как на мини-мельнице (мощностью 30 т/сутки) и со штатом 12 человек - только 549 т, то есть в три раза меньше. При этом помол 1 т зерна на мини-мельнице требует больше электроэнергии, да и расходы на оплату труда производственного персонала на мельнице малой мощностью (20 т в сутки) в 3 раза выше, чем на мельнице мощностью в 120 тонн.

И российские, и зарубежные ученые исследовали проблемы классификации затрат, управления затратами и калькулирования себестоимости продукции, а также построения систем управления себестоимостью продукции. Среди трудов по этим темам - работы Безруких П. С., Врублевского Н. Д., Друри К., Ивашкевича В. Б., Кондракова Н. П., Райан Б., Лесных О. В., Чумаченко Н. Г. и др. Однако, многие вопросы методики и организации учета затрат в мукомольной промышленности все еще недостаточно разработаны и нуждаются в

дальнейшем исследовании.

Каждое производство имеет свои особенные черты. Есть отрасли, в которых производство одного продукта влечет за собой одновременное производство других продуктов. Так возникает понятие совместного производства. Если на выходе из одного производственного цикла появляется более одного продукта, можно говорить о совместном производстве. В таких производствах затраты распределяют между всеми производимыми продуктами каким-либо избранным способом. Одновременное совместное производство нескольких продуктов наблюдается в молочной, мукомольной промышленности, нефтепереработке, деревообработке и других отраслях [4].

Каждый из совместно производимых продуктов вносит свой вклад в получение дохода. Но в процессе производства кроме основных продуктов, ради получения которых оно затевалось, получают другие продукты, которые обусловлены технологией, но «как бы не были предусмотрены» и не являются целью производственного процесса. Продукция, получаемая помимо основной в процессе производства, называется побочной. Она появляется за счет того же источника, что и основная, однако часто обладает относительно низкой рыночной стоимостью и значимой не является. Многие авторы характеризуют основные совместно производимые продукты как продукты одновременного производства, имеющие самостоятельную цену реализации, а побочные продукты - как продукты, производимые одновременно с основными, но имеющие «специфику в определении цены реализации».

Получение побочной продукции по сути носит случайный характер. Однако, при определенных обстоятельствах, например, при изменении технологии производства или рыночной конъюнктуры, именно побочный продукт, может вдруг перейти в категорию совместно производимого.

Тогда продукт из побочного превращается в один из основных продуктов.

Процесс производства делится на определенные стадии (попередельный метод учета затрат построен на этом). Но внутри процесса производства есть стадия, до которой продукты еще невозможно идентифицировать. То есть до этого момента продукт еще нельзя считать совместно производимым или побочным. Эта стадия называется точкой разделения. Вот до момента ее достижения все производственные затраты относят ко всей массе всей производимой продукции. А при достижении точки разделения становится возможным идентифицирование продуктов, а вместе с тем появляется возможность распределения затрат между ними. Но тут важным является наличие двух путей развития событий после точки разделения. Если сразу после достижения точки разделения, полученные продукты имеют какую-то рыночную стоимость, то их можно реализовать. Если же продуктам нужна еще дополнительная их обработка (т. е. они не готовы к реализации), то будет производиться далее обработка этих продуктов с последующим калькулированием затрат отдельно по каждому из них. Для чего в учете необходимо распределение затрат производства между совместно производимыми продуктами? Оно дает возможность не только оценить стоимость израсходованных материально-производственных запасов, определить себестоимость продукции, установить отпускные цены на продукцию, но и предоставляет управленческому аппарату предприятия аналитическую информацию для оценки целесообразности производства каждого вида продукта, оценки его рентабельности и дальнейшего планирования товарного ассортимента.

На практике затраты распределяют между совместно производимыми продуктами, используя разные методы. Распределение можно произвести:

- 1) на основе объема производства в натуральных показателях;
- 2) на основе стоимости реализации готовых продуктов в точке

разделения производственных затрат;

3) на основе чистой стоимости реализации;

4) методом распределения по постоянной доле валовой прибыли в объеме реализации.

Каждый из этих методов имеет свои недостатки и достоинства.

Первый из названных методов - распределение затрат между совместно производимыми продуктами на основе объема производства в натуральных показателях - является самым простым, а вместе с тем и наименее оправданным методом распределения. При производстве однородных продуктов с одинаковым уровнем спроса на них на рынке обычно используют его. В основе метода – предположение: разные виды произведенных продуктов требуют примерно одинаковых затрат труда и приносят одинаковый доход. Поэтому на производство каждого вида продукции относят долю затрат, которая рассчитывается пропорционально его доле (в натуральном измерении) в общем объеме производства.

Однако, в условиях применения этого метода рост спроса или цены реализации на какой-то из произведенных продуктов по сравнению с другими потом влияет на искажение финансового результата деятельности организации. Какие-то виды продукции будут неоправданно прибыльными, а другие - убыточными. Другая сложность в том, что метод подразумевает измерение количества совместно производимых продуктов в одинаковых натуральных единицах. А в процессе реального производства на выходе чаще получают продукты, которые имеют разное физическое состояние, поэтому их количество невозможно выразить в одних и тех же натуральных единицах измерения. Исходя из вышеназванных тонкостей, метод распределения затрат на основе натуральных показателей чаще используется при производстве совсем новых продуктов, пока цены на них на рынке еще не сложились. Если же произведенные продукты имеют рыночную стоимость уже в точке

разделения затрат, то используется второй метод - метод распределения затрат на основе стоимости реализации готовых продуктов в точке разделения производственных затрат. В основе этого метода - другое предположение: продукты с более высокими ценами реализации, требуют и более высоких затрат для их производства. Это предположение условно, потому что на практике может быть иначе. В условиях использования такого метода все совокупные производственные затраты распределяются пропорционально доходности между совместно производимыми продуктами. То есть затраты распределяют пропорционально доле стоимости реализации каждого продукта в совокупном доходе предприятия. При этом показатель прибыли от производства и реализации в процентном измерении будет одинаков для всех продуктов. Зарубежные авторы называют этот метод «средством распределения прибыли или убытков в соответствии со стоимостью реализации». Основной «минус» этого метода заключен в неразрывной сопоставимости доходности и издержкостности продуктов, как правило, не совпадающей на практике или сопоставимой, но не абсолютно равной [7].

Третий метод распределения затрат - на основе чистой стоимости реализации - самый популярный. Когда продажа совместно произведенных продуктов сразу после достижения точки распределения затрат невозможна (то есть совместно произведенные продукты на этот момент еще не имеют рыночной стоимости), используют его. Позже, после дальнейшей обработки продуктов с самостоятельным калькулированием затрат по каждому из них, они обретают рыночную стоимость. Для оценки стоимости реализации в точке разделения в таком случае, необходимо сначала определить стоимость реализации в точке продажи, а потом уже вернуться к точке разделения. А чистая стоимость реализации - это разность между окончательными продажными ценами и суммами затрат, связанных со стоимостью дальнейшей обработки произведенных

продуктов. Например, если рыночная цена продукта, полученного в совместном производстве, после последующей дополнительной обработки (стоимостью 8800 руб.), составила 18800 руб., то для распределения затрат будет взята чистая стоимость реализации. А чистая стоимость реализации равна 10000 руб. важно учитывать, что при использовании этого метода должно быть строгое соответствие между затратами и продажными ценами.

На другом принципе основан метод распределения затрат по постоянной доле валовой прибыли в объеме реализации. Этот принцип гласит: продукты, полученные в результате совместного производства, должны приносить одинаковую валовую прибыль. Валовой прибылью является разность между совокупной стоимостью реализации и суммой всех затрат на производство. Причем затраты включается все: и те, которые произведены до точки разделения, и после нее. Затем определяется доля валовой прибыли в стоимости реализации, которая и переносится на произведенные продукты. После затраты распределяются так, чтобы доля валовой прибыли сохранялась неизменной для всех совместно произведенных продуктов. Как и другие методы, этот метод распределения затрат содержит в себе определенную долю условности. Потому что допущение, что зависимость между себестоимостью продукции и стоимостью ее реализации всегда прямо пропорциональна, носит весьма условный характер.

Таким образом, становится очевидным, что выбор метода распределения затрат напрямую зависит от той цели, с которой производят их распределение.

Одной из особенностей комплексного производства является тот факт, что помимо основных продуктов производства, может иметь место выход побочных продуктов, имеющих более низкую, по сравнению с основными, потребительскую стоимость. В такой ситуации доход от

побочных продуктов производства учитывается отдельно. До момента достижения точки разделения все затраты по производству обычно относятся на себестоимость основных продуктов. А дополнительные затраты на доработку побочных продуктов, осуществленные уже после точки разделения, включаются в себестоимость побочных продуктов как необходимые только для их производства.

Для определения финансового результата деятельности организации, из суммы комплексных затрат на производство основных продуктов (выпуск которых позволил получить побочный продукт) следует вычитать сумму дохода от продажи побочного продукта.

Побочные продукты можно учесть одним из двух основных методов распределения чистого дохода от реализации в зависимости от фактического производства побочного продукта или в зависимости от фактических продаж побочного продукта.

Степень вероятности продажи побочного продукта в полном объеме определяет выбор одного из двух названных методов. Если вероятность полной реализации побочного продукта высока и изменение рыночных цен не ожидается, то используется первый метод: доход от побочного продукта признается уже на стадии его выхода из производства. Если же вероятность продажи побочного продукта в будущем времени мала, то доход от него будет признан только после его фактической реализации.

Многие авторы считают: в условиях комплексного использования сырья учет затрат следует организовать по таким объектам учета, как готовая продукция [2]. Однако в настоящее время в качестве таких объектов выделяют только извлеченные компоненты, по которым и организован учет затрат и исчисление себестоимости. Поэтому учет не дает информации о потерях, связанных с неполным использованием сырья. Таким образом, суммы убытков, понесенных предприятием от таких потерь, не выявляются и никак не анализируются. Во многих комплексных

производства затраты по отходам производства просто приравнивают к нулевым, их не определяют вовсе. Но игнорирование не исключает увеличения суммы затрат по производству товарной продукции на сумму затрат по отходам. Зато при такой ситуации складывается ошибочное мнение о высокой рентабельности извлечения из комплексного сырья одних ценных компонентов и убыточности извлечения других, потому что сумма затрат и финансовые результаты выявляются только по товарной части продукции. Выявить при этом действительную экономическую эффективность комплексного использования сырья, оценить эффективность использования сырья и эффективность использования отходов не представляется возможным. Отсутствие такой возможности отнюдь не стимулирует повышения полноты и степени извлечения ценных компонентов и поиска путей эффективного использования отходов производства.

Ряд авторов считают, что в производствах с комплексным использованием сырья в такой ситуации возможно организовать учет затрат по отдельным технологическим процессам, технологическим установкам, отдельным фазам и стадиям. Другие авторы частично не согласны с этим мнением [1]. Они считают использование в качестве объекта учета затрат отдельных производств в целом, самостоятельных комплексных производственных процессов, а также самостоятельных установок и агрегатов, обособленных заказов, переделов производства, стадий, фаз и других звеньев технологического процесса неправомерным. Так как все это по сути - места возникновения затрат, а не объекты учета затрат. Поддерживает это мнение то, что в производствах, где из одного исходного сырья за один производственный цикл одновременно получают несколько разных по составу и потребительской полезности продуктов, объектом учета затрат может быть только конкретный вид или группа продукции, работ и услуг. В большинстве случаев особенности

комплексного производства не дают возможности учитывать затраты на производство по отдельным продуктам сразу по мере расходования производственных ресурсов. А при исчислении затрат в целом по предприятию или по отдельным видам продукции невозможно вскрыть настоящие причины изменения себестоимости и невозможно обеспечить контроль снижения издержек производства и рационального использования производственных ресурсов; а также нельзя обеспечить минимизацию производственных затрат.

К бухгалтерскому учету в современных условиях хозяйствования предъявляют повышенные требования оперативности учета, в том числе и затрат на производство. Потому и возникает жизненная необходимость соединения бухгалтерского и оперативного учета с целью упреждения негативных явлений в производстве еще до момента их возникновения. И учитывать, и контролировать издержки производства более целесообразно именно там, где происходит сам процесс производства или его обслуживание. Но, к сожалению, большая часть мукомольных предприятий использует «котловой», обезличенный метод учета затрат. Этот метод учитывает все затраты на размол муки в целом по предприятию. Для расчета себестоимости основной продукции из общей суммы затрат производства просто исключается стоимость полученных побочных продуктов и стоимость используемых отходов. Убедительного обоснования такой порядок учета затрат не имеет. Ведь в производствах, где перерабатывается комплексное сырье, львиная доля текущих затрат приобретает локальное значение. Это касается в первую очередь затрат, непосредственно связанных с переработкой комплексного сырья на том или другом технологическом переделе (стадии) [3].

В каждой из трех исследуемых организаций в структуре мукомольный завод объединяет три отделения: подготовительное отделения, размольное отделения и отделение готовой продукции.

Подготовительное отделение завода - это две одинаковые секции, где отдельно подготавливают и размалывают зерно различной стекловидности. Производительность каждой из них составляет 250 т/сутки, зерно здесь очищается и подготавливается двумя параллельными потоками, производительность каждого - 125 т/сутки. В отличие от подготовительного, размольное отделение на секции не разделяют.

В трех пилотных организациях Краснодарского края, исследованных нами, в соответствии с принятой учетной политикой, в учете затрат используется попередельный метод с элементами нормативного учета в части расходования сырья.

Особенности попередельного метода учета затрат заключаются в том, что учет затрат ведется по каждому переделу в разрезе калькуляционных статей. При этом объектом учета затрат и калькуляции в каждом переделе становятся полуфабрикаты или готовые изделия конкретного передела, а отчетные калькуляции на произведенное количество единиц продукции составляются по отчетным периодам.

Следует учитывать, что детализация мест возникновения затрат должна быть разумной и целесообразной и исходить из потребностей управления, практики и технических возможностей по ведению учета. Действенность учета и качество учетной информации очень связано со степенью детализации места возникновения затрат. Чем выше детализация – тем выше качество учетной информации. Но вместе с тем, это влечет за собой и значительное увеличение объема этой учетной информации, а потому уровень детализации определяется (наряду с другими факторами) и техническими средствами, и возможностями бухгалтерского учета.

Исчисление себестоимости продукции - это составная взаимосвязанная часть процесса учета затрат на производство. Исчисление себестоимости продукции - есть часть учета и распределения затрат по носителям затрат, объектам калькуляции. Многокомпонентность сырья -

одна из особенностей комплексных производств, обеспечивающая получение одновременно нескольких видов продукции, а также отходов, имеющих некую хозяйственную ценность. Эта же особенность создает трудности при выборе объектов калькулирования и сложности непосредственно в калькуляции.

Пшеничная и ржаная мука, манная крупа - основные продукты мукомольного производства. К побочным продуктам относятся пшеничные и ржаные отруби, мучка кормовая пшеничная, кормовые зернопродукты и отходы. Только пшеничной хлебопекарной муки из зерна пшеницы производят пять сортов, а еще из нее получают восемь типов муки общего назначения, три сорта муки макаронной, манную крупу и муку обойную хлебопекарную. За счет уменьшения выхода муки высшего сорта вырабатывают муку сорта крупчатка и манную крупу. Из зерна ржи получают муку хлебопекарную сеяную, обдирную и обойную. Побочные продукты мукомольного производства также используются: в комбикормовой промышленности или на корм скоту и птице в чистом виде. Качество производимой муки зависит не только от качества сырья, но и от качества оборудования, используемого в технологии производства. В исследуемых организациях Краснодарского края из всей произведенной продукции 75 % - мука высшего сорта. Остальные 25 % продукции составляют: отруби (22,1 %), кормовые продукты (2,2 %) и отходы (0,7 %).

В трех исследованных организациях края, основное сырье - зерно пшеницы и ржи. Доля пшеницы в общем количестве зерна равна 90 %, ржи - 8 %. В муку перерабатывается зерно и других культур тоже, но доля ее в общем объеме производства незначительна.

Номенклатуру статей своих затрат предприятия мукомольной промышленности утверждают самостоятельно. Их набор тоже влияет на выбор способа учета затрат.

Технологические особенности производства тоже должны

учитываться при исчислении себестоимости продукции. На мукомольных предприятиях достаточно крупных для помола разных видов зерна выделены отдельные производственные линии. Затраты по каждому участку накапливают на отдельном счете, а после распределяют по видам продукции в соответствии с определенной методикой, принятой в учетной политике предприятия.

Предприятия, участвующие в нашем исследовании, невелики и отдельных линий для разных видов зерна на них нет. Все виды сырья перерабатывают в муку и крупу на одной технологической линии. Потому распределение косвенных расходов становится актуальной проблемой. В такой ситуации распределение косвенных расходов ведется не только между видами помола и продукции, но и между видами производств по переработке различных видов сырья. Список затрат, которые надо распределять между видами производств и видами помола, зависит от технологии производства на конкретном предприятии. Все они должны быть распределены между видами продукции. Но только одна статья - «Сырье для переработки» - содержит прямые затраты, которые не подлежат распределению. А распределять затраты в мукомольно-крупяном производстве можно, используя метод коэффициентов или пропорциональным методом.

Если разные помолы производят в обособленных цехах, расположенных в производственных корпусах, где они обслуживаются разным цеховым персоналом, то суммы по статьям затрат: «Оплата труда», «Отчисления на социальные нужды», «Содержание основных средств», «Топливо и энергия на технологические цели», «Работы и услуги вспомогательных производств», «Работы и услуги сторонних организаций» учитывают по каждому конкретному виду помола. Таким образом, в ситуации обособленности цехов эти затраты будут прямыми.

Затраты по всем статьям учитываются на основании бухгалтерских

документов. Работы и услуги будут отнесены по данным акта выполненных работ (выписанного на конкретный цех); оплата труда - согласно табелям учета рабочего времени или нарядам на сдельную работу, амортизация - в соответствии с ведомостями начисления амортизации здания и оборудования цеха; электрическая и тепловая энергия будет отнесена к затратам в соответствии с показаниями приборов учета (установленных в цехах).

Сумму общехозяйственных расходов будут распределять между готовой продукцией и незавершенным производством, оставшимся на конец месяца. Затраты, приходящиеся на готовую продукцию, будут распределены по отдельным ее видам в соответствии и пропорционально выбранной базе распределения и способу списания.

Для списания этих расходов ПБУ 10/99 «Расходы организации» допускает использовать два пути:

- включать их в затраты на производство конкретных видов продукции путем распределения аналогично распределению общепроизводственных расходов;

- списывать сумму общехозяйственных расходов как условно-постоянные сразу на счет «Продажи» с распределением между видами реализуемой продукции [5].

При списании общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» (это второй из названных способов), их надо распределить по видам реализуемой организацией продукции, работ или услуг пропорционально сумме выручки от продажи или пропорционально производственной себестоимости продукции. Кроме этих показателей в качестве базы распределения можно использовать и какой-либо другой. Выбранный организацией базу распределения должно предварительно утвердить в учетной политике организации. В ОАО «Крыловской элеватор» Крыловского района общехозяйственные расходы распределяются между

основным и вспомогательным производствами в соответствии с учетной политикой пропорционально прямым затратам на их содержание. Например, сумма прямых затрат основного производства составила 958200 руб. Прямые затраты вспомогательного производства по оказанию услуг на сторону равны 86300 руб. Сумма общехозяйственных расходов равна 67000 руб.

Общая сумма затрат основного и вспомогательного производств составила 1044500 руб. (958200 + 86300). Общехозяйственные расходы распределены в следующей последовательности:

- часть расходов, которая связана с деятельностью основного производства: $958200 \text{ руб.} : 1044500 \text{ руб.} \times 67000 \text{ руб.} = 61640 \text{ руб.};$

- часть расходов, которая связана с деятельностью вспомогательного производства: $86300 \text{ руб.} : 1044500 \text{ руб.} \times 67000 \text{ руб.} = 5360 \text{ руб.}$

В том случае, когда разные помолы осуществляются в одном цехе одними и теми же работниками, все статьи затрат, кроме затрат на сырье для переработки, будут носить косвенный характер и распределяться либо методом коэффициентов, либо с помощью комбинированного метода, сочетающего в себе метод пропорциональный и метод коэффициентов.

Б. Яковлев считает, что косвенные расходы распределять по каждому виду помола следует пропорционально количеству фактически переработанного зерна, переведенного в условный помол [1]. Переводить зерно в условный помол следует при помощи коэффициентов (таблица 1).

Таблица 1 – Коэффициенты перевода продукции в условную (Б. Яковлев)

Вид продукции	Значение коэффициента
трехсортный помол пшеницы	2
двухсортный помол пшеницы	1,9
односортный помол пшеницы на муку первого сорта	1,65
односортный помол пшеницы на муку второго сорта	1,3
обойный помол пшеницы	1
двухсортный помол ржи	2,5

обдирный помол ржи	1,25
обойный помол ржи	1,1
переработка проса на пшено	1,25
переработка на крупу: - гречихи	1,15
- овса	1,85
- ячменя	1,5
- кукурузы	1,5

Распределим для примера косвенные расходы между обойным помолом пшеницы и двухсортным помолом ржи. По данным учета при обойном помоле переработано 4060 т зерна пшеницы. С использованием коэффициента перевода (его значение равно 1) объем условного помола составит 4060 т зерна. При двухсортном помоле ржи было переработано 5800 т зерна, что составит 14500 т зерна условного помола (при коэффициенте перевода в условный помол 2,5).

Общий объем условного помола - 18560 т зерна. Именно это количество принимается за 100 % условного помола для дальнейших расчетов. А после распределения косвенных расходов (пропорционально количеству фактически переработанного зерна) удельный вес условного помола зерна пшеницы составит 27,58 %, а помола ржи - 72,42 %.

Для распределения косвенных затрат, по мнению В. Аншба, можно применять и другой подход - комбинированный. Заработная плата и отчисления на социальные нужды распределяют тогда методом коэффициентов [3]. И распределение производится пропорционально количеству перерабатываемого зерна, переведенного в условный помол по установленным коэффициентам трудоемкости каждого помола (таблица 2). Такой способ распределения используется в управленческом учете. Его применяют, когда разные помолы производились попеременно в одном цехе на протяжении месяца или, когда в одном цехе осуществляется несколько видов переработки зерновых культур. Тогда на втором этапе производят распределение затрат, которые были собраны по каждому

помолу, в разрезе видов производимой продукции. Распределение затрат может производиться двумя методами: пропорциональным методом и методом коэффициентов.

Таблица 2 – Коэффициенты перевода продукции в условную (В. Аншба)

Вид продукции	Значение коэффициента
обойный помол: - пшеницы	1
- ржи	1
сортовые помолы ржи и пшеницы	2,2
переработка проса на пшено	1,5
переработка на крупу: - гречихи	2
- овса	1,5
- ячменя	1,5
- кукурузы	2,15

Многие ученые стали сторонниками пропорционального метода, в том числе и О. Лесных [5]. В этом методе пропорции определяют на основе стоимости продукции, рассчитанной по ценам реализации. Тогда и величина затрат, отнесенных на вид продукции, будет зависеть от его цены. Очевидно: чем выше будет цена реализации единицы продукции, тем больше затрат на нее будет распределено. Каждая организация самостоятельно выбирает методику распределения затрат по видам продукции и помолам. С учетом особенностей мукомольно-крупяного производства, весь смысл разумной организации учета затрат - в минимизации количества косвенных расходов.

Изучение пилотных предприятий Краснодарского края показало, что не все они используют в расчетах рекомендованные коэффициенты на соответствующие сорта готовой продукции, а себестоимость отдельных

видов продукции в них отличается на 5-15 %. По мнению авторов-сторонников метода распределения затрат с использованием коэффициентов, его использование целесообразно только при условии, что коэффициенты уточняются и пересматриваются. Их уточнение и значения связано с изменениями технологии производства продукции, компонентов сырья, используемого при производстве продукции, изменением цен на сырье и материалы. То есть значения коэффициентов должны уточняться каждым производителем самостоятельно перед использованием в расчетах.

Подводя итог, можно сказать, что в мукомольных предприятиях Краснодарского края все затраты распределяются между видами продукции с помощью метода коэффициентов или пропорционального метода. Суть первого: затраты распределяются пропорционально объему переработанного зерна, переведенного в условный помол. А пропорциональный метод состоит в том, что пропорции для распределения затрат рассчитываются на основе стоимости продукции, рассчитанной по ценам реализации. В расчетах используют среднюю цену реализации каждого вида продукции (муки высшего, первого и второго сорта, отрубей). Так определяют стоимость каждого вида произведенной продукции в ценах реализации и общую стоимость продукции, после чего рассчитывают ценовой коэффициент - отношение стоимости каждого вида продукции к общей стоимости всех видов продукции. Чтобы определить сумму затрат по каждому из видов продукции, сумму общих затрат умножают на ценовой коэффициент. Себестоимость единицы произведенной продукции (муки и отрубей) исчисляют делением суммы затрат по конкретному виду продукции на объем его производства.

Выбрать оптимальный способ расчета себестоимости продуктов комплексного производства, организовать учет затрат так, чтобы косвенные расходы минимизировать, определить ценовую стратегию

каждому мукомольному предприятию позволяет использование пропорционального метода распределения затрат. Важно, чтобы как можно меньшая сумма затрат распределялась, как косвенные. Ведь чем меньше сумма косвенных затрат, которые распределяются по помолам и видам переработки, тем точнее и выше финансовый результат от последующей реализации продукции, полученной от помола или переработки зерновых и крупяных культур.

Важную роль в жизнедеятельности любой организации играет не только учет затрат, но и возможность их планирования.

Снижение затрат на производство продукции – задача не простая и многофакторная. Планирование затрат состоит в разработке и последующей реализации ряда мероприятий для повышения эффективности и результативности деятельности предприятия. Проблема снижения затрат решается объединением мероприятий в цельную систему постоянных действий на всех стадиях процесса производства и принятия управленческих решений. Реализация такой концепции возможна путем построения и эффективной работы в организации системы деятельности в планировании и управлении затратами на производство.

Список литературы

1. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 351 с.
2. Говдя В.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование затрат в отраслях АПК / В.В. Говдя, Ж.В. Дегальцева. – Краснодар: ПБОЮЛ Купреев, 2012. – 434 с.
3. Дегальцева Ж.В. Модель центров ответственности в системе управленческого учета затрат в организациях хлебопекарной промышленности / Ж.В. Дегальцева, З.Н. Джамирзова. – В сборнике: Аграрная наука, творчество, рост. – Сборник научных трудов по материалам 5 Международной научно-практической конференции. – Краснодар, 2015. – 212 с.
4. Кондраков Н.П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – 2-е изд. перераб. и доп. / Н.П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 352 с.
5. Лесных О.В., Овечкин А.Б. Бухгалтерский учет на предприятиях по хранению и переработке зерна: учебное пособие / О.В. Лесных, А.Б. Овечкин. – СПб: ГИОРД,

2005. – 288 с.

6. Небавская Т.В., Рожкова О.С. Место стратегического управленческого учета в системе управления организацией / Т.В. Небавская, О.С. Рожкова. – В сборнике: Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение: материалы VI Международной научной конференции. (г. Краснодар, 20-22 апр. 2016 г.). Ч. 1. / Кубанский ГАУ. – Майкоп: Изд-во Магарин О. Г., 2016. – С. 311-317.

7. Райан Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2011. – 401 с.

8. Федосеева О.И., Федосеев А.А. Актуальные проблемы стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат / О.И. Федосеева, А.А. Федосеев. – В сборнике: Новые реалии в инновационном развитии экономической мысли. – Сборник научных статей по материалам 5 Международной научно-практической конференции. – Краснодар: КубГАУ, 2017. – 284 с.

References

1. Vrublevskij N.D. Upravlencheskij uchet izderzhek proizvodstva: teorija i praktika / N.D. Vrublevskij. – М.: Finansy i statistika, 2012. – 351 s.

2. Govdja V.V. Uchet zatrat, kal'kulirovanie i bjudzhetirovanie zatrat v otrasljah APK / V.V. Govdja, Zh.V. Degal'ceva. – Краснодар: PBOJuL Kupreev, 2012. – 434 s.

3. Degal'ceva Zh.V. Model' centrov otvetstvennosti v sisteme upravlencheskogo ucheta zatrat v organizacijah hlebopekarnoj promyshlennosti / Zh.V. Degal'ceva, Z.N. Dzhampirzova. – V sbornike: Agrarnaja nauka, tvorcestvo, rost. – Sbornik nauchnyh trudov po materialam 5 Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. – Краснодар, 2015. – 212 s.

4. Kondrakov N.P., Ivanova M. A. Buhgalterskij upravlencheskij uchet: uchebnoe posobie. – 2-e izd. pererab. i dop. / N.P. Kondrakov, M. A. Ivanova. – М.: INFRA-M, 2013. – 352 s.

5. Lesnyh O.V., Ovechkin A.B. Buhgalterskij uchet na predpriyatijah po hraneniju i pererabotke zerna: uchebnoe posobie / O.V. Lesnyh, A.B. Ovechkin. – SPb: GIORD, 2005. – 288 s.

6. Nebavskaya TV, Rozhkova O.S. The place of strategic management accounting in the organization management system / T.B. Nebavskaya, O.S. Rozhkov. - In the collection: Forming the economic potential of business entities: problems, perspectives, accounting and analytical support: materials of the VI International Scientific Conference. (Krasnodar, April 20-22, 2016). Part 1. / Kuban State University. - Maikop: Publishing House Magarin OG, 2016. - P. 311-317.

7. Rajan B., Anderson H., Koldujell D. Strategicheskij uchet dlja rukovoditelja / B. Rajan, H. Anderson, D. Koldujell. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2011. – 401 с.

8. Fedoseeva O.I., Fedoseev A.A. Aktual'nye problemy strategicheskogo upravlencheskogo ucheta i strategicheskogo analiza zatrat / O.I. Fedoseeva, A.A. Fedoseev. – V sbornike: Novye realii v innovacionnom razvitii jekonomicheskoy mysli. – Sbornik nauchnyh statej po materialam 5 Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. – Краснодар: KubGAU, 2017. – 284 s.