

ПРОБЛЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ПТИЦЕВОДСТВЕ

© 2011 В.А. Будасова*

Ключевые слова: себестоимость продукции птицеводства, сравнительный анализ калькуляционных приемов, методика расчета показателей операционного анализа деятельности предприятия.

Рассматриваются проблемы и методика калькулирования себестоимости продукции птицеводства. Проанализированы возможные методы калькулирования затрат, выявлены их сильные и слабые стороны.

С развитием в России конкуренции и свободной системы ценообразования усиливается роль затрат как важнейшего фактора, влияющего на рост прибыли, как одного из основных источников формирования средств организации.

От точного определения себестоимости продукции зависит эффективность производства. Чтобы оперативно управлять затратами, реагировать на изменение рыночных цен, необходимо вести точный учет затрат и оперативно исчислять себестоимость продукции птицеводства.

Птицеводство как отрасль животноводства имеет свои особенности в организации производства, технологии, что, несомненно, накладывает отпечатки на формирование объектов учета затрат.

Правильный выбор объектов учета затрат позволяет более эффективно осуществлять контроль за формированием уровня затрат, а также способствует более верному исчислению себестоимости полученной продукции.

Объекты учета затрат не следует объединять с объектами калькуляции. Это разные понятия. Объекты калькуляции - это продукты труда организации и ее подразделений, то есть произведенные организацией отдельные виды продукции или их группы, работ или услуг, по которым рассчитывается себестоимость единицы продукции.

В основу определения номенклатуры объектов калькуляции по продукции птицеводства в первую очередь должны быть положены:

♦ различия в потребительских свойствах произведенной продукции, определяемые видом птицы, ее производственным направлением, породой;

♦ способы получения продукции, отличающиеся технологией и организацией производства.

Однако для сельскохозяйственного производства, в частности птицеводства, присуща такая особенность, что объекты учета не совпадают с объектами калькуляции, поэтому каждый аналитический счет в птицеводстве может иметь несколько носителей затрат.

Изменение номенклатуры объектов учета и объектов калькуляции происходит под влиянием совершенствования организации производства, технологических процессов, зависит от характера продукции, от трудоемкости учетной работы.

Для правильного ведения бухгалтерского учета в птицеводстве большое значение имеет его организация с учетом специфических технологических особенностей, присущих этой отрасли. Известно, что если группировку статей затрат можно унифицировать, то объекты учета и методику калькулирования себестоимости продукции устанавливается применительно к конкретным условиям. Поэтому важно установить порядок определения себестоимости продукции птицеводства с учетом специализации производства.

Анализ сложившихся условий хозяйствования на предприятиях птицеводства, специализирующихся на производстве товарного яйца и мяса птицы, показал, в соответствии с

* Будасова Виктория Александровна, аспирант Псковского государственного политехнического института. E-mail: vikki28-09@bk.ru.

методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, объектами исчисления себестоимости продукции в птицеводстве являются: по родительскому стаду - племенные яйца, 1000 шт.; по промышленному стаду - пищевые яйца, 1000 шт.; по выращиванию молодняка - прирост живой массы, 1 ц; по инкубации - суточные птенцы, 1000 гол.¹

В процессе калькулирования при этом выделяют побочную продукцию птицеводства - помет, пух, перо, отходы инкубационного цеха - оценивается по ценам возможной реализации или использования.

Исчисление фактической себестоимости яиц, прироста живой массы молодняка птицы, птенцов суточных производится в следующей последовательности:

1. Исчисление фактической себестоимости работ, услуг вспомогательных производств, оказывающих услуги основному производству.

2. Распределение общехозяйственных и общепроизводственных расходов.

3. Определение общей суммы производственных затрат по родительскому и промышленному стаду и молодняку птицы в возрасте 1 - 95 дн. и 96 - 154 дн. (в зависимости от технологии производства) и цеху инкубации.

4. Исчисление себестоимости 1 тыс. шт. инкубационных или пищевых яиц, 1 ц прироста живой массы, 1 тыс. гол. птенцов суточных.

Теперь рассмотрим порядок расчета фактической себестоимости птицеводства (табл. 1).

Для исчисления фактической себестоимости 1000 шт. яиц по промышленному и родительскому стаду кур необходимо из общей суммы затрат по содержанию взрослого стада птицы исключается стоимость побочной продукции (пух, перо, помет, битые яйца, включая тек). Оставшаяся сумма затрат составляет себестоимость яиц. Разделив полученную сумму на количество племенных или пищевых яиц, можно получить себестоимость 1000 шт. соответствующих яиц.

Из полученных расчетов видно (см. табл. 1), что при калькулировании себестоимости товарных и племенных яиц стоимость побоч-

ной продукции исключается из общей суммы затрат. Поэтому, это не приводит к искажению реальной стоимости основной продукции, а в дальнейшем - к обоснованным управленческим решениям. Положительным фактом является то, что калькуляция себестоимости продукции происходит на ежемесячной основе, что отвечает требованию оперативности информации.

Себестоимость 1 гол. суточного молодняка определяется путем деления суммы затрат на основную продукцию с учетом переходящих остатков незавершенного производства на количество суточных птенцов.

В затраты незавершенного производства входит стоимость заложенных яиц и затраты по инкубации за период их пребывания в инкубаторе до 1 января. Стоимость незавершенного производства по цеху инкубации на конец года определяется как, фактическая себестоимость одного яйца в инкубаторе умножается на количество заложенных яиц и прибавляется произведение себестоимости функционирования одного дня инкубатора на период инкубации в днях до 1 января.

Затраты по выращиванию и откорму молодняка всех видов птицы складываются из стоимости суточного молодняка согласно калькуляции инкубационного цеха, стоимости покупного суточного молодняка и всей суммы затрат по их содержанию в течение отчетного года, исключая стоимость побочной продукции. Стоимость побочной продукции определяется исходя из фактических затрат на ее уборку и хранение, суммы амортизации основных средств по удалению помета из птичников и других расходов.

Для расчета фактической себестоимости 1 ц прироста живой массы сумму затрат на выращивание молодняка птицы, за вычетом стоимости павшей птицы и вычитается стоимость побочной продукции. Полученная сумма делится на количество прироста живой массы (исключая вес павшей птицы).

Для оценки выбывшего и оставшегося на конец года исчисляется себестоимость 1 ц живой массы. Себестоимость 1 ц живой массы птицы исчисляется делением полученной суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции, определенной по фактическим затратам, на количество центнеров прироста живой массы.

Таблица 1

Калькуляция себестоимости продукции птицеводства

Показатели	Виды продукции									
	племенные яйца		пищевые яйца		прирост живой массы		суточные птенцы			
	всего, руб.	на ед., руб. на 10 шт.	всего, руб.	на ед., руб. на 10 шт.	всего, руб.	на ед., руб. на 1 кг.	всего, руб.	на ед., руб. на 1 гол.	всего, руб.	на ед., руб. на 1 гол.
1. Зарплата с начисл.	887 618	2,56	6 104 871	0,81	1 953 965	6,00	496 757	1,24		
2. Корма	3 960 485	11,44	80 966 195	10,71	14 603 190	44,84	1 159 889	2,89		
3. Прочие	1 734 992	5,01	16 517 342	2,18	6 018 111	29,83	265 052	0,66		
В том числе:										
аренда	515 964	1,49	2 032 440	0,27	1 347 000	4,14	20 388	0,05		
текущий ремонт	250 535	0,72	2 850 676	0,38	974 443	2,99	45 860	0,11		
электроснабжение	338 257	0,98	2 046 490	0,27	1 168 645	3,59	69 033	0,17		
отопление	198 965	0,57	1 915 575	0,25	631 946	1,94	49 034	0,12		
ветобслуживание	38 931	0,11	234 340	0,03	1 066 258	3,27	32 560	0,08		
транспорт	57 381	0,17	1 449 381	0,19	175 461	0,54	0	0,00		
вода	64 799	0,19	771 669	0,10	206 465	0,63	2076	0,01		
падеж взр. птицы	131 624	0,38	2 885 050	0,38	0	0,00	0	0,00		
4. Накладные	1 497 658	4,33	13 065 050	1,73	3 695 714	11,35	310 806	0,77		
5. Итого затрат	8 080 753	23,34	116 653 458	15,42	26 270 980	80,66	2 232 504	5,56		
6. Стоимость побоч. продукции	20 812	0,06	190 333	0,03	16 801	0,05	4916	0,01		
7. Себест-ть основ. продукции	8 059 941	23,28	116 463 125	15,40	26 292 245	80,61	2 227 588	5,55		
8. Произведено яиц, тыс.шт.	X	3462,69	X	75 631,65	X	X	X	X		
9. Произведено привеса, ц	X	X	X	X	X	3256,875	X	X		
10. Выведено здор. сурт. молод., тыс. гол.	X	X	X	X	X	X	X	X	401,208	

В производстве мяса птицы калькулируется себестоимость только основной продукции - мяса птицы, т.е. применяется бесполуфабрикатный нормативный метод калькулирования, который является наиболее точным и особенно эффективным при определении себестоимости, являющейся основой для исчисления цены на продукт.

Все затраты в цехах убоя и обработки птицы относятся только на основную продукцию - мясо птицы. Стоимость возвратных отходов вычитается из стоимости живой птицы, израсходованной на производство мяса птицы, стоимость сопутствующей продукции вычитается из производственной себестоимости мяса птицы.

Себестоимость 1 т (ц) мяса по его видам определяется делением общей суммы затрат, включающей стоимость забитых животных и приходящейся части распределяемых расходов по содержанию убойных цехов, за исключением стоимости субпродуктов, пуха, пера и другой побочной продукции по планово-учетным ценам на массу полученной продукции.

Затраты на производство яиц и мяса птицы при существующей методике исчисления себестоимости птицеводческой продукции не отражает действительных затрат на производство ее отдельных видов. Одним из недостатков действующей методики исчисления себестоимости продукции птицеводства яичного направления, является списание убытков от реализации мяса взрослых кур на удорожание себестоимости яиц. Такой порядок исчисления себестоимости яиц и мяса птицы не отражает объективную картину затрат на производство продукции птицеводства и не дает достоверной информации о рентабельности отдельных видов продукции и не учитывает поведение затрат при изменении спроса².

В настоящее время предприятиям необходимо уделять особое внимание снижению и оптимизации затрат на производство. Это требует систематического контроля издержек производства.

Для контроля издержек нужна информация о затратах по местам их возникновения, по видам продукции, по предприятию в целом, и для этого применяют учет затрат, который может быть осуществлен различными методами. Выбор метода учета затрат на про-

изводство производит само предприятие в зависимости от особенностей производственного процесса, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции. Чтобы понять какой калькуляционный прием наиболее рационален, прост в обращении нужно проанализировать все существующие методы учета затрат, выявить их сильные и слабые стороны.

В стоимостно-ориентированном учете используются различные методы калькулирования затрат и расчета себестоимости, среди которых самые распространенные - ABC-костинг, LC-костинг, JIT-костинг, таргет-костинг, калькуляция на основе цепочки ценностей (табл. 2)³.

Для выбора калькуляционных приемов руководству предприятия важно четко представлять себе отличия между ними, а также понимать, как именно выбор того или иного метода отразится на финансовом результате деятельности предприятия.

На предприятиях птицеводства применяется метод учета затрат и исчисления полной фактической себестоимости, аккумулирующей все прямые и косвенные затраты, связанные с производством и реализацией продукции, без разделения их на переменные и постоянные.

На предприятии при обработке бухгалтерских данных за месяц, определяется фактическая себестоимость в сопоставимых ценах продукции только в следующем месяце. Поэтому руководство предприятия не может принимать оперативные управленческие решения по снижению себестоимости продукции.

В данной связи для улучшения управления производством в организации предлагается использовать альтернативный традиционному метод "директ-костинг", являющийся одним из наиболее прогрессивных методов учета затрат и позволяющий осуществлять управление производством более эффективно.

Калькулирование себестоимости по методу "директ-костинг" позволяет проводить операционный анализ деятельности предприятия, определяя такие важнейшие в управлении производством показатели, как порог рентабельности, запас финансовой прочности и сила воздействия операционного рычага (табл. 3).

Таблица 2

Сравнительный анализ основных калькуляционных приемов в управленческом учете

Системы учета затрат	Использование в управленческом учете	Преимущества	Недостатки
AB-костинг (ABC)	Актуальна для производств, в которых накладные расходы представляют значительную часть производственных затрат	<ol style="list-style-type: none"> Обеспечивает более точное калькулирование себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов. Обеспечивает исчисление себестоимости бизнес-процессов, как нового объекта калькулирования 	<ol style="list-style-type: none"> Повышает трудоемкости калькулирования. Существует проблема с выбором драйверов затрат. Не доказано, что применение ABC улучшает рентабельность производства
LC-костинг	Имеет перспективы применения, но недостаточно актуальна в производствах с медленными темпами изменчивости продукции	<p>Оценивает и учитывает расходы за весь срок жизни продукта для того, чтобы определить, позволяет ли полученная от него прибыль на этапе производства, покрыть расходы, понесенные на допроизводственной и постпроизводственной стадиях</p>	<ol style="list-style-type: none"> Существует проблема точного определения срока каждой из стадий жизненного цикла. Все расчеты приходится осуществлять в условиях высокой степени неопределенности
JIT-костинг	Ориентивана данная система на спрос. Наибольший эффект можно достичь при использовании в холдинговых структурах	<ol style="list-style-type: none"> Уменьшение запасов, затрат на хранение, потерь при хранении, сокращение учетных записей и упрощение ведения учета. Устранение видов деятельности, не создающих стоимость 	<ol style="list-style-type: none"> Сложно избежать ошибок в ассортименте и срывов поставок. Необходимо создание цепочки предприятий-партнеров, работающих по этой же системе
Таргет-костинг	Имеет перспективы внедрения в промышленное производство. Целью применения таргет-костинга является координация производственного процесса, чтобы фактическая себестоимость продукции максимально приближалась к плановой	<p>Прецизно совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями</p>	<p>Время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться из-за многочисленных разногласий в процессе перепроектирования</p>
Калькуляция на основе цепочки ценностей	Наиболее перспективна для минимизации затрат. Позволяет оптимизировать структуру организации для целей стратегического менеджмента, построить цепочку создания стоимости с наименьшими производственными затратами	<ol style="list-style-type: none"> Формирование учетной информации о вкладе каждого ценного вида деятельности в достижение конкурентного преимущества. Возможность оптимизации затрат на протяжении всей цепочки ценностей 	<ol style="list-style-type: none"> Предусматривает гибкую структуру управления. Основной трудностью будет объективная идентификация ценных видов деятельности и их статуса

Таблица 3

Расчет показателей операционного анализа деятельности предприятия

№ п/п	Показатели	Виды продукции			
		Яйцо, тыс. шт.	Мясо птицы в ж.в., ц	Яичный порошок, ц	Помет, т
1	Выручка от продажи	229 379,7	30 456,5	4503	649,3
2	Переменные затраты	118 589,87	22 585,16	3456,08	388,58
3	Маржинальный доход	110 789,83	7871,34	1046,92	260,72
4	Коэффициент маржинального дохода	0,483	0,258	0,232	0,402
5	Цена	1,723	25,97	52,08	77,62
6	Удельные переменные затраты	1,58	5,61	11,98	0,0465
7	Удельный маржинальный доход	0,143	20,362	40,105	77,574
8	Постоянные затраты	19 305,33	3923,24	753,52	100,82
9	Порог рентабельности:				
	в натуральном выражении	135 039,7	192,7	18,8	1,3
	в денежном выражении	39 969,83	15 180,15	3241,03	251,08
10	Запас финансовой прочности:				
	в денежном выражении	189 409,87	15 276,35	1261,97	398,22
	в процентах от выручки, %	4,74	1,01	0,39	1,59
11	Прибыль (убыток) от продажи продукции	91 484,5	3948,1	293,4	159,9
12	Сила воздействия операционного рычага	1,211	1,994	3,568	1,631

Предлагаемая методика предоставит руководству широкие возможности моделировать на практике различные комбинации объема продаж, затрат и прибыли, выбирая из них наиболее приемлемую, позволяющую возместить издержки.

¹ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирова-

ние себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве: утв. М-вом сельск. хоз-ва РФ от 6 июня 2003 г. № 792.

² Хоружий Л.И., Джикия К.А., Хоружий В.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях. М., 2005. С. 136.

³ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. М., 2003.

Поступила в редакцию 21.03.2011 г.