

ВОПРОСЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

Бородина Т.А.

Красноярский государственный аграрный университет, Красноярск, Россия

The issues of the prime cost calculation for the products of dairy cattle breeding are considered in the article.

Одним из важных вопросов, стоящих перед руководством организации, наряду с увеличением прибыли является сокращение затрат на производство и реализацию продукции. Разумное управление затратами невозможно без должной организации системы управленческого учета, в котором немаловажную роль играют применяемые организацией методы калькулирования себестоимости продукции. Внедрение современного управленческого учета позволит исчислять более точным образом себестоимость надоя и приплода и прочее, что будет способствовать лучшему пониманию руководителями существующей на предприятии ситуации, принятию верных управленческих решений и повышению конкурентоспособности на рынке.

Действующий в настоящее время метод распределения затрат в молочном скотоводстве согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003г. № 792, сводится к применению пропорции 90:10. Т.е. 90% от суммы затрат относятся на себестоимость молока и 10% - на себестоимость приплода. Данная пропорция является верной только для затрат на корма, обменная энергия которых расходуется приблизительно в тех же соотношениях. В связи с этим исчисление точной себестоимости требует пересмотра механизма калькулирования. Наиболее оптимальным вариантом с точки зрения расчета точной себестоимости и сокращения затрат является, управленческая система учета и калькулирования по физиологическим группам содержания животных. Данную систему применим на предприятии молочного скотоводства, в котором технология содержания коров предусматривает деление коров по физиологическим признакам, в частности, по показателям продуктивности. В результате каждая группа животных характеризуется своими показателями затрат, надоя и себестоимости, что делает данную систему актуальной. Внедрение системы учета затрат и калькулирования себестоимости по физиологическим группам требует внесения изменений в первичные документы, пересмотра пропорции 90:10.

Указанная система обладает несомненными преимуществами, такими как простота калькуляционных расчетов, относительная обоснованность применяемой для распределения пропорции 90% к 10% и др. Однако, к существенному недостатку применение данной пропорции можно отнести тот факт, что 10 % от совокупных затрат на содержание основного молочного стада

относятся на количество голов приплода, т.е. в расчете на одну голову приходится всегда фиксированная величина затрат, не зависящая от живой массы приплода при рождении. Устранение этого недостатка не требует больших затрат. Достаточно учесть показатель живой массы, для чего можно использовать индекс, рассчитываемый на основе совокупной живой массы приплода за год, выраженной в килограммах (таблица 1).

Таблица 1 – Расчет фактической себестоимости приплода в молочном скотоводстве с учетом живой массы приплода при рождении в ООО «Тумское»

Живая масса приплода, кг.	Индекс живой массы приплода	Совокупные затраты на приплод, руб.	Фактическая себестоимость головы, руб.
20	0,004667	738800	3447,98
21	0,004901		3620,86
22	0,005134		3792,99
23	0,005368		3965,88
24	0,005601		4138,02
.....
4285	1	738800	3939,5

Сопоставляя полученные в таблице 1 расчеты, можно сделать вывод, что уровень фактической себестоимости головы приплода существенно варьируется в зависимости от показателя живой массы с помощью предложенной методики. Полученная разница дает различную себестоимость более чем на 172 руб. одной гол. приплода. Соответственно, чем больше приплод весит, тем больше на него тратилось обменной энергии, и, стало быть, тем выше его себестоимость. Таким образом, предлагаемая методика более точно определяет себестоимость приплода.

Нами предлагается также рассчитать с учетом индекса живой массы не только фактическую себестоимость приплода, но и плановую. Возможность такого планирования способствует усовершенствованию анализа и переходу на качественно новый уровень оценки стоимости будущего приплода. С этой целью необходимо исчислять плановую себестоимость приплода не в целом по стаду, так как это упрощенный подход, и не по каждой позиции индекса живой массы, так как это не поддается прогнозу, а по весовым группам приплода, для чего были выделены следующие весовые группы с характерными для них удельными весами затрат на протяжении исследований. Рассмотрим весовые группы приплода с характерными для них удельными весами затрат (таблица 2). Из показателей весовых групп приплода молочного скотоводства совокупные плановые затраты составили 752130 руб., плановая себестоимость составила 4027,96 руб., а фактическая себестоимость приплода составила 3939,5 руб., Разница между плановой и фактической себестоимостью составила 88,46 руб. Таким образом фактическая себестоимость оказывается ниже плановой (удешевление) и калькуляционная разница списывается способом красного сторно. Меньшая масса приплода подразумевает больше затрат, поэтому и плановая себестоимость приплода будет увеличиваться или уменьшаться.

Таблица 2 - Характеристики весовых групп приплода в молочном скотоводстве в ООО «Туимское»

Весовая группа приплода	Количество голов	Вес для каждой группы приплода	Удельные веса затрат на группу	Совокупные плановые затраты	Плановые затраты на весовую группу приплода	Плановая себестоимость 1 головы приплода
1 группа	100	до 20 кг / 1 гол	0,55 или 55%	752130	413671,5	4136,72
2 группа	66	от 20 до 24 кг / 1 гол.	0,35 или 35%		263245,5	3988,57
3 группа	19	свыше 24 кг / 1 гол.	0,10 или 10%		75213	3958,58
Итого	185	х	1 или 100%		х	4027,96

Еще один недостаток пропорции 90% к 10% связан с возможностью ее применения только на тех предприятиях молочного скотоводства, в которых животные содержатся в смешанной форме. Между тем животноводами было отмечено, что коровы в разные периоды после сухостоя дают молоко и потребляют корма с разной степенью интенсивности, что привело к возникновению технологии содержания коров по физиологическим группам, которая в отличие от технологии смешанного содержания позволяет индивидуализировать рацион дойных коров, оптимизировать качество и объем получаемого молока.

Суть содержания коров по физиологическим группам состоит в том, что дойное стадо делится по трем критериям: число дней после отела, суточная молочная продуктивность и упитанность коровы по пятибалльной шкале. В результате коровы молочного стада разбиваются на пять физиологических групп:

Первая группа (группа раздоя) характеризуется наибольшим удоем среди остальных групп (более 24 кг в сутки на корову). Коровы поступают в группу на 6 день после отела в ослабленном состоянии. Высокая продуктивность неизбежно ведет к снижению веса дойных коров, и даже правильно подобранный рацион в нужном объеме не может компенсировать потерю энергии.

Вторая группа характеризуется меньшим удоем (20-18 кг в сутки на корову). В этот период коровы начинают набирать вес, так как снижение удоя ведет и к снижению энергетических затрат. Основной целью этой группы является недопущение снижения суточного удоя более 9% в месяц.

Третья группа характеризуется наименьшим удоем (менее 18 кг молока на корову в сутки). Так же, как и для второй группы, основной целью здесь является недопущение удоя более 9% в месяц. В этой же группе происходит профилактика мастита, дальнейший набор коровами веса, подготовка к отелу.

Четвертая группа – сухостойные коровы. В среднем сухостой длится 60 дней, около 40 из которых приходится на данную группу. Целью содержания коров в данной группе является недопущение чрезмерного роста плода коровы, что вызывается излишней упитанностью и чревато трудным отелом с последующими осложнениями.

Пятая группа – родильная. Коровы находятся в ней примерно 20 дней до отела и 5 дней после – для вскармливания приплода молозивом. За 20 дней до отела корову начинают переводить на рацион первой группы. Объем комбинированного корма постепенно увеличивают до 3-4 кг в день. Целью содержания коров в этой группе является появление приплода без дополнительной помощи.

С точки финансового и управленческого учета содержание коров по физиологическим группам должно предусматривать ведение учета затрат и калькулирования себестоимости по каждой физиологической группе в отдельности, при этом в первых трех группах объектом калькулирования является центнер или килограмм получаемого молока, а в четвертой-пятой группе – приплод молодняка с учетом индекса его живой массы. Разные условия содержания коров в группах, в частности, разный рацион кормов – наиболее затратная статья затрат для предприятий молочного скотоводства – предполагают получение разной себестоимости центнера или килограмма молока в группах. Накладные расходы также должны распределяться либо в разрезе физиологических групп, либо иным способом. Таким образом, технология калькулирования себестоимости продукции дойного стада не должна отставать от описанной выше технологии раздельного содержания коров. Между тем в Методических рекомендациях № 792 Минсельхоза РФ ничего не сказано о том, как калькулировать себестоимость молока и приплода в условиях учета затрат на содержание молочного стада в разрезе физиологических групп. По нашему мнению, применение данной технологии и ведение такого учета приводит к необходимости изменения стандартной пропорции 90% к 10% следующим образом (см. таблицу 3). Поскольку в первой физиологической группе коровы осеменяются на 65 день, а всего содержатся 94-100 дней, пропорция под влиянием временного фактора изменяется в сторону увеличения затрат, относимых на себестоимость молока. Временной фактор также предполагает, что традиционная пропорция 90% к 10% должна использоваться во второй и третьей физиологических группах, коровы в которых уже осеменены. Коровы, находящиеся в четвертой и пятой группах, являются сухостойными, а стало быть, их рацион полностью тратится на формирование плода, т.е. на приплод относится 100% прямых затрат.

Еще одним недостатком рекомендательных положений Минсельхоза РФ является то, что система учетных записей в рамках финансового учета позволяет выявлять отклонения только по ценовому фактору, т.е. позволяет оценивать качество планирования исходя лишь из показателя плановой себестоимости головы приплода или центнера молока.

Таблица 3 - Коэффициенты распределения прямых по отношению к физиологическим группам статей затрат между молоком и приплодом в ООО «Тумское»

Группы животных	Совокупные затраты на содержание групп животных, тыс. руб.	Объекты калькулирования		Себестоимость, всего, тыс. руб.	
		Молоко	Приплод	молока	приплода
		Коэффициенты			

Традиционный метод					
Основное дойное стадо	7393	0,9	0,1	6653,7	739,3
Себестоимость 1 ед. продукции				1202,0 руб./ц	3939,5 руб./гол.
Рекомендуемый метод					
I группа	2405	0,94	0,06	2260,7	144,3
II группа	1025	0,9	0,1	922,5	102,5
III группа	1067	0,9	0,1	960,3	106,7
IV группа	531	0	1	0	531
V группа	2365	0	1	0	2365
Итого	7393	-	-	4143,5	3249,5
Себестоимость 1 ед. продукции				748,74 руб./ц	1756,49 руб./гол.

Количественные же отклонения от показателей, закладываемых в бюджеты предприятий АПК на предстоящий период, согласно рекомендациям Минсельхоза РФ № 792 системным образом не выявляются, что увеличивает трудоемкость их нахождения. Нами предлагается устранить этот недостаток путем интеграции данных финансового и управленческого учета.

По рекомендуемому методу традиционная пропорция 90% к 10% используется только во второй и третьей физиологических группах, в четвертой и пятой группах все 100 % распределяются только на содержание приплода, и рассчитываемая себестоимость варьируется в зависимости от распределения по физиологическим группам молочного стада. Поэтому нами предложена форма расчета фактической и плановой себестоимости продукции молочного скотоводства по индивидуальной живой массе и индивидуальным физиологическим группам животных, которая формируется в табличном редакторе Microsoft Excel – Office с заданными формулами функции. Документ состоит из трех блоков.

В первом отражается живая масса приплода при рождении, совокупные затраты на приплод, используем индекс, рассчитываемый на основе совокупной живой массы приплода за год и рассчитывается фактическая себестоимость приплода при рождении.

Во втором блоке определяем расчет плановой себестоимости приплода с учетом весовых групп приплода в молочном скотоводстве, определяется удельные веса затрат на группу, пропорционально которой распределяются совокупные плановые затраты, в результате позволяет нам рассчитать плановую себестоимость 1 гол. приплода.

В третьем блоке документа можно определить себестоимость молочного скотоводства исходя из коэффициентов, как по традиционной методике, так и по рекомендуемой по физиологическим группам животных, что поможет более точно рассчитать себестоимость молочного скотоводства с приплодом.

Документ подписывают зоотехник, заведующий фермой, проверяет и подписывает старший бухгалтер и бригадир.

Литература

1. Бенгардт, М.В. Калькулирование себестоимости продукции животноводства // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. - 2011 - № 4 – С.33.
2. Востренко, Е. Состояние и перспективы совершенствования молочного скотоводства // Агро-информ. – 2007.- № 2. – С. 25.
3. Глущенко, А.В., Нелюбова, Н.Н. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК. - М.: Магистр, 2011. – С. 84.
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях от 06.06.2003 № 792.