

08.00.12. – БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657

ББК 65.052.236.33

Бадмахалгаев Лаг Цаганманджиевич,

д-р экон. наук, проф. каф. учета, анализа и налогообложения
Калмыцкого государственного университета,
г. Элиста,

e-mail: kaf-uan@yandex.ru;

Сарунова Марина Петровна,

канд. экон. наук, доцент каф. учета, анализа и налогообложения
Калмыцкого государственного университета,
г. Элиста,

e-mail: sarunova@mail.ru

ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ В УСЛОВИЯХ НОРМАТИВНОГО МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ

SPECIFIC FEATURES OF CALCULATION OF THE COST PRICE OF AGRICULTURAL PRODUCTS USING THE STANDARD METHOD OF THE COST ACCOUNTING

В статье рассматриваются предпосылки и условия калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции с применением нормативного метода учета затрат. На основе проведенного исследования в статье предложен ряд организационных мероприятий по повышению эффективности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: введение адаптированных форм первичных документов по учету материальных, трудовых и общепроизводственных затрат в подразделениях сельскохозяйственной организации, порядок отражения отклонений на счетах бухгалтерского учета. По мнению автора, предлагаемый подход к калькулированию себестоимости продукции должен обеспечивать получение оперативной информации для предварительной оценки результатов работы подразделений и организации в целом.

The article has reviewed the prerequisites and conditions of calculation of the cost price of the agricultural products using the standard method of expenses accounting. On the basis of the performed investigation the article has proposed the number of organizational measures for increasing efficiency of expenses accounting and calculation of the cost price of products: introduction of adapted forms of primary documents for accounting of the material, labor and general production expenses in the divisions of the agricultural company; procedure of reflecting deviations at the accounting accounts. In the author's opinion, the proposed approach to calculation of the products cost price shall provide for obtaining the operative information for preliminary evaluation of the results of operation of the divisions and the entire company.

Ключевые слова: себестоимость, издержки, затраты, калькуляция, нормативный метод, нормы, учет отклонений, причины отклонений, анализ, нормативная себестоимость, управленческий учет.

Keywords: cost price, expenses, expenditures, calculation, standard method, norms, accounting of deviations, reasons of deviations, analysis, standard cost price, management accounting.

В целях быстрого обнаружения и исправления негативных явлений в работе сельскохозяйственных организаций необходима система краткосрочной текущей оценки результатов их деятельности. Поэтому производственный учет издержек и себестоимости сельскохозяйственной

продукции должен обеспечивать получение оперативной информации для предварительной оценки (до завершения производственного процесса) результатов работы подразделений и в целом организации. Для оценки можно использовать плановые или нормативные издержки.

Как известно, сущность нормативного метода учета затрат сводится к следующему: до начала рабочего или календарного периода на основе обоснованных расчетов и строго нормированных размеров количественных и ценностных затрат определяется себестоимость работ или продукции, предусмотренных на данный учетный период. То есть нормативная себестоимость должна быть определена заранее, до начала каждого учетного периода. В процессе же выполнения работ ведут учет отклонений от установленных норм. Каждое отклонение от норм фиксируется в момент его возникновения в специальном документе. Такая организация учета отклонений дает возможность оперативно контролировать производство продукции и немедленно устранять имеющиеся место недостатки.

Основы организации учета отклонений от норматива сводятся к следующему: все затраты хозяйства подразделяются на три основные группы: оплата труда производственных рабочих, материальные затраты и общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Одним из основных условий организации учета труда при этом методе является заблаговременная выписка учетных листов, нарядов и других документов на выполнение сельскохозяйственных работ. Выписка таких документов должна производиться на основании соответствующего плана на каждый данный период, в котором должен быть предусмотрен перечень действующих расценок при установленных нормах выработки. В случае фактического выполнения работ с отступлением от нормальных условий эти отклонения оформляются либо особым документом, либо отдельным расчетом на самих учетных листах, нарядах и т. д. По документам на отклонения можно судить о видах и причинах отклонений от текущих нормативов расхода времени и оплаты труда. В этой связи следует заметить, что необходима систематическая сверка всех первичных документов по отработанному времени и начисленной заработной плате с текущими планами на выполнение работ.

Пример. По рабочему плану проведения весеннего сева объем работ растениеводческой бригады по посеву зерновых культур складывается из следующих операций (табл. 1).

Таблица 1

Площадь посева зерновых культур, га

	Пшеница		Ячмень	
	по плану	фактически	по плану	фактически
Рядовой сев	150	145	100	-
Перекрестный сев:				
в физическом исчислении	70	70	-	-
в пересчете на рядовой сев	140	140	-	-
Узкорядный сев	-	-	-	75
Итого в пересчете на рядовой сев	290	285	100	75

При установленной выработке 10 га за смену дневная тарифная ставка составляет: тракториста – 500 руб., рабочего-сеяльщика – 400 руб. Затраты труда рабочего времени на посев яровых зерновых в человеко-часах составили: по нормативу – 1 640 чел./ч., в том числе на посев пшеницы – 840 чел./ч., ячменя – 800 чел./ч.; фактически – 1 440 чел./ч., в том числе на посев пшеницы – 720 чел./ч., ячменя – 720 чел./ч.

Исчисление отклонений от норм и расценок по оплате труда приведено ниже в Ведомости затрат по оплате труда (табл. 2).

Разность в оценке фактического количества отработанного времени по фактической и нормативной расценкам составляет сумму отклонений от нормативов за счет изменения ценностного фактора – расценок. Разность в оценке фактического количества отработанного времени по нормативным расценкам и оценке нормативного количества времени на фактический объем работ по тем же нормативным расценкам дает величину отклонений за счет изменений в нормах рабочего времени. На основании первичной учетной документации по учету выработки нами предлагается составлять Ведомость затрат по оплате труда, примерная форма которой представлена в табл. 2.

Отклонения, выявляемые на этом уровне анализа, обычно оказываются неконтролируемыми для менеджеров. Однако исключения составляют случаи, когда неквалифицированная работа выполняется высококвалифицированным рабочим, а потому и оплачивается по повышенной ставке – отклонение оказывается контролируемым. Если администрация хозяйства была вынуждена повысить уровень заработной платы рабочим бригады вследствие инфляции или по другим объективным причинам, то возникшее по этим причинам отклонение контролироваться менеджером не может.

Таблица 2

Ведомость затрат по оплате труда

Виды работ	Затраты рабочего времени, чел./часов		Расценки за отработанный чел/час, руб.				Фонд оплаты труда производственных рабочих, руб.		Повышение (+) или сокращение (-) расходов на оплату труда, руб.		
	по нормативу	фактически	трактористам		Рабочим-сеяльщикам		по нормативу	фактически	всего	В том числе за счет	
			по нормативу	фактически	по нормативу	фактически				изменения расценок	изменения производительности труда
Посев: пшеницы	840	720	20,8	25,0	16,7	20,8	31500	33000	1500	6000	-4500
ячменя	800	720	20,8	25,0	16,7	18,3	30000	31200	1200	4200	-3000
Итого	1640	1440	-	-	-	-	61500	64200	2700	10200	-7500

Причины отклонений по производительности труда могут носить как объективный (не зависящий от работы подразделения), так и субъективный (зависящий от деятельности начальника подразделения) характер.

Объективные факторы – это низкое качество семян и посадочного материала, удобрений, в результате чего резко возрастают трудозатраты основных рабочих (на дополнительную подсадку, повторное внесение удобрений и т. д.). В этом случае ответственность ложится на начальника отдела снабжения. В числе других объективных причин – отсутствие квалифицированных рабочих кадров, низкое качество работ по ремонту сельхозтехники, ее физический и моральный износ, недостатки в организации труда. За все эти изъяды несет ответственность администрация хозяйства.

Примерами субъективных причин могут быть нарушения трудовой дисциплины в бригаде, неудовлетворительная организация рабочих мест и др.

Документирование отклонений по трудозатратам осуществляется при помощи учетных листов. Отклонения необходимо специальным образом кодировать, классифицировать по центрам ответственности (бригадам, звеньям), операциям, видам работ, причинам (например, недостатки в организации производства, поломка техники и т. д.).

Как отмечалось выше, особенностью системы нормативных затрат является учет стандартных издержек и отдельно возникших отклонений. С этой целью для отражения

возникших отклонений нами предлагается использовать балансовый счет 16. Мы предлагаем по этому счету отражать все возникшие отклонения от стандартных издержек – по трудозатратам, по основным материалам, общепроизводственным (общебригадным) расходам. При этом благоприятные отклонения записываются по кредиту счета, неблагоприятные – по дебету.

В управленческом учете списание заработной платы, начисленной основным производственным рабочим, предлагается отражать по стандартным затратам как производство фактического выпуска продукции в нормо-часах и нормативной ставки заработной платы. Для отражения операций по начислению оплаты труда рекомендуется составлять следующие записи:

Д-т 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 61 500 руб. – на сумму заработной платы по нормативу.

Неблагоприятные отклонения обособливаются на дебете счета 16, причем каждый фактор учитывается на отдельном субсчете:

Д-т 16 субсчет «Отклонение по ставке заработной платы» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 10 200 руб. – на сумму неблагоприятного отклонения по ставке оплаты труда;

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т 16 субсчет «Отклонение по производительности труда» –

7 500 руб. – на сумму благоприятного отклонения по производительности труда.

В конечном итоге разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 70 характеризует общую сумму начисленной заработной платы: $61\,500 + 10\,200 - 7\,500 = 64\,200$ руб. (см. табл. 2) и представляет собой сумму начислений по норме и возникших отклонений фактических начислений от норм.

Расход семян, нефтепродуктов и других материалов на производство осуществляется в точном соответствии с установленными нормами с указанием сортов, количества и других необходимых данных. Если при фактическом выполнении отклонений от установленных норм не возникнет, никакие первичные документы по учету затрат на материалы не составляются, так как необходимые для этого данные содержатся в нормативном документе.

Отпуск материалов в производство заведующими складами или другими материально-ответственными лицами производится на основании лимитно-заборных карт. Организация контроля за расходом материалов непосредственно при отпуске в производство не позволяет подразделениям получать большее количество материалов по сравнению с установленной потребностью. При наличии отклонений от установленной нормы дополнительный отпуск материалов может быть разрешен лишь после тщательной проверки возникшей потребности. Обработка документов при нормативном учете сводится, прежде всего, к выявлению количества и стоимости фактического расхода материалов, определению расхода их по норме и исчислению отклонений в весовых и стоимостных измерителях израсходованных материалов. Так как копии указанных документов немедленно передаются в бухгалтерию, последняя к моменту окончания посевных работ располагает всеми необходимыми данными для определения фактического расхода семян и других материалов, слагающегося из норм, предусмотренных в нормативных документах, плюс дополнительный отпуск по накладным. Получая документы на перерасход материалов, в которых должно содержаться указание причин, вызвавших перерасход, бухгалтерия тем самым располагает данными для анализа отчетной калькуляции.

Отклонения за счет цен на материалы определяются как разность в оценке фактически израсходованного количества материалов по фактической себестоимости и твердым ценам.

В табл. 3 отражены фактические и нормативные материальные затраты единицу работ.

Таблица 3

Нормативные и фактические расходы по материальным затратам

	Пшеница	Ячмень
Нормативы расхода		
Семена на 1 га посева, ц	2,1	2,2
Цена за 1 ц, руб.	400	380
Стоимость семян на 1 га посева, руб.	840	836
Горючее на 1 га посева, кг	3,5	3,5
Цена за 1 кг горючего, руб.	8	8
Стоимость горючего на 1 га посева, руб.	28	28
Фактический расход		
Семена на 1 га, ц	2,6	2,4
Цена за 1 ц, руб.	400	370
Стоимость семян на 1 га посева, руб.	1040	888
Горючее на 1 га посева, кг	3,6	3,6
Цена за 1 кг горючего, руб.	8	8
Стоимость горючего на 1 га посева, руб.	28,8	28,8

На основании приведенных данных составляется Ведомость использования материалов, форма которой приведена в табл. 4. Для дальнейших расчетов в этой таблице определяется норматив материальных затрат на калькулируемую единицу (1 га посева яровых зерновых культур).

Задолженность поставщику за приобретенные материалы отражается по стандартной цене:

Д-т 10 «Материалы» субсчет 8 «Семена и посадочный материал» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 327 200 руб.

Д-т 10 «Материалы» субсчет 4 «Топливо» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 10 920 руб.

Списание материалов на основное производство осуществляется по стандартным затратам, скорректированным на фактический объем производства:

Д-т 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство» К-т 10 «Материалы» субсчет 8 «Семена и посадочный материал» – 296 400 руб., субсчет 4 «Топливо» – 10 368 руб.

Отдельно отражаются возникшие отклонения. Счет 10 «Материалы» регулируется счетом 16, к которому открываются субсчета: «Отклонения по ценам» и «Отклонения по использованию материалов». Отклонение фактической стоимости материалов от стандартных цен будет отражено проводками:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т 16 субсчет «Отклонение по цене» – 2 200 руб. – благоприятное отклонение по стоимости семян.

Отклонения по стоимости горючего не отражаются, так как нормативная и фактическая цены на данный вид материалов совпали.

Таким образом, фактическая сумма задолженности поставщикам материалов, формируемая по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и представляющая собой сумму двух показателей – слагаемого, рассчитанного по установленным нормам и возникшего отклонения, составит: за приобретенные семена – 325 000 руб., за приобретенное горючее – 10 920 руб.

Отклонения по использованию материалов будут отражены следующим образом: Д-т 16 субсчет «Отклонения по использованию материалов» К-т 10 субсчет 8 «Семена и посадочный материал» – 38 000 руб. – неблагоприятное отклонение по использованию семян; Д-т 10 субсчет 4 «Топливо» К-т 16 субсчет «Отклонения по использованию материалов» – 552 руб. – благоприятное отклонение по использованию горючего.

Выявление отклонений по общепроизводственным расходам при нормативном методе учета должно осуществляться с подробной разбивкой по отдельным статьям в двух направлениях: по линии отклонений фактической абсолютной суммы расхода от установленного норматива и отклонений, полученных вследствие изменения в объеме производства. Необходимость такой разбивки вытекает из классификации затрат на условно-переменные и условно-постоянные.

Если объем производства отдельного подразделения или хозяйства в целом ниже запланированного, то себестоимость единицы работы или продукции будет выше даже тогда, когда общая сумма расхода остается неизменной. Таким образом, себестоимость единицы работы или продукции выше нормативной потому, что общую сумму расхода распределяют между меньшим объемом производства, выполненного в операционном периоде. В отношении постоянных расходов возникает необходимость установить,

в какой мере увеличение себестоимости вызывается недо- выполнением объема производства.

Деление общепроизводственных расходов на две части существенно отличает нормативный учет от действующей системы учета затрат в хозяйствах республики, при которой вся работа сводится к накоплению фактических затрат и их делению на выполненный объем производства без

учета соотношения условно-постоянных издержек в общей сумме фактических затрат.

Исчисление отклонений по общепроизводственным расходам, связанным с изменением объема работ и разницей, образовавшейся в результате превышения или сокращения постоянной доли расходов по сравнению со сметой, производится следующим образом (табл. 5).

Таблица 4

Ведомость использования семян и горючего

Наименование материалов	Израсходовано на производство			Расход по норме			Изменения в расходах (перерасход (+), экономия (-))			
	Количество, ц	Цена, руб.	Сумма, руб.	Количество, ц	Цена, руб.	Сумма, руб.	Всего	В том числе в зависимости от		
								использования материалов		изменения цен
							количество	сумма		
Семена:										
пшеницы	741	400	296400	609	400	243600	52800	132	52800	0
ячменя	180	370	66600	220	380	83600	-17000	-40	-14800	-2200
Итого семян	921	-	363000	829	-	327200	35800	92	38000	-2200
Горючее	1296	8	10368	1365	8	10920	-552	-69	-552	0

Таблица 5

Данные для расчета отклонений по общепроизводственным расходам

Виды работ	Фонд рабочего времени производственных рабочих, предусмотренный нормативом, чел./ч.	Запланированная сумма ОПР на данный рабочий период, руб.			Норматив ОПР на 1 чел./ч., руб.			
		Всего	В том числе		Всего	В том числе		
			постоянных	переменных		постоянных	переменных	
Посев:								
пшеницы	840	5750	1820	3930	6,85	2,17	4,68	
ячменя	800	5300	1700	3600	7,36	2,36	5,0	

Как видим, фактический фонд рабочего времени по посеву пшеницы и ячменя оказался ниже объема, предусмотренного нормативами. Фактическая сумма общепроизводственных расходов за период представлена в таблице.

Таблица 6

Общепроизводственные расходы за период

Виды работ	Всего, руб.	В том числе	
		постоянные	переменные
Посев:			
пшеницы	6100	2100	4000
ячменя	5900	1960	3940

В нашем примере фактическая посевная площадь в физическом исчислении соответствует установленной плану. Если же учесть, что перекрестный способ сева пшеницы превышал плановое задание, фактический объем работ по этой культуре также превысил плановое задание. План посева пшеницы в пересчете на рядовой сев составил 290 га, фактически посеяно 285 га. Фонд рабочего времени по этой культуре составил: по нормативу – 840 чел./ч., фактически – 720 чел./ч. С помощью расчета определим общепроизводственные расходы:

1. Нормативные ОПР 5750 руб.
2. Нормативные ОПР на фактический объем производства 5650,86 руб.
- Уменьшение ОПР за счет снижения объема производства (2–1) -99,14 руб.
3. Нормативные ОПР на фактический фонд рабочего времени 4928,57 руб.
- Уменьшение ОПР за счет снижения фонда рабочего времени (3–2) -722,29 руб.
4. Постоянные ОПР на фактический объем производства 5560 руб.

- Увеличение ОПР за счет роста постоянных ОПР (4-3) 631,43 руб.
- Увеличение ОПР за счет роста переменных ОПР (фактические ОПР-4) 540 руб.

Обратимся к порядку учетных записей. К счету 25-1 «Общепроизводственные расходы растениеводства» предлагается открыть два дополнительных субсчета: 25-1А и 25-1В. Постоянные расходы будут учитываться по счету 25-1В. Списание их на основное производство в учете осуществляется по нормам: Д-т 20-1 «Растениеводство» К-т 25-1В – 3 520 руб.

Отдельно на счете 16 субсчете «Отклонение постоянных общепроизводственных расходов» будет учтено неблагоприятное отклонение. Аналогичные расчеты выполняются по переменным общепроизводственным расходам.

Исследуя причины отклонений фактических расходов от сметных, установлено, что переменные расходы зависят от времени труда основных производственных рабочих. Таким образом, первой причиной может явиться отклонение фактического времени труда основных рабочих от сметного. Его размер определяется как разность фактических и сметных переменных общепроизводственных расходов, скорректированных на фактический выпуск продукции. Второй причиной отклонения является то, что фактические общепроизводственные расходы отличаются от сметных.

Организация учета каждого отклонения от нормального хода производственного процесса, позволяя своевременно осуществлять необходимое оперативное воздействие на недостатки в работе, обеспечивает вместе с тем возможность составлять отчетную калькуляцию почти одновременно с окончанием операционного периода, так как для установления фактической себестоимости достаточно

нормативную калькуляцию скорректировать на имеющиеся в процессе работы отклонения. Так как при нормативном методе эти отклонения учитываются непосредственно при возникновении, то к моменту окончания производственного процесса все отклонения от норматива будут известны. Кроме того, нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции не ограничивается только пла-

нированием и учетом себестоимости. Он охватывает всю оперативную работу хозяйства, устанавливая связь учета отклонений от норматива с контролем материального обеспечения, использования труда, эффективности использования техники и оборудования, а также операций по продаже продукции.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности: теория, практика и перспективы развития. М.: Финансы и статистика, 1983. 224 с.
2. Ламыкин И. А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. М.: Статистика, 1980. 168 с.
3. Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.
4. Шеремет А. Д. и др. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. 2-е изд., испр. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. 512 с.

REFERENCE

1. Aksyonenko A. F. Standard method of accounting in the industry: theory, practice and development prospects. M.: Finances and statistics, 1983. 224 p.
2. Lamykin I. A. Accounting of expenses and calculation of agricultural products. M.: Statistics, 1980. 168 p.
3. Horuzhy L. I. Issues of the theory, methodology, method and arrangement of the management accounting in agriculture. M.: Finances and statistics, 2004. 496 p.
4. Sheremet A. D. et al. Management accounting : textbook / edited by A. D. Sheremet. 2-d edition, revised. M.: Publishing house FBK-PRESS, 2003. 512 p.

УДК 657.6
ББК 65.052.206.2

Калиничева Раиса Васильевна,
д-р экон. наук, профессор, проректор по научной работе
Волгоградского кооперативного института – филиала Российского университета кооперации,
г. Волгоград,
e-mail: kalina-rv@mail.ru;
Чекмаковский Павел Павлович,
аспирант каф. экономики и аудита
Волгоградского кооперативного института – филиала Российского университета кооперации,
г. Волгоград,
e-mail: chekmakovsky@yandex.ru

СИСТЕМА ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

THE SYSTEM OF THE INTERNAL ECONOMIC CONTROL OF THE COSTS MANAGEMENT IN THE CONSUMER COOPERATIVES

В статье приведена концептуальная схема системы внутрихозяйственного контроля управления затратами, рассмотрены основные составные части данной системы. Особое внимание уделяется рассмотрению элементов управленческого цикла, показана их взаимосвязь и взаимозависимость, а также интеграция с функцией контроля. Сделан вывод о том, что внедрение и эффективное функционирование системы внутрихозяйственного контроля управления затратами в системе управления организацией является одним из главных условий успешной деятельности организаций потребительской кооперации.

The article has presented a conceptual scheme of the internal economic control of the costs management; the main components of the system have been examined. Particular attention has been paid to the elements of the management cycle, their

interrelation and interdependence has been demonstrated, as well as the integration with the control function. It has been concluded that the introduction and effective functioning of the internal economic control of the costs management within the system of the company management is one of the main conditions for the consumer cooperatives successful activity.

Ключевые слова: контроль, внутрихозяйственный контроль, система внутрихозяйственного контроля управления затратами, затраты, элементы управленческого цикла, методы внутрихозяйственного контроля, принципы внутрихозяйственного контроля, мониторинг средств контроля, управление затратами, потребительская кооперация.

Keywords: control, internal economic control, system of internal economic control of costs management, costs, components of management cycle, methods of internal economic