

УДК 657.471

Д.А. Карагодин

ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет ветеринарной медицины», г. Санкт-Петербург, email: dakaragodin@yandex.ru

ПРИМЕНЕНИЕ СИСТЕМЫ УЧЁТА ЗАТРАТ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» В ЯИЧНОМ ПТИЦЕВОДСТВЕ

Ключевые слова: птицеводство, системы учета затрат, себестоимость, директ-костинг, постоянные и переменные затраты.

Современные методы ведения хозяйства в птицеводстве требуют современного подхода к организации бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни птицефабрик. Важную роль играет в этом выбор верной системы учета затрат. Одной из оптимальных систем является система «директ-костинг». В условиях жесткой конкуренции она позволяет руководству принять верное решение по поводу производства и реализации того или иного вида продукции. В бухгалтерском учете затрат по системе «директ-костинг» наиболее важное значение имеет точное разделение затрат на постоянные и переменные. В этом может помочь оценка тесноты связи между изменением затрат и объемом производства продукции. Статистически это возможно с помощью коэффициента корреляции: у переменных затрат он приближается к единице, а у постоянных – к нулю. Предложенная методика рассмотрена на примере птицефабрики яичного направления.

D.A. Karagodin

St. Petersburg State University of Veterinary Medicine, St. Petersburg, email: dakaragodin@yandex.ru

APPLICATION OF THE DIRECT-COSTING COST ACCOUNTING SYSTEM IN EGG POULTRY FARMING

Keywords: poultry farming, cost accounting systems, cost, direct costing, fixed and variable costs.

Modern methods of farming in poultry farming require a modern approach to the organization of accounting of the facts of the economic life of poultry farms. Choosing the right cost accounting system plays an important role in this. One of the optimal systems is the "direct-costing" system. In conditions of fierce competition, it allows management to make the right decision about the production and sale of a particular type of product. In the accounting of costs under the direct-costing system, the most important thing is the exact division of costs into fixed and variable. An assessment of the tightness of the relationship between the change in costs and the volume of production can help in this. Statistically, this is possible with the help of the correlation coefficient: for variable costs, it approaches one, and for constant costs, it approaches zero. The proposed method is considered on the example of an egg-type poultry farm.

Птицеводство является одной из основных отраслей сельского хозяйства, которая обеспечивает населения продуктами питания. Данная отрасль одна из первых перешла в нашей стране на промышленную основу производства. В настоящее время на птицефабриках России разводят кур, индюков, уток, гусей, цесарок, перепелок и страусов. В свою очередь куры бывают яичного и мясного направления. Перед отечественным птицеводством стоит выполнение двух главных задач: увеличение производства продукции и снижение ее себестоимости. Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности

сельскохозяйственного производства. В нем синтезируются все стороны хозяйственной деятельности, аккумулируются результаты использования всех производственных ресурсов. В зависимости от вида отрасли птицеводства существуют свои особенности учета затрат. Правильно построенный учет затрат во многом определяет способность руководителей предприятий принимать правильные решения по ключевым вопросам управления. Однако учет затрат является одним из самых сложных элементов бухгалтерского учета с точки зрения выбора и применения соответствующей методологии. В концептуальном плане учет затрат может быть по-

строен на основе различных методик, но в любом случае система должна предоставлять аналитическую информацию о затратах по их видам, а также центрам учета и объектам распределения. Важно на предприятии внедрить наиболее оптимальную систему учета затрат, которая позволяла бы получать своевременно достоверную информацию о фактах хозяйственной жизни организации. Наибольший интерес из всего многообразия систем представляет система «директ-костинг». Рассмотрим ее применение на примере птицеводческого предприятия яичного направления.

Цель исследования состоит в обосновании рекомендаций по внедрению системы «директ-костинг» на птицефабриках яичного направления с целью подготовки информации для принятия верных управленческих решений и оптимизации затрат на производство продукции птицеводства.

Материал и методы исследования

В настоящее время данные бухгалтерского учета не всегда отвечают потребностям информационного обеспечения руководителей структурных подразделений и предприятия в целом. В связи с этим необходимо совершенствовать методику учета фактов хозяйственной жизни на предприятии. В частности совершенствовать первичный, аналитический и синтетический учет затрат на производство и выхода продукции сельского хозяйства. Решение данных вопросов рассматривается в работах Р.А. Алборова, В.Г. Белова, С.М. Бычковой, Н.Д. Заводчикова, С.Р. Концевой, Г.Р. Концевого, Г.Я. Остаева, Ю.И. Сигидова, Л.И. Хоружий и многих других ученых. Однако остается недостаточно изученными вопросы внедрения современных систем учета затрат.

В исследовании использованы методы научного познания: наблюдения и обобщения; индуктивный и дедуктивный методы; методы бухгалтерского учета: оценка и калькуляция; счета и двойная запись.

Результаты исследования и их обсуждение

Рассматривая проблему учёта затрат, многие авторы выделяют различное

количество систем их учета. В международной практике существуют следующие системы учета затрат хозяйствующего субъекта, которые получили широкое распространение: стандарт-кост (standartcost), директ-костинг (direct costing), ABC («activity based costing»); система «just in time» («точно в срок»); функционально-стоимостной анализ (ФСА); метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking); концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing – LCC); таргет-костинг; кайзен-костинг [2].

В России Методическими рекомендациями по применению плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса, предусмотрено пять вариантов учета затрат на производство:

1. основной традиционный (калькуляционный);
2. с применением отдельных счетов в единой системе;
3. с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов;
4. в самостоятельной системе счетов (вариант автономии);
5. с двумя системами счетов (интегрированный подход) [1].

Из перечисленных систем третья система – «с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов» является аналогом зарубежной системы «директ-костинг».

Система «директ-костинг» от основной традиционной системы отличается отношением к постоянным общепроизводственным расходам. Это раскрывается следующим образом: при калькулировании полной себестоимости расходы принимают участие в расчетах, а при калькуляции себестоимости по переменным издержкам постоянные общепроизводственные расходы не включаются в издержки производства.

Существует два варианта системы «директ-костинг» – простой и развитой. Ниже перечислены принципы, которые включает в себя простой вариант системы «директ-костинг»:

- 1) затраты по элементам должны подразделяться на постоянные и переменные. Постоянными затратами считаются те затраты, величина которых не зависит от объемов производства,

переменные, наоборот, прямо пропорционально зависят от количества произведенной продукции;

2) себестоимость продукции, работ и услуг исчисляется только на основе переменных затрат;

3) разница между выручкой и себестоимостью называется маржой (суммой покрытия затрат);

4) компенсирование постоянных затрат за счет величины маржи характеризует результаты [5].

Рассмотрим порядок расчета себестоимости с использованием системы учета затрат «директ-костинг» на примере ЗАО «Птицефабрика Оренбургская» Оренбургского района Оренбургской области. Для этого сначала необходимо разделить затраты на постоянные и переменные. Классификация затрат ЗАО «Птицефабрика Оренбургская» представлена в таблице 1.

Из таблицы 1 видно, что на долю переменных затрат приходится 93 процента от всех затрат, а на долю постоянных всего семь. Из них два процента приходится на амортизацию основных средств. Величину амортизации основных средств трудно изменить путем принятия каких-либо управленческих решений. Можно поменять методику начисления амортизации, но это не окажет влияния на реальное финансовое состояние организации. То есть можно сделать вывод, что величина затрат на птицефабрике в основном зависит от объемов производства продукции. Постоянные затраты не оказывают существенного влияния на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. В составе переменных затрат наибольшая доля (59,5 процента) приходится на материальные затраты. Следовательно, для повышения экономической эффективности производства нужно больше внимания уделять оптимизации материальных затрат: искать более выгодных поставщиков, рассмотреть возможность собственного производства комбикормов и сырья для него, изучить нормативы расхода материальных ценностей и по возможности их пересмотреть в сторону уменьшения. Сокращая затраты нужно помнить, что они должны сокращаться в расчете на единицу продукции. Чрезмерное сни-

жение затрат может сказаться негативно на продуктивности птицы и это приведет к росту себестоимости тысячи штук яиц, одного центнера привеса живой массы, одного суточного цыпленка и т.д.

Полученный результат позволит птицефабрике решать, какой конкретный вид продукции производить, и в каком объеме, покупать или организовывать собственное производство некоторых видов материалов, в каком виде продавать готовую продукцию и нужно ли осуществлять ее глубокую переработку.

Многие ученые предполагают, что можно последовательно осуществить переход на развитой вариант системы «директ-костинг», если решить ряд методологических вопросов. К ним относятся: разработка методики разделения переменных и постоянных затрат; установление покрытия затрат нетоварных производств; доработка номенклатуры счетов синтетического и аналитического учета.

Внедрение системы «директ-костинг» в сельское хозяйство позволяет рассчитывать критическую точку безубыточности, а также себестоимость единицы продукции. Если рассчитывать себестоимость данным методом, то это даст дополнительную информацию для более эффективного производства.

Развитой вариант системы «директ-костинг» предполагает, что в себестоимость могут включаться не только переменные затраты, но и постоянные. Развитой «директ-костинг» представляется в виде ступенчатого построения информации. Это значительно улучшает качество управленческих решений по оптимизации деятельности предприятия.

Метод «директ-костинг» способствует расширению аналитических возможностей информации, получаемой от бухгалтерского учета. При всем этом происходит процесс сближения учета и анализа. Недаром в зарубежных странах «директ-костинг» носит название – метод управления себестоимостью, или управления предприятием. Это в свою очередь подчеркивает тесную связь учета, анализа и принятия управленческих решений в этой системе, ведь на её основе строится целая система контроллинга.

Таблица 1

Классификация затрат на постоянные и переменные в ЗАО «Птицефабрика Оренбургская» в 2021 г.

Статьи затрат	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Коэффициент корреляции (R)
Прямые затраты на счете 20.2.2 «Несушка», всего	220 350	68,3	x
в том числе:			
– переменные затраты, итого	213973	66,3	x
из них:			
оплата труда с отчислениями на социальные нужды	15 254	4,7	0,5
материальные затраты	191 933	59,5	0,7
потери от падежа	6 762	2,1	0,6
– постоянные затраты – амортизация основных средств	6 377	2,0	0,2
Потери от снижения стоимости кур-несушек (переменные затраты)	48 839	15,1	0,8
Затраты вспомогательных производств, всего,	45 227	14,1	x
в том числе:			
– переменные затраты, итого	35 670	11,1	0,7
из них:			
кормоцех	10 586	3,3	0,7
машинно-тракторный парк	5 623	1,7	0,7
автомобильный транспорт	319	0,1	0,9
энергетические производства	5 580	1,7	0,4
водоснабжение	1 378	0,4	0,5
паросиловой цех	12 085	3,7	0,5
– постоянные затраты – затраты на ремонт основных средств	9 557	3,0	0,1
Общепроизводственные расходы животноводства – всего	8 131	2,5	x
в том числе:			
– переменные затраты	1 667	0,5	0,9
– постоянные затраты	6 464	2,0	0,0
Итого переменных затрат	300 149	93,0	0,8
Итого постоянных затрат	22 398	7,0	0,0
Всего затрат (дебет счета 20.2.2 «Несушка»)	322 547	100,0	x

Проанализировав поведение переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объемов производства предприятие может быстро и оперативно принимать решения по управлению затратами и оптимизировать виды выпускаемой продукции, а также грамотно действовать если:

1. Возникает вопрос установления цен на новый вид продукции.

2. Есть возможность изменить цену, которая установлена конкурентными организациями.

3. Возникает вопрос выбора и замены старого оборудования на новое.

4. Возникают сомнения целесообразности собственного производства.

5. В планах у предприятия изменение производственной мощности предприятия [4].

Успешное использование метода «директ-костинг» на практике осложняется определенными проблемами.

1. Выделение переменных и постоянных затрат в составе затрат на производство продукции. Первая проблема является центральной при применении метода «директ-костинг» и проявляется в сложности выделения переменных и постоянных затрат в составе затрат на производство продукции. Критерием их выделения может служить зависимость от изменения объема производства продукции: переменные затраты изменяются при изменении объема производства, постоянные затраты либо вообще не изменяются, либо изменяются, но очень слабо.

Для изучения изменения затрат можно предложить следующую методику. На основании аналитических сведений по счетам 20 «Основное производство» и 25.2 «Общепроизводственные расходы» необходимо рассчитать темпы ежемесячного прироста затрат по каждой статье и темпы прироста объема производства продукции. Полученные результаты позволяют с помощью возможностей компьютерной программы MS Excel построить графики изменений затрат относительно изменений объема производства продукции. На каждом таком графике расположены две кривые: одна отображает ежемесячные темпы прироста объема производства продукции, другая – темпы прироста той или иной статьи затрат на их производство [6].

Подобное графическое наблюдение позволяет выделить затраты, однозначно относящиеся к переменным, которые изменяются пропорционально изменениям объема производства, и постоянным, которые при этом не изменяются или изменяются незначительно. Однако наряду с ними наблюдается выделение так называемых смешанных затрат, которые содержат как переменный, так и постоянный компонент (изменяются скачкообразно). Существует несколько статистических методов их деления: метод минимальной и максимальной точки («мини-макси»), графический метод и метод наименьших квадратов. Наиболее простым на практике признается метод «мини-макси», но он не дает точных результатов. Наиболее точным, относи-

тельно нетрудоемким и имеющим высокую способность к автоматизированной обработке данных является метод наименьших квадратов. При этом, конечно, для расчета ставки переменных затрат можно строить громоздкие таблицы, однако на практике ее значение можно получить значительно более легким путем.

Наряду с выявлением характера изменения затрат следует оценить тесноту связи между изменением затрат и объема производства продукции. Статистически это возможно с помощью коэффициента корреляции (R): у переменных затрат он приближается к единице, а у постоянных – к нулю.

Применение описанной методики позволило получить результаты распределения затрат на производство продукции на переменные и постоянные в птицеводческой организации (таблица 1).

2. Другой не менее важной проблемой является порядок учета переменных и постоянных затрат на производство продукции на бухгалтерских счетах.

Традиционно в организациях применяется метод учета затрат и исчисления себестоимости продукции с полным их распределением, в результате чего себестоимость продукции исчисляется с включением в нее всех прямых и косвенных расходов. Директ-костинг является альтернативным методом учета затрат традиционному методу, результатом применения которого является исчисление неполной (сокращенной) себестоимости, ограниченной только переменными затратами. При этом в объеме переменных затрат оцениваются также остатки готовой продукции и незавершенное производство. Постоянные же затраты списываются на уменьшение выручки от продаж в том отчетном периоде, в котором они возникли. В связи с этим в птицеводческих организациях яичного направления можно предложить следующий порядок учета затрат. На счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» формируется неполная себестоимость, состоящая из переменных затрат. Постоянные затраты учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Переменные затраты, собранные на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспо-

могательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» списываются с кредита в дебет счетов 10 «Материалы», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция». Постоянные затраты счета 26 «Общехозяйственные расходы» списываются в дебет счета 90 «Продажи» [3].

3. Противники «директ-костинга» считают, что постоянные затраты принимают участие в производстве продукции и, поэтому, они тоже должны быть включены в состав себестоимости. Применяя метод «директ-костинг», невозможно узнать какова полная себестоимость произведенной продукции. Поэтому необходимо производить дополнительные затраты в учете по распределению постоянных производственных затрат.

Выводы

Для более быстрого и успешного развития отрасли птицеводства в качестве совершенствования системы учета затрат на производство продукции яичного птицеводства было предложено внедрение системы учета затрат «директ-костинг». Это позволит рассчитывать такие показатели, как маржинальный доход, порог рентабельности, запас финансовой прочности и операционный рычаг. Такой комплекс показателей позволит администрации предприятия принимать верные управленческие решения для оптимизации производства продукции птицеводства, рассчитывать экономический эффект от выпуска новых видов продукции и совершенствования производственных процессов.

Библиографический список

1. Алборов Р.А. Управленческий учет в организациях АПК: монография. Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016 .346 с.
2. Боташева Л.С., Лайпанова М.А. Система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Научный журнал «Управленческий учет». 2022. № 9. С. 250-256.
3. Карагодин Д.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в отраслях производственной сферы АПК: теория и практические задания: учебное пособие. Оренбург: ООО «Агентство «Пресса», 2010. 110 с.
4. Козлов В.В. Проблемы учета затрат по методу «директ-костинг» в птицеводческих организациях // Бухгалтерский учет. 2008. № 21. С. 75-77.
5. Колодина Н.Ф., Косенко Л.А. Внедрение метода «директ-костинг» в управление затратами основного производства сельскохозяйственных организаций // CETERIS PARIBUS. 2015. № 3. С. 37-39.
6. Корольчук А.О. Проблемы внедрения системы «директ-костинг» в российских организациях. 2017. № 4. С. 146-151.