

ТЕМА 8. ДЕНЕЖНЫЕ РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИЙ АПК

Вопросы лекции:

- 8.1. Специфика расходов субъектов хозяйствования АПК и источников их финансирования.
- 8.2. Денежные расходы организации АПК и их классификация.
- 8.3. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, понятие, классификация и порядок формирования.
- 8.4. Планирование затрат на производство и реализацию продукции.
- 8.5. Пути снижения себестоимости продукции.
- 8.6. Понятие контроллинга и бюджетирования затрат в организации АПК.

8.1. Специфика расходов субъектов хозяйствования АПК и источников их финансирования

Расходы субъектов хозяйствования АПК специфичны из-за сезонности, капиталоемкости и зависимости от природных факторов, включая затраты на посевную и уборочную, содержание скота, амортизацию техники и модернизацию.

В процессе производства и реализации продукции на предприятии используются материальные, трудовые, нематериальные (интеллектуальные и информационные) и финансовые ресурсы. *Денежная оценка стоимости всех ресурсов, использованных в процессе производства и реализации продукции за период, определяет понятие «затраты».*

Понятие «расходы» можно рассматривать с позиций бухгалтерского учета и налогообложения. Исходя из целей бухгалтерского учета, *расходы организации* – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации. Расходы, исходя из целей налогообложения, – это затраты определенного периода, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от затрат расходы не могут быть в состоянии запасоемкости, поэтому не относятся к активам организации. Расходы отражаются при расчете прибыли организации в отчете о прибылях и убытках.

Издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и реализацию продукции в целом или ее отдельных частей. Издержки включают в себя затраты, а также социальные налоги, стоимость брака, гарантийного ремонта и др. При определенных условиях издержки и затраты могут совпадать.

В бухгалтерском учете расходы организации подразделяются на расходы для ведения обычных видов производственной деятельности, расходы по финансовой, инвестиционной и иной деятельности. Расходы для ведения обычных видов производственной деятельности – это расходы, которые связаны с приобретением сырья, материалов, товаров и иных

материально-производственных ресурсов, предназначенных для осуществления уставных видов деятельности организации, а также расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных долгосрочных активов, коммерческие, управленческие расходы, расходы по оплате труда, амортизационные отчисления и др. При формировании расходов по обычным видам производственной деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления;
- прочие затраты.

По источникам осуществления расходы организации можно подразделить:

- на включаемые в себестоимость продукции;
- относимые на финансовые результаты (убытки от списания дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, и других долгов, не реальных для взыскания; убытки от хищений, виновники которых по решению суда не установлены, и т. д.);
- осуществляемые за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения (затраты на содержание культурно-бытовых объектов, выплаты доходов по ценным бумагам организации и т. п.).

Основными источниками финансирования расходов сельскохозяйственной организации являются:

- собственные средства (прибыль),
- банковские кредиты,
- государственная поддержка (субсидии, льготные кредиты, бюджетные программы).

Специфика расходов – значительные текущие затраты и долгосрочные вложения, а финансирование требует гибких решений, сочетая внутренние ресурсы и внешнюю помощь.

8.2. Денежные расходы организации АПК и их классификация

Денежные расходы – это все расходы, осуществляемые организацией в процессе деятельности, приводящие и не приводящие к получению экономической выгоды, проявляющиеся в уменьшении активов или увеличении долговых обязательств субъекта хозяйствования.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- 1. расходы по текущей деятельности**
- 2. расходы по инвестиционной деятельности**
- 3. расходы по финансовой деятельности**

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, осуществлению финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

1. Расходы по текущей деятельности включают:

- себестоимость реализованной продукции (работ, услуг);
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

К управленческим расходам относят условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов.

К расходам на реализацию относят затраты, связанные с продажей продукции, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов.

Прочие расходы по текущей деятельности, учитываемые на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» включают:

расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;

суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;

суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;

расходы по аннулированным производственным заказам;

расходы обслуживающих производств и хозяйств;

материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;

не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;

штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;

неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате;

расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
другие расходы по текущей деятельности.

2. В состав **расходов по инвестиционной деятельности**, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;

расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

расходы по договорам о совместной деятельности;

расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;

расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

прочие расходы по инвестиционной деятельности.

3. В состав **расходов по финансовой деятельности**, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);

разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций);

расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);

расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

отрицательные курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

отрицательные разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

прочие расходы по финансовой деятельности.

8.3. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, понятие, классификация и порядок формирования

Как отмечено ранее, затраты – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

В зависимости от способа распределения затрат между видами продукции, работ и услуг затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты – затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Косвенные затраты – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения.

Себестоимость реализованной продукции, работ и услуг (ПРУ) в организации, осуществляющей производственную деятельность, – это прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат, а также прочие прямые затраты.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

При формировании себестоимости продукции (работ и услуг) следует руководствоваться следующими основными нормативно-правовыми документами:

1. инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов;
2. инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета;

3. отраслевые методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости ПРУ.

Организация вправе при формировании себестоимости предусмотреть в учетной политике классификацию затрат по экономическим элементам:

1. **материальные затраты** включают стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Расходы данной группы определяются отраслевой принадлежностью организации и занимают большой удельный вес в себестоимости. Так, в сельском хозяйстве основная денежная нагрузка приходится на приобретение кормов, семян, удобрений, топлива.

2. **затраты на оплату труда** связаны с обеспечением воспроизводства рабочей силы и включают:

- * заработную плату за фактически выполненную работу в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- * выплаты премиального характера;
- * выплаты компенсирующего характера (доплаты за работу в ночное время, сверхурочную работу, в тяжелых и вредных условиях труда);
- * стоимость малоценных предметов (включая форменную одежду), находящихся в постоянном пользовании работников;
- * оплата отпусков, пособия работникам.

3. **отчисления на социальные нужды** – страховые взносы на социальное и пенсионное страхование в Фонд социальной защиты населения; страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в БРУСП «Белгосстрах»;

4. **амортизация основных средств и нематериальных активов** относится на себестоимость в пределах сумм амортизационных отчислений.

5. **прочие затраты** включают налоги, относимые на себестоимость, расходы на рекламу, банковские, информационные, маркетинговые, аудиторские услуги, страховые взносы по обязательным видам страхования и др.

Группировка затрат по перечисленным экономическим элементам облегчает определение общей себестоимости продукции, работ и услуг.

Особенности формирования денежных расходов в сельском хозяйстве проявляются при калькуляции себестоимости сельскохозяйственной продукции – в наименовании статей затрат, входящих в состав общих экономических элементов. Так, например, по элементу «Амортизация основных средств и нематериальных активов» кроме общепринятых сумм амортизационных отчислений по зданиям сооружением отражаются расходы на закладку многолетних насаждений расходы на формирование основного стада.

Важнейшей особенностью калькуляции себестоимости сельскохозяйственной продукции в растениеводстве является необходимость учитывать, что процесс производства такой продукции не ограничивается календарным годом. Поэтому в растениеводстве учитывают затраты: прошлых лет под урожай текущего года; текущего года под урожай текущего года; текущего года под урожай будущих лет. Себестоимость растениеводческой продукции за отчетный год образуют только затраты приходящиеся на продукцию отчетного года, а именно затраты прошлых лет под урожай текущего года и затраты отчетного года под урожай текущего года. Затраты отчетного года под урожай будущих лет представлены незавершенным производством и особой группой затрат – расходами будущих периодов.

При формировании себестоимости сельскохозяйственной продукции следует учитывать, что в растениеводстве от одной культуры, а в животноводстве от одного вида скота получают несколько видов продукции, один из которых является основным, а другие – сопряженными или побочными. Поэтому требует вся особое внимание к распределению общей суммы затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией.

8.4. Планирование затрат на производство и реализацию продукции

С целью планирования общего объема затрат в организации разрабатывается форма «Расчет затрат на производство (реализацию) продукции» Бизнес-плана развития коммерческой организации.

В форме бизнес-плана отражают все затраты на производство продукции в разрезе экономических элементов. Себестоимость реализованной продукции определяют путем суммирования затрат по экономическим элементам.

Методы расчета затрат при планировании себестоимости ПРУ:

1. **прямой метод**, при котором расчет затрат на планируемый год осуществляется путем их суммирования по элементам. *Такой метод характеризуется большой степенью конкретности и определенности на момент составления расчетов. Но в условиях инфляции плановые расчеты постепенно теряют свою актуальность.*

2. **аналитический метод** предполагает раздельное планирование переменных и постоянных затрат и обоснование оптимального размера запасов. *Динамика роста переменных затрат сопровождается увеличением объемов производства и выручки. Считается, что инфляционный фактор роста затрат погашается соответствующим повышением цен на реализованную продукцию. Динамика постоянных затрат оказывает существенное влияние на финансовый результат, так как значительные изменения в объеме выпуска продукции могут вызвать и большие изменения в себестоимости. При росте объемов производства даже при неизменной сумме постоянных затрат уровень затрат на единицу продукции, сокращается, а прибыль увеличивается.*

8.5. Пути снижения себестоимости продукции

В условиях рыночной экономики роль и значение показателя себестоимости продукции резко возрастает. С экономических и социальных позиций ее снижение позволяет:

- увеличить прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия, а следовательно, возможность не только простого, но и расширенного воспроизводства;
- улучшить материальное стимулирование работников и решить социальные проблемы;
- улучшить финансовое состояние предприятия;
- снизить цены на продукцию, тем самым повысить ее конкурентоспособность и увеличить объем реализации;
- в акционерных обществах увеличить выплаты дивидендов и повысить их ставки.

Чем ниже себестоимость продукции, тем выше доходы организации и тем больше она имеет возможностей для расширения производства, повышения материальной заинтересованности работников в результатах производства.

Возможности снижения реальных затрат организации выявляются и анализируются по двум направлениям: по источникам и по факторам. Под *источниками* снижения себестоимости понимаются те затраты, за счет экономии которых снижается себестоимость продукции. Различают следующие способы снижения себестоимости: снижение материальных затрат в расчете на единицу продукции; снижение расходов на содержание основного капитала в расчете на единицу продукции; снижение расходов на оплату труда в расчете на единицу продукции; снижение административно-управленческих расходов; сокращение непроизводительных расходов и потерь.

В организации могут иметь место резервы снижения себестоимости продукции. *Резервы* представляют собой неиспользованные возможности снижения себестоимости продукции. Они подразделяются на две подгруппы – резервы, зависящие и не зависящие от деятельности организации. Внутрипроизводственные резервы определяются в процессе анализа и аудита ее хозяйственной деятельности. Причинами их существования являются как объективные, так и субъективные факторы. Основными резервами снижения себестоимости являются увеличение объема производства продукции, повышение производительности труда, сокращение материалоемкости и т. д.

Под *факторами* понимают причины, обуславливающие определенный уровень затрат, т. е. это комплекс мероприятий, вызывающих динамику себестоимости продукции.

Существуют различные классификации факторов снижения себестоимости. Наиболее распространенная классификация группирует факторы как внешние и внутренние, а также объективные и субъективные.

Внешние факторы не зависят от организации. К ним относятся: изменение цен на материалы, полуфабрикаты, топливо, инструменты и прочие ценности, получаемые организацией для нужд производства; экономическая обстановка в стране; инфляция; природно-климатические условия; технический и технологический прогресс; изменение налогового законодательства и др.

Внутренние факторы лежат в основе мероприятий, направленных на более полное и экономное расходование материальных, трудовых и денежных ресурсов предприятия (внедрение передовой техники и технологии, оптимальная организация труда и управления и др.).

Объективные факторы не зависят от организации и не управляются ею:

– народнохозяйственные: изменение цен на материалы, конструкции; изменение тарифов на электроэнергию, грузоперевозки и связь; изменение тарифных и налоговых ставок; уровень минимальной заработной платы; территориальная удаленность от источников сырья и потребителей продукции и т. д.;

– внутриотраслевые: улучшение материально-технического снабжения; развитие кооперирования; повышение уровня концентрации, специализации производства; совершенствование структуры управления;

– внутренние (внутрипроизводственные): технико-технологические (повышение технического уровня, совершенствование средств и предметов труда, внедрение прогрессивной технологии, механизации и автоматизации производства); организационные (совершенствование организации труда и производства); структурные (изменение объема, номенклатуры и ассортимента выпускаемой продукции).

Субъективные факторы непосредственно связаны с уровнем хозяйствования, использованием имеющихся резервов, зависящих от усилий персонала. Основные резервы или источники снижения себестоимости продукции выявляются в процессе более эффективного использования средств труда, предметов труда и рабочей силы.

Снижение себестоимости сельскохозяйственной продукции возможно за счет:

1) повышения урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных:

– в растениеводстве: внедрение прогрессивных систем земледелия; правильная обработка почвы; посев семян высокоурожайных сортов и гибридов; правильное применение органических и минеральных удобрений, средств борьбы с вредителями и болезнями растений; точное соблюдение агротехнических сроков проведения сельскохозяйственных работ;

– в животноводстве: полноценное и сбалансированное кормление; правильное содержание; хороший уход; совершенствование племенной работы;

2) экономии всех видов ресурсов, потребляемых в производстве.

Использование материальных ресурсов должно соответствовать научно обоснованным нормам их расходования (соблюдение норм высева семян, внесения удобрений и т. д.).

В животноводстве важнейшей задачей остается *удешевление кормов*.

Большое значение имеет и *улучшение использования основных средств*, т. к. значительная доля затрат приходится на амортизационные отчисления. Добиться этого можно путем совершенствования их структуры, изъятия излишних средств, которые могут быть в дальнейшем реализованы. Необходимо строить более экономичные производственные помещения, увеличивать удельный вес активной части основных фондов в общем их объеме, рациональнее использовать машины и оборудование, повышать выработку (дневную, сменную, сезонную) в расчете на 1 трактор (комбайн, автомобиль и т. д.).

В сельском хозяйстве до сих пор затрачивается много *живого труда*. Экономии здесь можно достичь путем механизации производственных процессов, внедрения системы машин и прогрессивных технологий, роста на этой основе производительности труда.

Значительное место в структуре себестоимости занимают *затраты, связанные с организацией и управлением производством*, которые необходимо

снижать путем ликвидации излишних штатных единиц в административно-управленческом аппарате предприятия, совершенствования его организационной структуры.

Рассмотренные факторы снижения себестоимости должны быть положены в основу конкретных программ, разрабатываемых на предприятии с учетом природных и экономических особенностей производства.

Пути снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции:

- внедрение комплексной механизации и автоматизации производства, применение новых машин и оборудования;
- снижение фондоемкости и материалоемкости производства;
- сокращение затрат по организации производства и управлению;
- внедрение ресурсо- и энергосберегающих технологий;
- совершенствование организации и материального стимулирования труда;
- повышение урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности скота;
- улучшение качества и сокращение потерь сельскохозяйственной продукции.

Таким образом, снижение себестоимости продукции – главный резерв повышения доходности организации, рентабельности производства, материальной заинтересованности работников в результатах производства, а следовательно, и экономической эффективности производства.

8.6. Понятие контроллинга и бюджетирования затрат в организации АПК

Снижение себестоимости реализованной продукции является важнейшим фактором успешного развития организации. Поэтому осуществление эффективного финансового контроля над текущими затратами является одной из основных задач финансовой службы организации, этим обуславливается особая важность использования современных технологий управления затратами, применяемых в зарубежной практике. К таким технологиям относится контроллинг.

Методика проведения контроллинга отличается от методов ныне существующего контроля за уровнем затрат в организациях.

Особенности контроллинга:

1. ориентирован на опережающий контроль и отслеживание текущих событий в отличие от ныне существующего контроля за уровнем затрат в организациях, который фиксирует допущенные отклонения в прошлом. В фокусе оценки контроллинга оказывается не прошлое, а настоящее и будущее. Контроллинг действует как сигнальная система, оповещающая менеджеров о возможных отклонениях от намеченных планов;

2. обеспечивает самоконтроль и ответственность каждого работника за состоянием дел на его участке.

Методы контроллинга:

1. нормирование позволяет выявлять отклонения фактических и запланированных показателей, прогнозировать будущие затраты, упрощать процесс калькулирования;

2. планирование предполагает определение целей и средств для их достижения и реализуется через разработку кратко- и долгосрочных планов;

3. бюджетирование – определение суммы и структуры расходов организации и финансовое обеспечение их покрытия. *Бюджет организации – краткосрочный план организации, характеризующий затраты, поступления денежных средств по различным направлениям деятельности;*

4. анализ отклонений осуществляется путем сравнения фактических показателей отчетов с плановыми значениями. Различают два типа отклонений: отклонения от норм и отклонения от бюджета. *Изучаются причины отклонений и принимаются меры для устранения возможных отклонений в будущем;*

5. метод сумм покрытия основан на группировке затрат на переменные и постоянные. Сумма покрытия – превышение выручки от реализации над переменными затратами. Сумма покрытия должна покрывать постоянные затраты и обеспечивать запланированную прибыль. *При таком подходе после компенсации всех переменных затрат управление прибылью концентрируется на постоянных затратах, снижение которых и является главным фактором ее роста;*

6. анализ безубыточности производства определяется точкой безубыточности, характеризующей объем производства, при котором организация не имеет ни прибыли, ни убытка. Превышение объема производства и продаж над безубыточным уровнем обеспечит получение прибыли;

7. финансовый контроль над текущими затратами осуществляется на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности и предполагает анализ их уровня и динамики с целью снижения себестоимости.

Основные показатели затрат, используемые контроллингом:

1. удельный вес материальных затрат в затратах на производство продукции, работ, услуг;

2. удельный вес использованных импортных сырья, материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, топлива в затратах на производство продукции, работ, услуг;

3. затраты на 1 рубль товарной продукции;

4. относительное изменение затрат на 1 рубль товарной продукции.