

УДК 657.471.76

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ

С.А. Лукьянова

ФГАОУ ВО «ОмГУ им. Ф.М. Достоевского», Омск, email: lyykyn483@list.ru

Аннотация. Организация деятельности молочного производства обусловлена технологическими особенностями производства, требует учета условий жесткой конкуренции, зависимости от производителей сырья, ценовой политики транспортной составляющей, моды на экологическое питание. Проведено исследование в сфере информационного обеспечения управления затратами, в части учета и распределения косвенных затрат. Даны рекомендации по совершенствованию методики калькулирования себестоимости молочной продукции и принятия на их основе эффективных управленческих решений. Разработана методика калькулирования себестоимости в части косвенных затрат и анализа полной себестоимости молочной продукции.

Ключевые слова: полная себестоимость продукции, управленческий учет затрат, распределение косвенных затрат.

IMPROVING THE METHODOLOGY FOR CALCULATING THE SELF-COST OF DAIRY PRODUCTS

S.A. Lukyanova

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, email: lyykyn483@list.ru

Abstract. Entrepreneurial activity in the dairy industry develops in a dynamic system of economic relations, in unstable conditions of a competitive and, as a result, risky environment. It is not possible to provide a methodology for accounting and analyzing all the facts of economic activity and risks: in practice, new transactions often arise, price policy, forms of calculations, and production technologies change. Based on the accounting and economic reports of the enterprise, the current cost of finished dairy products is analyzed. A study has been conducted in the field of information support for cost management, in terms of accounting and distribution of indirect costs, calculation of the total cost of production. Recommendations are given on improving the existing reporting forms for analyzing the financial and economic activities of the enterprise, in terms of the cost of dairy products and making effective management decisions based on them. Activities have been carried out to develop a methodology for calculating the cost of indirect costs and analyzing the total cost of dairy products.

Keywords: cost of production, management cost accounting, dairy products, analysis of the cost of production of dairy products/

Дата поступления статьи в редакцию: 10.07.2025

Дата принятия статьи в печать: 12.08.2025

Введение

Молоко и молочные продукты являются одним из основных продуктов питания населения. По данным Росстата за 2019-2023 гг. потребление молока в России выросло на 7% (рис. 1).



Рис. 1. Потребление молочных продуктов на душу населения в РФ

Молочные продукты производятся, в основном, сельскохозяйственными организациями — 70%, остальная часть — населением и фермерскими хозяйствами. В настоящее время молочная промышленность является низкорентабельной отраслью из-за роста цен на корма, сырье, доставку. В следствии этого темп роста себестоимости молочных продуктов на порядок выше темпа роста цен на молочную продукцию [1]. Высокий уровень конкуренции между производителями обуславливает внедрение не только экономических технологий производства, но и грамотную информационно-аналитическую среду, способную достоверно определить рентабельность производства. Конкурентная среда предполагает поиск внутренних факторов, способствующих снижению себестоимости, совершенствованию информационных и управленческих аспектов производства и маркетинга. Низкая себестоимость по Ж.Ж. Ламбену является «конкурентным преимуществом» предприятия [2].

Молочное производство имеет ряд особенностей: достаточно короткий цикл производства, комплексный характер технологического процесса, строго нормированный процесс изготовления продукции, производство по сортам, отсутствие незавершенного производства, скоропортящееся сырье и продукция.

В условиях тотального контроля над расходами предприятия должны калькулировать себестоимость и соизмерять выпуск продукции с результатом, принимать решения на основе проведенных расчетов, которые выстроят производственную и маркетинговую политику под нужды потребителя и производителя.

Себестоимость — один из главных показателей экономического субъекта, определяющий финансовую политику бизнеса в ценообразовании в частности и в выстраивании маркетинговой стратегии в целом. Полная себестоимость включает производственные и организационные составляющие процесса производства и реализации. Таким образом, себестоимость продукции — комплексный показатель, отражающий стоимостную оценку всех производственных, управленческих и коммерческих затрат на создание и реализацию продукта. Себестоимость включает прямые и косвенные затраты. Доля косвенных затрат в некоторых отраслях занимает до 90% полной себестоимости [3].

Цель исследования

Основной целью данного исследования является разработка методики распределения косвенных затрат.

Материал и методы исследования

Теоретическим аспектам организации учета затрат и калькулирования себестоимости посвящены многие исследования: М.А. Вахрушина, Л.С. Васильева, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко, А.Д. Шеремет, И.В. Аверчев.

Главной целью анализа себестоимости является поиск резервов, направленных на увеличение прибыли. Основными задачами учета и анализа производственных затрат являются:

- обоснованная группировка и классификация затрат;
- своевременное и правильное отражение фактических затрат на производство продукции по соответствующим центрам ответственности, статьям, номенклатуре;
- предоставление детальной информации для осуществления оперативного контроля над производством продукции;
- выявление резервов снижения себестоимости и предупреждение непроизводительных расходов и убытков.

Организация учета затрат на производство продукции должна быть основана на следующих принципах:

- неизменность принятых методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- полнота отражения в учете всех производственных операций;
- временная определенность фактов хозяйственной жизни — важно для разграничения затрат по периодам;
- соответствие затрат (расходов) доходам;
- разделения затрат на текущие и долгосрочные [4].

Научно обоснованная классификация затрат определит в дальнейшем достоверный расчет себестоимости продукции, а, следовательно, и расчет рентабельности производства. В соответствии со Стандартом 10/99 расходы организации в зависимости от характера расходов, условий осуществления и направлений деятельности организации делятся на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

С точки зрения формирования структуры расходов на производство и реализацию затраты по обычным видам деятельности должны составлять существенную долю. Однако анализ практики показал, что в управленческой среде существуют неоднозначные подходы к распределению затрат на основные и прочие исходя из принципа существенности. Обычные виды деятельности указываются в едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ). На практике предприятие может заниматься другими видами деятельности, не запрещенными законодательством. Следовательно, для выделения обычных видов и прочих требуется дополнительный анализ структуры доходов и расходов по видам деятельности.

Затраты могут классифицироваться в зависимости от задач управления по различным признакам: по составу, по способу включения в себестоимость, по экономическому содержанию, по зависимости от объема производства, по местам возникновения. За последние годы вопросам классификации затрат уделено значимое внимание. Особый вклад в данный аспект затрат внесли зарубежные авторы Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар, К. Друри, Р. Гаррисон [5-7]. Основными классификационными признаками, осуществленных организацией затрат и определяющих расчет себестоимости, являются их экономическое содержание, зависимость от деловой активности и способ включения в себестоимость. Для целей расчета себестоимости основной классификацией является способ ее включения в себестоимость (прямые и косвенные), для принятия управленческих решений – зависимость от масштаба деятельности (переменные и постоянные). Основным фактор при принятии управленческого решения – это зависимость затрат от эффекта масштаба. Постоянные расходы на единицу продукции уменьшаются, что в условиях высоко конкурентной экономики является основным фактором игры на рынке.

Методика формирования себестоимости является обоснованием показателей финансового состояния и финансовых результатов предприятия. Расчет себестоимости, основанный на соблюдении качественных характеристик учета (полнота, достоверность, экономическое обоснование, оценка по фактическим затратам и т.д.) определяет качество формирования цены и, следовательно, качество расчета прибыли [8].

В настоящее время действующие на предприятиях молочной промышленности методы калькулирования не позволяют достаточно точно определить фактическую стоимость отдельных видов продукции большого ассортимента, что затрудняет оценку ее экономической целесообразности.

Результаты исследования и их обсуждение

Объектом исследования явились предприятия молочной отрасли. Анализ рентабельности предприятий молочной промышленности показал наличие убытков, что подтверждает необходимость исследования роли косвенных затрат в формировании полной себестоимости продукции (табл. 1).

Таблица 1

Показатели рентабельности предприятий молочной промышленности Омской области, %

Показатель	2021г.	2022г.	2023г.	Темп роста/снижения%		
				21/22	22/23	21/23
Рентабельность валовой прибыли	5,58	15,81	12,44	183,9	-21,3	122,6
Рентабельность прибыли от продаж	-3,36	2,28	0,33	167,9	-85,5	109,8
Рентабельность прибыли до налогообложения	-6,77	0,13	0,35	101,9	169,2	105,2
Рентабельность чистой прибыли	-7,13	0,01	-0,28	100,1	-2900,0	96,1

Период исследования структуры затрат – 2023 год. Средний ассортимент выпускаемой продукции 50 позиций.

Одной из задач исследования стало создание методики учетно-аналитического обеспечения управления косвенными затратами для выявления полной себестоимости производства различных видов молочной продукции.

Методологической основой исследования стали следующие отраслевые нормативные документы:

- инструкция по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, масло-сыродельной и молочноконсервной промышленности [9];
- приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;
- решение Совета Евразийской экономической комиссии от 09.10.2013 N 67 «О техническом регламенте Таможенного союза «О безопасности молока и молочной продукции» [10].

Нами проведена оценка качества исходной информации по затратам в организациях молочной промышленности: проанализирована учетная политика на соответствие нормативным документам, специфике деятельности предприятия; изучена методика учета прямых и косвенных затрат, а именно достоверность отражаемых материальных и трудовых процессов. Из информационной базы исключены факты хозяйственной деятельности, носящие формальный характер, удовлетворяющие потребностям налоговой политики. Выявлено, что в учетных политиках отражены упрощенные методы распределения косвенных затрат, которые не способствуют формированию достоверной себестоимости.

Выборочно проведен аудит формирования полной себестоимости за два периода (табл. 2). Проверка выполнена методом сравнительного анализа официальных данных и данных операционных отчетов. Источниками проверки явились данные финансового учета: оборотно-сальдовая ведомость и анализ по счетам: «Основное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Готовая продукция», «Коммерческие расходы», финансовая и управленческая отчетность [11]. Методика формирования себестоимости складывалась из сумм прямых затрат на себестоимость (молоко, тара и упаковка) и расходов по управлению и сбыту. Косвенные расходы распределялись на продукты пропорционально прямым затратам.

Таблица 2

Данные по результатам аудита себестоимости

Период	Показатель	По данным предприятия, руб.	По данным проверки, руб.	Откл., руб.	Откл., %
Апрель	Полная себестоимость	17 958 296,64	17 573 278,79	385 018	2,0
Сентябрь	Полная себестоимость	20 867 453,00	20 571 253,47	296 200	1,4

По данным исследования фактическая себестоимость за анализируемые периоды меньше на 1,4% и 2%. Отклонения для управленческих целей несущественные. Расхождение обусловлено различием в методах формирования материальных расходов (сепарированные сливки) в финансовом учете и экономических расчетах, которые обосновываются технологическими картами.

По результатам анализа косвенных расходов выявлено, что наибольшую долю составляет заработная плата общехозяйственного назначения (табл. 3).

Таблица 3

Структура косвенных среднемесячных затрат

Косвенные затраты	Сумма, руб.	Доля, %
Заработная плата административного персонала	2 122 481	57,10
Аренда	59 500	1,60
Услуги	226 575	6,10
ГСМ	49 293	1,33
Общехозяйственные затраты	56 916	1,53
Техническое обслуживание	38 183	1,03
Спецодежда	111 713	3,01
Мойка	241 504	6,50
Амортизация оборудования	811 168	21,82
Итого затраты	3 717 334	100,00

Значительное присутствие в себестоимости управленческих расходов свидетельствует о необходимости оценки эффективности административного персонала и возможной оптимизации численности или уровня оплаты труда. Высокая доля амортизации указывает на высокую фондоемкость производства, однако для целей краткосрочного управления затратами амортизационные отчисления рекомендуется не учитывать в себестоимости. Операционные отчеты, в частности, бюджет доходов и расходов должен быть сформирован за вычетом амортизации. Амортизация является регламентированной статьей расходов и в управленческом учете затрат нивелируется. Таким образом, структура косвенных затрат показывает высокую долю административных расходов и амортизации. Основным резерв для снижения затрат может быть связан с оптимизацией управленческого персонала и пересмотром эффективности использования оборудования.

По результатам анализа полной себестоимости молочной продукции выявлено, что в период наибольших продаж себестоимость единицы продукции снижается. Прямые расходы, цены на них и технология изготовления не меняются. Снижение обусловлено эффектом масштаба, а именно на единицу продукции затраты постоянные уменьшаются.

В периоды спада деловой активности ассортиментную политику необходимо формировать на основе анализа рентабельности молочной продукции. Анализ рентабельности произведен по методике сравнительного анализа полной себестоимости и цены продукта. Полная себестоимость определена как прямые затраты плюс общепроизводственные, управленческие и коммерческие расходы. Косвенные расходы, на основании анализа нормативного регулирования учета и калькулирования себестоимости, распределены пропорционально прямым затратам (молоко, упаковка). Такое распределение «выпрямляет» косвенные расходы, так как технология производства молочной продукции зависит от обработки сырья: чем сложнее технологический процесс и чем больше процент жирности продукта, тем больше должна быть стоимость продукта.

Себестоимость одного центнера отдельных видов продукции переработки молока определяют делением затрат по каждому виду продукции на их массу. При этом из общей суммы затрат вычитают стоимость использованного обрат, сыворотки, пахты и другой побочной продукции по ценам возможной реализации. Оставшуюся сумму затрат распределяют по отдельным видам продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации. По данным расчетов продукция с наибольшим объемом производства показывает среднюю рентабельность. Высоко рентабельными продуктами являются йогурты и прочая подобная по технологии продукция, так как имеет наибольшую маржинальную доходность в цене. В условиях богатого ассортимента рекомендовано разделять номенклатуру на основные категории для удобства анализа и управления ассортиментом. Это позволит более структурировано подходить к оценке затрат и выявлять ключевые направления для оптимизации. Основные категории включают: молочные напитки и кисломолочную продукцию, йогурты и закваски, сметану и сливки, а также творог и масло. Такой подход помогает систематизировать информацию и концентрировать внимание на особенностях каждой группы продукции.

В ходе анализа операционных и финансовых отчетов разработана учетно-экономическая политика распределения косвенных затрат для целей управленческого учета.

Рекомендации в части финансового учета относятся к научно обоснованной группировке и классификации затрат. Например, начисление амортизации оборудования на исследуемом объекте осуществляют по счету «Основное производство». В производстве молочной продукции используется оборудование для тепловой и механической обработки сырья, из которого в дальнейшем производят несколько продуктов. Следовательно, статья затрат амортизация носит косвенный характер. Учет амортизации производственного оборудования необходимо осуществлять на счете «Общепроизводственные расходы», учет амортизации основных средств управленческого характера проводить по счету «Общехозяйственные расходы».

Заработную плату изготовителей творога — маслодел рекомендуется отражать по счету «Основное производство». Практически это единственные затраты, которые носят прямой характер по отношению к себестоимости молочной продукции.

В себестоимости молочной продукции большой удельный вес занимает стоимость упаковки. Рекомендуется стоимость упаковки проводить по статье «Тара и упаковка», исключить из общей статьи «Материальные расходы» и учитывать по статье «Тара и тарные материалы».

Таким образом, к прямым затратам рекомендовано отнести:

- стоимость сырья, основных и вспомогательных материалов (с учетом расходов на их доставку-транспортно-заготовительные расходы);
- расходы на оплату труда производственных рабочих, соответствующие отчисления на социальные нужды.

Выводы

Рост объема производства приводит к снижению себестоимости продукции. Причиной является регрессия удельных постоянных затрат. Следовательно, факторами роста финансового результата являются: увеличение деловой активности, применение ценовой политики на основе расчета индивидуальной себестоимости, структурные сдвиги в пользу высокорентабельных продуктов, контроль постоянных (косвенных) затрат.

На основе проведенного исследования даны следующие рекомендации в части организации учета косвенных затрат:

- для формирования полной себестоимости необходимо включить в операционные отчеты следующие статьи: общехозяйственные, коммерческие расходы. Расходы распределять пропорционально сырью (молоко, упаковка);
- классифицировать затраты на прямые и косвенные по каждому элементу затрат;
- отчеты по маржинальному доходу молочной продукции формировать нарастающим итогом в течение всего календарного года;
- затраты на оплату труда сотрудников, задействованных непосредственно в производстве готовой продукции рассчитывать исходя из объема производства, а не объема продаж;
- необходимо формировать данные за каждый отчетный период непосредственно по закупке молока (наибольшая статья затрат в себестоимости готовой продукции);
- осуществлять сверку с данными финансового учета по производственным счетам ежемесячно, ежеквартально с отчетом о финансовых результатах.

В части формирования операционных отчетов (бюджет доходов и расходов) рекомендуется из отчетов по затратам исключать амортизацию, тем самым прибыль будет отражать действительный текущий результат от деятельности предприятия. Амортизация представляет собой сумму затрат, которая была реально понесена в денежном выражении в предыдущих отчетных периодах. Такая практика актуальна и целесообразна для предприятий, которые формировали внеоборотные активы за счет заемного капитала.

Таким образом, применение новых подходов к методам распределения и анализа затрат к выстраиванию ассортиментной политики позволит управлять себестоимостью молочной продукции и решать проблемы эффективного функционирования предприятия.

Литература

1. Информационно-аналитические материалы. [Электронный ресурс]. URL: <https://rosstat.gov.ru/compendium/document/13278> (дата обращения 11.06.2025).
2. Lambin J.J., Schuiling I. Market-Driven Management: Strategic and Operational Marketing. Basingstoke: Macmillan International Higher Education, 2012. 624 p.
3. Шабалина А.А. Методы учета затрат, особенности применения учета затрат в молочной отрасли // Экономика и бизнес: теория и практика. 2018. № 3. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-ucheta-zatrat-osobennosti-primeneniya-ucheta-zatrat-v-molochnoy-otrasli> (дата обращения: 20.06.2025).
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 2004.
5. Horngren Charles T. (1926-) Cost accounting Upper Saddle River, N. J.: Prentice Hall, cop. 2000 0-13-760554-4.
6. Drury, Colin Management accounting for business decisions 2nd ed. 1-86152-770-5.
7. Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making: workbook/study guide / Ray H. Garrison, Eric W. Noreen. 7th ed. Burr Ridge, IL; Boston, MA; Sydney: IRWIN, 1994. 264 p.
8. Бунимович В. Себестоимость продукции и пути ее снижения. М.: СПб.: Питер, 2018. 568 с.
9. Инструкция по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосырдельной и молочно-консервной промышленности» (утв. Минсельхозпродом РФ 19.03.1996). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98332/ (дата обращения: 22.06.2025).
10. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 09.10.2013 N 67 (ред. от 23.06.2023) «О техническом регламенте Таможенного союза «О безопасности молока и молочной продукции» (вместе с «ТР ТС 033/2013. Технический регламент Таможенного союза. О безопасности молока и молочной продукции»). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_153289/ (дата обращения: 22.06.2025).
11. Инструкция по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосырдельной и молочно-консервной промышленности. [Электронный ресурс]. URL: <https://normacs.net/Doclist/doc/6LOV0.html> (дата обращения: 22.06.2025).