

УДК 631.152:657.471

UDC 631.152:657.471

ЗАТРАТЫ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА АПК

EXPENSES AND THEIR CLASSIFICATION IN SYSTEM OF CONTROLLING OF THE ECONOMIC SUBJECT OF AGRARIAN AND INDUSTRIAL COMPLEX

Дегальцева Жанна Владимировна
к.э.н., профессор

Degaltseva Zhanna Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., professor

Тончу Елена Александровна
д.э.н., профессор

Tonchu Elena Aleksandrovna
Dr.Sci.Econ., professor

Величко Константин Алексеевич
студент учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Россия, Краснодар

Velichko Konstantin Alekseevich
student of the Registration and financial faculty
Kuban state agrarian university, Russia, Krasnodar

В статье представлена авторская классификация затрат и элементов в системе контроллинга и управленческом учете

The authors' classification of expenses and elements in system of controlling and management accounting is presented in the article

Ключевые слова: АПК, КОНТРОЛЛИНГ, ЗАТРАТЫ, КЛАССИФИКАЦИЯ, УПРАВЛЕНИЕ

Keywords: AGRARIAN AND INDUSTRIAL COMPLEX, CONTROLLING, EXPENSES, CLASSIFICATION, MANAGEMENT

Информация о затратах является доминирующей во всей системе контроллинга организации независимо от ее целей, структуры, специфики деятельности, поэтому роль затрат как определяющего объекта исследования в контроллинге ставит в качестве первоочередных задач рассмотрение вопросов теории и методики их учета. В процессе теоретического исследования авторами было установлено, что на различных этапах развития экономики менялось содержание понятий «издержки», «затраты», «расходы» и до настоящего времени отсутствуют единые трактовки данных категорий. «Издержки» как экономическую категорию изучает экономическая теория и рассматривает в двух аспектах: на макроуровне (национальная экономика) и на микроуровне (отдельные хозяйствующие субъекты). По нашему мнению, основополагающими понятиями, относительно которых рассматривается функционирование контроллинга, являются «затраты» и «расходы». Таким образом, для эффективной работы информационно-аналитической системы, считаем необходимым дать определение этих категорий применительно к

производственной деятельности сельскохозяйственных организаций с учетом фактора времени и оценить роль каждой из них в системе контроллинга.

Под категорией «затраты» для хозяйствующих субъектов АПК следует понимать движение бизнес-ресурсов организации, направленное на осуществление производственной деятельности и формирующее себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

Под категорией «расходы» для сельскохозяйственных организаций понимается доля затрат, включенная в себестоимость реализованной продукции и направленная на извлечение дохода.

Таким образом, научно обоснованное трактование аппарата управления организации понятий «затраты», «расходы» является основой эффективного функционирования информационно-аналитической системы обеспечения учета затрат, позволяющей получать более достоверную информацию о результатах деятельности хозяйствующего субъекта.

Сбор и обработка информации в системе контроллинга ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место в системе контроллинга занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов контроллинга.

В системе контроллинга целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений. Принимая решения, он должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат – это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

В соответствии с направлениями учета затрат в системе контроллинга выделяют следующие классификационные группы затрат (рис. 1).

Рассмотрим классификацию затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.

1. Учет общей суммы затрат на производство организуют по экономическим элементам затрат, а учет и калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг – по статьям затрат. Такой вид классификации определяется экономическим содержанием произведенных затрат. Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По экономическим элементам составляют сметы затрат. Выделяют пять элементов затрат:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

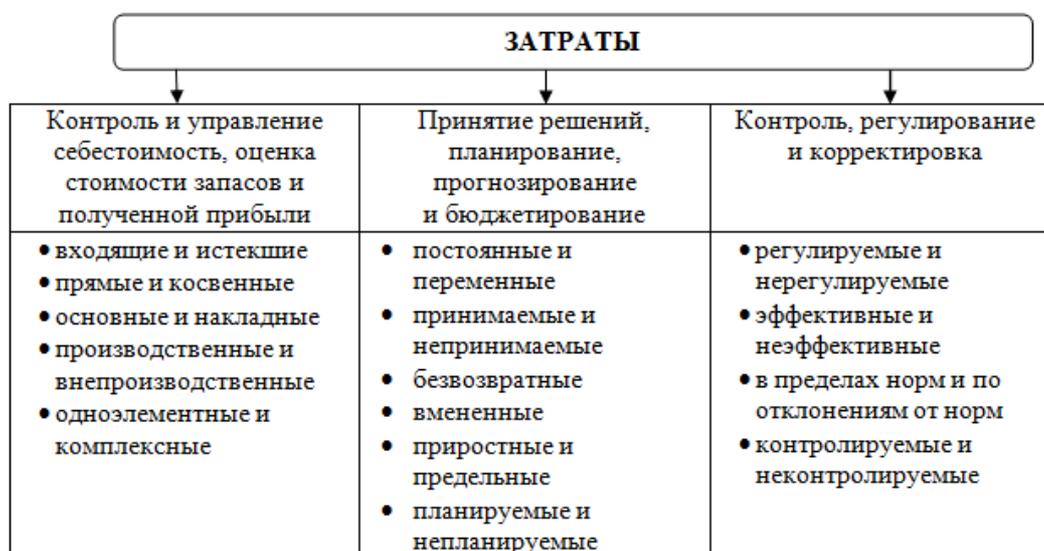


Рисунок 1 – Классификация затрат в системе контроллинга

Для контроля за составом затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу. Такой учет позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений. Решение этих задач осуществляется за счет применения классификации затрат по статьям калькуляции. Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции определяются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями, исходя из особенностей технологии и организации производства самим экономическим агентом рынка. Однако существует примерная типовая номенклатура статей затрат для различных производств:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций.
3. Возвратные отходы (вычитаются).
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Транспортно-заготовительные расходы.
- Итого: Материалы
6. Основная заработная плата производственного персонала.
7. Дополнительная заработная плата производственного персонала.
8. Отчисления на социальные нужды от основной и дополнительной заработной платы.
9. Расходы на подготовку и освоение производства.
10. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования.
11. Общепроизводственные расходы.
- Итого: Себестоимость центров затрат.

12.Общехозяйственные расходы.

13.Потери от брака.

Итого: Производственная себестоимость.

12.Коммерческие (внепроизводственные) расходы.

Всего: Полная себестоимость.

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, т. к. учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа [1].

2. Входящие и истекшие затраты. Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

3.Прямые и косвенные затраты. К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенный вид продукции на основании первичных учетных документов.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными видами продукции согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, амортизации, сумме затрат за минусом материалов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика

описывается в учетной политике экономического агента рынка. Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- общепроизводственные (производственные) расходы – это расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

- общехозяйственные (административно-управленческие) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что они не изменяются в зависимости от изменения объема производства (продаж). Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от способа отнесения затрат на себестоимость продукции.

4. Основные и накладные. По технико-экономическому назначению затраты делят на следующие группы:

Основные – затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату персонала, амортизация и т. д.). Основные расходы учитываются на счетах учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Накладные – затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Накладные расходы учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

5. Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода). Производственные затраты – это затраты,

входящие в себестоимость продукции. Это материальные затраты, и поэтому их можно проинвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные расходы.

Внепроизводственные затраты (периодические) – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Размер этих затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода. К таким затратам относят коммерческие и административные расходы. Их учет ведут на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и счете 44 «Расходы на продажу». Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу оказывают влияние на исчисление прибыли. Таким образом периодические затраты всегда имеют характер исходящих, производственные затраты можно считать входящими.

6. Одноэлементные и комплексные затраты. Одноэлементными называют затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, общепроизводственные затраты, включающие в себя практически все элементы.

Такая группировка затрат с различной степенью детализации может быть проведена в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Например, в организациях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5 % [3]. В таких организациях, как правило, прямую заработную плату не выделяют, а объединяют ее с расходами по

обслуживанию и управлению производством по статье «добавленные расходы».

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете выделяют классификационные группы затрат, которые учитываются при принятии решений, планировании и прогнозировании [6].

1. Постоянные и переменные затраты. Объективно описать поведение затрат можно, изучив их зависимость от объемов производства, т.е. разделив затраты на постоянные и переменные.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. Примерами переменных непроизводственных затрат служат расходы на складирование, транспортировку, упаковку готовой продукции, которые прямо зависят от объема продаж [7].

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого хозяйствующего субъекта. Рынок не интересуется стоимостью организации, его интересуется стоимость продукта. Совокупные переменные затраты (В) имеют линейную зависимость от показателя деловой активности организации, а переменные затраты на единицу продукции (удельные переменные затраты – б) – величина постоянная (рис. 2).

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой

активности предприятия называются постоянными производственными затратами. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются (А).

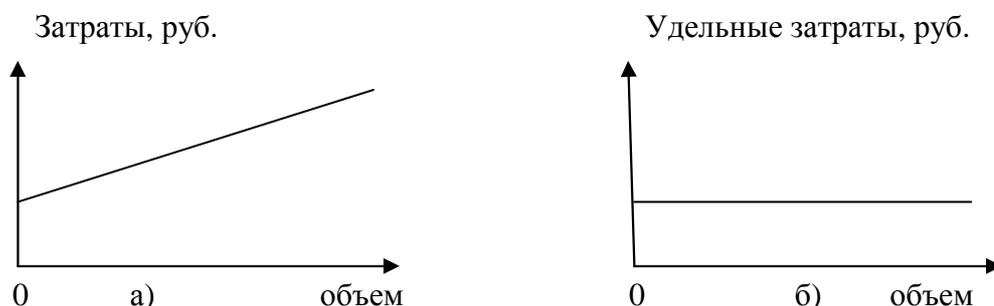


Рисунок 2 – Динамика совокупных (а) и удельных переменных затрат (б) [8]

Постоянные затраты – это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводоуправления, услуги связи, командировочные и др. управленческие расходы. На практике руководством организации заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты на основе планируемых смет по группам этих расходов. Постоянные затраты на единицу продукции (удельные постоянные затраты – а) снижаются ступенчато (рис. 3).

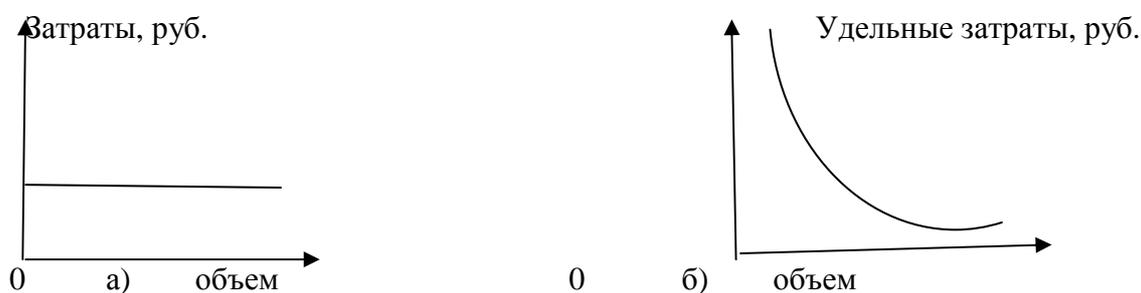


Рисунок 3 – Динамика совокупных (а) и удельных (б) постоянных затрат [8]

На практике постоянные и переменные затраты встречаются достаточно редко. Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие. Поэтому говорят об условно-постоянных или условно-переменных затратах. Условно-постоянные затраты – это затраты растущие скачкообразно, т.е. при определенном объеме выпуска эти затраты остаются постоянными, а при его изменении резко возрастают. Например, для увеличения количества выпускаемой продукции в цехе необходимо установить еще один станок, но одновременно с ростом объема производства увеличатся постоянные расходы за счет амортизационных отчислений на станок [9].

Условно-переменные затраты также меняются в зависимости от изменения деловой активности организации, но в отличие от переменных затрат эта зависимость не является прямой. Например, ежемесячная плата за телефон включает две составляющих: постоянную часть – абонентскую плату и переменную – междугородние переговоры.

Для описания степени реагирования переменных затрат на объем производства используют показатель – коэффициент реагирования затрат (К), введенный немецким ученым К. Меллеровичем [10]. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

$$K = \frac{Y}{X} \quad (1)$$

где Y – темпы роста затрат, %

X – темпы роста деловой активности (объема производства, услуг, товарооборота), %.

Разновидностью переменных затрат являются пропорциональные затраты. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Коэффициент реагирования затрат при этом будет равен 1 ($K=1$).

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются прогрессивными. Значение коэффициента реагирования затрат должно быть больше 1 ($K > 1$).

Наконец, затраты, темпы роста которых отстают от темпов роста деловой активности организации, называются дегрессивными. Значение коэффициента реагирования будет лежать при этом в следующем интервале: $0 < K < 1$.

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y = A + bX, (2)$$

где Y – совокупные затраты, руб.; A – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.; b – переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.; X – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения. Графически изменение затрат представлено на рис. 4.

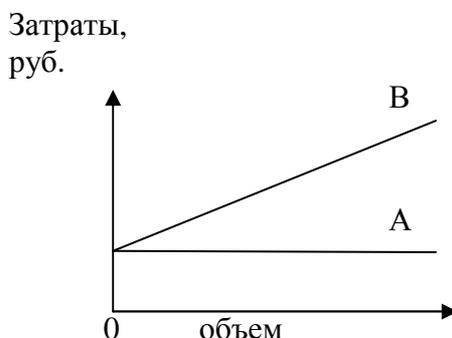


Рисунок 4 - Динамика совокупных переменных и постоянных затрат [8]

2. Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках. Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов. Сравнимые при этом затраты можно разбить на две группы: неизменные при всех альтернативных вариантах и меняющиеся в зависимости от принятого решения. Затраты, имеющие отношение только к данной проблеме (отличающие одну альтернативу от другой) называют релевантными. Это те затраты, величина которых будет зависеть от принятого решения. Нерелевантные – те, которые от принятого решения не зависят. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора рационального решения, готовит свои отчеты таким образом, чтобы они содержали только релевантную информацию.

3. Безвозвратные затраты – это истекшие затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Обычно они не учитываются при принятии управленческих решений.

4. Вмененные (воображаемые) затраты присутствуют лишь в управленческом учете и контроллинге. Их добавляют при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в реальности их может и не быть. Они характеризуют возможности по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения, если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

5. Приростные и предельные затраты. Приростные (инкрементные) затраты – являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции. Предельные (маржинальные) затраты представляют собой дополнительные затраты в расчете на единицу продукции. Таким образом, обе категории затрат появляются в результате изготовления дополнительной продукции, одни в расчете на единицу, а другие – на весь выпуск.

б. Планируемые и не планируемые затраты. Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

К ним относятся все производственные затраты организации. Не планируемые – это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости готовой продукции (потери от брака, простоев и т. п.).

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в системе контроллинга назван учетом затрат по центрам ответственности, он реализуется на практике при делении затрат на следующие группы.

1. Регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на нерегулируемые он воздействовать не может. Например, затраты, связанные с нарушением технологической дисциплины в цехе, находятся в ведении начальника цеха, однако на общехозяйственные расходы он влиять не может, поскольку это прерогатива руководителей высшего звена, для него эти затраты – нерегулируемые.

2. Контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны субъектов управления, а неконтролируемые не зависят от деятельности управленческого персонала (например, повышение цен на ресурсы).

3. Эффективные и неэффективные затраты. Эффективные затраты – в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов

продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты. Неэффективные затраты – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т. к. не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порчи ценностей).

Результаты исследования свидетельствуют о необходимости построения системы контроллинга затрат, позволяющей локализовать затраты по центрам ответственности, по местам их возникновения, по элементам и статьям калькуляции для систематизации информации с целью принятия эффективных управленческих решений.

Для решения указанной задачи в сельскохозяйственных организациях считаем целесообразным использование элементов финансового учета и системы кодирования, что позволит вести учет в едином информационном поле, и будет способствовать минимизации ошибок.

Разработанная нами классификация мест возникновения затрат и система кодирования предполагает регистрацию всех хозяйственных операций на аналитических счетах бухгалтерского учета (таблица 1).

Для наиболее эффективной интеграции управленческого учета в специализированные программные комплексы нами использована цифровая система кодирования, где первые два символа обозначают центр ответственности в соответствии с функциональными направлениями деятельности (бизнес-процессами): 01 – управление, 02 – сбыт, 03 – снабжение, 04 – основное производство, 05 – вспомогательное производство. Следующие два символа представляют собой коды центров ответственности, выделенных на основе осуществляемых в организации бизнес-процессов. Последующие символы – это порядковые номера мест возникновения затрат в рамках указанных центров ответственности. В

случае необходимости более детального учета затрат данный классификатор можно дополнить.

Таблица 1 – Классификация мест возникновения затрат в рамках выделенных бизнес-процессов сельскохозяйственных организаций

Наименование бизнес-процесса	Наименование центра ответственности и места возникновения затрат	Счет, субсчет бухгалтерского учета	Код центра ответственности и места возникновения затрат
1. Основная деятельность			
Управление	Администрация	26	01.01
	Бухгалтерия	26	01.02
	Планово-экономический отдел	26	01.03
	Отдел кадров	26	01.04
Сбыт	Отдел маркетинга	44	02.01
	Отдел сбыта	44	02.02
	Склад хранения готовой продукции	44	02.03
Снабжение	Отдел снабжения	26	03.01
	Склад хранения сырья и материалов	26	03.02
Основное производство	1. Растениеводство	20.1	04.01
	- бригада № 1	-	04.01.1
	- производство озимой пшеницы	-	04.01.1.1
	- производство сахарной свеклы	-	04.01.1.2
	- бригада № 2	-	04.01.2
	2. Животноводство	20.2	04.02
	- ферма крупного рогатого скота	-	04.02.1
	- свиноводческая ферма	-	04.02.2
	3. Промышленное производство	20.3	04.03
	- кирпичный завод	-	04.03.1
	- мясоперерабатывающее производство	-	04.03.2
	- лесопильное производство	-	04.03.3
2. Вспомогательная деятельность			
Вспомогательное производство	Ремонтно-механические мастерские	23.1	05.01
	Машинно-тракторный парк	23.3	05.02
	Автопарк	23.4	05.03
	Электроснабжение	23.5	05.04

Учет затрат и калькулирование являются необходимыми процессами при управлении сельскохозяйственным производством. От того насколько эффективно организован аналитический и синтетический учет затрат зависит точность и своевременность исчисления результативных показателей деятельности организации. В связи с этим особого внимания заслуживает построение эффективной системы учета затрат, предусматривающей группировку затрат по элементам и статьям калькуляции.

При формировании номенклатуры статей затрат следует учитывать их удельный вес, роль в формировании себестоимости продукции, а также связь с технологией производства [1]. Для внедрения прогрессивных методов и систем управленческого учета номенклатуру статей и элементов затрат в отрасли свекловодства автор предлагает использовать в следующем составе (табл. 2).

Исследование показало, что в экономической литературе затраты на производство классифицируются по многим признакам. При этом, отсутствуют единая концепция классификации затрат, единообразие в понимании затрат по различным признакам. Поэтому было предложено классифицировать затраты по двум укрупненным направлениям: классификация затрат для определения себестоимости продукции, оценки запасов и исчисления прибыли, позволяющая использовать информацию для целей ведения учетных процедур, и классификация затрат для управленческих решений и осуществления процесса контроля и регулирования, предназначенная исключительно для нужд управления.

В аграрной отрасли, в основном, пользуются традиционной классификацией затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции. Это отвечает требованиям планирования и контроля затрат и исчисления полной себестоимости продукции, но не дает возможности получения информации о затратах для принятия управленческих решений.

Таблица 2 – Рекомендуемая номенклатура калькуляционных статей для организации контроллинга затрат в отрасли растениеводства

Элементы затрат и статьи калькуляции	Учет затрат и исчисление себестоимости продукции	
	в целом по организации	по центрам ответственности
1. Материальные затраты:		
а) семена:		
- приобретенные;	*	*
- собственного производства прошлых лет;	*	*
-собственного производства текущего года;	*	*
б) удобрения:		
- минеральные;	*	*
-органические;	*	*
в) средства защиты растений;	*	*
г) нефтепродукты;	*	*
д) топливо и энергия на технологические цели;	*	*
е) вспомогательные материалы.	*	*
2. Затраты на оплату труда:		
а) оплата труда основных работников;	*	*
б) оплата труда работников, привлеченных по гражданско-правовым договорам;	*	*
в) дополнительная оплата труда.	*	*
3. Отчисления на социальные нужды.	*	*
4. Содержание основных средств:		
а) амортизация основных средств;	*	*
б) затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств.	*	*
5. Прочие затраты:		
а) работы и услуги вспомогательных производств:		
- ремонтно-механических мастерских;	*	*
- машинно-тракторного парка;	*	*
- автопарка;	*	*
-прочих производств;	*	*
б) работы и услуги сторонних организаций;	*	*
в) затраты на уборку и транспортировку побочной продукции**;	*	*
г) прочие затраты.	*	*
6. Общепроизводственные расходы.	*	*
		А. Себестоимость, формируемая центром ответственности
7. Общехозяйственные расходы.	*	
	Б. Производственная себестоимость	
8. Расходы на продажу.	*	
	В. Полная себестоимость	

** - статьи калькуляции, рекомендуемые авторами

Таблица 3 – Рекомендуемая номенклатура калькуляционных статей для организации управленческого учета затрат в отрасли животноводства

Элементы затрат и статьи калькуляции	Учет затрат и исчисление себестоимости продукции	
	в целом по организации	по центрам ответственности
1. Материальные затраты:		
а) корма:		
- приобретенные, в т. ч. концентрированные;	*	*
- собственного производства прошлых лет;	*	*
-собственного производства текущего года;	*	*
- затраты по содержанию кормоцеха.	*	*
б) средства защиты животных от болезней;	*	*
в) нефтепродукты;	*	*
г) топливо и энергия на технологические цели;	*	*
д) вспомогательные материалы;	*	*
е) услуги по искусственному осеменению и подсадке эмбрионов.	**	**
2. Затраты на оплату труда:		
а) оплата труда основных работников;	*	*
б) оплата труда работников, привлеченных по гражданско-правовым договорам;	*	*
в) дополнительная оплата труда.	*	*
3. Отчисления на социальные нужды.	*	*
4. Содержание основных средств:		
а) амортизация основных средств;	*	*
б) затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств.	*	*
5. Прочие затраты:		
а) работы и услуги вспомогательных производств:		
- ремонтно-механических мастерских;	*	*
- машинно-тракторного парка;	*	*
- автопарка;	*	*
-электроэнергия;	*	*
- услуги водоснабжения;	*	*
-прочих производств;	*	*
б) работы и услуги сторонних организаций;	*	*
в) затраты на уборку и транспортировку навоза**;	*	*
г) прочие затраты.	*	*
6. Общепроизводственные расходы.	*	А. Себестоимость, формируемая центром ответственности
7. Общехозяйственные расходы.	Б. Производственная себестоимость	
8. Расходы на продажу.	В. Полная себестоимость	

** - статьи калькуляции, рекомендуемые авторами.

Используемые в пилотных организациях нормативные документы не только не соответствуют требованиям действующего законодательства, но и современным требованиям, предъявляемым к информации о затратах. Поэтому стандартный перечень элементов затрат и статей калькуляции был рассмотрен с современных позиций, структурирован, составляющие элементов и статей затрат описаны более подробно, что сделало информацию о затратах более прозрачной. В исследовании обоснован порядок учета конкретных видов затрат, в частности: топлива, электроэнергии, неамортизируемых средств труда.

Список литературы

1. Антикризисное управление. / Под ред. Э.М. Короткова. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 432 с.
2. Говдя В. В., Дегальцева Ж. В. Развитие методологических основ управленческого учета: научное издание. – Краснодар: Изд-во «Манускрипт», 2013. – 187 с.
3. Говдя В. В., Дегальцева Ж. В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях АПК.
4. Дафт Р.Л. Менеджмент. – СПб.: Издательство «Питер», 2000. – 832 с.
5. Дегальцева Ж. В. Совершенствование учета затрат по центрам ответственности и центрам затрат в АПК / Ж. В. Дегальцева, Е. А. Тончу // Институты и механизмы инновационного развития: мировой опыт и российская практика. - Курск. - 2013. - С. 75-79.
6. Дегальцева Ж. В. Управленческий учет: планирование и бюджетирование / Ж. В. Дегальцева Краснодар. - 2012. - 217 с.
7. Дегальцева Ж. В. Инновационный подход к организации учетного процесса в АПК / Ж. В. Дегальцева // Проблемы экономики, организации и управления в России и мире: материалы III межд. научно-практ. конф. Прага, Чешская Республика: изд-во WORLDPRESS, 2013. - с. 90-93.
8. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для вузов/ Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
9. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.
10. Контроль и ревизия: учебное пособие / М.Ф. Овсийчук; под ред. М.Ф. Овсийчук.- изд. 5-е М.: КНОРУС, 2007.- 224 с.
11. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.

References

1. Antikrizisnoe upravlenie. / Pod red. Je.M. Korotkova. – M.: INFRA-M, 2001. – 432 s.
2. Govdja V. V., Degal'ceva Zh. V. Razvitie metodologicheskikh osnov upravlencheskogo ucheta: nauchnoe izdanie. – Krasnodar: Izd-vo «Manuskript», 2013. -187 s.
3. Govdja V. V., Degal'ceva Zh. V. Uchet zatrat, kal'kulirovanie i bjudzhetrovanie v otrasljah APK.
4. Daft R.L. Menedzhment. – SPb.: Izdatel'stvo «Piter», 2000. – 832 s.
5. Degal'ceva Zh. V. Sovershenstvovanie ucheta zatrat po centram otvetstvennosti i centram zatrat v APK / Zh. V. Degal'ceva, E. A. Tonchu // Instituty i mehanizmy innovacionnogo razvitija: mirovoj opyt i rossijskaja praktika. - Kursk. - 2013. - S. 75-79.
6. Degal'ceva Zh. V. Upravlencheskij uchet: planirovanie i bjudzhetrovanie / Zh. V. Degal'ceva Krasnodar. - 2012. - 217 s.
7. Degal'ceva Zh. V. Innovacionnyj podhod k organizacii uchetnogo processa v APK / Zh. V. Degal'ceva // Problemy jekonomiki, organizacii i upravlenija v Rossii i mire: materialy III mezhd. nauchno-prakt. konf. Praga, Cheshskaja Respublika: izd-vo WORLDPRESS, 2013. - s. 90-93.
8. Druri K. Vvedenie v upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet: Uchebnoe posobie dlja vuzov/ Per. s angl. pod red. N.D. Jeriashvili; Predislovie prof. P.S. Bezrukih. – 3-e izd., pererab. i dop. – M.: Audit, JuNITI, 1998. – 783 s.
9. Zakon RF «O buhgalterskom uchete» № 402-FZ ot 06.12.2011 g.
10. Kontrol' i revizija: uchebnoe posobie / M.F. Ovsijchuk; pod red. M.F. Ovsijchuk.- izd. 5-e M.: KNORUS,2007.- 224 s.
11. Chumachenko N.G. Uchet i analiz v promyshlennom proizvodstve SShA. – M.: Finansy, 1971. – 240 s.