

УДК 631.162:656. 657

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПРОДУКЦИИ ПЧЕЛОВОДСТВА КАК ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЯ**¹Маннапова Р.А., ²Залилова З.А.**¹ФГБОУ ВО «Российский государственный аграрный университет –

МСХА имени К.А. Тимирязева», Москва, e-mail: ram.mannapova55@mail.ru;

²ФГБОУ ВО «Башкирский государственный аграрный университет», Уфа, e-mail: zalza13@mail.ru

При калькулировании себестоимости продукции по элементам расходов и статьям калькуляции необходимо, чтобы учет затрат по элементам расходов обеспечивал сельскохозяйственные организации информацией, необходимой для управления их финансовой устойчивостью, а также позволял создать основу простого и эффективного контроля. Учет же затрат по статьям – способствовал исчислению себестоимости продукции в соответствии с поставленной целью. Способ калькуляции продукции пчеловодства можно представить как предварительное распределение затрат между видами производимой продукции пчеловодства – так как в данной отрасли есть основная продукция, побочная продукция, сопряженная продукция, совместно производимая продукция. Необходим учет затрат в соответствии с их экономическим содержанием, способствующий упорядочению информации в системе управленческого учета о текущих хозяйственных процессах в разрезе представленных затратных характеристик производства продукции пчеловодства.

Ключевые слова: пчеловодство, калькуляция продукции, управленческий учет, основная, побочная, сопряженная и совместно производимая продукция, постатейный анализ себестоимости

CALCULATION OF THE COST OF BIOLOGICAL ACTIVES BEEKEEPING PRODUCTS AS AN INSTRUMENT OF CONTROL**¹Mannapova R.A., ²Zalilova Z.A.**¹Russian State Agrarian University – The Moscow Agricultural Academy

n.a. K.A. Timiryazev, Moscow, e-mail: ram.mannapova55@mail.ru;

²Bashkir State Agrarian University, Ufa, e-mail: zalza13@mail.ru

When calculation of the cost of production for cost elements and accounting articles need to cost accounting for cost elements provide agricultural organizations the information they need to manage their financial stability, as well as allowed to create the basis of simple and effective control. Accounting for the costs of items – contributed to the calculation of cost of production in accordance with the intended purpose. A method of calculation of bee products can be presented as a preliminary cost allocation between species produced beekeeping production – as there are main products, by-products, the conjugate products, jointly manufactured products in the industry. Need an account of expenses in accordance with their economic content, contributing to streamlining the information in the system of the administrative account of the current economic processes in the context of the characteristics presented costly production of bee products

Keywords: beekeeping, calculation of production, basic, secondary, conjugate and jointly produced products, article-by-article analysis of the cost

Для увеличения производства продукции пчеловодства с наименьшими затратами немаловажное значение имеет правильное обоснование включаемых в себестоимость продукции затрат. В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792, учет затрат в пчеловодстве осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке [7].

Себестоимость продукции пчеловодства согласно п. 65.9 Методических рекомендаций рассчитывают в зависимости от направления пчеловодства.

При исчислении себестоимости продукции пчеловодства медово-опылительного направления из общей суммы затрат исключаются расходы, списываемые на опыляемые пчелами культуры. В опылительном направлении пчеловодства получаемая продукция считается побочной. Она оценивается по ценам продажи и вычитается из суммы затрат на пчеловодство. Оставшиеся издержки списываются на затраты по выращиванию опылительных культур в теплицах и парниках. При медовом и разведенческом направлении себестоимость продукции исчисляется посредством распределения затрат между отдельными видами продукции пропорционально их стоимости цене реализации [1, 2, 5, 7].

В годовом отчете о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей

АПК в форме № 13 АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства» должна быть представлена информация: о численности пчелосемей, производстве продукции пчеловодства, производственной себестоимости как всей произведенной продукции, так и единицы конкретного вида; затратах по статьям на производство продукции; объемах ее реализации; коммерческой себестоимости и выручке от продажи. Это позволяет

формировать сведения о продукции пчеловодства в разрезе регионов.

Данные по Республике Башкортостан представлены в табл. 1. С учетом имеющихся данных и данных по статьям затрат можно провести постатейный анализ себестоимости 1 ц меда в сельскохозяйственных организациях Республики Башкортостан. Структура затрат рассчитывается отношением затрат, приходящихся на конкретную статью, к общим

$$\text{Себестоимость единицы продукции} = \frac{\text{Себестоимость всей продукции}}{\text{Количество произведенной продукции}}. \quad (1)$$

$$\text{Структура затрат по конкретной статье} = \frac{\text{Затраты, приходящиеся на конкретную статью}}{\text{Общая сумма производственных затрат}} \cdot 100\%. \quad (2)$$

Чтобы определить затраты в денежном выражении по статьям, требуется полученные доли затрат соотнести с себестоимостью единицы продукции, в данном случае с себестоимостью 1 ц меда

$$\text{Затраты в денежном выражении по статьям} = \frac{\text{Доля затрат} \cdot \text{Себестоимость 1 ц меда}}{100}. \quad (3)$$

Себестоимость продукции пчеловодства по Республике Башкортостан

Продукция	Единица исчисления	Себестоимость всей продукции, тыс. руб.	Себестоимость единицы продукции, руб.
Мёд – 2010 г	ц	38534	14668,44
Рои – 2010 г	шт.	1208	1632,43
Воск – 2010 г	ц	357	14280
Прочая продукция пчеловодства	X	199	X
Мёд – 2011 г.	ц	43376	12439,35
Рои – 2011 г.	шт.	1374	1396,34
Воск – 2011 г.	ц	295	9833,33
Прочая продукция пчеловодства	X	380	X
Мёд – 2012 г.	ц	36983	13512,24
Рои – 2012 г.	шт.	3389	3055,91
Воск – 2012 г.	ц	301	6404,26
Прочая продукция пчеловодства	X	859	X
Мёд – 2013 г.	Ц	39474	17450,93
Рои – 2013 г.	шт.	1668	1757,64
Воск – 2013 г.	Ц	271	4169,23
Прочая продукция пчеловодства	X	503	X

Целесообразно разграничивать учет собственно пчелосемей и затрат на их содержание. Затраты, непосредственно относимые на содержание пчел, отражаются на счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» (аналитический счет «Разведение пчел»).

В течение отчетного года отражаемые затраты на счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» списываются на себестоимость произведенной продукции на следующие счета: дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» – по новым пчелосемьям; дебет счета 43 «Готовая продукция» – по товарной продукции, предназначенной для реализации; дебет счета 10 «Материалы» – по меду, оставленному в ульях на подкормку пчел во время зимовки; дебет счета 20 субсчет 2 «Растениеводство» – по работам, связанным с опылением сельскохозяйственных культур [3, 4, 6].

Пчеловодство является сезонным видом производства, а значит, её фактическую себестоимость до окончания периода определить невозможно. Поэтому бухгалтерский учет в пчеловодстве целесообразен с применением счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», то есть по плановой (нормативной) себестоимости, которая определяется ежегодно калькуляцией. По дебету счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» отражается фактическая себестоимость, по кредиту – плановая. Фактическая себестоимость первоначально формируется на счете 20 «Основное производство» субсчет «Пчеловодство» в течение всего года, по мере признания понесенных затрат на производство и выпуск продукции. Плановая (нормативная) себестоимость отражается так же в течение года, по мере осуществления фактов хозяйственной жизни. По окончании отчетного периода накопленная фактическая себестоимость списывается со счета 20 «Основное производство» субсчет «Пчеловодство» в дебет счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». При этом сумма затрат списывается не вся – часть её (определенная результатами осенней инвентаризации и установленной нормой меда и воска на одну пчелиную семью) остается на счете 20 как незавершенное производство. Путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» – выявляются отклонения фактической себестоимости от плановой. Перерасход отражается дополнительной проводкой: Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Экономия сторнируется, и, таким образом, счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в конце года закрывается [3, 5, 7].

Учет доходов от продажи продукции пчеловодства целесообразно вести на соответствующих субсчетах счета 90 «Продажи». Счет 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». Мы считаем, что для учета объемов реализации меда имеет смысл открыть счет 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» аналитический счет 1 «Доходы от продажи меда», для учета объемов реализации воска – счет 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» аналитический счет 2 «Доходы от продажи воска», для учета объемов реализации прополиса 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» аналитический счет 3 «Доходы от продажи прополиса» и т.д. Далее, после того как себестоимость каждого вида продукции определена, часть этих затрат остается на общем счете 20 «Основное производство» субсчет «Пчеловодство», а сумма, распределенная на все виды произведенной продукции, распределяется по соответствующим субсчетам счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Если пасека содержится и в целях опыления выращиваемых в хозяйстве медоносных культур, то после вычета из общей суммы объема незавершенного производства определенная доля затрат списывается на себестоимость этих культур. Методическими рекомендациями установлена следующая номенклатура объектов затрат и калькуляционных единиц: мед, воск – 1 центнер; соты, соторамка, пакеты с пчелами, семья пчел, плодная и неплодная пчелиная матка – 1 штука; пчелиный яд (сырец), пыльца цветочная – 1 грамм; прополис – 1 кг; работы по опылению – 1 га [2, 3, 6].

Себестоимость указанных видов продукции складывается из совокупных затрат на содержание пчел, номенклатуру статей которых можно представить в виде: оплата труда с отчислениями на социальное страхование; корма (сахар, мед, оставленные пчелам на зимовку); средства защиты пчел; малоценный инвентарь и прочие материалы; затраты на содержание и эксплуатацию основных средств; работы и услуги; потери от падежа; затраты на организацию производства и управление; прочие затраты [6].

Таким образом, функции постатейного учета затрат для с/х организаций весьма ограничены: информация постатейного учета затрат используется в основном при планировании и анализе структуры себестоимости. Однако учет затрат в соответствии с их экономическим содержанием способствует упорядочению информации о текущих хозяйственных процессах, дает представление о затратных характеристиках производства и способствует реализации эффективной системы управленческого учета в с/х организациях.

Изучая финансовую отчетность с/х организаций в Республике Башкортостан, был проведен постатейный анализ себестоимости всех видов продукции, которые представлены в ежегодной отчетности о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей агропромышленного комплекса, заполняемой МСХ РБ за 2010–2013 гг.

В структуре затрат при производстве 1 ц мёда наибольшая доля приходится на статьи «Корма», «Прочие» и «Оплата труда с отчислениями». Следует отметить и тот факт, что статья «Корма» более чем на 85 % представлена кормами собственного производства. Это свидетельствует о том, что при производстве продукции пчеловодства мёд – основной продукт – идет не только на реализацию, но и его существенная часть остается на корм пчелам. Статья расходов «Прочие» имеет большое значение, так как сюда входят такие затраты, как организация транспортировки на кочевку пчел, оплата за пользование медоносными ресурсами других сельскохозяйственных организаций, приглашение специалистов. Данную калькуляционную статью для пчеловодов, по нашему мнению, необходимо разбить на несколько составляющих статей.

В целом себестоимость 1 ц мёда в 2013 г. по сравнению с 2010 г. выросла на 18,97 %, о чем свидетельствуют данные индексного анализа. Для расчета индекса затрат необходимо разделить данные затрат отчетного периода на данные затрат базисного периода:

$$\text{Индекс затрат} = \frac{\text{Затраты, произведенные в отчетном периоде}}{\text{Затраты, произведенные в базисном периоде}} \cdot 100\%. \quad (4)$$

Сильное влияние на рост затрат в целом оказал рост по статье «Оплата труда с отчислениями» – на 57,28 %, «Прочие» – на 22,7 %, «Электроэнергия» – на 193,6 %, «Нефтепродукты» – на 60,48 %, «Содержание основных средств» – на 3,34 %.

Следует отметить, что в годовых отчетах с/х производителей в Форме 13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства» в строке «Пчеловодство» показывается лишь малая часть производимой продукции отрасли. Здесь указывается лишь основная продукция пчеловодства – мёд, воск и рои. Остальная продукция пчеловодства представлена в виде прочей продукции в денежном выражении. Хотя данная прочая продукция успешно реализуется и является активом, а также она входит в основной перечень с/х продукции, представляя значительный удельный вес в структуре продукции пчеловодства.

Аналогичным образом был проведен постатейный анализ 1 ц воска и 1 роя. Себестоимость 1 роя пчел за исследуемый промежуток выросла на 7,67 %. Здесь сильное влияние оказали также изменения по статьям «Оплата труда с отчислениями» (+42,34 %), «Прочие» (+11,05 %). Рост данных статей затрат «Электроэнергия» (+165,71 %), «Нефтепродукты» (+45,23 %), за анализируемый период естественен, т.к. в период роения пчел на пасеках необходимо устанавливать дежурство с целью постоянного контроля за пчелами, чтобы успеть все сделать вовремя; также необходимо заранее приготовить необходимый инвентарь для сбора и посадки роя, что требует дополнительных затрат. Необходимо также отметить, что практика наших специализированных и зарубежных промышленных пчеловодческих хозяйств свидетельствует о том, что роение несовместимо с задачами повышения продуктивности пчел, производительности труда пчеловодов и снижения себестоимости продукции пчеловодства. Если ставится цель увеличить количество пчелиных семей на пасеке – это дополнительные расходы.

Себестоимость 1 ц воска в 2013 г. снизилась на 70,8 % по сравнению с 2010 г. этому поспособствовало уменьшение на 76,6 % статьи «Корма», в т.ч. собственного производства; на 69,8 % по статье «Прочие»; на 74,6 % по статье «Содержание основных средств»; на 61,4 % по статье «Оплата труда»; на 27,9 % по статье «Электроэнергия»;

на 60,6 % по статье «Нефтепродукты». Основным фактором, повлиявшим на снижение себестоимости 1 ц воска, – является рост его производства. Если в 2010 г. его производство по всем с/х организациям Республики Башкортостан составляло 25 ц, то в 2013 г. – оно стало 65 ц, что на 160 % выше уровня 2010 г. В 2013 г. по сравнению с 2010 г. произошло сокращение численности пчелосемей на 24,64 %. Данные два факта в комплексе показывают рост выхода воска на пчелосемью, который напрямую воздействует на снижение себестоимости 1 ц воска.

Постатейный анализ остальных видов продукции пчеловодства, таких как маточное молочко, пыльца, перга, пчелиный яд, сделать невозможно, в связи с отсутствием информации о затратах на производство данных видов продукции. Как мы уже раньше отмечали, все они показаны только в суммарном виде. Однако проведенное исследование свидетельствует о методически

неверном подходе к определению состава прочих затрат, удельный вес которых в структуре себестоимости в разные годы варьируется от 34 до 38%. Такой подход исключает возможность объективного анализа состава и структуры продукции пчеловодства, а также ограничивает функции, возложенные на постатейный учет затрат в с/х организациях.

Рассмотрим организацию учета затрат при медово-опылительном направлении пчеловодства, когда целью является опыление с/х культур и получение продукции пчеловодства. Изучаемая нами с/х организация в отчетном году имела 165 семей пчел, которые она использовала для опыления посевов клевера и гречихи. Затраты за текущий год составили 400 тыс. руб. По итогам работы была получена следующая продукция пчеловодства: 3750 кг меда, 150 кг воска, 54 семьи пчел. Посевы составляют: клевера – 20 га, гречихи – 50 га. В данном случае себестоимость определяется произведенной продукцией пчеловодства, из общей суммы затрат вычитают затраты на опыляемые пчелами культуры. Таким образом, из общей суммы затрат 400000 руб. необходимо 120000 руб. списать в дебет счета 20 «Основное производство» (субсчет растениеводство) на затраты опыляемых культур. Оставшиеся затраты в объеме 280000 руб. распределяются между полученной продукцией пчеловодства пропорционально ценам их реализации. Выявленная себестоимость 1 кг меда составила 60,1 руб., 1 кг воска – 19,3 руб., 1 семьи пчел – 960,8 руб. Как следует из полученных расчетов, заниматься производством продукции пчеловодства рентабельно, так как цены реализации выше себестоимости более чем в четыре раза.

В результате изучения учета затрат при производстве продукции пчеловодства также существует проблема учета затрат, подлежащих субсидированию из государственного бюджета. Это относится к затратам на топливо, процентные ставки по кредитам, страховые платежи, а также приобретение новых пород пчел.

Таким образом, при калькулировании себестоимости продукции по элементам расходов и статьям калькуляции необходимо, чтобы учет затрат по элементам расходов обеспечивал с/х организации информацией, необходимой для управления их финансовой устойчивостью, а также позволял создать основу простого и эффективного контроля. Учет же затрат по статьям – способствовал исчислению себестоимости продукции в соответствии с поставленной целью. Способ калькуляции продукции пчеловодства можно представить как предварительное распределение затрат между видами производимой продукции пчеловодства – так как в данной отрасли есть основная продукция, побочная продукция, сопряженная продукция, совмест-

но производимая продукция. Необходим учет затрат в соответствии с их экономическим содержанием, способствующий упорядочению информации в системе управленческого учета о текущих хозяйственных процессах в разрезе представленных затратных характеристик производства продукции пчеловодства

Список литературы

1. Залилова З.А. Влияние зональных различий и эффективность производства меда в сельскохозяйственных организациях и хозяйствах населения в Республике Башкортостан // Молодежная наука и АПК: проблемы и перспективы: материалы II Всерос. науч.-практ. конф. молодых ученых и аспирантов / МСХ РФ, Министерство образования и науки РФ, Башкирский ГАУ, Совет молодых ученых ун-та. – Уфа: Башкирский ГАУ, 2009. – С. 183–185.
2. Залилова З.А. Производство меда хозяйствами населения в Республике Башкортостан // Научное обеспечение устойчивого развития АПК: материалы Всероссийской научно-практической конференции, 13–15 декабря 2011 г. / Башкирский ГАУ. – Уфа, 2011. – С. 288–292.
3. Залилова З.А. Производство товарного меда в Республике Башкортостан // Актуальные вопросы экономики-статистического исследования и информационных технологий: сб. науч. ст.: посвящается к 40-летию создания кафедры «Статистики и информационных систем в экономике» / Башкирский ГАУ. – Уфа, 2011. – С. 114–116.
4. Залилова З.А. Статистико-экономическое исследование производства продукции пчеловодства: автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук (08.00.12); Оренбургский государственный аграрный университет. – Уфа, 2010. – 24 с.
5. Маннапов А.Г. Пчеловодство. Практический курс: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению 111100 – Зоотехния / А.Г. Маннапов, О.А. Антимова; МСХ РФ, Российский ГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева. – М.: РГАУ-МСХА, 2012. – 329 с.
6. Маннапова Р.А. Экономико-статистический анализ учета и повышения производства продукции пчеловодства / Р.А. Маннапова, З.А. Залилова // Фундаментальные исследования. – 2013. – № 1–3. – С. 818–822.
7. Хоружий Л.И. Объекты бухгалтерского учета и калькулирования себестоимости продукции в пчеловодстве / Л.И. Хоружий, З.А. Залилова, Р.А. Маннапова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 12. – С. 8–21.

References

1. Zalilova Z.A. Vliyanie zonalnykh razlichij i jeffektivnost proizvodstva meda v selskohozjajstvennyh organizacijah i hozjajstvah naseleni ja Respubliki Bashkortostan // Molodezhnaja nauka i APK: problemy i perspektivy: materialy II Vseros. nauch.-prakt. konf. molodyh uchenyh i aspirantov / MSH RF, Ministerstvo obrazovaniya i nauki RF, Bashkirskij GAU, Sovet molodyh uchenyh un-ta. Ufa: Bashkirskij GAU, 2009. pp. 183–185.
2. Zalilova Z.A. Proizvodstvo meda hozjajstvami naseleniya v Respublike Bashkortostan // Nauchnoe obespechenie ustojchivogo razvitiya APK: materialy Vserossijskoj nauchno-prakticheskoj konferencii, 13–15 dekabrja 2011 g. / Bashkirskij GAU. Ufa, 2011. pp. 288–292.
3. Zalilova Z.A. Proizvodstvo tovarnogo meda v Respublike Bashkortostan // Aktualnye voprosy jekonomiko-statisticheskogo issledovanija i informacionnyh tehnologij: sb. nauch. st.: posvjashaetsja k 40-letiju sozdaniya kafedry «Statistiki i informacionnyh sistem v jekonomike» / Bashkirskij GAU. Ufa, 2011. pp. 114–116.
4. Zalilova Z.A. Statistiko-jekonomicheskoe issledovanie proizvodstva produkcii pchelovodstva: avtoref. dis. na soisk. uchen. step. kand. jekon. nauk (08.00.12); Orenburgskij gosudarstvennyj agrarnyj universitet. Ufa, 2010. 24 p.
5. Mannapov A.G. Pchelovodstvo. Prakticheskij kurs: uchebnoe posobie dlja studentov vuzov, obuchajushhihsja po napravleniju 111100 Zootehnija / A.G. Mannapov, O.A. Antimirova; MSH RF, Rossijskij GAU MSHA im. K.A. Timirjazeva. M.: RGAU-MSHA, 2012. 329 p.
6. Mannapova R.A. Jekonomiko-statisticheskij analiz ucheta i povyshenija proizvodstva produkcii pchelovodstva / R.A. Mannapova, Z.A. Zalilova // Fundamentalnye issledovanija. 2013. no. 1–3. pp. 818–822.
7. Horuzhij L.I. Ob#ekty buhgalterskogo ucheta i kalkulirovaniya sebestoimosti produkcii v pchelovodstve / L.I. Horuzhij, Z.A. Zalilova, R.A. Mannapova // Buhuchet v selskom hozjajstve. 2014. no. 12. pp. 8–21.