

УДК 657.479

Л.С. Боташева, А.К. Узденова

Северо-Кавказская государственная академия, г. Черкесск, email: leilushka@bk.ru

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ПЛЕМЕННОМ ОВЦЕВОДСТВЕ

Ключевые слова: затраты, информация, калькуляция, овцеводство, организация, племенное, управленческий учет.

В статье рассматриваются актуальные вопросы организации управленческого учета в одном из основных отраслей сельского хозяйства – племенном овцеводстве. Раскрыта роль управленческого учета в процессе формирования необходимой информации для принятия результативных управленческих решений, место первичных документов в обеспечении достоверности учетных данных, а также значение классификации затрат. На примере конкретного предприятия анализируются состав и структура затрат на содержание племенного поголовья овец, предложена детализация отдельных статей затрат. В статье раскрыты факторы, влияющие на формирование себестоимости продукции племенного овцеводства, а также на организацию управленческого учета.

L.S. Botasheva, A.K. Uzdenova

North Caucasus State Academy, Cherkessk, email:leilushka@bk.ru

ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN PEDIGREE SHEEP BREEDING

Keywords: costs, information, calculation, sheep breeding, organization, breeding, management accounting.

The article deals with topical issues of organizing management accounting in one of the main branches of agriculture – breeding sheep breeding. The role of management accounting in the process of generating the necessary information for making effective management decisions, the place of primary documents in ensuring the reliability of accounting data, and the value of cost classification are disclosed. On the example of a particular enterprise, the composition and structure of costs for the maintenance of the breeding stock of sheep are analyzed, and the detailing of individual cost items is proposed. The article reveals the factors influencing the formation of the cost of pedigree sheep breeding products, as well as the organization of management accounting.

Одной из значимых отраслей сельского хозяйства является овцеводство, которое способствуют решению проблемы продовольственной безопасности страны, дает многообразную и ценную продукцию – продукты для питания: мясо, молоко; кроме того, обеспечивает промышленность такими видами сырья как шерсть, кожа, меховые и шубные овчины, смушки. В мае 2021 г на открытии XXI Российской выставки племенных овец и коз, которая была посвящена карачаевской породе овец, Министр сельского хозяйства РФ Патрушев Д. подчеркнул: «Ежегодно на поддержку этой отрасли выделяются существенные средства федерального бюджета. В текущем году только на овцеводство и козоводство предусмотрено более двух млрд. рублей. Средства направляются на строительство современных овцеводческих ферм, приобретение тех-

ники, племенную работу, на поддержку производства и многое другое. Кроме того, мы совершенствуем механизмы этой поддержки» [11].

В современных условиях рыночная конъюнктура диктует необходимость научного обеспечения развития овцеводства, которое невозможно без развития системы селекционно-племенной деятельности. Согласно ст.1 ФЗ «О племенном животноводстве» №123-ФЗ: «Племенное животноводство призвано обеспечить процесс воспроизводства племенных животных в целях улучшения продуктивных качеств сельскохозяйственных животных и разведения высокопродуктивных сельскохозяйственных животных, сохранения генофонда малочисленных и исчезающих пород сельскохозяйственных животных, полезных для селекционных целей» [2].

При этом организационно-экономические меры, направленные на эффективное, рациональное и устойчивое развитие отрасли предполагают создание информационной основы управления разведением племенных животных, что обеспечивается посредством организации управленческого учета.

Отметим, согласно п.5 ст.2 ФЗ «О бухгалтерском учете» N402-ФЗ указано: «Настоящий Федеральный закон не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей...» [1].

Информация, формируемая в управленческом учете, предназначена именно для целей наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурного подразделения (центров ответственности) экономического субъекта и принятия эффективных стратегических и тактических управленческих решений, т.е. используется для внутренних целей

Бабалыкова И.А. рассматривая вопросы управленческого учета в современной системе информационного обеспечения АПК подчеркивает: «Проблемы организации системы управленческого учета в современных условиях приобретают особую актуальность в связи с необходимостью получения управленческим персоналом организации точной и достоверной информации для принятия эффективных управленческих решений. Существующая информационная система организации не удовлетворяет растущие потребности менеджмента в связи с постоянным расширением сфер его интересов. Управленческий учет – это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью» [5, 3].

По утверждению Кавериной О.Д.: «конечной продукцией управленческого учета является информация, необходимая для принятия конкретных решений. В этой связи под организацией управленческого учета понимается создание всех условий, необходимых для предоставления управляющей системе пред-

приятия информации для принятия эффективных решений и контроля за их выполнением» [9, с.49].

Основной задачей племенных хозяйств овцеводческого направления является репродукция высококлассного племенного материала для продажи другим хозяйствующим субъектам, что необходимо учитывать при организации управленческого учета в племенном овцеводстве.

По мнению Володиной М.В.: «Для развития системы управленческого учета в племенном овцеводстве определены базовые аспекты. В первую группу «технология» входят: диспетчеризация племенного производства; нормы и стандарты племенного бизнеса; ресурсобеспечение племенного производства; производственное бюджетирование. Ко второй группе можно отнести «учетные аспекты»: целевая классификация затрат племенного производства; контроль затрат племенного производства; учет фактических затрат племенного производства; калькуляция себестоимости продукции племенного производства» [7, с.377].

В данном случае вызывает интерес именно учетные аспекты.

Особую роль, на наш взгляд, в процессе отражения объектов бухгалтерского учета в учетных регистрах в целях формирования необходимой информации для принятия управленческих решений в племенном овцеводстве, своевременности, аналитичности и информационной емкости играют первичные документы. Первичные документы являются не только носителями информации о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта, но и свидетельством совершения и выполнения хозяйственных операций. Виды документов и порядок их заполнения приведен в Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства. В племенном овцеводстве для отражения фактов хозяйственной жизни о движении племенных животных и затратах на их содержания используют те же документы, что и в товарных хозяйствах. Нам представляется, что в сельскохозяйственных организациях, занятых разведением племенных овец, необходимо внести дополнительные реквизиты в первичные до-

кументы с учетом специфики отрасли, отдельных пород, особенностей их воспроизводства, технологии разведения.

Что же касается целевой классификации затрат в племенном овцеводстве, она (классификация) должна удовлетворять цели управления и является одним из основных и важных принципов организации управленческого учета хозяйственной деятельности, методом обработки и анализа информации о производственных издержках. В связи с чем, в управленческом учете наряду с классификацией затрат по традиционным признакам (экономическому содержанию, по способу включения в себестоимость продукции, и т.д.) классификация затрат зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить, поэтому выделяют затраты необходимые для планирования и принятия управленческих решений; затраты используемые для определения себестоимости и оценки произведенной продукции овцеводства и затраты предназначенные для осуществления контроля и регулирования производственной деятельности.

Так, классификация затрат по месту возникновения предназначена для организации управленческого учета по центрам ответственности и определения неполной производственной себестоимости, ибо в управленческом учете особое внимание уделяется центрам ответственности, то есть структурным подразделениям овцеводческих племенных хозяйств (фермам, отделам и т.п.). Так же для определения себестоимости продукции необходима группировка затрат по их носителям, т.е. по видам продукции. Управленческий учет в хозяйствах племенного овцеводства организуется с учетом особенностей технологии выращивания племенных овец, вследствие чего необходимо затраты детализировать по объектам учета затрат в разрезе различных пород племенного овцепоголовья. Например, в качестве объектов учета затрат в племязаводе ООО фирма «Хаммер» выделяют следующие группы: основное стадо овец (с ягнятами до отбивки), бараны-производители, овцы на выращивании и откорме, ремонтный молодняк, молодняк на откорме. (ООО фирма «Хаммер» одно из семи племенных хозяйств Карачаево-Черкес-

ской республики, в 2020 году среднегодовое племенное поголовье овец карачаевской породы в хозяйстве составило: основного стада – 42532 голов, молодняка на откорме -2352, было реализовано 40905 голов на сумму 268143 тыс. руб. и получено прибыли 40905 тыс. руб., рентабельность – 42,0%).

Особенности учета в овцеводстве связаны не только с получением в процессе производства от одного вида овец нескольких видов продукции (основной, сопряженной и побочной), но и с использованием из перерабатываемого сырья разнообразной продукции. Поэтому классификация затрат должна учитывать следующие факторы: размеры организации, особенности технологии, техники и организации производства, номенклатуру производимой продукции, аналитичность учета, возможность контроля, прогностичность расчетов, роль затрат в процессе производства, возможность снижения затрат, возможность определения доли затрат в общих расходах, целесообразность выделения затрат, обоснованность распределения затрат по видам продукции, трудоемкость ведения учета.

Важное значение имеет организация управленческого учета затрат на селекционно-племенные работы в овцеводстве как по местам возникновения, так по носителям затрат. Это связано с тем, что указанные работы направлены на повышение мясной и шерстной продуктивности и плодовитости поголовья, скороспелости продукции и самое главное на сохранение чистопородного разведения овец в соответствии с установленными требованиями к различным породам овец и принятие результативных решений в этом направлении.

Курочкина И.П. и другие рассматривая вопросы управления затратами в бизнес модели племенного животноводческого хозяйства на основе синергетического подхода подчеркивают, что на их взгляд: «управление издержками, должно быть прежде всего ориентировано на обоснование состава прямых затрат и справедливое распределение косвенных затрат между проектами и процессами. Рациональное управление затратами невозможно без эффективной информационной системы, основанной на данных бухгалтерского учета» [10].

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства указано: «система управления формированием затрат призвана обеспечить все структурные подразделения организации (службы, цехи, участники, бригады и т.п.) необходимыми упорядоченными данными. Ее функционирование определяется организационной структурой предприятия и его внутренним экономическим механизмом. Это обуславливает особенности ее организации в каждом отдельном хозяйстве» [4].

Как известно, одним из условий получения своевременной и полной информации об использованных ресурсах, в племенном овцеводстве является четкое определение состава производственных затрат, так как от разработки научно обоснованной и аргументированной номенклатуры статей затрат зависит

рациональная организация аналитического учета и достоверность отражения информации в бухгалтерском учете. Для обеспечения единства состава и классификации затрат, методов их учета, калькулирования себестоимости продукции во всех сельскохозяйственных организациях используют Приказ Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06. 2003 г. №792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [3]. В соответствии с указанными Методическими рекомендациями учет затрат на содержание племенного поголовья овец в ООО фирма «Хаммер» осуществляется согласно типовой номенклатуре калькуляционных статей. Состав и структура затрат на производство продукции племенного поголовья овец приведены в таблице 1

Таблица 1

Состав и структура затрат на производство продукции племенного овцеводства ООО фирма «Хаммер», 2017-2020 гг.*

Статьи затрат	2017		2018		2019		2020	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Материальные затраты, всего	18705	44,0	28469	50,1	64192	53,0	111044	55,6
в том числе:								
корма, всего	17515	41,2	26227	46,1	52960	43,7	70425	35,3
средства защиты животных, ветмедикаменты и препараты	-	-	391	0,68	2094	1,8	463	0,2
электроэнергия	57	0,1	301	0,5	153	0,1	76	0,0
нефтепродукты	767	1,8	627	1,1	1491	1,2	1560	0,8
запасные части	-	-	923	1,62	7492	6,1	38520	19,3
оплата работ и услуг производственного характера	366	0,9	-	-	-	-	-	-
Затраты на оплату труда	2091	4,9	3608	6,3	10916	9,0	9931	5,0
Отчисления на социальные нужды	651	1,5	1158	2,0	3497	2,9	2757	1,4
Амортизация	16120	37,9	16091	28,3	41403	34,2	67611	33,9
Прочие затраты	4918	11,6	7528	13,2	1087	0,9	8275	4,1
Итого затраты	42485	100,0	56854	100,0	121093	100,0	199618	100,0

Примечание: *таблица составлена авторами по данным годовой бухгалтерской отчетности ООО фирма «Хаммер» за 2017-2020 гг. [8]

Затраты на содержание племенного поголовья овец в хозяйстве имеют устойчивую тенденцию к росту. За рассматриваемый период общая сумма затрат возросла в 4,7 раза, что объясняется ростом среднегодового поголовья племенных овец основного стада на 30070 голов или в 3,4 раза и животных на откорме на 1751 голов [8]. Увеличение поголовья племенных овец в ООО фирма «Хаммер» сопровождалось и увеличением затрат на содержания поголовья. Причем тенденции роста поголовья овец опережали тенденции увеличения затрат, что позитивно характеризует деятельность данного хозяйствующего субъекта.

В структуре затрат наибольший удельный вес занимают корма – более 35%. В зависимости от природно-экономических условий применяют различные системы содержания племенного поголовья овец, что также влияет на затраты кормов. Но независимо от систем и способов содержания племенных овец рост поголовья племенных овец требует соответствующих капитальных вложений, помещения для содержания племенного овцепоголовья должны быть построены по принципу полного или законченного оборота стада. Инвестиции в отрасль также являются объектом управленческого учета. О расширении объектов основных фондов оснащенных современным оборудованием и увеличении их стоимости свидетельствует рост затрат по таким статьям как, «амортизация» и «запасные части» для содержания в рабочем состоянии оборудования и других основных средств отрасли племенного овцеводства.

Что же касается статей «Затраты на оплату труда» и «Отчисления на социальные нужды», то их доля небольшая в структуре затрат, в 2020 году составила 5,0% и 1,4% соответственно.

В настоящее время потери от падежа животных в том числе и племенных (кроме потерь вследствие стихийных бедствий за вычетом страховых возмещений и подлежащих взысканию с виновных лиц) относят на затраты производства и отражают по статье «Потери от брака, падежа животных». Так, в ООО фирма «Хаммер» потери по данной статье в 2020 году составили 836 тыс. руб., или 0,4% от общей суммы затрат. Как из-

вестно, перед началом стрижки ежегодно проводят бонитировку овцепоголовья для оценки их племенных и продуктивных качеств, при этом могут быть выявлены и выбракованы животные, не соответствующие требованиям, предъявляемым племенным животным кроме того в племенных хозяйствах могут быть выполнены работы, выполненные с отступлением от зоотехнических и ветеринарных требований. На наш взгляд, в управленческом учете следует отдельно отражать затраты, связанные с указанными потерями по статье, что повысить контроль за непроизводительными затратами и соблюдением технологии производства продукции племенного овцеводства.

Отдельно следует сказать об учете в системе управленческого учета затрат, связанных с заключительным процессом производства шерсти – затратах на стрижку овец, которые значительно разнятся в зависимости от породы овец. Например, в КЧР племенные хозяйства занимаются воспроизводством овец карачаевской породы (настриг шерсти с одной головы в среднем $\pm 1,5$) и советской мясошерстной породы (± 5 кг). Поэтому в целях оптимизации управленческого учета затрат на стрижку овец учитывать по элементам затрат (оплата труда, отчисления на социальные нужды, затраты по подготовке и содержанию стригальных пунктов и т.п.).

Кроме того, объекты калькулирования в овцеводстве определяются в зависимости от специализации отрасли, породы и качественных групп шерсти. Калькулирование себестоимости продукции овцеводства осуществляется в два этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта) путем вычитания из производственных затрат стоимости побочной продукции, а затем – себестоимость калькуляционной единицы. Причем при калькуляции учитывается только та часть побочной продукции, которая используется хозяйствующим субъектом. Однако наиболее трудоемким и сложным является разграничение затрат по объектам калькуляции – отдельным видам продукции, которые осуществляются различными методами – простой, коэффици-

ентов, реализационных цен, выделения прямых затрат, комбинированный и др.

Объектами калькуляции по основному стаду мясошерстных овец являются приплод, шерсть, прирост живой массы, живая масса ягнят на момент отбивки, по основному стаду в каракульском овцеводстве – приплод, шкурки каракуля, каракульча, шерсть, молоко, прирост живой массы, живая масса и т.д.

В племенных овцеводческих хозяйствах шерсть является одним из основных видов продукции, и от того, как будут распределены затраты текущего года (в овцеводстве нет остатков незавершенного производства) между основными видами полученной продукции племенного поголовья овец, зависит не только себестоимость отдельных видов основной продукции, но и финансовый результат. Так как себестоимость продукции является важнейшей характеристикой деятельности племенных хозяйств, сегментов и направлений деятельности. Себестоимость является обобщающим показателем, всесторонне и полно характеризующим основные причины и факторы, определяющие качество управления и организации производства в племенных овцеводческих хозяйствующих субъектах и их подразделениях.

Как отмечают отдельные авторы: «Основными достоинствами овец карачаевской породы являются высокие вкусовые качества мяса. Шерстный покров карачаевских овец следует рассматривать, прежде всего, как защитное средство от суровых климатических условий гор, а затем, как имеющий хозяйственную значимость. Данные характеристики продукции овец карачаевской породы необходимо учитывать при калькулировании себестоимости продукции. На наш взгляд, в связи с не востребованностью на рынке шерсти овец карачаевской породы и низкой стоимостью, следует из общей суммы затрат на содержание исключить стоимость полученной шерсти по цене возможной

реализации, то есть мы предлагаем в данном случае шерсть рассматривать не как сопряженную продукцию, а как побочную продукцию» [6].

Таким образом, организация управленческого учета в племенных овцеводческих хозяйствах должна обеспечить объективность калькулирования себестоимости продукции овцеводства в определенном промежутке времени с целью сопоставления ее с рыночной ценой и определения финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта. какой метод

Немаловажное значение имеет исчисление себестоимости живого веса животных. Себестоимость живого веса племенных животных определяют, исходя из затрат на их выращивание и откорм в текущем году, из стоимости животных, имевшихся в организации на начало года, стоимости полученного в текущем году приплода и стоимости поступивших и переведенных на откорм из основного стада животных

В заключение отметим, организация управленческого учета в племенном овцеводстве имеет свои особенности и, прежде всего, это связано с особенностями организации производства, технологий и организационной структурой управления. Племенные овцеводческие хозяйства самостоятельно разрабатывает методы организации управленческого учета, основываясь на стратегии дальнейшего развития деятельности и с учетом необходимой информации для принятия эффективных управленческих решений. При этом управленческий учет можно организовать полностью на основе данных бухгалтерского учета (интегрированная система), а также изолированно от бухгалтерского, с использованием самостоятельного плана счетов управленческого учета (автономная система). Основным регулирующим документом организации является учетная политика, разработанная для целей управленческого учета.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 31.12.2021) «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 14.10.2022).

2. Федеральный закон от 03.08.1995 N 123-ФЗ (ред. от 06.12.2021) «О племенном животноводстве». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru /document/cons_doc_LAW_7428/ (дата обращения 14.10.2022).
3. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/ (дата обращения 14.10.2022).
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93451/ (дата обращения 14.10.2022).
5. Бабалыкова И.А. Управленческий учет в современной системе информационного обеспечения АПК: монография. Краснодар: КубГАУ, 2018. 196 с.
6. Боташева Л.С., Семенова Ф.З., Эльгайтарова Н.Т. Особенности формирования себестоимости продукции овцеводства в племенных репродукторах // Управление экономическими системами. 2018. № 12 (118). [Электронный ресурс]. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_36999885_39146401.pdf (дата обращения 14.10.2022).
7. Володина М.В. Организация управленческого учета и отчетности по бизнес-процессам племенного овцеводства // Управленческий учет. 2022. № 2-2. С. 377-384.
8. Годовые отчеты о финансово-экономическом состоянии ООО фирма «Хаммер» за 2017-2020 гг.
9. Каверина О.Д. Организация управленческого учета: проблемы и суждения // Аудиторские ведомости. 2015. № 8. С. 48-61.
10. Курочкина И.П., Маматова Л.А., Быстрова Н.Ю. Управление затратами в бизнес модели племенного животноводческого хозяйства на основе синергетического подхода // Вестник Тверского государственного университета. Серия: экономика и управление. 2018. № 3. С. 90-98.
11. Овцеводство становится одним из локомотивов развития агропромышленного комплекса КЧР. [Электронный ресурс]. URL: <https://kchr.ru/news/ detailed/70159/> (дата обращения 14.10.2022).