

Организация распределения затрат в мукомольном производстве по объектам калькулирования

Д.А. Карагодин, к.э.н., Оренбургский ГАУ

Эффективность любого производства зависит всегда от двух факторов: цены реализации и коммерческой себестоимости единицы продукции. Цена реализации на сельскохозяйственную продукцию в современной экономике складывается исходя из сложившейся конъюнктуры рынка и в условиях конкуренции мало зависит от самого производителя. Себестоимость продукции, напротив, в значительной степени определяется самим производителем. Когда одно производство даёт один вид продукции, то расчёт себестоимости не представляет большой сложности. Но когда объект учёта затрат не совпадает с объектом калькуляции, как, например, в мукомольном производстве, то возникают большие сложности.

В мукомольном производстве из исходного сырья – зерна мягкой пшеницы получают следующие виды основной продукции: муку крупчатку, крупу манную, муку высшего сорта хлебопекарную, муку первого сорта хлебопекарную, муку второго сорта хлебопекарную, муку обойную хлебопекарную и т.д. К побочной продукции относят муку, отруби.

Важную роль при разработке методики учёта затрат играют статьи калькуляции. В настоящее время статьи затрат утверждает предприятие самостоятельно. В их состав можно отнести следующее:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве:
 - 1.1. Сырьё для переработки;
 - 1.2. Топливо и энергия на технологические цели;
 - 1.3. Работы и услуги сторонних организаций.
2. Оплата труда (основная, дополнительная заработная плата производственных рабочих).
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Содержание основных средств (амортизация, ремонт и техническое обслуживание основных средств).
5. Работы и услуги вспомогательных производств.
6. Цеховые расходы.
7. Общехозяйственные расходы.
8. Потери от брака.
9. Прочие затраты.

Также при расчёте себестоимости нужно обязательно учитывать особенности технологии производства. Есть комбинаты хлебопродуктов, где для каждого вида зерна существует отдельная производственная линия или цех. В данном случае считать себестоимость легче, т.к. на данный участок можно открыть отдельный аналитический счёт и собирать по нему затраты, которые затем будут распределяться между видами продукции

по определённой на предприятии методике. Есть случаи, когда на одной технологической линии производят различные помолы. Тогда возникает вопрос распределения затрат на переработку и цеховых расходов по видам помола. Есть мукомольно-крупяные цеха, где в одном помещении одни и те же работники перерабатывают различные виды зерна в муку и производят крупу. В этом случае возникает проблема распределения косвенных затрат не только между видами помола и продукции, но и между видами производств по переработке различных видов сырья.

В итоге получается, что при переработке зерна все статьи затрат должны распределяться между видами продукции. Перечень затрат, которые должны распределяться между видами производств и видами помола, зависит от технологии производства на конкретном предприятии. Есть только одна статья затрат, которая является прямой и не распределяется между видами производств и помола. Это сырьё для переработки.

В мукомольно-крупяном производстве существует два метода распределения затрат: метод коэффициентов и пропорциональный метод.

Если отдельные помолы производятся в обособленных цехах, расположенных в производственных корпусах, которые обслуживаются отдельным цеховым персоналом, то затраты по таким статьям, как «Топливо и энергия на технологические цели», «Работы и услуги сторонних организаций», «Оплата труда», «Отчисления на социальные нужды», «Содержание основных средств», «Работы и услуги вспомогательных производств», учитываются непосредственно по данному виду помола, т.е. эти затраты будут прямыми. Электрическая и тепловая энергия будет относиться на затраты по показаниям приборов учёта, установленных в каждом цехе; работы и услуги – согласно акту выполненных работ, выписанному на конкретный цех; оплата труда – согласно табелям учёта рабочего времени или нарядам на сдельную работу, амортизация – согласно ведомости начисления амортизации здания и оборудования цеха. Общехозяйственные расходы являются косвенными и распределяются по видам производств и помола пропорциональным методом. Для расчёта пропорций за базу берётся сумма прямых затрат без стоимости сырья или сумма заработной платы работников основного производства. По нашему мнению, распределение общехозяйственных расходов должно производиться по первому варианту. Когда в процессе производства уровень механизации был низок и преобладал ручной труд, то было логично распределять затраты пропорционально заработной плате. В настоящее время доля ручного

труда с каждым годом снижается и увеличивается доля затрат, связанных с содержанием основных средств. Поэтому справедливо распределять общехозяйственные расходы пропорционально доле затрат, связанных с переработкой сырья.

Если различные помолы производятся в одном цехе одними и теми же работниками, то все статьи затрат, кроме сырья для переработки, станут косвенными. Распределение данных затрат возможно при помощи метода коэффициентов или при помощи комбинированного метода, включающего в себя метод коэффициентов и пропорциональный метод.

По мнению Б.М. Яковлева, распределение косвенных расходов по каждому виду помола должно производиться пропорционально количеству фактически переработанного зерна, переведённого в условный помол, по следующим коэффициентам:

- трёхсортный помол пшеницы – 2;
- двухсортный помол пшеницы – 1,9;
- односортный помол пшеницы на муку первого сорта – 1,65;
- односортный помол пшеницы на муку второго сорта – 1,3;
- обойный помол пшеницы – 1;
- двухсортный помол ржи – 2,5;
- обдирный помол ржи – 1,25;
- обойный помол ржи – 1,1;
- переработка проса на пшено – 1,25;
- переработка гречихи на крупу – 1,15;
- переработка овса на крупу – 1,85;
- переработка ячменя на крупу – 1,5;
- переработка кукурузы на крупу – 1,5
- и т.д. [1].

Рассмотрим пример расчёта процентов распределения косвенных расходов между двухсортным помолом пшеницы и обойным помолом ржи (табл. 1).

В.Ш. Аншба предлагает другой комбинированный подход к распределению косвенных затрат. Статья затрат «Топливо и энергия на технологические цели» распределяется пропорционально количеству расходуемого зерна. Стоимость остальных затрат, за исключением оплаты труда и отчислений на социальные нужды, распределяется пропорционально стоимости активной части используемого оборудования. А заработная плата с отчислением на социальные нужды распределяется методом коэффициентов. В данном случае распределение производится пропорционально количеству перерабатываемого зерна, переведённого в условный

помол по следующим коэффициентам трудоёмкости этих помолов:

- обойный помол ржи и пшеницы – 1;
- сортовые помолы ржи и пшеницы – 2,2;
- переработка проса на пшено – 1,5;
- переработка гречихи на крупу – 2;
- переработка овса на крупу – 1,5;
- переработка ячменя на крупу – 1,5;
- переработка кукурузы на крупу – 2,15
- и т.д. [2].

Такой порядок распределения затрат применяется в тех случаях, когда в одном цехе в течение месяца производились попеременно различные помолы или в одном цехе сосредоточено несколько видов переработки зерновых культур.

На этом завершается первый этап распределения затрат. На следующем этапе производится распределение затрат, собранных по каждому помолу, в разрезе видов производимой продукции. Распределение может производиться также двумя методами: методом коэффициентов и пропорциональным методом.

Сторонниками метода коэффициентов на этапе распределения затрат являются Б.М. Яковлев и В.Ш. Аншба. Министерство сельского хозяйства утвердило приказом № 792 от 6 июня 2003 г. методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, где также были разработаны коэффициенты перевода физического веса продукции в условную. Следует отметить, что указанные коэффициенты, разработанные разными авторами, в отличие от рассмотренных выше, применяются в одной и той же методике распределения, а следовательно, должны быть одинаковыми. На самом деле каждый источник по одному и тому же виду помола одной и той же культуры даёт разные значения. Некоторые из них для сравнения представлены в таблице 2.

Как видно по таблице, за единицу везде взяты отруби. Значительно отличаются коэффициенты, разработанные Б.М. Яковлевым, от коэффициентов, предложенных В.Ш. Аншба и Министерством сельского хозяйства.

Если сравнивать коэффициенты В.Ш. Аншба с коэффициентами Министерства сельского хозяйства, то по помолу ржи они одинаковы, по муке хлебопекарной отличаются незначительно. По макаронной муке разрыв в показателях увеличива-

1. Расчёт процентов распределения косвенных расходов между видами помола

Помол	Культура	Количество переработанного зерна, т	Коэффициент перевода в условный помол	Количество условного помола, т	Удельный вес условного помола, %
Двухсортный	Пшеница	3000	1,9	5700	74,22
Обойный	Рожь	1800	1,1	1980	25,78
Всего				7680	100,00

2. Сравнение коэффициентов перевода физического веса готовой продукции в условную

Вид и сорт продукции	Коэффициент перевода в условную продукцию		
	Б.М. Яковлев	В.Ш. Аншба	Министерство сельского хозяйства РФ
Помол мягкой пшеницы на муку хлебопекарную			
Манная крупа	7,9	4,2	4,2
Высший сорт	6,4	4	3,9
Первый сорт	5,2	2,8	3,1
Второй сорт	4,7	2,6	2,6
Отруби	1	1	1
Помол твёрдой пшеницы на муку макаронную			
Высший сорт	9,5	6,4	5,05
Первый сорт	6,4	4,9	4,0
Второй сорт	4,7	3,1	2,6
Отруби	1	1	1
Помол ржи			
Мука сеянная	7,6	2,9	2,9
Мука обдирная	5,8	2,3	2,3
Мука обойная	5,1	2,2	2,2
Отруби	1	1	1

ется. От применения тех или иных коэффициентов будет зависеть производственная себестоимость продукции, а следовательно, и её экономическая эффективность.

При коэффициентном методе порядок расчёта единицы каждого вида продукции таков:

1) определяется сумма условных единиц по продукции данного помола. Для этого количество каждого сорта продукции умножается на присвоенный коэффициент;

2) определяются затраты на одну условную единицу, т.е. вся сумма затрат по помолу делится на общую сумму условных единиц;

3) определяется производственная себестоимость каждого сорта продукции путём умножения затрат на одну условную единицу на количество условных единиц каждого сорта [3].

Сторонником пропорционального метода является О.В. Лесных. При данном методе пропорции рассчитываются на основании стоимости продукции по ценам реализации. Т.е. количество каждого вида произведённой продукции (мука высшего, первого, второго сорта, отруби) умножают на среднюю цену реализации. В результате получают стоимость каждого вида произведённой продукции в ценах реализации. Затем определяют общую стоимость по всем видам продукции. Далее рассчитывают ценовой коэффициент путём деления стоимости каждого вида продукции в ценах реализации на общую стоимость по всем видам продукции. После этого распределяют общие затраты помола по видам продукции путём

умножения общих затрат на ценовой коэффициент. В завершение рассчитывается себестоимость одной тонны муки, отрубей путём деления затрат по каждому виду продукции на их количество [4].

При данной методике сумма затрат, относимых на каждый вид продукции, зависит от её цены. Чем выше цена реализации единицы продукции, тем больше будет на неё распределено затрат.

Каждая организация сама определяет методику распределения затрат по помолам и видам продукции. Учитывая специфику мукомольного производства, предприятие должно стремиться организовывать учёт затрат таким образом, чтобы косвенных расходов было минимум, а прямых – максимум. Чем меньше распределяемых затрат по помолам и видам переработки, тем точнее будет финансовый результат от реализации продукции, полученной от помола или переработки зерновых и крупяных культур.

Литература

1. Бухгалтерский учёт на предприятиях по хранению и переработке зерна: учеб. пособие / под. ред. Г.Н. Казакова. М.: Колос, 1971. 528 с.
2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту и отчётности на хлебоприёмных и зерноперерабатывающих предприятиях. URL: http://www.mcx.ru/documents/document/v7_show/26432.133.htm (дата обращения: 09.10.2014).
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства №792 от 6 июня 2003 г.). URL: http://www.mcx.ru/documents/document/v7_show/26432.133.htm (дата обращения: 09.10.2014).
4. Лесных О.В. Методические рекомендации по учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях хлебопекарной промышленности. М.: ДеЛипринт, 2007. 151 с.