

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-39-50
УДК 338.585(045)
JEL B41, Q00, D49, M40

Калькуляция в АПК: институциональный аспект

Е. С. Потокина

Самарский государственный технический университет, Самара, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью статьи является исследование применения институционального подхода к калькуляции продукции для изучения асимметрии информации о производственных затратах на предприятиях агропромышленного комплекса (АПК). Данная проблема сформулирована в контексте категорий «неопределенность, рациональный выбор, оппортунизм»; источники асимметрии для отрасли растениеводства выявлены в виде неопределенности элементов затрат, нерациональности применения методов организации производственного учета и выбора баз распределения, оппортунизма персонала бухгалтерии. В рамках исследования совершенствование калькулирования себестоимости базируется на применении положений теории институциональной экономики, системного анализа экономических процессов в сфере сельского хозяйства и АПК, теории учета производственных затрат и калькулирования. Автором установлено, что на разных исторических этапах развития учетного дела методика калькулирования совершенствовалась под влиянием господствующей экономической системы, определялась регулятором и рутинными. В качестве критериев, определяющих институциональный подход к исследованию калькуляции, обоснованы и предложены такие, как вид неопределенности, характер влияния на издержки, сформированные институты, управление снижением неопределенности. В ходе работы использовались диалектические и логические общенаучные методы — анализ, синтез, абстрагирование, обобщение, индукция, дедукция, аналогия. Считаем, что результаты исследования и рекомендации автора будут полезны специалистам Минфина РФ и Министерства сельского хозяйства РФ, а также найдут применение в учебных заведениях при подготовке специалистов-экономистов для сельского хозяйства.

Ключевые слова: калькуляция; себестоимость; производственный учет; институциональный аспект; асимметрия информации; неопределенность; рациональный выбор

Для цитирования: Потокина Е.С. Калькуляция в АПК: институциональный аспект. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2023;10(6):39-50. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-39-50

ORIGINAL PAPER

Calculation in the Agro-Industrial Complex: The Institutional Aspect

E.S. Potokina

Samara State Technical University, Samara, Russia

ABSTRACT

The purpose of the article is to study the application of an institutional approach to product calculation to study the asymmetry of information on production costs at enterprises of the agro-industrial complex (AIC). This problem is formulated in the context of the categories "uncertainty, rational choice, opportunism"; sources of asymmetry for the crop industry are identified in the form of uncertainty of cost elements, irrationality of using methods of production accounting and choosing distribution bases, causes of opportunism of accounting staff. Within the framework of the study, the improvement of cost calculation is based on the application of the provisions of the theory of institutional economics, a systematic analysis of economic processes in the field of agriculture and AIC, the theory of accounting for production costs and calculation. The author has established that at different historical stages of the development of accounting, the calculation methodology was improved under the influence of the prevailing economic system, determined by the regulator and routines. Such criteria as the type of uncertainty, the nature of the impact on costs, the institutions formed, and the management of uncertainty reduction are substantiated and proposed as criteria determining the institutional approach to the study of calculation. In the course of the work, dialectical and logical general scientific methods were

© Потокина Е.С., 2023

used – analysis, synthesis, abstraction, generalization, induction, deduction, analogy. We believe that the results of the study and the author's recommendations will be useful to specialists of the Ministry of Finance of the Russian Federation and the Ministry of Agriculture of the Russian Federation, and will also find application in educational institutions in the training of economists for agriculture.

Keywords: calculation; cost; production accounting; institutional aspect; information asymmetry; uncertainty; rational choice

For citation: Potokina E.S. Calculation in the agro-industrial complex: The institutional aspect. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):39-50. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-39-50

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических исследованиях все большее распространение получает методология, основанная на институциональной теории [1–4]. Перспективы развития науки связываются с ориентацией на конкретные практические проблемы и подбор методов их решения [5], материализацией институционализма в развитии теории и методологии бухгалтерского учета [6]. Опираясь на концепцию институциональной экономики, включающую факторы асимметрии информации, неопределенности и рационального выбора, предлагается строить эффективное управление учетом на макро- и микроуровнях [7, 8], а критерием эффективности должна выступать величина издержек [9]. Исследования в области неопределенности в большей степени направлены на решение проблемы достоверной оценки и полноты информации бухгалтерской отчетности [10–12]. При этом остается широкий простор для рассмотрения иных вопросов, в том числе институционального регулирования учета производственных затрат и калькулирования, которые на сегодняшний момент в данной плоскости практически не изучены.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Институты и принципы регулирования

Автором в рамках данного исследования рассматриваются производственный учет (в свете отраслевой специфики растениеводства) и снижение затрат как важное условие решения проблемы экономической доступности продовольствия¹. В настоящее время основным источником данных для принятия решения об установлении цены реализации продукции служит учетно-аналитическая информация, формируемая в результате рутинной работы бухгал-

теров, определяющих по документам действительные издержки и калькулирующих удельную себестоимость. В научной литературе и на практике под себестоимостью продукции традиционно принято понимать затраты на ее производство, выраженные в денежной форме, а под калькулированием себестоимости продукции — процесс определения объема и структуры удельных операционных затрат на производство и реализацию отдельных ее видов². Асимметрия информации по затратам приводит к экстерналиям и сбоям рынка, требующим контроля со стороны заинтересованных сторон (общества, государства, бизнеса). Поскольку интересы общества сосредоточены на том, чтобы на рынок поставлялась качественная и недорогая продукция сельского хозяйства, то и совершенствование производственного учета должно им соответствовать.

На различных исторических этапах существования СССР вопросы бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции преимущественно находились в сфере влияния таких ведомств, как Наркомсовхозов СССР и Министерства финансов СССР. На данный момент регуляторами являются Министерство финансов РФ (Минфин России) и Министерство сельского хозяйства РФ (Минсельхоз России).

С началом функционирования первых сельскохозяйственных предприятий возникла серьезная проблема в части организации на них социального бухгалтерского учета, поэтому потребовались институты, предлагающие различные методические подходы, снижающие неопределенность, неблагоприятный отбор, асимметрию информации в производственном учете. К такого рода институтам автор относит нормы и правила,

¹ Указ Президента РФ от 21.01.2020 № 20 «Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73338425/?ysclid=lmozvtsnid584328250>

² Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях (утв. Минсельхозпродом РФ 12.01.2000). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98330/ced580d0ea0d171b014b6ced7a5dd1c415145d43/?ysclid=lmozx87h43549571368



Рис. / Fig. Влияние институциональных аспектов на калькулирование себестоимости продукции /
The influence of institutional aspects on the calculation of product costs

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

определяющие объекты калькулирования и его полноту, формирующие систему производственного учета, устанавливающие правила распределения затрат на конкретные виды продукции и расчета себестоимости продукции.

Институциональный аспект нашего исследования включает внешнюю и внутреннюю среду регулирования производственных затрат и калькулирования (см. рисунок). К первой относятся инструкции, положения, рекомендации федерального, отраслевого уровня; ко второй — учетная политика сельхозтоваропроизводителя и так называемые рутинные.

В разные исторические периоды времени в основе регулирования бухгалтерского учета лежали различные принципы — изоморфизм, холизм, методологический индивидуализм. Предлагаемый нами подход к исследованию истории калькуляции основывается на том, что после осознания необходимости появления некоторых институтов должны быть изданы правила, предписания и процедуры; далее следовали письменные рекомендации, закреплялась система кодифицированных технических стандартов, усиливалась научная дисциплина и профессиональная область бухгалтерского учета [13]. Институциональные практики промышленного учета оказались полезными уже в 1928 г., когда возникли первые крупные зерносовхозы. Так, под влиянием нормативного изоморфизма в сельскохозяйственный учет внедрялся метод двойной записи, балансовые книги, счетный план, уже применяемые к тому времени в промышленности³, т.е. принимались важные нормотворческие решения.

Преобразование колхозов в совхозы, т.е. в более устойчиво функционирующую структуру в виде социалистических сельскохозяйственных предприятий, можно рассматривать как пример действия принципа холизма, безоговорочного принятия и ускорения внедрения методологий теории производственного учета и калькулирования себестоимости. «Учет и контроль — вот главное, что требуется для налаживания, правильного функционирования первой фазы коммунистического общества»⁴. Холизм был необходимым условием существования учета как системы, целостность которой определялась структурой действующих институтов; и не случайно «применение термина “холизм” началось с представителей институционализма» [14].

Важным историческим этапом нормотворчества можно считать разработку инструкций по ведению бухгалтерского учета под эгидой Наркомсовхозов СССР в 1939 г.⁵ Тогда практического решения требовали вопросы относительно форм первичных учетных документов и схем документооборота, разработки счетного плана, книг по ведению балансового учета. В ту эпоху к институтам вполне можно отнести первые предложенные для отрасли справочники по разработке производственно-финансовых планов, руководства по составлению годовых отчетов. Не менее важно было узаконить перечни как общих издержек производства в растениеводстве, так и ос-

³ Памфилов С. Ф. Бухгалтерский учет сельскохозяйственного производства: Совхозы и колхозы. М.: Типолитография им. Воровского; 1935. 282 с.

⁴ Ленин В. И. Государство и революция. Учение марксизма о государстве и задачи пролетариата в революции. М.: Политиздат; 1977. 160 с.

⁵ Инструкция по ведению бухгалтерского учета в совхозах Наркомсовхозов. М.; Ленинград: Госпланиздат; 1939. 147 с.

новых производственных процессов (и виды работ по ним) в отрасли. Для этого на законодательном уровне были введены указания о необходимости распределения затрат, на относящиеся к текущему году и будущие. В разработанных инструкциях предопределялся метод калькуляции. После распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов, относимых на растениеводство по отдельным культурам, по каждой в отдельности формировалась сумма затрат, из которой исключались расходы на погибшие посевы; оставшаяся сумма делилась на количество единиц собранного урожая, т.е. из общих издержек предварительно исключалась стоимость побочной продукции.

На следующем историческом этапе (плановая экономика) целесообразно выделить период действия «Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции»⁶. Тогда главной целью учета себестоимости продукции являлось своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство продукции, исчисление фактической себестоимости каждого отдельного ее вида, а также контроль за использованием материальных, трудовых и других производственных ресурсов. Разработка вышеназванного документа обеспечила четкое понимание таких проблем, как состав затрат, включаемых (и не включаемых) в себестоимость; группировка их по статьям и элементам; учет на основе первичных документов; исчисление себестоимости. Снижение неопределенности достигалось за счет жесткой институционализации калькулирования — по культурам устанавливалась основная, сопряженная и побочная продукции, способы распределения затрат между ними, указывались расчеты, которые требовалось сделать до составления калькуляции). Планирование и учет себестоимости сельскохозяйственной продукции должен был осуществляться по калькуляционным статьям и элементам производственных затрат. Разрабатывались единые для планирования и учета статьи затрат, общие принципы группировки и распределения

затрат, единые объекты калькуляции и принципы исчисления себестоимости продукции. Экономика издержек преимущественно связывалась с институциональными механизмами или структурами управления [15]. На предприятиях институционально закреплялась организация системы учета централизованно, на основании первичных документов с применением нормативного метода (плановой себестоимости). Калькуляция продукции лежала в основе решения многих задач: служила обоснованием установления закупочных цен, выбора оптимальных вариантов специализации и размещения сельскохозяйственного производства, определения эффективности использования сельскохозяйственной техники и т.п. Инструкции и положения функционировали как институты, подлежащие принятию учетными работниками как должное; делали учет однородным, оставляя незначительное место для неопределенности.

С 1991 г. среда закрепления норм и обычаев производственного учета изменилась: стали создаваться акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, кооперативы, крестьянско-фермерские хозяйства, т.е. предприятия с акционерной и частной собственностью. На развитие и сам процесс учета стали оказывать влияние различные социальные институты и культурные модели, определявшие устойчивые нормы поведения [16]. Однако регулирование бухгалтерского учета перестало соответствовать нуждам новых предприятий, поэтому на смену холизму пришел методологический индивидуализм. Методология регулирования строилась на основании того, что сельхозпредприятия структурно состоят из множества групп с различными интересами относительно методов производственного учета и расчета себестоимости. При этом основной функцией институтов было признано формирование рекомендательной практики, что давало отдельным организациям возможность собственного, рационального выбора.

Трансформация учетных институтов привела к пониманию необходимости разработки положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости, предусматривавших право предприятий самостоятельно определять формы и методы организации учета и контроля. «Практическая реализация такой самостоятельности стала выражаться в обязательной разработке учетной политики предприятия на очередной отчетный год, в которой определяются правила и порядок отражения учетных объектов» [17, с. 666].

⁶ Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции. 1969. URL: <https://e-catalog.nlb.by/Record/BY-NLB-rr24276070000>; письмо Минфина СССР от 20.01.1986 № 11 «Об Основных положениях по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий». URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=21538&ysclid=imp088ohdx908835133#ACbjDqTlvhqlMmeQ1>

Принятый Федеральный закон «О бухгалтерском учете»⁷ изменил наметившуюся тенденцию и установил единые требования к бухгалтерскому учету и отчетности, а также правовой механизм регулирования учета. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» было закреплено определение термина «расходы», указаны виды расходов и приведена их группировка⁸, а ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» четко определило информацию о расходах и затратах, обязательную к раскрытию в бухгалтерской отчетности⁹.

В этой связи подчеркнем, что историческая периодизация развития Плана счетов бухгалтерского учета основывается на стремлении адаптироваться к изменяющимся экономическим условиям, особенностям деятельности предприятий различных отраслей. Уход от холизма с его институтами и переход к рутинам подталкивает экономический субъект руководствоваться опытом калькулирования. С точки зрения институционального подхода рутины устанавливают правила производственного учета и калькулирования себестоимости внутри сельхозпредприятия (фирмы).

Переходя от исторического исследования развития институтов и принципов регулирования к изучению институционального аспекта калькулирования в АПК, мы обратились к литературным источникам — статьям и книгам по счетоводству, изданным с 1891 по 1897 г., когда строго разделялись и обособлялись записи по регистрации технических и коммерческих оборотов¹⁰. На счета «Производства» вносились (записывались) пропорциональные затраты с возможностью определять только заготовочную или пропорциональную цену. Считалось,

что именно по ней продукты должны оцениваться в счетоводстве; в нее входили: покупная стоимость материалов, вознаграждение рабочих и фабричные расходы. В калькуляционном учете на счет производства относились не только пропорциональные затраты, но и вообще все издержки. В фабричной бухгалтерии почти все затраты преобразовывались в издержки производства продуктов, так что на месте затраченных или исчезнувших активных ценностей возникала новая часть актива, а именно — себестоимость изделия [18].

Отметим принятые тогда принципы калькуляции, основанные на рутинах:

- издержки разделяются по видам деятельности предприятия или его отделениям;
- общие производственные издержки распределяются между всеми отделениями. По возможности следует распределять каждый их вид отдельно, пользуясь при этом более или менее правильным масштабом: прямые издержки при учете и при калькуляции относить непосредственно на то или иное изделие;
- накладные расходы добавляются к стоимости изделия в результате предварительного распределения и выражаются в процентах, начисляемых на те или иные прямые расходы или на общую их сумму (или же на сумму прямых и других технических расходов).

Калькуляция подразделялась на общую (или собирательную) и специальную (или единичную). Первая была характерна для экономических субъектов, изготавливающих однородную продукцию, где издержки равномерно распределялись на множество однородных предметов. Специальная (единичная) калькуляция рассчитывалась в организациях, производящих разнообразные предметы (особенно по заказу). Каждое предприятие могло вырабатывать свою особую калькуляционную форму, по которой расценивался продукт, с применением уникальной формулы, выработанной путем итераций.

Анализ истории развития учета показывает, какие неформальные правила бухгалтерского учета были накоплены к 90-м гг. XX в. и послужили дальнейшему его развитию. Отметим, что последующие системы учета не заменяли предыдущие, а вбирали в себя их достоинства, расширяя их и обогащая [19].

НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ ЭЛЕМЕНТОВ ЗАТРАТ

Постоянными спутниками и предпосылками экономической деятельности любого предприятия

⁷ Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и дополн.). URL: <https://base.garant.ru/70103036/?ysclid=imp0heer7o1988292755>

⁸ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/

⁹ Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/

¹⁰ Вейцман Р. Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. Для коммерческих заведений, реальных и промышленных училищ и для самообучения. Одесса: Образование; 1909. 364 с.

являются неопределенность и связанные с ней риски [20, с. 9]. В шестом разделе «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России» перечислены требования к надежности информации, формируемой в бухгалтерском учете, среди которых особо выделяются следующие: «информация надежна, если она не содержит существенных ошибок» и «чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится»¹¹. Следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы — занижены. Искажения в исчислении себестоимости могут возникнуть из-за ошибок в оценке элементов, формирующих затраты на производство: материальных затрат; затрат на оплату труда; отчислений на социальные нужды, амортизацию и др.

При анализе элемента «материальные затраты» прослеживается размытость критериев и неопределенность в признании затрат в качестве запаса (актива) или расхода для целей информационного обеспечения управленческих нужд. Неопределенность в использовании малоценных основных средств в рамках операционного цикла организации проявляется в том, что критерием служит период, в течение которого использование актива будет приносить экономические выгоды, но срок не указан. Аналогично размыто принятие решения об учете спецодежды и спецоснастки, так как данный актив учитывается в составе материально-производственных затрат или в качестве основных средств в зависимости от срока его эксплуатации и переносит свою стоимость на затраты через амортизацию.

К институциональным причинам отличия фактической себестоимости элемента «оплата труда» и «социальные отчисления» от запланированной относятся ежегодные пересчеты величин МРОТ и прожиточного минимума, связанные с повышением цен и индексацией доходов. Также к асимметрии информации о затратах по этим статьям приводят изменение тарифов отчислений в фонды: пенсионный и социального страхования, их дальнейшее

объединение, корректировка предельной величины базы для начисления страховых взносов.

По элементу «амортизационные отчисления» неопределенность связана с нерациональным выбором срока полезного использования каждого объекта, способа оценки основных средств, метода начисления амортизации. Обычно организация выбирает формулу расчета с точки зрения пропорционального объема выпущенной продукции; этом случае неопределенность скажется как на себестоимости последней, так и на конечном финансовом результате после ее реализации.

С переходом к рыночной экономике связано появление новых статей расходов. Для целей управленческого учета предприятие принимает нормативы по содержанию легкового автотранспорта и компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок, оплате консультационных, информационных и аудиторских услуг. Появляются дополнительные представительские расходы — по проведению заседаний совета директоров и ревизионной комиссии, добровольному страхованию жизни и дополнительным пенсиям. Меняется налоговая база, налоговые ставки, порядок исчисления по налогам и сборам, включаемым в себестоимость продукции.

РАВНОВЕСНЫЕ МЕТОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА

Отраслевыми рекомендациями предлагаются несколько равновесных методов организации учета по элементам и статьям затрат в системах бухгалтерского и управленческого учета, в том числе:

- основанный на организации производственного учета — является наиболее распространенным в практике сельхозпредприятий;
- основанный на построении двухэтапного учета затрат: на первом рекомендуется учитывать затраты по элементам, а на втором провести перегруппировку затрат по статьям;
- с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов;
- с учетом затрат на производство в обособленной самостоятельной системе финансового учета;
- интегрированный — с организацией двух систем учета на основе преодоления их различий по целям, функциям, методам и объектам.

Уместно отметить, что множество равновесных методов требует координации выбора, что доказывает необходимость утверждения учетной политики.

Если решение принято в пользу первого из перечисленных методов, то учет организуется по ста-

¹¹ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/c965ce957f9f50c0cce168332b1814f3a611c815/

тням и местам возникновения затрат. В этом случае имеется возможность рассчитывать себестоимость методом полного поглощения затрат, включая все расходы, независимо от их характера: прямые списываются на объект калькулирования, а косвенные распределяются пропорционально выбранной базе, что позволяет определять полную производственную себестоимость. Справедливости ради отметим, что этот метод не лишен недостатков, поскольку в сельском хозяйстве общие расходы распределяются в конце года и оперативно получать информацию о результатах деятельности не получится. Сельхозпредприятию потребуется проведение многих трудоемких работ по исчислению фактической себестоимости, отклонений ее от плановой, распределению расходов: накладных и на продажу.

При выборе метода двухэтапного учета затрат на первом этапе себестоимость не рассчитывается, а определяется на втором — в полном объеме, по статьям. Метод даст результат при условии, что сельхозпредприятие корректно классифицирует элементы затрат на статьи расходов.

Учет с обособлением общих расходов облегчает калькулирование, так как производственная себестоимость формируется только из объема переменных затрат; при этом постоянные относятся на расходы отчетного периода. К недостаткам относится то, что формирование неполной себестоимости осложняет ценообразование, ограничивает контрольные функции себестоимости, а выявление отклонений фактических данных о затратах от плановых возможно лишь по переменным затратам. Правда, неопределенность снижается с помощью нескольких калькуляций (к примеру, по полным затратам).

У небольших хозяйств (ведущим учет методом двойной записи) есть возможность ограничиться организацией учета по элементам (без калькулирования и последовательного определения фактической себестоимости реализованной продукции). При этом асимметрию информации при установлении цен на конкретные культуры можно уменьшить методом котлового учета, применив коэффициенты дифференциации по видам зерна.

Для крупных сельхозпредприятий приемлем интегрированный метод, заключающийся в разделении бухгалтерского учета затрат на 2 системы: финансового и управленческого учетов. В этом случае определение расходов и финансового результата становится возможным как путем элементного учета, так и в системе учета по статьям затрат. Кроме того, становится доступен анализ соотношения отдельных

элементов себестоимости в общей сумме затрат, а также возможность оперативно получать информацию о результатах деятельности; как отмечает регулятор в лице Минсельхоза России, «достоверно рассчитать такие важные показатели, как материало-, энерго-, трудо- и фондоемкость»¹². Одновременно подчеркнем, что учетная политика с двумя системами счетов [внешней (финансовой) и внутренней (управленческой)] соответствует международным стандартам МСФО.

Таким образом, приходим к следующему выводу: использование того или иного равновесного с точки зрения регулятора метода может оказать существенное влияние на величину себестоимости и, следовательно, на неопределенность затрат. Поэтому регулятору необходимо разработать такие институциональные механизмы для побуждения лица, принимающего решения о выборе метода учета производственных затрат, чтобы он мог действовать в интересах точности определения себестоимости и соизмерять затраты по ведению учета.

ОПОРТУНИЗМ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ

Представители институционализма отмечают, что не только проблемы рационального выбора, но и ограниченность когнитивных способностей персонала нередко определяют принятие норм и правил [21, 22]. Оппортунизм учетных сотрудников может быть связан с игнорированием принципов бухгалтерского учета, учетной политики, утвержденной на предприятии, несоблюдением внутренних положений и служебных инструкций, что приводит к искажению данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов. Оппортунизм может проявляться даже в виде отлынивания, ухудшая качество выполняемой работы. Между тем в условиях конкуренции преимущества получают те предприятия АПК, руководство которых располагает актуальной и точной информацией по управленческому контролю и учету [23].

Одной из задач института учетной политики является устранение неясности, размытости содержания счетов учета производственных затрат.

¹² Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/d455f3fbcf2789a751d41810b06d999016cd42a9/

Минсельхоз России при решении данной проблемы в качестве регулятора разработал рекомендации по ведению счетов и бухгалтерских записей по вариантам организации производственного учета. Выбор бухгалтерских счетов определяется условиями организации учета на предприятии и практикуемым методом калькуляции [24]. Если используют традиционный, при котором прямые затраты непосредственно относят на себестоимость, а косвенные — пропорционально выбранной базе распределения¹³, то затраты необходимо группировать по статьям на счетах 20, 23, 25, 26 производственного учета, а элементы затрат — на резервных счетах 31–36, 38 третьего раздела.

Метод двухэтапного учета затрат также функционирует в системе действующего Плана счетов, а элементы затрат отражают по дебету счетов 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38 в корреспонденции с кредитом счетов 10, 60, 76, 70, 69, 02, 05, 68. Закрытие периода отражается по кредиту счетов 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38 в дебет счетов 20, 23, 25, 26. При этом закрытие состоит из процедур списания и распределения, из чего вытекает необходимость установки в учетной политике порядка распределения элементов затрат на статьи затрат.

Для эффективного применения в управленческом учете калькуляции по ограниченным затратам прямые переменные затраты рационально собирать на счетах 20, 23, 25, а условно-постоянные — на счетах 26 и 44. Себестоимость готовой продукции списывается на счет 40 или 43, а расходы периода полностью, без распределения — на дебет счета 90. Отметим, что на микропредприятиях калькулировать себестоимость единицы каждой продукции и, соответственно, вести учет по статьям затрат нецелесообразно.

В финансовом учете предполагается применение еще двух синтетических счетов: счет 30 «Остатки материальных ценностей» и 39 «Затраты по обычным видам деятельности». Закрытие счетов по элементам рекомендуется отражать по дебету счета 39 с кредита счетов 31–38 с одновременным списанием затрат на увеличение производственных расходов начальных остатков запасов с проводкой: дебет счета 39 — кредит счета 30. На уменьшение производственных расходов списываются конечные остатки запасов: дебет счета 30 — кредит счета 39. Заключительными

записями счет 39 закрывается, а сумма расходов относится в дебет счета 90.

Интегрированный метод состоит из процедур учета затрат в финансовом и управленческом учетах. В развитии производственного учета рекомендуются счета-экраны; в этом случае рационально делать записи по дебету счетов 20, 23, 25 в корреспонденции с кредитом счетов-экранов 31*, 32*, 33*, 34*, 35*, 38*. Для выявления результатов производственной деятельности в рамках производственного учета предлагается вести записи по счету 27 с отражением по кредиту этого счета выручки от продажи продукции в корреспонденции с дебетом счета-экрана 90*. В этом случае производственная себестоимость проданной продукции в объеме прямых переменных затрат записывается в дебет счета 27 в корреспонденции с кредитом счета 43, и на данном этапе отражается промежуточный результат маржинального дохода. После списания условно-постоянных расходов в дебет счета 27 с кредита счета 26 выводится конечный финансовый результат (прибыль или убыток).

При закреплении данных методов в учетной политике и разработке внутренних регламентов по составлению бухгалтерских проводок, описанных выше, учетный персонал будет обязан выполнять эти рекомендации и не действовать оппортунистически.

РАЦИОНАЛЬНЫЙ ВЫБОР РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ

Основным источником неопределенности производственной себестоимости продукции сельскохозяйственной отрасли является расчет издержек (а именно — расходов по содержанию основных средств; затрат по орошению и осушению; бригадных, отраслевых и общехозяйственных расходов; платежей по кредитам и т.п.) с помощью метода распределения. Регуляторы сельскохозяйственного учета уже признали информационную асимметрию в себестоимости: «любое отнесение затрат на продукцию путем распределения снижает точность калькулирования и искажает фактическую величину себестоимости»¹⁴. Из этого вытекает, что механизмы регулирования действительной себестоимости сельскохозяйственной продукции нацелены на обеспечение точности в распределении

¹³ Фастова Е. В., Хоружий Л. И., Белов Н. Г. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. М.: Минсельхоз России; 2003. 205 с.

¹⁴ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению». URL: <https://base.garant.ru/12121087/?ysclid=Imp0sg5fy7503600309>

издержек по местам затрат и по выращиваемым культурам.

Снижение асимметрии может быть достигнуто только рациональными действиями относительно разделения затрат как таковых, а также баз распределения этих затрат. Например, на предприятиях с незначительным количеством сельскохозяйственной техники разделять затраты по видам парка техники нецелесообразно — им более подходит учет затрат по содержанию и эксплуатации на одном субсчете 23–3 «Машинно-тракторный парк». Однако организациям с большим парком комбайнов и других самоходных машин регулятор рекомендует выделить аналитические счета «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка» и «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин», рассчитывая, что точность себестоимости повысится за счет размежевания затрат и назначения своих баз распределения по тракторам и комбайнам.

Неточность при распределении затрат по отношению к различным культурам компенсируется за счет «уточнения или мельчания» базы распределения. На предприятиях, где кроме тракторов и комбайнов имеется почвообрабатывающая и уборочная техника, точности распределения можно добиться, открыв счета с субаналитическими позициями. В результате в учетной политике к первому аналитическому счету будут введены следующие субаналитические счета:

- по машинотракторному парку — субаналитический счет учета затрат по содержанию и эксплуатации тракторов с распределением пропорционально выполняемым работам в эталонных гектарах;
- по почвообрабатывающим машинам — накопленные затраты списывать пропорционально обрабатываемым площадям;
- по содержанию и использованию сеялок — накопленные затраты списывать с субаналитического счета пропорционально площади посевов;
- по содержанию и использованию узкоспециализированной техники затраты распределять пропорционально убраным площадям.

Аналогично ко второму аналитическому счету целесообразно открыть субаналитические счета, чтобы разделить затраты между зерновыми, картофелеуборочными, свеклоуборочными машинами с последующим списанием пропорционально убранной площади соответствующих культур¹⁵.

В учетной политике АПК возможно закрепить и такой вариант отнесения затрат, при котором отдельные расходы (например, по приобретению нефтепродуктов и оплате труда и начислениям) будут относиться по прямому признаку в дебет счета 20–1 «Растениеводство», а остальные затраты по тракторам, тракторным прицепах, гаражам — распределяться пропорционально стоимости горючего; почвообрабатывающим машинам — пропорционально площади обработки; по сеялкам — пропорционально площади посева; по узкоспециализированным машинам — пропорционально площади посадки, что соответствует рекомендациям МСФО.

Однако при таком подходе следует учитывать повышение сложности и трудоемкости учетного процесса, поэтому в каждом отдельном случае и для конкретного сельхозпредприятия выбор уровня глубины аналитики во многом определяется масштабами вспомогательных производств и степенью цифровизации учета.

ВЫВОДЫ

Исследование показало, что на современном этапе развития экономики для производственного учета и калькулирования характерны следующие аспекты институциональной экономики: асимметрия информации, неопределенность, рациональный выбор.

Институциональный аспект в калькулировании надо рассматривать как инновационное направление, фокусируемое на управление производственной себестоимостью с помощью государственных законов, корпоративных стандартов и рутин. Асимметрия подлежит изучению в рамках действительной и учетной себестоимостей продукции предприятия и должна признаваться в качестве основного источника экстерналий, влияющих на цены в ту или иную сторону.

Исследование подтвердило наличие проблемных факторов, на каждом историческом этапе влияющих на производственный учет в сельском хозяйстве; поэтому в системе управления целесообразно использовать такие способы его регулирования, как изоморфизм, холизм, методологический индивидуализм.

Неопределенность по элементу затрат «оплата труда» обусловлена институциональным измене-

¹⁵ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйствен-

ных организациях. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792. URL: <https://sudact.ru/law/prikaz-minselkhoza-rf-ot-06062003-n-792/prikaz/?ysclid=Imp0u7vtei339970693>

нием величин МРОТ и прожиточного минимума. Варьирование тарифов и предельной величины базы для начисления, введение новых льгот приводят к вариативности по элементу затрат «страховые взносы». Неопределенность в учетной политике по элементу затрат «амортизационные отчисления» вызвана неоптимальным выбором срока полезного использования объектов учета, способа оценки, метода начисления амортизации, а по элементу затрат «материальные расходы» связана с размытостью правил отнесения отдельных активов к запасам или к расходам, а также с ростом тарифов государственных корпораций на нефтепродукты и электроэнергию. Неопределенность по элементу затрат «прочие расходы» наблюдается в связи с тем, что в учетной политике на очередной год используются новые нормативы расходов по: содержанию легкового автотранспорта и компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок; оплате консультационных, информационных и аудиторских услуг; расходам по проведению заседаний Совета предприятия и ревизионной комиссии и представительским, добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий. Меняется налоговая база, налоговые ставки, порядок исчисления по налогам и сборам, включаемым в себестоимость продукции. В этих условиях формирование способов, норм и правил необходимо организовать так, чтобы не превышать приемлемый уровень себестоимости и стремиться к его снижению.

Рациональный выбор из равновесных методов организации производственного учета обеспе-

чивается проверкой одноуровневого, двухуровневого, автономного, интегрированного методов, исходя из сложившейся учетной политики и структуры предприятия, полноты формируемых расходов, рутинных процедур калькуляции, требований менеджеров, связанных с внешним рынком зерна.

В настоящее время на предприятиях АПК прослеживается тенденция к увеличению косвенных расходов, поэтому ошибки, возникающие в связи с их классификацией и распределением между объектами калькулирования, приводят к искажению себестоимости, асимметрии информации и неопределенности в ценовой политике, а также влияют на оценку запасов и прибыли.

Продуманный выбор метода организации учета предполагает принятие решения о том, какие будут применяться счета и бухгалтерские проводки. Поскольку сведения по ним должны отражаться в учетной политике, отсутствие подобной информации может создать условия для проявления оппортунизма бухгалтера.

Основная отраслевая причина асимметрии затрат кроется в преимущественном применении в сельском хозяйстве метода определения затрат путем их распределения. Для повышения точности расчетов в учетной политике следует шире использовать отнесение издержек по прямому признаку и устанавливать прямые расходы без распределения, а также оптимизировать деление затрат по культурам, работам и периодам, обеспечивая более углубленные и разнообразные базы распределения, что соответствует МСФО.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Коммонс Дж.Р. Институциональная экономика. *Terra Economicus*. 2012;10(3):69–76.
2. Сухарев О.С. Методологические проблемы и перспективы современного институционализма. *Журнал экономической теории*. 2020;17(4):904–921.
3. Юргель Н.В. Этапы институционализации фирмы в современной экономике и понятие институциональной эффективности. Материалы Международного симпозиума «Устойчивое развитие: состояние, проблемы, перспективы» (Смоленск, 25–26 сентября 2020 г.). М.: Идея; 2020:218–222.
4. Chang H. Institutions and economic development: Theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*. 2011;7(4):473–498.
5. Сухарев О.С. Информация и институциональный выбор в моделях агентских взаимодействий. *Журнал экономической теории*. 2021;18(1):69–86.
6. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход. *Аудиторские ведомости*. 2007;(12):61–68.
7. Шкалаберда Я.Л. Неопределенность, риск и асимметрия информации в рыночной экономике. *Экономические науки*. 2006;(21):64–73.
8. Visochan O.S., Yahvak D.M. Institutionalism in the modern domestic theory of accounting: historical origins and genesis. *Black Sea Economic Studies*. 2017;(16):155–161.

9. Дементьев В.В., Квилинский А. Институциональная составляющая издержек производства. *Journal of Institutional Studies*. 2020;12(1):100–116.
10. Агеева О.А. Институциональный подход к бухгалтерскому учету и отчетности: необходимость и возможность его применения на современном этапе развития науки. *Вестник университета*. 2019;(5):108–115.
11. Шароватова Е.А. Влияние глобализации мировой экономики на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(4):25–32.
12. Шогенов Б.А., Бакаева З.Р. Вариативность бухгалтерской информации, бухгалтерской методологии финансовой отчетности. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_42615801_45562417.pdf
13. Volkova O.N. The Comparative Institutional Analysis of Accounting: from Craft to Institution. *Ekonomika. Supplement B*. 2013;92(3):271–277.
14. Попов А.И. Формирование плановых и рыночных методов хозяйствования в контексте товарного производства К. Маркса. *Евразийский международный научно-аналитический журнал*. 2018;2(66):49–52.
15. Meramveliotakis G. Surveying the Methodological and Analytical Foundations of the New Institutional Economics: A Critical Comparison with Neoclassical and (Old) Institutional Economics. *Economic and Business Review*. 2020;22(3):345–362.
16. Nesheva-Kiosseva N. Key Ideas and Concepts of Institutional Economic Theory: Basis of Non-financial Accounting and Reporting. *International Journal of Business Innovation*. 2023;2(2):2–26.
17. Поленова С.Н. Бухгалтерское дело в реформировании российского бухгалтерского учета. *Экономика и социум*. 2013;1(6):665–670.
18. Шерр И. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь; 1926. 560 с.
19. Ансофф И. Стратегическое управление. М.: Экономика; 1989. 519 с.
20. Коломиец А. Общество неопределенности и риска: противоречивость институциональных информационных. *Общество и экономика*. 2022;(8):5–17.
21. Тутов Л.А., Шаститко А.Е. Экономический подход к проблеме организации знаний о человеке. *Вопросы экономики*. 2002;(9):46–43.
22. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Титова В.А. Особенности применения функционального метода учета затрат в организациях АПК. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2022;(3):224–235.
23. Щербатюк В.В. Общий план счетов бухгалтерского учета и его совершенствование. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;(6):68–75.

REFERENCES

1. Commons Jr.R. Institutional economics. *Terra Economicus*. 2012;10(3):69–76. (In Russ.).
2. Sukharev O.S. Methodological problems and prospects of modern institutionalism. *Zhurnal ekonomicheskoi teorii = Journal of Economic Theory*. 2020;17(4):904–921. (In Russ.).
3. Yurgel N.V. Stages of institutionalization of a company in a modern economy and the concept of institutional efficiency. materials of the International Symposium “Sustainable Development: State of the Art, Problems, Prospects” (Smolensk, September 25–26, 2020). Moscow: Idea; 2020:218–222. (In Russ.).
4. Chang H. Institutions and economic development: Theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*. 2011;7(4):473–498.
5. Sukharev O.S. Information and institutional choice in models of agency interactions. *Zhurnal ekonomicheskoi teorii = Journal of Economic Theory*. 2021;18(1):69–86. (In Russ.).
6. Tchaikovsky L.A. Theory and methodology of accounting: institutional approach. *Auditorskieveedomosti = Auditjournal*. 2007;(12):61–68. (In Russ.).
7. Scalaberda Ya.L. Uncertainty, risk and asymmetry of information in a market economy. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2006;(21):64–73. (In Russ.).
8. Visochan O.S., Yahvak D.M. Institutionalism in the modern domestic theory of accounting: historical origins and genesis. *Black Sea Economic Studies*. 2017;(16):155–161.
9. Dementiev V.V., Kvilinsky A. The institutional component of production costs. *Journal of Institutional Studies*. 2020;12(1):100–116. (In Russ.).

10. Ageeva O.A. Institutional approach to accounting and reporting: the need and possibility of its application at the present stage of the development of science. *Vestnik universiteta = Bulletin of the University*. 2019;(5):108–115. (In Russ.).
11. Sharovatova E.A. The impact of globalization of the world economy on the development of accounting: pros and cons. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(4):25–32. (In Russ.).
12. Shogenov B.A., Bakaeva Z.R. Variability of accounting information, accounting methodology of financial statements. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchny izhurnal = Management in economic and social systems: online scientific journal*. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_42615801_45562417.pdf. (In Russ.).
13. Volkova O.N. The Comparative Institutional Analysis of Accounting: from Craft to Institution. *Ekonomika. Supplement B*. 2013;92(3):271–277.
14. Popov A.I. Formation of planned and market methods of management in the context of K. Marx's commodity production. *Evrasiiskii mezhdunarodnyi nauchno-analiticheskii zhurnal = Eurasian international scientific-analytical edition*. 2018;2(66):49–52. (In Russ.).
15. Meramveliotakis G. Surveying the Methodological and Analytical Foundations of the New Institutional Economics: A Critical Comparison with Neoclassical and (Old) Institutional Economics. *Economic and Business Review*. 2020;22(3):345–362.
16. Nesheva-Kiosseva N. Key Ideas and Concepts of Institutional Economic Theory: Basis of Non-financial Accounting and Reporting. *International Journal of Business Innovation*. 2023;2(2):2–26.
17. Polenova S.N. Accounting in the reform of Russian accounting. *Ekonomika i sotsium = Economics and Society*. 2013;1(6):665–670. (In Russ.).
18. Sherr I. Accounting and balance. Moscow: Ekonomicheskaya zhizn'; 1926. 560 p. (In Russ.).
19. Ansoff I. Strategic management. Trans. from Eng. Moscow: Ekonomika; 1989. 519 p. (In Russ.).
20. Kolomiets A. Society of uncertainty and risk: inconsistency of institutional information. *Obshchestvo i ekonomika = Society and Economics*. 2022;(8):5–17. (In Russ.).
21. Tutov L.A., Shastitko A.E. An economic approach to the problem of organizing knowledge about a person. *Voprosy ekonomiki*. 2002;(9):46–43. (In Russ.).
22. Khoruzhii L.I., Katkov Yu.N., Titova V.A. Features of the application of the functional method of cost accounting in agricultural organizations. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*. 2022;(3):224–235. (In Russ.).
23. Shcherbatyuk V.V. The general chart of accounts of accounting and its improvement. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audition*. 2017;(6):68–75. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Елена Сергеевна Потокина — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики промышленности и производственного менеджмента, Самарский государственный технический университет, Самара, Россия

Elena S. Potokina — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Industrial economics and production management, Samara State Technical University, Samara, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-7593-7904>
 potokina1@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
 Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 23.08.2023; после рецензирования 01.12.2023; принята к публикации 19.12.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 23.08.2023; revised on 01.12.2023 and accepted for publication on 19.12.2023.

The author read and approved the final version of the manuscript.