

Особенности технологического процесса зернового производства и их влияние на формирование объектов учета затрат и калькулирования

© 2009 З.А. Костина

Камышинский технологический институт (филиал)
Волгоградского государственного технического университета

Определен порядок калькулирования себестоимости в условиях выделенных бизнес-процессов по циклам зернопроизводства, а также влияние особенностей технологического процесса на выбор объекта учета затрат и калькулирования.

Ключевые слова: зернопроизводство, бизнес-процессы, центр ответственности, объекты учета затрат и калькулирования.

Эффективность организации системы бухгалтерского учета затрат на производство зерновых и правильность его ведения в значительной степени зависят от следующих технологических и агробиологических особенностей зернопроизводства:

- главным средством производства является земля. Отсюда возникает задача обеспечения точного учета земельных угодий и вложений. При этом в натуральных показателях (гектарах) учитываются земельные угодья, а в денежном выражении - дополнительные (в качестве капитальных) вложения и покупные земли;

- большое пространственное распространение зернопроизводства с использованием различных видов сельскохозяйственной техники. Значит, должен обеспечиваться достоверный учет всех мобильных машин и механизмов;

- процесс выращивания зерновых культур носит длительный характер (зачастую превышающий календарный год). По отдельным зерновым культурам затраты осуществляются в отчетном году, а продукцию получают только в следующем отчетном году (озимые зерновые культуры). По данной причине в учете производят разграничение затрат по производственным циклам, не совпадающим с календарным годом: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай будущих лет и затраты текущего года под урожай этого же года;

- от одной зерновой культуры получают несколько видов продукции: основную, побочную и сопряженную. Это приводит к необходимости разграничения затрат в бухгалтерском учете;

- часть зернопродукции поступает на внутрихозяйственное потребление (внутренний оборот): на семена, корм скоту, в переработку. Это требует четкого отражения движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота.

Современное сельскохозяйственное предприятие - сложный производственный организм, в котором процессы зернопроизводства осуществляются в разное время и в разных частях организационно-экономического пространства предприятия. Поэтому необходимо установить место формирования (возникновения) затрат, которое может быть представлено отраслью предприятия или его отдельным подразделением. Все зависит от организационно-экономической структуры сельскохозяйственного предприятия, наличия в нем тех или иных отраслей и служб.

Однако простое закрепление учетной информации о затратах по местам их возникновения, даже с подробным подразделением по бригадам, звеньям ничего не даст, если никто не будет отвечать за соблюдение условий организации зернопроизводства, его технологии, а также за произведенные расходы и их объем. Следовательно, необходимым становится выделение центров ответственности.

Наиболее приемлемая форма выделения центров ответственности в сельском хозяйстве - центры затрат. Именно в таких подразделениях протекает весь технологический процесс производства продукции, в том числе и зерна, и формирование основных затрат производства. Поэтому важно именно здесь исследовать состав и содержание затрат, зависимость от технологии производства, порядок их формирования и отнесения в себестоимость товарной продукции.

По мнению В.Ф. Паляя, "в реальных условиях производства места возникновения отличаются от центров затрат четким местом в структуре предприятия... и представляют собой два самостоятельных объекта учета производственных затрат. Места возникновения затрат - это структурные подразделения предприятия... центры затрат - это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся едино-

образом функций и производственных операций... направленностью затрат. Центры ответственности - это группировка затрат на производство по хозяйственным подразделениям и ответственным лицам”¹.

Исследование организационной и производственной структуры обследуемых нами сельскохозяйственных производственных кооперативов Камышинского района Волгоградской области показало, что она традиционно ориентирована на формирование учетно-аналитической информации по структурным подразделениям, а современные методы управления затратами предполагают определение стоимости зернопродукции по видам деятельности в разрезе бизнес-процессов. Как правило, производственная структура отражает виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством, а организационная структура выражена штатным расписанием.

Организационная структура СПК “Таловский” Камышинского района Волгоградской области подтверждает использование устаревших подходов к формированию центров ответственности (рис. 1).

Технология возделывания зерновых культур - это комплекс агротехнических приемов, выполняемых в определенной последовательности, направленный на удовлетворение требований биологии культуры и получение высокого урожая заданного качества.

В целом технология производства товарного зерна имеет линейный и непрерывный характер, завершающийся выходом продукции. При этом продукция, получаемая от каждой зерновой культуры, подразделяется на основную (товарное зерно) и побочную (солома), а также зерноотходы, которые являются объектами учета затрат.

Принимая во внимание технологические особенности выращивания зерновых культур, в экономической литературе выделяют такие объекты учета затрат, как: группы зерновых культур (озимые, яровые, зернобобовые), сельскохозяйственные работы, затраты, подлежащие распределению, и прочие объекты. Соглашаясь с данной точкой зрения, считаем, что в современных условиях при использовании в сельскохозяйственных организациях различных форм организации труда и его оплаты (коллективные, внутрихозяйственная кооперация, договорные работы) объектами учета затрат в зернопроизводстве должны стать этапы технологических процессов производства по подразделениям (бригадам, звеньям), а на уровне орга-

низации в целом - этапы технологических процессов по конкретным группам культур, сельскохозяйственные работы и пр. Это дает возможность контроля и анализа затрат по процессам и циклам (периодам) производства.

Несомненно, вышеуказанное ведет к значительному увеличению объектов учета затрат, но позволяет оперативно контролировать отклонения фактических затрат от их технологических норм, принимать управленческие решения не после завершения производственных процессов, а непосредственно при их осуществлении. Это позволит повысить эффективность производства продукции путем увеличения урожайности зерновых культур при снижении ее себестоимости. Недостатком является то, что не устраняется дублирование при сводке данных и пассивность работы бухгалтерской службы.

Однако данный вопрос, кроме как от организационно-технологических особенностей, зависит также от степени централизации и децентрализации учета и уровня его механизации.

Объектами калькуляции следует считать не только конечную продукцию с учетом ее качества - полноценное зерно, зерноотходы, солому, но и виды работ по циклам производства (осенне-зимние работы, весенние работы, летние работы) в зависимости от принятой учетной политики организации.

Калькуляционная единица - количественная мера конкретного объекта калькулирования. Она не может подменить собой объект калькулирования, является метрической единицей измерения конкретного объекта. Калькуляционный объект выражает весь объем продукции данного вида или работ, а калькуляционная единица - только ту его часть, которая характеризует себестоимость данного вида зернопродукции (работ). Поэтому при производстве зерновых культур калькуляционными единицами являются объем работ в гектарах и объем зернопродукции в центнерах.

Таким образом, научные исследования экономической литературы показали, что в сельскохозяйственных организациях систему объектов учета затрат и калькулирования при производстве продукции зерновых культур можно представить в виде следующей схемы (рис. 2).

Формирование себестоимости продукции основано на следующих принципах:

- четкое разграничение издержек предприятий по сферам хозяйственной деятельности;
- непосредственная связь затрат с процессами производства и обращения;
- возмещение затрат в процессе воспроизводства для возобновления основной производственной деятельности;

¹ Палий В.Ф. Основы калькулирования. М., 1987. С. 25.

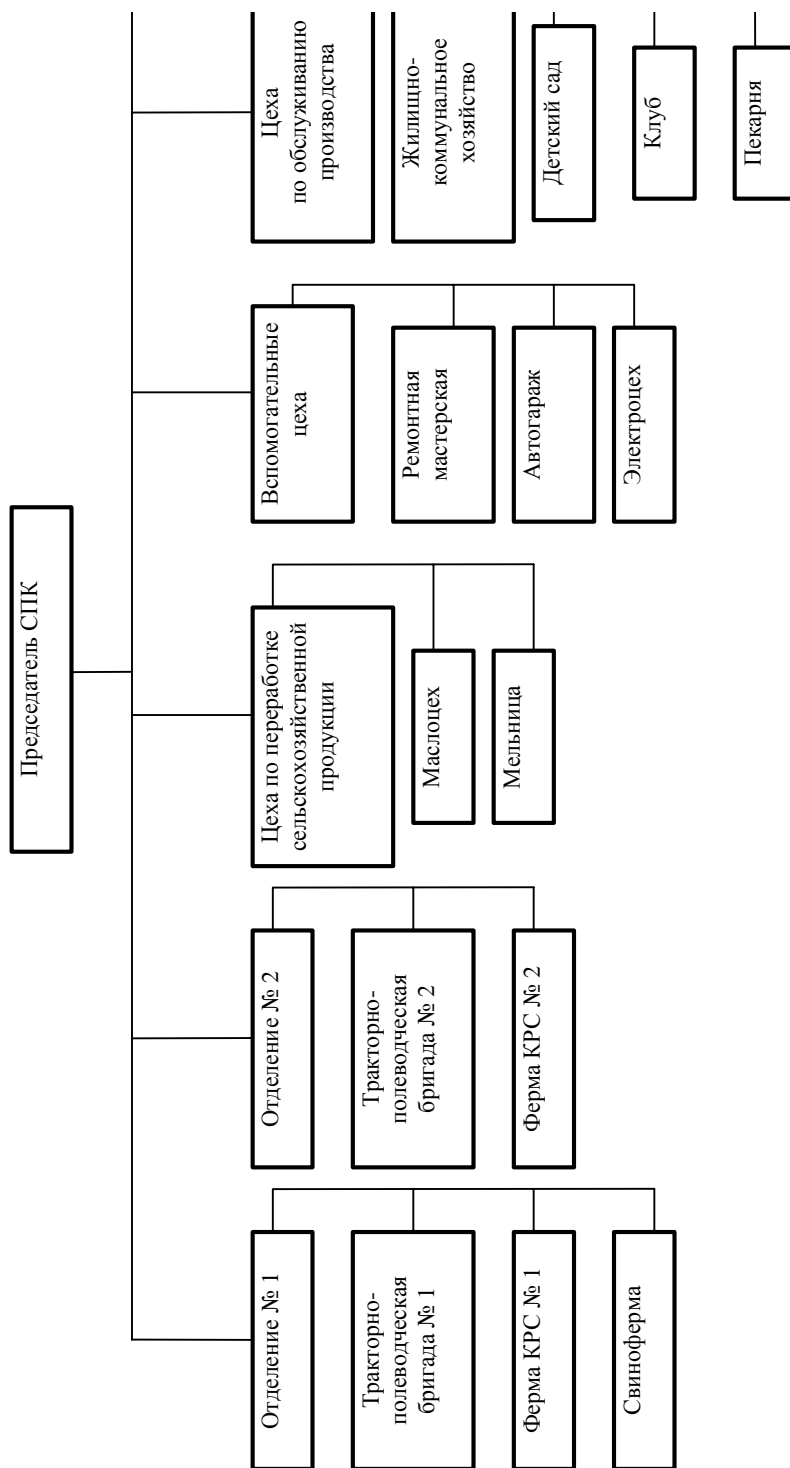


Рис. 1. Центры ответственности СПК «Таловский» Камышинского района Волгоградской области, влияющие на формирование учетно-аналитической информации о себестоимости зерновых культур

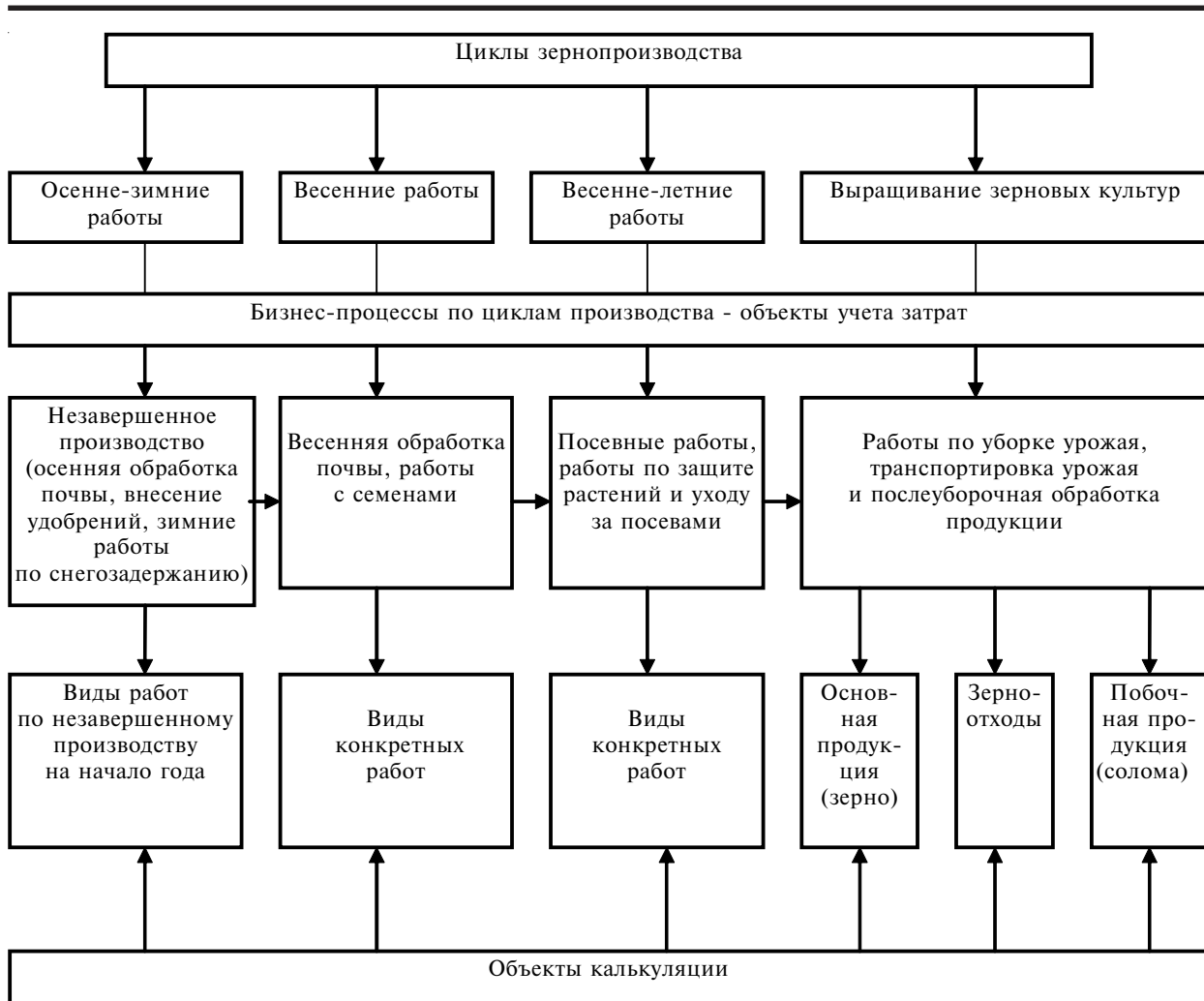


Рис. 2. Объекты учета затрат и калькуляции зернопродукции по циклам зернопроизводства

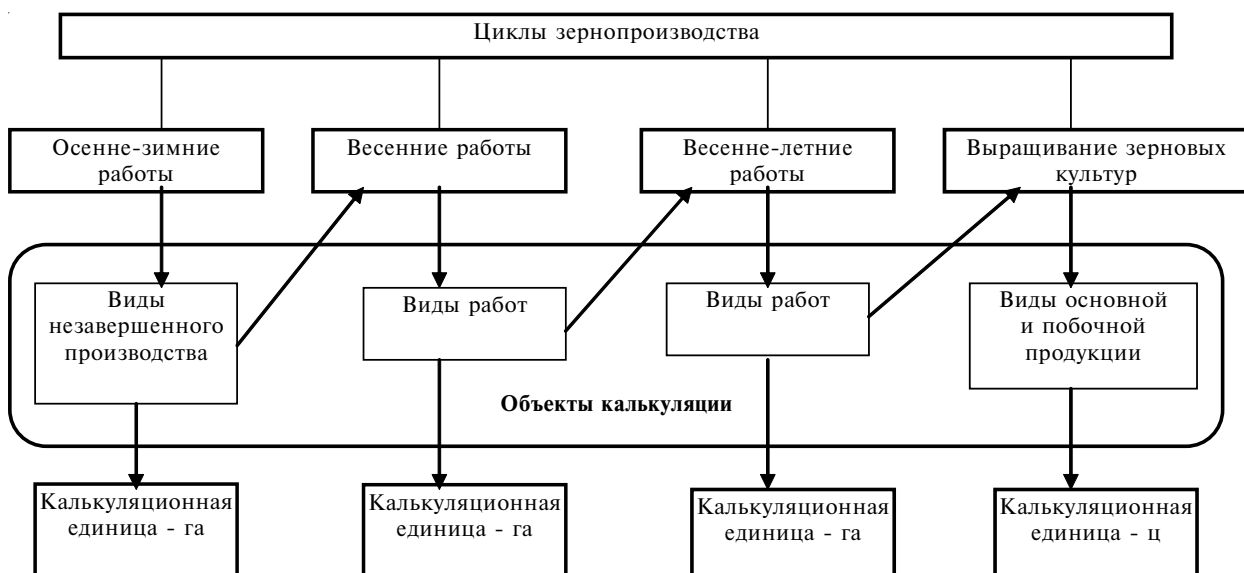


Рис. 3. Схема процесса калькулирования себестоимости при выращивании зерновых культур

- полный учет фактических затрат независимо от степени соблюдения норм, стандартов качества, технологических и других условий;

- прямая связь производства с временным фактором.

Кроме того, в мировой практике выделяют такие принципы формирования себестоимости, как:

1. Затраты должны быть приближены к местам их возникновения, каждый вид затрат должен быть исчислен по тому центру, в котором он возникает. Это положение вытекает из принципа учета “причинности” или “сопоставления затрат и доходов”.

2. В себестоимость не должны включаться неосуществленные расходы.

3. Отход от консерватизма. В рамках учета затрат на производство данный принцип не используют, так как можно получить неправильную информацию, которая отрицательно повлияет на принятие соответствующих решений.

4. В себестоимость продукции нельзя включать потери сверх норм.

5. В себестоимость продукции следующих отчетных периодов не включаются затраты прошлых отчетных периодов, что не относится, однако, к расходам будущих периодов.

На основе исследования технологического процесса выращивания зерновых культур и определения объектов учета затрат и калькулирования нами разработана схема процесса калькулирования себестоимости зернопродукции, работ в условиях выделенных бизнес-процессов по циклам зернопроизводства (рис. 3).

Одна из задач калькулирования себестоимости продукции зерновых культур - правильно отразить и распределить затраты по объектам, чтобы отнести их на каждый вид произведенной продукции в той мере, в какой они отражают стоимость используемых средств в соответствии с фактической степенью участия последних в производстве данных видов продукции. Для этой цели, как уже было отмечено, необходимо калькулировать себестоимость продукции и работ в результате каждого этапа технологического процесса и тем самым обеспечить управление затратами путем их оперативного анализа, соизмерения и сопоставления.

Поступила в редакцию 01.11.2009 г.