

УДК 657.471

DOI: 10.25806/uu-6525

ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ: КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД

Д.А. Карагодин

ЧОУ ВО «Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики», Санкт-Петербург, email: dakaragodin@yandex.ru

ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет ветеринарной медицины», Санкт-Петербург

Аннотация. В статье исследуются концептуальные основы понятия и классификации себестоимости активов в сельскохозяйственных организациях. Автор аргументирует необходимость отхода от узкого бухгалтерского понимания себестоимости исключительно как затрат на производство и реализацию продукции, выполнение работ и оказание услуг. В рамках парадигмы управленческого учета предлагается расширенная концепция, согласно которой себестоимость (как экономическая категория стоимости) охватывает затраты на формирование стоимости основных средств, нематериальных активов, биологических активов, инвестиционной собственности и материально-производственных запасов. Разработана авторская классификация затрат по направлениям формирования стоимости активов и продукции с учетом отраслевой специфики сельского хозяйства. Предложены методические подходы к организации управленческого учета затрат, обеспечивающие прозрачность капитализации и корректное калькулирование себестоимости активов предприятия.

Ключевые слова: сельскохозяйственные организации, себестоимость, активы, финансовый и управленческий учет.

THE CONCEPT AND CLASSIFICATION OF THE COST OF ASSETS IN AGRICULTURE: A CONCEPTUAL APPROACH

D.A. Karagodin

Saint Petersburg University of Management Technologies and Economics, Saint Petersburg, email: dakaragodin@yandex.ru

Saint Petersburg State University of Veterinary Medicine, Saint Petersburg

Abstract. The article examines the conceptual foundations of the concept and classification of asset cost in agricultural organizations. The author argues for the need to move away from the narrow accounting understanding of cost as solely the expenses incurred in the production and sale of products, performance of work, and provision of services. Within the framework of the management accounting paradigm, an expanded concept is proposed, according to which cost (as an economic category of value) encompasses the expenses involved in forming the value of fixed assets, intangible assets, biological assets, investment property, and inventory. The author has developed a classification of costs based on the areas of asset and product cost formation, taking into account the specific features of the agricultural sector. Methodological approaches to organizing management accounting of costs are proposed, ensuring transparency in capitalization and accurate calculation of the cost of the enterprise's assets.

Keywords: agricultural organizations, cost of production, assets, financial and management accounting.

Дата поступления статьи в редакцию: 02.08.2026

Дата принятия статьи в печать: 08.10.2026

Введение

Трансформация национальной системы бухгалтерского учета, связанная с массовым внедрением Федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), потребовала от сельскохозяйственных организаций пересмотра не только финансовых, но и управленческих учетных моделей. Сельское хозяйство обладает уникальной отраслевой спецификой: длительностью производственного цикла, зависимостью от природных факторов, наличием живых организмов как средств и предметов труда, а также сложной структурой многоотраслевого производства. Традиционная теория учета трактует себестоимость продукции узко – как выраженные в денежной форме текущие затраты на ее производство и реализацию. Однако для целей стратегического

и тактического управления такой подход является ограниченным. «В этой связи методология учёта затрат должна обеспечивать не только формально корректный расчёт, но и управленчески интерпретируемую информацию, пригодную для регулярного контроля исполнения и обоснования решений» [2]. В управленческом учете ключевой задачей является отслеживание всех ресурсов, потребляемых организацией для создания будущих экономических выгод. Следовательно, концептуальные основы формирования себестоимости должны быть расширены. Себестоимость должна рассматриваться не только как стоимость выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, но и как совокупность затрат на формирование стоимости всех видов активов, создаваемых или приобретаемых организацией: основных средств, нематериальных активов, биологических активов, инвестиционной собственности, материально-производственных запасов и других видов активов.

Цель исследования

Цель исследования состоит в разработке концептуальных основ, методологии формирования и детальной классификации затрат в сельском хозяйстве с позиций расширенного понимания себестоимости в управленческом учете.

Материал и методы исследования

Комплексное исследование понятия и классификации себестоимости активов в аграрном секторе базировалось на детальном исследовании действующей нормативной базы по учету затрат и расчету себестоимости, включая подробный анализ Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утверждены Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.2003г. №792). Теоретико-методологические основы себестоимости как учетно-экономической категории сельскохозяйственных предприятий подробно исследованы в трудах Р.А. Алборова, Г.Р. Алборова, В.Г. Белова, М.К. Джикия, Г.Я. Остаева, Ю.И. Сигидова, Л.И. Хоружий и многих других ученых. Однако для стратегического и тактического управления себестоимостью, необходимо скорректировать методологические подходы к формированию понятия категории «себестоимость» и ее классификации.

В процессе исследования применялся комплексный методологический инструментарий, интегрирующий фундаментальные способы научного познания с профессиональными бухгалтерскими приемами. Методологическая база включала гносеологические подходы наблюдения и обобщения, индуктивно-дедуктивный анализ, а также специализированные учетные механизмы — стоимостную оценку, калькулирование затрат и их группировку.

Результаты исследования

Себестоимость в классическом ее понимании имеет важное значение в анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятия и принятия управленческих решений. В качестве подтверждения данных слов можно привести факт из истории колхозного счетоводства первой половины XX века. Отказ в период коллективизации от учета труда в стоимостном измерителе не позволял рассчитывать себестоимость производимой продукции. Бухгалтерской учет готовой продукции велся по государственным закупочным ценам. Такой методологический подход к учету затрат не позволял определять финансовый результат от продажи каждого вида производимой продукции. Это привело к тому, что «до 1953 г. заготовительные и закупочные цены на многие виды колхозной продукции не соответствовали уровню издержек на их производство... они потеряли связь с себестоимостью, слабо стимулировали материальную заинтересованность колхозов... в развитии животноводства, производства картофеля и овощей» [6]. Для повышения экономической заинтересованности в производстве некоторых видов сельскохозяйственной продукции правительству пришлось повышать на них закупочные цены и менять методологический подход к учету затрат в колхозах.

Среди российских ученых к понятию «себестоимость» как учетной категории существуют различные подходы. По мнению Я. В. Соколова «подавляющее большинство авторов и практиков склонны рассматривать себестоимость как центральную категорию бухгалтерского учета, при этом обосновывается данное утверждение разными причинами. В. Т. Войтехов, П. С. Безруких, П. П. Новиченко, А. Д. Шеремет называют выявление производственных резервов; И. И. Поклад, П. С. Безруких, С. А. Стуков — осуществление контроля эффективности исполь-

зования ресурсов с целью разработки конкурентоспособной ценовой политики; В. А. Бунимович, А. С. Бородин — повышение эффективности и рентабельности производства; З.П. Евзлин — управление предприятием [7].

Р. А. Алборов, исследуя данный вопрос, справедливо отмечает, «что себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку затрат на потребление, используемых в процессах воспроизводства совокупного продукта (работ, услуг) средств труда, предметов труда, природных ресурсов, затрат на оплату труда, а также других затрат на ее производство и реализацию, являющихся условиями осуществления простого воспроизводства данной деятельности организации [1]. А. М. Брюханов и Д. В. Писарев под себестоимостью понимают сумму издержек предприятия, выраженных в деньгах. «Она состоит из издержек на средства производства, потребленные в процессе производства данной единицы продукта: амортизацию, сырье, материалы, топливо и т.п., издержек на заработную плату с накладными расходами, издержек управления и пр.» [3]. М. А. Вахрушина дает более упрощенное определение понятию «себестоимость продукции». Под себестоимостью продукции она понимает «выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию» [4]. Н. П. Кондраков и М. А. Иванова, исследуя себестоимость, акцентирует внимание на том, что себестоимость включает в себя только затраты, которые идут на производство и продажу продукции. «На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом ... не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих периодов» [5].

Сельское хозяйство характеризуется рядом факторов, которые кардинально усложняют процесс идентификации и накопления затрат на формирование стоимости:

Во-первых, наличие биологических активов. Биологические активы (продуктивный и рабочий скот, многолетние насаждения) обладают способностью к биологической трансформации. Затраты на их содержание до момента достижения продуктивного возраста формируют их первоначальную стоимость, а после — относятся на себестоимость сельскохозяйственной продукции. Граница между формированием стоимости актива и производством продукции здесь часто размыта и требует четких управленческих критериев.

Во-вторых, сезонность и наличие незавершенного производства. В растениеводстве затраты, понесенные в одном отчетном периоде (осенняя вспашка, посев озимых), формируют себестоимость продукции, которая будет получена только в следующем году. В управленческом учете такие затраты должны аккумулироваться как стоимость незавершенного производства (материально-производственные запасы или биологические активы в зависимости от вида незавершенного производства и его стадии), а не списываться на финансовые результаты.

В-третьих, наличие сопряженной и побочной продукции. В данном случае объект учета затрат не соответствует объектам калькуляции. В растениеводстве, например, при производстве зерновых культур объектом учета затрат является яровая пшеница. Для данного объекта учета затрат характерно два объекта калькуляции: основная продукция — зерно и побочная — солома. В животноводстве для объекта учета затрат — основное стадо крупного рогатого скота молочного направления характерно три объекта калькуляции: сопряженные виды продукции — молоко и приплод, а также побочная продукция — навоз. Затраты на производство, собранные по соответствующим объектам учета затрат, должны распределяться между соответствующими видами продукции, которые могут признаваться, готовой продукцией, биологическими активами, кормами, семенами и прочими запасами.

В-четвертых, создание инвестиционной собственности. Сельскохозяйственные организации все чаще приобретают сельскохозяйственные земли или строят здания не для использования в производстве, а для получения арендного дохода или прироста стоимости. Затраты на формирование такой инвестиционной недвижимости (включая затраты на подготовку земли, юридическое оформление, улучшение) не формируют себестоимость продукции, а капитализируются в стоимость инвестиционной собственности.

В финансовом учете существует жесткое терминологическое разграничение: для продукции используется термин «себестоимость» (ФСБУ 5/2019 «Запасы»), а для внеоборотных активов — «первоначальная стоимость» или «стоимость приобретения» (ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»).

Однако управленческий учет не связан жесткими рамками финансовой отчетности. Его главная цель — предоставление информации для принятия управленческих решений. С экономической точки зрения, процесс создания стоимости в сельскохозяйственной организации непрерывен. Затраты на строительство животноводческого комплекса (основные средства), на разработку программного обеспечения для точного земледелия (нематериальные активы), на выращивание племенного молодняка (биологические активы), на приобретение семян и кормов (материально-производственные запасы) и на производство молока или зерна (продукция) — это звенья одной цепи потребления ресурсов. В связи с этим, предлагаем рассматривать себестоимость в широком управленческом смысле как стоимостную оценку потребленных организацией экономических ресурсов (труда, средств труда, предметов труда) в разрезе конкретных объектов учета (носителей затрат), независимо от того, на каком этапе жизненного цикла актива или продукта эти затраты возникают. Следовательно понятие «себестоимость» следует рассматривать как стоимостную оценку затрат отчетного и прошлых периодов, которые были использованы для производства и реализации продукции, закупки и продажи товаров, формирования незавершенного производства, выполнения работ, оказания услуг, а также для формирования стоимости основных средств, нематериальных активов, биологических активов, инвестиционной недвижимости, материально-производственных запасов и прочих активов в процессе их приобретения, выращивания или строительства.

Для целей управленческого учета традиционная классификация затрат (по экономическим элементам, калькуляционным статьям, способу отнесения на себестоимость) должна быть дополнена и трансформирована. Исходя из рассмотренного определения себестоимости, предлагаем в классификации ее видов, помимо разработанных учеными, выделить дополнительный признак - в зависимости от вида формируемого актива и способов его поступления (рисунок 1).

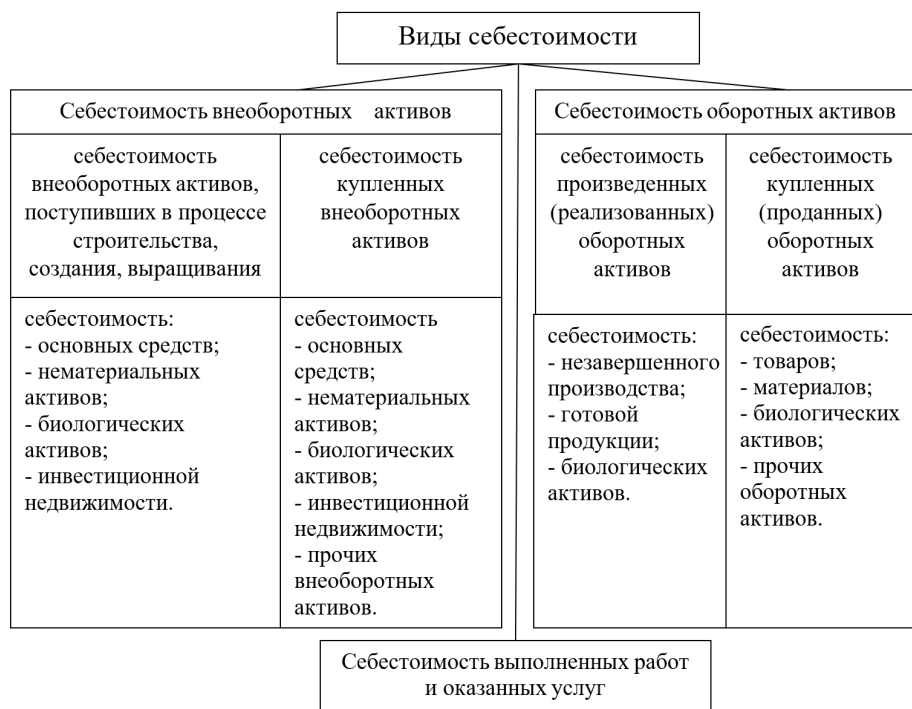


Рис. 1. Классификация себестоимости в зависимости от вида формируемого актива и способов его поступления

Источник: разработка автора.

Также предлагаем выделить в теории учета затрат еще один дополнительный классификационный признак — направление формирования стоимости объекта учета.

В рамках расширенной концепции все затраты сельскохозяйственной организации следует классифицировать на шесть укрупненных направлений:

Первое направление — затраты на формирование стоимости материально-производственных запасов. Сюда рекомендуем относить затраты на приобретение или создание предметов труда. В сельском хозяйстве это: семена, посадочный материал, корма, удобрения, горюче-сма-

зочные материалы (ГСМ), запчасти, ветеринарные препараты. В состав данных затрат должны входить: покупная цена, невозмещаемые налоги, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, заготовку, подработку (например, протравливание семян), хранение. В данном случае важно разделять затраты на приобретение материально-производственных запасов и затраты на их содержание.

Второе направление — затраты на формирование стоимости основных средств. Они должны включать капитальные вложения в средства труда. В АПК это: техника, оборудование, здания ферм, элеваторов, складов, мелиоративные системы, многолетние насаждения (переходящие в состав биологических активов, но на этапе создания учитываются как капитальные вложения). В состав данных затрат должны входить: суммы по договорам купли-продажи, строительные работы, монтажные работы, доставка, пусконаладочные работы, консультационные и информационные услуги, затраты на подготовку площадки (вырубка леса, корчевание пней, планировка земли). В данном случае важно разделять затраты на модернизацию, которые увеличивают стоимость основных средств и на текущее обслуживание, которые признаются расходами периода.

Третье направление — затраты на формирование стоимости нематериальных активов. В современном АПК роль нематериальных активов растет. Это: патенты на сорта растений и породы животных, лицензии на использование селекционных достижений, программное обеспечение для систем точного земледелия (GPS-навигация, дроны, системы мониторинга скота), базы данных. В состав данных затрат должны входить: затраты на НИОКР (если они капитализируются по ФСБУ 14/2007 или внутренним положениям), расходы на регистрацию прав, покупная стоимость, затраты на внедрение. В данном случае важен строгий контроль за критериями капитализации. Затраты на НИОКР, не давшие подтвержденного результата, формируют управленческие расходы периода, а не стоимость нематериальных активов.

Четвертое направление — затраты на формирование стоимости биологических активов. Это особенное направление для сельского хозяйства, которое отражает биологические процессы. Биологические активы делятся на зрелые — продуктивный скот, плодоносящие сады и незрелые — молодняк, растущие леса. В состав затрат на создание незрелых биологических активов входят: корма, оплата труда скотников, ветеринарное обслуживание, амортизация зданий, где содержится молодняк, до момента перехода в категорию зрелых биологических активов. В состав затрат на содержание зрелых биологических активов входят аналогичные затраты, но они не формируют стоимость актива, а относятся на себестоимость получаемой от них продукции — молока, приплода, шерсти и т. д. В данном случае важно вести аналитику не только в денежных единицах, но и в натуральных показателях (головы, гектары, кормодни содержания), так как биологическая трансформация зависит от физических параметров.

Пятое направление — затраты на формирование стоимости инвестиционного актива. К данной группе активов относят: земельные участки и здания, используемые для получения арендных платежей или прироста стоимости, а не для производства сельхозпродукции. Затраты на формирование инвестиционного актива аналогичны затратам на формирование основных средств, но с учетом специфики земельных отношений (кадастровые работы, межевание, юридическое оформление прав аренды/собственности). В данном случае важен отдельный учет затрат на сельскохозяйственные угодья, используемые в производстве, и угодья, предназначенные для перепродажи или сдачи в аренду (инвестиционная собственность или запасы).

Шестое направление — затраты на производство и реализацию сельскохозяйственной продукции. Это классическое направление, включающее текущие затраты. В состав данных затрат входят: прямые затраты (семена, корма, сдельная оплата труда) и косвенные затраты (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, распределяемые по базе). В данном случае важно производить калькулирование себестоимости отдельных видов продукции (зерна, молока, прироста животных) с учетом распределения косвенных затрат.

Такое концептуальное расширение позволяет:

1. Устранить методологический разрыв между финансовым и управленческим учетом.
2. Обеспечить сквозной контроль за эффективностью использования ресурсов на всех этапах их превращения в активы или готовую продукцию.
3. Корректно рассчитывать показатели рентабельности инвестиций (ROI, ROA), поскольку корректная оценка базы (стоимости активов) невозможна без точного учета затрат на их формирование.

Реализация предложенной расширенной концепции требует соответствующей настройки системы управленческого учета. В сельскохозяйственных организациях, как правило, используется типовое программное обеспечение (например, «1С:Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия 8.3» или «1С: ERP Агропромышленный комплекс 2»), которое изначально настроено главным образом под финансовый учет. Для корректного отражения затрат на формирование стоимости всех видов активов в управленческом учете необходимо внедрить следующие методические приемы:

1. Введение аналитических регистров «Объекты формирования стоимости». В управленческом плане счетов или в системе аналитических измерений ERP-системы необходимо создать справочник «Объекты учета затрат», который будет включать не только «Статьи калькуляции» (для продукции), но и «Инвентарные объекты основных средств», «Объекты нематериальных активов», «Объекты или партии биологических активов», «Партии материально-производственных запасов», «Объекты инвестиционной собственности».
2. Применение метода «сборки затрат» (Cost Accumulation). Все фактические затраты, собираемые на счетах учета затрат (в управленческом контуре — аналогах счетов 20, 23, 25, 26, 08), в конце отчетного периода должны «закрываться» не только на счета выпуска продукции (43), но и на счета увеличения стоимости активов (01, 04, 10, 41). Например, затраты на строительство зернохранилища (основное средство) в управленческом учете собираются на счете «Строительство основных средств» и при вводе в эксплуатацию переносятся на аналитику «Зернохранилище №1», формируя его управленческую первоначальную стоимость.
3. Разграничение капитальных и операционных затрат (CAPEX и OPEX). Это имеет важное значение для управленческого учета. Ошибка в отнесении затрат на формирование стоимости основного средства (CAPEX) к текущим затратам на продукцию (OPEX) приводит к занижению стоимости актива и завышению себестоимости продукции текущего периода, что исказит показатели рентабельности. В сельском хозяйстве это особенно актуально при мелиоративных работах, закладке многолетних насаждений или строительстве ферм.
4. Учет затрат на формирование стоимости в иностранной валюте. Поскольку сельскохозяйственная техника и селекционный материал часто импортируются, затраты на формирование стоимости основных средств, нематериальных активов, биологических активов включают курсовые разницы, возникающие до момента принятия актива к управленческому учету.

Несмотря на теоретическую обоснованность расширенного подхода, на практике сельскохозяйственные организации сталкиваются с рядом проблем:

Проблема 1: Недостаточная детализация первичного учета. Часто затраты на строительство теплицы или закупку племенного скота отражаются одной сводной суммой по договору, без разбивки на составляющие (доставка, монтаж, обучение персонала). Это не позволяет корректно сформировать стоимость актива и выделить компоненты, имеющие разные сроки полезного использования. Для решения данной проблемы необходимо внедрение стандартов детализации первичных документов. Требование от подрядчиков и поставщиков предоставлять детализированные акты по каждому виду работ и услуг, относящихся к формированию стоимости актива.

Проблема 2: Смещение затрат на содержание и создание биологических активов. Затраты на корма для молодняка крупного рогатого скота до достижения им продуктивного возраста должны формировать стоимость биологического актива. Однако из-за несвоевременного перевода животных между группами учета эти затраты ошибочно попадают в себестоимость молока или прироста. Вариантом решения этой проблемы может послужить автоматизация учета движения поголовья. Настройка в учетной системе параметров, которые при достижении животным определенного возраста или веса автоматически меняют аналитику учета затрат с «Себестоимость продукции» на «Формирование стоимости биологического актива».

Проблема 3: Оценка затрат на создание нематериальных активов. В сельском хозяйстве сложно оценить долю затрат на НИОКР, относящуюся к созданию конкретного патента на новый сорт пшеницы. Для решения данной проблемы предлагается использование экспертных методов и коэффициентов распределения в управленческом учете, закрепленных в учетной политике для целей управленческого учета.

Переход к пониманию себестоимости как универсальной категории формирования стоимости всех видов активов дает менеджменту сельскохозяйственной организации следующие преимущества:

1. Точность расчета полной стоимости владения (ТСО). Руководство видит не только цену покупки трактора, но и все затраты на его доставку, монтаж, обучение механизатора и пусконаладку, которые формируют его реальную стоимость.
2. Корректное инвестиционное планирование. Понимая полную структуру затрат на создание биологического актива (например, закладку сада), инвесторы могут точно рассчитать точку безубыточности и срок окупаемости, учитывая, что затраты до вступления сада в плодоношение капитализируются, а не ложатся тяжелым бременем на финансовые результаты текущих периодов.
3. Оптимизация налогообложения и дивидендной политики. Корректное разграничение затрат на формирование стоимости активов (которые не уменьшают налогооблагаемую базу немедленно) и затрат на производство продукции (которые уменьшают базу) позволяет легально управлять прибылью и в финансовом учете, а также налоговыми выплатами.
4. Повышение прозрачности для кредиторов и инвесторов. Банки, кредитующие АПК, требуют детального понимания, куда направляются средства: на покрытие текущих затрат или на создание долгосрочного потенциала (стоимости основных средств, нематериальных или биологических активов). Расширенная отчетность о формировании стоимости удовлетворяет этот запрос.

Заключение

Концептуальные основы формирования понятия «себестоимость» в сельском хозяйстве требуют переосмысления с позиций управленческого учета. Отказ от узкого понимания себестоимости исключительно как затрат на производство и реализацию продукции в пользу расширенного подхода, охватывающего затраты на формирование стоимости основных средств, нематериальных активов, биологических активов, инвестиционной собственности и материально-производственных запасов, является методологически обоснованным и практически необходимым шагом.

Предложенная в статье классификация затрат в зависимости от вида формируемого актива и способов его поступления, а также выделение шести укрупненных направлений затрат позволяет структурировать учетный процесс, обеспечить сквозной контроль за потреблением ресурсов и корректно оценивать экономическую эффективность деятельности сельскохозяйственной организации. Реализация данного подхода требует адаптации учетной политики, настройки аналитического учета в информационных системах и повышения квалификации учетно-аналитического персонала. Дальнейшие научные исследования могут быть направлены на разработку конкретных алгоритмов распределения косвенных затрат между формированием стоимости различных видов активов в условиях многоотраслевого сельскохозяйственного производства.

Литература

1. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. 224 с.
2. Альзебди М.М., Мизиковский И.Е. Учет затрат по видам деятельности, ориентированный на результативность (PFABC), как инструмент управленческого контроля // Управленческий учет. 2026. № 7. С. 5-10. DOI: 10.25806/uu-6125. EDN: SGYBPD.
3. Брюханов А., Писарев Д. Калькуляция сельскохозяйственного производства в совхозах: практическое руководство для работников совхозов и сельскохозяйственных трестов / под ред. С. И. Фролова. М.: Ленинград: Стандартизация и рационализация, 1934. 118 с.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. 5-е изд., стереотип. М.: Омега-Л, 2006. С. 576. ISBN 5-365-00304-7.
5. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 2005. 368 с. ISBN 5-16-002318-6.
6. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 263 с.
7. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя: учеб.-практ. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2007. 232 с. ISBN: 5-482-01366-9 EDN: QRTKIT.