

Самойличенко Екатерина Евгеньевна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономики
Северо-Западного института (филиала)
Московского государственного юридического
университета имени О.Е. Кутафина
dom-hors@mail.ru

Самойличенко Николай Владимирович

кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономики и управления
Вологодского института бизнеса
dom-hors@mail.ru

РОЛЬ МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРИПЛОД В ОПРЕДЕЛЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА МЯСОМОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ

Аннотация:

В статье рассмотрены и проанализированы различные способы списания затрат на приплод КРС в молочном скотоводстве, дается оценка их влияния на рентабельность производства как молочной, так и мясной продукции. Представленные расчеты базируются на отчетных данных сельскохозяйственных организаций Вологодской области за 2008–2010 гг.

Ключевые слова:

эффективность производства, методы формирования себестоимости, распределение затрат на приплод, корреляционный анализ показателей производства, влияние вариантов определения себестоимости приплода на себестоимость производства мяса КРС и молока.

Samoylichenko Ekaterina Evgenyevna

PhD in Economics,
Assistant Professor of
the Economics Department,
Northwestern Institute,
branch of the Moscow State Law University
dom-hors@mail.ru

Samoylichenko Nikolay Vladimirovich

PhD in Economics, Assistant Professor of
the Economics and Management Department,
Vologda Institute of Business
dom-hors@mail.ru

ROLE OF BREED COST ACCOUNTING IN PERFORMANCE MEASUREMENT OF THE MEAT AND DAIRY PRODUCTION

Summary:

The article deals with various methods of writing off the expenditures on bovine offspring in cattle farming and assesses their influence on profitability of both dairy and meat production. The presented calculations are based on the reported data of the farming enterprises of the Vologda region for years 2008–2010.

Keywords:

production efficiency, methods of production cost formation, distribution of breed cost, correlation analysis of the production showings, impact of the breed cost evaluation method on the production cost of cattle meat and dairy.

Мясо крупного рогатого скота (далее – КРС) является важным продуктом питания человека, производство которого, в том числе, и в Вологодской области, осуществляется в недостаточных объемах и в основном как сопряженная продукция молочного скотоводства. При этом производство молока в регионе является рентабельным (средняя рентабельность производства молока по области с 2000 по 2010 г. составила 27 %). Производство же мяса КРС – убыточно (нерентабельность производства мяса КРС за этот же период – 29,4 %). Поэтому, проблема повышения эффективности выращивания и реализации поголовья КРС на мясо в молочном скотоводстве существует, является актуальной и требует незамедлительного решения.

Главным фактором повышения эффективности любого производства является снижение себестоимости продукции.

Себестоимость реализованного на мясо КРС начинает формироваться с себестоимости приплода, которая составляет часть затрат, отнесенных на основное стадо. Так как молоко и мясо являются сопряженной продукцией молочного скотоводства, то важно объективно разделить затраты между молоком и полученным приплодом. Нормативными документами по бухгалтерскому учету это разделение не регламентируется. Оно является самостоятельным элементом учетной политики сельскохозяйственного предприятия. В настоящее время на большинстве предприятий стоимость приплода определяется в размере 10 % от затрат на основную продукцию молочного стада, остальные 90 % относятся на молоко [1].

Субъективность такого распределения затрат на приплод и молоко очевидна из следующего примера. Если хозяйство для реализации имеющегося потенциала продуктивности коров повысит затраты в расчете на 1 корову в 1,5 раза, примерно в таком же соотношении возрастет и их продуктивность. Поэтому себестоимость производства молока останется на том же уровне.

Себестоимость же приплода возрастет в 1,5 раза, поскольку ни количество, ни живая масса приплода практически не изменятся. Мало меняется и количество питательных веществ, потребленных плодом за эмбриональный период. Следовательно, эта методика необоснованно завышает себестоимость приплода, особенно в высокопродуктивных стадах.

Подтверждением этому служат данные таблицы 1, в которой представлены 10 сельскохозяйственных организаций (далее – СХО) Вологодского района – наиболее крупного и успешного производителя молока и мяса КРС в области. Эти СХО приняты нами как базовые для более глубокого анализа влияния рыночных товарно-денежных отношений на эффективность производства мяса КРС в хозяйствах с различным уровнем экономики. В таблице 1 СХО проранжированы по продуктивности коров. Как видим, СХО, отличающиеся высокой продуктивностью коров, а, следовательно, более высокими затратами на основное стадо, характеризуются повышенной себестоимостью приплода. Коэффициент корреляции (r) между себестоимостью приплода и среднегодовой продуктивностью коров в 2010 г. составил 0,79. Корреляции статистически достоверны с вероятностью $B > 0,99$.

Таблица 1 – Себестоимость прироста КРС и живой массы телят при рождении в СХО Вологодского района за 2007–2010 гг. и продуктивность коров в 2010 г.

СХО	Себестоимость 1 ц живой массы, руб.						Продуктивность коров в 2010 г., кг
	Прироста КРС			Телят при рождении			
	Годы						
	2007	2010	2010 г. в % к 2007 г.	2007	2010	2010 г. в % к 2007 г.	
«Племзавод Родина»	4827	7362	152,5	17322	30419	175,6	7827
«Учхоз Молочное»	6586	12702	192,9	13627	26670	195,7	7171
СХПК «Передовой»	6312	10050	159,2	11419	25393	222,4	7036
Племзавод «Майский»	5548	10737	193,5	16378	22490	137,3	6854
АФ «Северная ферма»	5974	8147	136,4	10654	24576	230,7	6356
«АФ Красная звезда»	6241	8923	143	22182	29906	134,8	6168
СХПК «Новленский»	4084	8150	199,6	9128	21686	237,6	6129
СХП «Куркино»	6573	9651	146,8	10995	22448	204,2	5760
Племзавод «Пригородный»	6055	12888	212,8	8216	18176	221,2	4715
ОАО «Заря»	5918	11183	189	9589	18769	195,7	4430
По району	5279	9535	180,6	12153	23169	190,6	6122
По области	5555	9144	164,6	10478	18867	180,1	4795
Коэффициент вариации v, %	13,2	17,5	X	31,2	15,8	x	16,2

Себестоимость 1 ц живой массы приплода в СХО области при такой методике ее определения значительно превышает себестоимость прироста КРС. Например, в 2010 г. средняя себестоимость 1 ц живой массы приплода в СХО области превысила себестоимость 1 ц прироста скота на выращивании и откорме в 2,1 раза, а в «Племзаводе Родина» с продуктивностью коров 7 827 кг – в 4,1 раза. При этом внимание обращено на более высокие темпы роста себестоимости приплода в СХО Вологодского района по сравнению со среднеобластными. С 2007 по 2010 г. этот показатель возрос на 90,6 % и 80,1 % соответственно. Валовое производство молока в Вологодском районе возросло за тот же период на 15,1 %, а в остальных районах области – на 4,9 %.

Высокие темпы роста себестоимости приплода по годам – следствие роста цен на продукцию, используемую в сельскохозяйственном производстве, и роста продуктивности коров, обусловленного увеличением затрат на их кормление и содержание. Так, за анализируемый период цены на строительные материалы возросли на 56,8 %, электроэнергию – на 95,4 %. Молочная продуктивность коров в СХО области возросла за этот период на 13,6 % и достигла 4 795 кг. В СХО Вологодского района этот показатель составил соответственно 13,9 % и 6 122 кг.

Анализ показывает, что себестоимость 1 ц живой массы телят при рождении слабо или даже отрицательно коррелирует с себестоимостью 1 ц прироста КРС – следующего важного фактора, формирующего себестоимость реализованного на мясо КРС. Отрицательно коррелирует себестоимость приплода с себестоимостью молока в этих СХО. Например, в 2010 г. коэффициент корреляции между этими показателями составил – 0,64 ($B > 0,95$). Можно ожидать положительную связь себестоимости приплода и себестоимости реализованного на мясо КРС. Но эта связь отсутствует (в 2010 г. $r = -0,06$). В то же время, отмечается высокая и статистически достоверная корреляционная связь между себестоимостью прироста КРС и себестоимостью реализованного КРС на мясо. По анализируемым СХО, коэффициент корреляции между этими показателями составил по годам 0,77, 0,74, 0,65, 0,73 соответственно ($B > 0,95$).

Себестоимость живой массы телят при рождении имеет более высокую вариабельность по СХО по сравнению с себестоимостью прироста. И та и другая себестоимость значительно возрастает по годам, но с разными темпами. Так, в 2010 г. средняя себестоимость прироста КРС по Вологодскому району по сравнению с 2007 г. возросла на 80,6 %, а себестоимость 1 ц живой массы телят при рождении – на 90 %. При этом рожденный теленок имеет себестоимость гораздо выше стоимости, по которой он может быть продан. Его невыгодно ни выращивать на мясо в своем хозяйстве, ни продавать откормочным предприятиям. Поэтому хозяйства стремятся избавляться от телят как можно раньше. Например, в СХПК «Майский» средняя масса проданного молодняка КРС составила в 2010 г. 88 кг. От реализации телят в более раннем возрасте хозяйство удерживают лишь низкие цены. Так, на телят живой массой до 70 кг Вологодский мясокомбинат установил цену в 4 раза ниже, чем на более тяжеловесный молодняк. Следовательно, бычок живой массой 30 кг в 2010 г. мог быть продан всего за 300 руб., при его себестоимости в СХПК «Майский» — 7 764 руб.

Таким образом, применение способа распределения затрат на молоко 90 %, на приплод 10 % приводит к чрезмерному завышению себестоимости приплода, особенно в высокопродуктивных стадах.

Имеются предложения исчислять себестоимость приплода путем приравнивания ее к размеру выручки, которая может быть получена в результате реализации теленка после рождения по среднеобластной цене [2; 3]. В этом случае, себестоимость продукции 1 ц приплода может составлять около 4 900 руб., что сократит себестоимость приплода на 74,3 %.

Однако в современных рыночных условиях привязывать себестоимость приплода к цене реализации, по меньшей мере, нелогично. Хотя бы потому, что в реальности даже между себестоимостью реализованного на мясо КРС и ценой его реализации связь практически отсутствует. Наши расчеты показывают, что коэффициенты корреляции за анализируемый период между этими показателями составляют менее 0,1, в частности, в 2010 г – 0,07.

Более логично приравнивать себестоимость приплода к средней себестоимости прироста живой массы животных на выращивании и откорме, полученной за текущий год. Другими словами, себестоимость новорожденного теленка приравнивается к себестоимости такого же количества прироста живой массы КРС на выращивании и откорме в плановой оценке, которая корректируется по фактической себестоимости в конце года.

Логика применения такого способа обусловлена следующими расчетами. Реальные затраты, определяющие себестоимость новорожденного теленка, состоят из затрат на осеменение и последующее зооветеринарное обслуживание животного и стоимости корма, которое оно потребило на поддержание жизнедеятельности плода и непосредственно обслуживающих его органов и тканей. Средняя масса плода за внутриутробный период составляет около 15 кг. Примерно такую же массу имеют обслуживающие плод органы и ткани коровы, что составляет вместе с плодом около 30 кг. Это менее 6 % от средней живой массы коровы (свыше 500 кг). Затраты на содержание коровы в 2010 г. составили 174,2 руб. в сутки. Из этих затрат на долю плода можно отнести не более 6 % (10,4 руб.) в соответствии с соотношением масс коровы и плода (с обслуживающими его органами и тканями коровы). Следовательно, средняя себестоимость новорожденного теленка не должна была превысить 2 964 руб. (10,4 руб. × 285 дней). При этом себестоимость 1 ц телят при рождении составила бы 10 978 руб. Это близко к себестоимости 1 ц прироста КРС на выращивании и откорме (10 583 руб.) и вдвое ниже, чем рассчитали СХО области (22 358 руб. : 10 978 руб.).

Затраты на производство приплода будут равны производству живой массы приплода на себестоимость прироста. В этом случае для определения затрат, относимых на молоко, необходимо из общей их калькуляции по основному стаду вычесть затраты на приплод. Себестоимость выращенного животного рассчитывается путем умножения его живой массы на себестоимость соответствующей единицы прироста и в основном определяется технологией и организацией производства. При этом себестоимость выращенного теленка снизится в среднем на 3 180 руб. (22 358 руб./ц × 0 27 ц – 10 583 руб./ц × 0,27 ц). Себестоимость приплода перестанет влиять на себестоимость выращенного животного, что повысит объективность оценки эффективности технологии выращивания.

Влияние рассмотренных трех способов расчета себестоимости приплода на рентабельность производства мяса КРС и молока проанализировано в таблице 2. Расчеты осуществлены на основе фактических показателей выращивания молодняка КРС и производства молока в среднем по СХО Вологодской области в 2010 г.

Таблица 2 – Влияние вариантов определения себестоимости приплода на себестоимость производства молока и мяса КРС

Показатели	Варианты определения себестоимости приплода		
	10 % от затрат на основное стадо	По цене реализации на мясо	По себестоимости прироста
Затраты на основное стадо, тыс. руб.	4801600	4801600	4801600
Получено приплода, ц	21476	21476	21476
Произведено молока, ц	3722170	3722170	3722170
Средняя масса теленка при рождении, кг	27	27	27
Себестоимость 1 ц приплода, руб.	22358	5610	10583
Себестоимость 1 головы приплода, руб.	6037	1515	2857
Среднесуточный прирост, г	525	525	525
Годовой прирост теленка, кг	192	192	192
Живая масса в возрасте 12-и месяцев, кг	219	219	219
Себестоимость 1 ц прироста, руб.	10583	10583	10583
Себестоимость всего прироста, руб.	20319	20319	20319
Общая себестоимость теленка, руб.	26356	21834	23176
Себестоимость 1 ц живой массы теленка, руб.	12035	9970	10583
в % к исходному	100	82,8	87,9
Цена реализации 1 ц живой массы КРС, руб.	5610	5610	5610
Отнесено затрат на приплод, тыс. руб.	480160	110816	226336
Затраты на молоко, тыс. руб.	4321440	4690784	4575264
Цена реализации 1 ц молока, руб.	1412	1412	1412
Себестоимость производства 1 ц молока, руб.	1161	1260	1229
в % к исходному	100	108,5	105,9
Уровень рентабельности производства молока, %	22,7	12,1	14,9
Уровень рентабельности (убыточности) прироста вместе с приплодом, %	-53,4	-43,7	-47,0

Как следует из таблицы 2, предлагаемый нами способ определения себестоимости приплода (по себестоимости прироста) позволяет вдвое снизить среднеобластную себестоимость 1 ц его живой массы. Себестоимость годовалого теленка снизится в среднем на 12,1 %, а убыточность от его реализации уменьшится на 6,4 %. Доля затрат на приплод в общих затратах на выращивание и откорм КРС в СХО области снизится с 26,4 до 14,8 %.

Себестоимость производства 1 ц молока в этом случае возрастет на 5,9 %, а рентабельность снизится с 22,7 до 14,9 %.

Таким образом, различные методы определения себестоимости приплода КРС, в том числе и предложенный нами (по себестоимости прироста), позволяют сократить чрезмерный разрыв в финансовых показателях эффективности деятельности как работников и подразделений каждой конкретной СХО, так и ведущей отрасли животноводства, специализирующейся на разведении крупного рогатого скота для получения молока в целом.

Ссылки:

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства РФ № 792 от 6 июня 2003 г.
2. Суровцев В.Н., Забегалова Е.Л., Лаптева Д.Г. Один из аспектов повышения привлекательности мясного скотоводства // Сельскохозяйственные вести. 2008. № 1. С. 36–37.
3. Суровцев В.Н., Забегалова Е.Л., Лаптева Д.Г. Управлять с помощью амортизации // Сельскохозяйственные вести. 2007. № 3. С. 34.

References:

1. *Methodical recommendations on accounting production costs and calculation of the cost of production (works, services) in agricultural organizations, approved by order of the Ministry of Agriculture of the Russian Federation № 792 of June 6, 2003.*
2. Surovtsev, VN, Zabegalova, EL & Lapteva, DG 2008, 'One aspect of enhancing the attractiveness of beef cattle', *Agricultural lead*, no. 1, pp. 36-37.
3. Surovtsev, VN, Zabegalova, EL & Lapteva, DG 2007, 'Controlled by the depreciation', *Agricultural lead*, no. 3, p. 34.