

# Использование категории вмененных издержек в управленческом учете и оценке результатов сельскохозяйственного производства

Лебедева Галина Владимировна ✉  
Азово-Черноморский инженерный институт  
ФГБОУ ВО Донской ГАУ, Зерноград, Россия  
ORCID: 0000-0001-7485-9422  
E-mail: gvlebedeva@yandex.ru

Рудская Ирина Борисовна  
Азово-Черноморский инженерный институт  
ФГБОУ ВО Донской ГАУ, Зерноград, Россия  
ORCID: 0000-0001-8023-9190  
E-mail: i.rudskaya@mail.ru

## ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Лебедева Г. В., Рудская И. Б. Использование категории вмененных издержек в управленческом учете и оценке результатов сельскохозяйственного производства // Исследование проблем экономики и финансов. 2024. № 2. Ст. 4. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2024-2-4>

## КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи

**ПОСТУПИЛА:** 19.02.2024

**ПРИНЯТА:** 05.05.2024

**ОПУБЛИКОВАНА:** 25.06.2024

**COPYRIGHT:** © 2024 Лебедева Г. В.,  
Рудская И. Б.

## АННОТАЦИЯ

**ВВЕДЕНИЕ.** В рыночной экономике одним из важнейших параметров, учитываемых при разработке и принятии управленческих решений, являются издержки производства, которые определяют величину прибыли, уровень цен на продукцию и другие показатели. В учете затрат сельскохозяйственных организаций сохраняется практика традиционного калькулирования по явным издержкам, что недостаточно для объективной оценки результатов деятельности. Внедрение и использование в управленческом учете категории вмененных издержек является необходимой предпосылкой получения полной и достоверной информации о затратах.

**ЦЕЛЬ ИССЛЕДОВАНИЯ.** Обоснование последовательности расчета неявных издержек в системе управленческого учета производства растениеводческой продукции и направлений использования полученной информации.

**МЕТОДЫ.** При исследовании особенностей производственного учета в сельском хозяйстве, обосновании вмененных издержек, их расчете и анализе на примере организации Ростовской области использованы общенаучные методы и специальные методы бухгалтерского учета.

**РЕЗУЛЬТАТЫ.** Из возможных элементов вмененных издержек (рента, предпринимательский доход, процент на капитал) для сельскохозяйственных организаций коллективного характера важно учитывать процент на собственный капитал. На основе разработанного алгоритма расчета этого процента рассчитана себестоимость производства озимой пшеницы с учетом неявной составляющей на примере конкретной сельскохозяйственной организации. Проведено сравнение фактических и расчетных показателей себестоимости, финансовых результатов и рентабельности.

**ВЫВОД.** Экономические издержки производства превышают традиционно учитываемые затраты на величину неявной составляющей. Расчет вмененных издержек в управленческом учете позволяет более широко использовать учетную информацию при принятии управленческих решений.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** управленческий учет, вмененные издержки, расчет неявных затрат, процент на капитал, себестоимость



# Using the Category of Opportunity Costs in Management Accounting and Assessing the Results of Agricultural Production

Galina V. Lebedeva   
Azov-Black Sea Engineering Institute,  
Don State Agrarian University,  
Zernograd, Russia  
ORCID: 0000-0001-7485-9422  
E-mail: gvlebedeva@yandex.ru

Irina B. Rudskaya  
Azov-Black Sea Engineering Institute,  
Don State Agrarian University,  
Zernograd, Russia  
ORCID: 0000-0001-8023-9190  
E-mail: i.rudskaya@mail.ru

## TO CITE:

Lebedeva G. V., Rudskaya I. B.  
Using the Category of Opportunity Costs  
in Management Accounting and Assessing  
the Results of Agricultural Production //  
Research in Economic and Financial  
Problems. 2024. № 2. Art. 4. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2024-2-4>

## DECLARATION OF COMPETING

**INTEREST:** none declared.

**RECEIVED:** 19.02.2024

**ACCEPTED:** 05.05.2024

**PUBLISHED:** 25.06.2024

**COPYRIGHT:** © 2024 Lebedeva G. V.,  
Rudskaya I. B.

## ABSTRACT

**INTRODUCTION.** In a market economy, one of the most important parameters in developing and making management decisions is production costs, which determine the amount of profit, the level of prices for products and other indicators. In cost accounting for agricultural organizations, the practice of traditional calculation based on explicit costs remains, which is not enough for an objective assessment of performance results. The introduction and use of opportunity costs category in management accounting is a necessary prerequisite for obtaining complete and reliable information about costs.

**THE GOAL** Justification of the sequence of calculation of implicit costs in the management accounting system of crop production and directions of use of the information received.

**METHODS.** When studying the features of production accounting in agriculture, justifying opportunity costs, their calculation and analysis using the example of an organization in the Rostov region, general scientific methods and special accounting methods were used.

**RESULTS.** It is substantiated that, among the possible elements of opportunity costs (rent, business income, interest on capital), in agricultural organizations of a collective nature requires to take into account the interest on equity capital. An algorithm for its calculation in the management accounting system was developed. Using the example of a specific agricultural organization, the cost of production of winter wheat was calculated, taking into account the implicit component according to the proposed algorithm. A comparison was made of actual and estimated cost indicators, financial results, and profitability.

**CONCLUSIONS.** Economic production costs exceed traditionally accounted costs by the amount of the implicit component. The calculation of opportunity costs in management accounting allows for a wider use of accounting information when making management decisions.

**KEYWORDS:** management accounting, opportunity costs, calculation of implicit costs, interest on capital, cost



## ВВЕДЕНИЕ

Управление сельскохозяйственной организацией должно быть направлено как на достижение основной цели любого предприятия (максимизацию прибыли), так и на улучшение качества выпускаемой продукции. Решение этих задач напрямую связано с управлением затратами и себестоимостью, поскольку названные показатели являются важнейшими для расчета финансовых результатов и эффективности деятельности хозяйствующего субъекта. Для получения полной и точной информации о затратах на производство сельскохозяйственной продукции необходимо организовать рациональный и достоверный учет затрат на её производство.

Исследованию проблем формирования себестоимости продукции сельскохозяйственного производства посвящены работы Р. А. Алборова, О. В. Баяновой, Е. Л. Мосунова, А. Ю. Старченко, М. В. Стафиивской и других [1–4]. В современных условиях эти задачи всё чаще решаются через призму организации управленческого учета как одного из основных модулей учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта, что можно проследить по исследованиям Ж. В. Дегальцевой, Д. Г. Исаевой, Ю. Н. Каткова, О. Г. Калашниковой, Е. И. Костюковой, Л. И. Хоружий и других [5–9]. В основе многообразия методов управленческого учета лежат различные подходы к классификации затрат, которая подробно изучена В. В. Башкатовым, Е. Е. Горбуновой, Т. А. Корнеевой, С. Н. Никулиной, Н. И. Ярковой и другими [10–13]. При этом наиболее распространенными классификациями затрат для целей организации управленческого учета стало их деление на постоянные и переменные, прямые и косвенные, основные и накладные.

Бухгалтерский учет процессов основного производства на сегодняшний день не в полной мере отвечает информационным потребностям управленческого персонала, кроме того, он не может обеспечить адекватных взаимосвязей между отдельными элементами системы управления. Сохраняющееся традиционное исчисление себестоимости продукции вступает в противоречие с экономическим содержанием издержек производства, как категории рыночных отношений, включающих все внутренние и внешние, явные и неявные издержки. В силу объективно изменившихся условий при принятии управленческих решений необходимо перейти от себестоимости продукции к учету издержек производства, исследовать их структуру, динамику и механизм возмещения. В связи с этим учет сельскохозяйственного производства требует серьезного совершенствования и модернизации, которые

возможны на основе развития управленческого учета и анализа.

Целью исследования является обоснование последовательности расчета неявных издержек в системе управленческого учета производства растениеводческой продукции организациями коллективного типа и определение направлений использования полученной информации. Задачи исследования: определение состава неявных издержек сельскохозяйственного производства; разработка алгоритма расчета процента на капитал как основного элемента неявных издержек коллективных организаций; оценка финансовых результатов сельскохозяйственного производства на основе расчета явных и вмененных издержек производства.

Гипотеза исследования: распространенная практика расчета себестоимости сельскохозяйственной продукции в противовес объективно сложившейся в рыночных условиях необходимости определения полных экономических издержек производства обуславливает неточность показателей, отражающих производственные результаты деятельности предприятий.

## Материалы и методы

В ходе исследования использовались: 1) общенаучные методы – монографический (подробное описание деятельности объекта исследования), отслеживание (изучение опыта учетной деятельности сельскохозяйственных организаций), сравнение (расчетных и фактических значений, статистических данных), обобщение и систематизация теоретического и практического материала; 2) специальные методы бухгалтерского учета – калькуляция (расчет полной себестоимости с учетом неявных издержек), счет и двойная запись (корреспонденция счетов по учету затрат сельскохозяйственного производства), бухгалтерская отчетность (формирование отчетных показателей финансовых результатов деятельности для целей принятия управленческих решений). При расчете издержек производства с учетом явной и неявной составляющей исходными данными послужила информация аналитического и синтетического учета затрат на производство, специализированной отчетности сельскохозяйственной организации, а также статистические данные. Объектом исследования выступило АО «Учхоз Зерновое» г. Зернограда Ростовской области. Проанализированы данные за 2018–2022 гг.

## РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

### Особенности действующей системы производственного учета сельскохозяйственных организаций

В настоящее время бухгалтерский учет затрат и калькулирование в сельскохозяйственных организациях регламентируются законодательством в части установления элементов затрат на производство, определения суммы расходов в интересах налогообложения, использования счетов синтетического учета в соответствии с утвержденным Планом счетов и инструкцией по его применению. Вместе с этим хозяйствующие субъекты самостоятельно определяют систему и формы первичной, аналитической и синтетической документации, внутренней отчетности, методику калькулирования. Действующая практика производственного учета большинства организаций характеризуется следующими особенностями:

- формы первичных документов по учету затрат ресурсов и выхода продукции максимально приближены к унифицированным формам первичной учетной документации, утвержденным соответствующими Постановлениями Госкомстата РФ, но не являющимися обязательными к применению согласно Федерального закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- объекты аналитического учета затрат весьма многообразны и определяются особенностями отрасли (сельскохозяйственные культуры, работы; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты);
- основным приемом аналитического учета затрат является их группировка по калькуляционным статьям, разрабатываемым каждой организацией самостоятельно и, как правило, привязанным к процедурам автоматизированного учета согласно особенностям применяемых организациями компьютерных программ;
- несмотря на заложенную в действующем Плане счетов возможность ведения управленческого учета затрат на производство с применением счетов четвертого десятка (30–39), их синтетический учет в подавляющем большинстве случаев ведется на счете 20 «Основное производство»;
- калькуляционные расчеты осуществляются в конце года и сводятся к определению полной себестоимости продукции по сумме явных затрат.

В результате, экономическое содержание и методология исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции не в полной мере отвечает рыночным условиям. Одним из существенных отличий при этом можно назвать отсутствие учета вмененных издержек. Несмотря на то что основной целью управленческого учета является предоставление информации для принятия решений на различных уровнях управления, что, в том числе, предполагает использование прогнозных, а также неявных показателей, в учетно-аналитической работе по-прежнему рассматривается только явная составляющая издержек [14].

### Экономическое содержание элементов издержек сельскохозяйственного производства

Согласно теории факторов производства, в издержки сельскохозяйственной деятельности должны включаться платежи за использование трудовых, земельных, материальных ресурсов, издержки на капитал и нормальная прибыль предпринимателя. Из этих элементов неявный характер может иметь рента, предпринимательский доход и процент на капитал. Рассмотрим содержание каждой из составляющих издержек с точки зрения возникновения неявной составляющей применительно к коллективным сельскохозяйственным организациям, поскольку для индивидуальных предпринимателей глав крестьянских (фермерских) хозяйств широко распространены упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и, следовательно, развитие управленческого учета не столь актуально.

Использование трудовых ресурсов во всех коллективных хозяйствах является платным. При этом оплата труда носит явный характер и выражается начислением заработной платы по всем основаниям (Д20 К70), а также отчислениями на социальное страхование и обеспечение (Д20 К68, 69). Издержки за использование земельных ресурсов также являются явными. В бухгалтерском учете они включаются в затраты производства через начисление налога на землю (Д20 К68) и арендные платежи собственникам земельных участков. Последние, согласно требованиям ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», могут относиться на себестоимость:

- косвенно через начисление амортизации права пользования объектом аренды (Д20 К02) – в общем случае;
- прямо (Д20 К76) – при использовании упрощенного порядка учета.

Материальные затраты сельскохозяйственных организаций весьма разнообразны. При этом все они включаются в себестоимость (Д20 К10) и, следовательно, могут быть признаны явными издержками. Однако здесь следует обратить внимание на оценку продукции собственного производства, передаваемой во внутрихозяйственный оборот. Сложившаяся методика калькулирования предполагает оценку таких запасов по фактической себестоимости. В условиях рынка, с точки зрения альтернативности использования средств, все виды затрат должны рассчитываться в текущих ценах, поскольку производимая продукция в полном объеме может быть реализована. То есть, вовлекая часть произведенной продукции во внутрихозяйственный оборот, организация упускает доход от продажи такой продукции по рыночным ценам.

При расчете полных издержек в системе управленческого учета внутренние материальные ресурсы целесообразно учитывать в рыночной оценке, поскольку предприятие оставляет продукцию во внутрихозяйственном обороте, несмотря на имеющуюся возможность ее продажи по ценам выше себестоимости. Если рыночные цены на произведенную продукцию окажутся ниже ее себестоимости, вовлечение продукции во внутрихозяйственный оборот можно рассматривать как лучший из альтернативных вариантов ее использования. В таком случае в издержках производства эти ресурсы могут учитываться по себестоимости.

Затраты производства, осуществляемые при использовании капитала, представляют весьма разнородную группу, которая включает как явную, так и неявную составляющие. К первой можно отнести амортизацию (Д20 К02), расходы на ремонт (Д20 К60), налог на имущество организаций (Д20 К68), страховые платежи (Д20 К76). В неявные издержки включается процент на капитал, по экономическому содержанию играющий роль оплаты за то, что капитальные ресурсы предпринимателя были вложены именно в этот, а не другой вид деятельности. По сути это соответствует оплате заемного капитала, т. е. процентам, уплаченным за кредит. В условиях рыночных отношений процент на собственный капитал необходимо учитывать в текущей деятельности для оценки полноты компенсации произведенных затрат выручкой от продажи готовой продукции.

Нормальная прибыль предпринимателя как одна из составляющих издержек производства может быть выделена при работе крестьянских (фермерских) хозяйств в форме индивидуальных предпринимателей. Главы таких хозяйств получают доход по итогам года, который по экономическому содержанию соответствует нормальной прибыли. Что касается коллективных

хозяйств, все их члены, независимо от отношений собственности, получают заработную плату, рассмотренную выше.

## Методика исчисления процента на капитал для сельскохозяйственных организаций

Основным видом неявных издержек, требующих управленческого учета, является процент на собственный капитал. Для определения его величины необходимо определить состав и текущую стоимость капитала, а также ставку процента. В практике зарубежного учета в состав капитала включают основные средства организации, запасы на складе, незавершенное производство. Наличие у организации всех вышеназванных составляющих означает отсрочку использования возможных поступлений денежных средств. Так, оставляя готовую продукцию и материальные ценности на хранение, предприятие не только несет связанные с ним издержки (амортизация мест хранения, их охрана, освещение и пр.), но и упускает возможность получения дохода в более ранние сроки и их последующего вложения в различные проекты. Объекты основных средств могут быть переданы в аренду. Возможны и другие (альтернативные) варианты использования ресурсов. То есть при осуществлении производственной деятельности любой хозяйствующий субъект, используя оборотные и внеоборотные материальные ресурсы, отказывается от их вложения в альтернативные, в некоторых случаях даже более выгодные направления.

Определение текущей стоимости капитала затруднено его постоянным движением в течение года. В итоге стоимостная оценка отдельных его составляющих на начало и конец года, как правило, различается. Считаем целесообразным рассчитывать издержки по среднегодовым значениям стоимости, что позволяет сглаживать такие колебания. Также необходимо обосновать оценку внеоборотных активов. Длительный характер их использования и, как следствие, начисление амортизации, а также возможное обесценение вследствие инфляции обуславливают использование в учете первоначальной, остаточной и переоцененной (справедливой) стоимости. Каждый из вариантов имеет как преимущества, так и недостатки. Так, данные первоначальной и остаточной стоимости легко могут быть получены из учетной документации и отчетных форм хозяйствующего субъекта. В то же время, используя в качестве основы расчетов первоначальную стоимость фондов, трудно определить реальную сумму капитала, отвлекаемого от альтерна-

тивных каналов использования. Особенно это касается средств, длительно используемых на предприятиях и, следовательно, достаточно сильно устаревших морально и физически. А учитывая, что основным способом начисления амортизации в сельскохозяйственных организациях является линейный, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета остаточная стоимость также недостаточно точно отражает реальную стоимость основных средств.

Наиболее объективным, учитывающим реальное состояние фондов, является определение переоцененной стоимости. Для этих целей необходимы регулярные переоценки основных средств. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» предусматривает такие действия по инициативе организации. Учитывая платность процедуры переоценки и невостребованность подобной информации со стороны собственников, практически все сельскохозяйственные организации в настоящее время переоценок основных средств не производят. Следовательно, использование справедливой стоимости основных средств в качестве основы расчета процента на капитал в системе управленческого учета будет достаточно дорогостоящим мероприятием, что в результате может привести к снижению экономической эффективности всех процедур. Поэтому, учитывая требования экономичности информации, наиболее обоснованным, на наш взгляд, будет использование показателя остаточной стоимости объектов.

Ставка процента на капитал определяется на основании прибыльности, которая может быть достигнута при вложении сумм капитала в альтернативные направления. В настоящее время не проведены исследования, позволяющие точно устанавливать эту ставку в условиях сложившихся рыночных отношений. В соответствии с западной практикой процент на капитал может определяться по учетной ставке банковского процента, рентабельности вложений в альтернативные виды деятельности.

В таблице 1 проведено сравнение величины ключевой ставки, установленной Банком России, с уровнем рентабельности несельскохозяйственных (альтернативных) отраслей народного хозяйства. Как видно, на протяжении анализируемого периода рентабельность по отраслям народного хозяйства достаточно сильно колебалась. В 2018–2019, 2022 гг. самый высокий уровень рентабельности был в организациях, занимающихся оказанием транспортных услуг и хранением, в 2020 г. – связанных с производством пищевых продуктов, 2021 г. – торговлей.

**Таблица 1**  
**Динамика ключевой ставки, установленной Банком России, и уровня рентабельности отдельных отраслей народного хозяйства**

Год	Ключевая ставка Банка России <sup>1</sup> , %	Уровень рентабельности <sup>2,3</sup> , %			
		производства пищевых продуктов	строительства	транспортировки и хранения	торговли
2018	7,4	7,8	3,9	8,4	5,1
2019	7,3	7,5	4,5	7,8	5,2
2020	5,1	8,0	4,2	3,2	4,2
2021	5,0	6,3	5,1	7,0	7,8
2022	10,6	10,2	6,2	11,0	8,6

Несмотря на обоснованность применения максимальных значений ставки процента на капитал при установлении нормы процента, организация, если её финансовые возможности ограничены, может в расчете издержек использовать более низкие ставки вплоть до минимальных. На наш взгляд, привлечение управленческим учетом информации об уровне рентабельности альтернативных отраслей экономики может быть осложнено задержкой информации подобного рода вследствие длительности статистической обработки. Вместе с тем ключевая ставка Банка России всегда известна и может служить достаточно точным ориентиром уровня доходности по вкладам банков, которые являются наиболее доступным способом альтернативного вложения капитала, не требующим специальной подготовки. Несмотря на то что процент на капитал должен соответствовать наилучшей из альтернативных возможностей, на наш взгляд, ключевая ставка Банка России может использоваться в качестве ставки при определении процента на капитал в сельскохозяйственных организациях.

<sup>1</sup> Среднегодовое значение в соответствии с информационными сообщениями Банка России. ИПО Гарант. Официальный сайт. URL: <https://base.garant.ru/10180094/>. Текст: электронный.

<sup>2</sup> Российский статистический ежегодник. 2021 : стат. сб. / Росстат. М., 2021. 692 с. URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Ejegodnik\\_2021.pdf](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Ejegodnik_2021.pdf). Текст: электронный.

<sup>3</sup> Российский статистический ежегодник. 2023 : стат. сб. / Росстат. М., 2023. 701 с. URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Ejegodnik\\_2023.pdf](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Ejegodnik_2023.pdf). Текст: электронный.

Предлагаемая последовательность определения процента на капитал, которая может быть использована в управленческом учете организаций, представлена на рисунке 1.

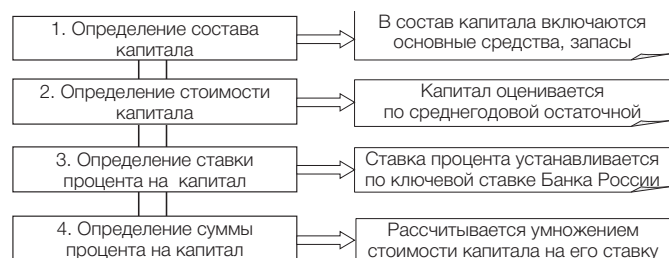


Рисунок 1

**Предлагаемый алгоритм определения процента на капитал для целей расчета неявных издержек сельскохозяйственных организаций**

## Расчет полных издержек в системе управленческого учета сельскохозяйственной организации

Расчет суммы процента на капитал был осуществлен для АО «Учхоз Зерновое» г. Зернограда Ростовской области. Предприятие является средним по размеру и специализируется на выращивании зерновых культур, что типично для сельскохозяйственных организаций

Таблица 2

**Расчет процента на капитал в АО «Учхоз Зерновое» для целей управленческого учета производства озимой пшеницы**

Год	Ставка процента на капитал, %	Сумма процента по основным средствам, тыс. руб.		Сумма процента по запасам, тыс. руб.		Итого процент на капитал, тыс. руб.
		Стоимость основных средств	Сумма процента на капитал	Стоимость запасов	Сумма процента на капитал	
2018	7,4	120231,9	8897,2	63309,5	4684,9	13582,1
2019	7,3	133141,7	9719,3	71222,7	5199,3	14918,6
2020	5,1	141695,6	7226,5	90368,2	4608,8	11835,3
2021	5,0	154816,7	7740,8	164686,7	8234,3	15975,2
2022	10,6	171926,4	18224,2	281367,0	29824,9	48049,1

Таблица 3

**Расчет затрат на семена собственного производства, используемые при выращивании озимой пшеницы в АО «Учхоз Зерновое», тыс. руб.**

Год	Стоимость израсходованных семян по данным бухгалтерского учета	В том числе собственного производства	Оценка семян собственного производства по рыночным ценам	Скорректированная стоимость семян
2018	12061,2	11350,5	12003,9	12714,6
2019	7760,4	7432,3	8243,8	8571,9
2020	8923,8	8507,8	9590,2	10006,2
2021	9484,1	9484,1	14766,4	14766,4
2022	5349,6	5108,7	6010,1	6250,9

района. Соответственно, расчет производился для основной культуры специализации: озимой пшеницы, занимающей в структуре товарной продукции более 60 % (таблица 2).

Для целей расчета неявных издержек в состав запасов включались запасы готовой продукции соответствующей культуры на складе, стоимость незавершенного производства по ней, а также часть складских запасов материальных ценностей, непосредственно используемых на выращивании (ядохимикаты, удобрения и т. п.). Стоимость основных средств определялась по объектам, прямо или косвенно участвующим в процессе производства. Источником информации послужили ведомости амортизационных отчислений, где отражена первоначальная стоимость всех основных средств, используемых в отрасли, сумма начисленной амортизации и остаточная стоимость.

Расчет процента на капитал может быть произведен в ведомостях начисления амортизации путем добавления в документ дополнительных граф. Полученные суммы неявных издержек будут распределяться по тем же направлениям на основании той же базы, что и амортизационные отчисления. В этом случае трудоемкость учетной работы практически не увеличится.

В таблице 3 представлен расчет себестоимости семян озимой пшеницы, использованных во внутрихозяйственном обороте, по рыночным оценкам.

Как свидетельствуют представленные данные, за весь исследуемый период фактическая себестоимость семян была ниже рыночных оценок. Таким образом, величина экономических издержек в производственном учете занижалась.

После уточнения издержек с учетом неявной составляющей определим общие затраты, которые должны быть рассчитаны в системе управленческого учета при определении реального финансового результата от выращивания озимой пшеницы (таблица 4). Расчетные значения себестоимости проданной продукции увеличены на сумму процента на капитал и дооценки семян собственного производства, использованных во внутрихозяйственный оборот, до рыночных цен. Полученные отклонения в себестоимости меньше суммы неявных издержек, рассчитанных в таблицах 2, 3, поскольку не вся произведенная продукция была реализована.

**Таблица 4**  
**Уточненный расчет показателей управленческого учета затрат и результатов выращивания озимой пшеницы в АО «Учхоз Зерновое», тыс. руб.**

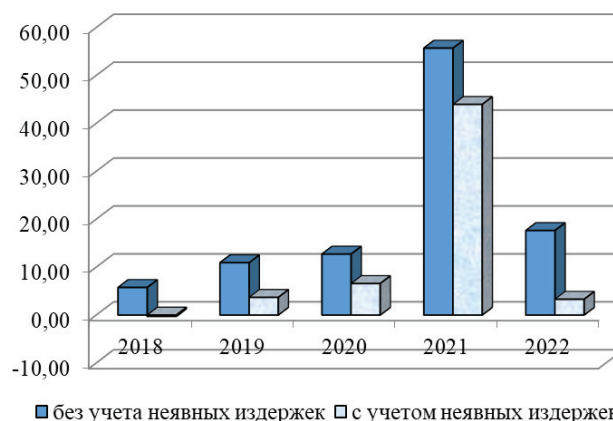
Показатель	Фактические данные организации	Расчетные значения	Отклонение
1. Выручка от продажи			
2018	246108,9	246108,9	–
2019	234821,1	234821,1	–
2020	228688,2	228688,2	–
2021	270335,1	270335,1	–
2022	322357,6	322357,6	–
2. Себестоимость проданной продукции			
2018	232713,6	246786,6	+14073,0
2019	211706,1	226458,8	+14752,7
2020	202876,8	214577,1	+11700,3
2021	173630,0	187798,5	+14168,5
2022	274013,2	312058,6	+38045,3
3. Финансовый результат			
2018	13395,3	–677,7	–14073,0
2019	23115,0	8362,3	–14752,7
2020	25811,4	14111,1	–11700,3
2021	96705,1	82536,6	–14168,5
2022	48344,4	10299,0	–38045,3

Как видно, величина явных издержек, учетных в бухгалтерском учете, все годы исследуемого периода была меньше полных издержек с учетом неявной составляющей. На отклонение в основном повлияла сумма процента на капитал. В рыночных условиях именно величина полных издержек должна являться базой определения минимальной цены продаж в условиях рынка. Игнорирование категории вмененных издержек может приводить к появлению скрытых экономических убытков, как это произошло в организации по итогам 2018 г.

Расчет финансовых результатов в традиционной системе позволил определить прибыль от продажи зерна озимой пшеницы в сумме 13395,3 тыс. руб. Между тем реальный финансовый результат при учете как явных, так и неявных издержек показал, что организация продавала продукцию с убытком, общая величина которого составила 677,7 тыс. руб. Предоставление менеджерам компании информации о полных издержках могло позволить им откорректировать политику реализации таким образом, чтобы цена продаж не опускалась ниже уровня, компенсирующего весь объем издержек. Наличие неявных убытков снижает возможности организаций по реализации мероприятий воспроизводственного характера и экономического развития.

## Использование категории вмененных издержек в анализе производственной деятельности

Использование категории вмененных издержек позволяет вывести на новый уровень не только управленческий учет, но и анализ производства и продаж продукции, а, следовательно и финансового результата производственной деятельности. Расширенная аналитическая информация может помочь выявить проблемы, оказывающие отрицательное воздействие на показатель прибыли, и разработать комплекс мер по её повышению [15]. Расчет суммарных издержек с учетом неявной составляющей по всем годам исследования и их сопоставление с валовым доходом позволяют увидеть реальную выгоду от продажи озимой пшеницы, которая была ниже учетных данных в среднем на 38,4 %. Соответственно, рентабельность производства, рассчитанная с учетом и без учета неявных издержек, будет различаться, что наглядно представлено на рисунке 2.



**Рисунок 2**  
**Рентабельность производства озимой пшеницы в АО «Учхоз Зерновое»**



Производство и продажа продукции озимой пшеницы были рентабельны в 2019–2022 гг. Однако реальные показатели прибыльности, определенные на базе полных издержек, ниже. Это связано с тем, что рассчитанные в бухгалтерском управленческом учете затраты больше затрат, учтенных в бухгалтерии организации, на величину неявной составляющей в виде процента на капитал и корректировки семян собственного производства до рыночной стоимости.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование показало, что распространенная практика управленческого учета в сельскохозяйственном производстве заключается в фиксации только явных издержек, вмененные издержки как стоимость привлечения ресурсов в конкретный вид деятельности не учитываются. Это снижает аналитическую ценность информации. В составе неявных издержек коллективных сельскохозяйственных организаций в первую очередь должен быть учтен процент на капитал. В работе предложен алгоритм его расчета, включающий последовательные этапы определения капитала как суммы среднегодовой остаточной стоимости основных средств и запасов компании, установления ставки процента по величине ключевой ставки Банка России, и последующего вычисления по этим данным

суммы процента на капитал. Расчет полных издержек производства с учетом неявной составляющей на примере организации Ростовской области показал их превышение над фактической себестоимостью, а также выявил скрытые экономические убытки, не позволяющие осуществлять расширенное воспроизводство.

Рекомендовано использовать в принятии управленческих решений учетную информацию не только о явных, но и неявных издержках, что позволит менеджерам компании более объективно оценивать результаты работы организации, обоснованно подходить к установлению цены на производимую продукцию.

## Вклад авторов

Лебедева Г. В.: сбор аналитического материала; расчет вмененных издержек; обработка, анализ и интерпретация данных.

Рудская И. Б.: обзор публикаций по теме исследования, систематизация данных традиционного калькулирования, редактирование.

## Конфликт интересов

Авторы декларируют отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Определение объектов учета затрат, калькуляции и совершенствование исчисления себестоимости продукции в сельском хозяйстве / Р. А. Алборов, Е. Л. Мосунова, Е. В. Захарова, Г. Р. Алборов // Бухучет в сельском хозяйстве. 2021. № 4. С. 30–39. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2104-03>
2. Баянова О. В. Традиционный и функциональный методы распределения накладных расходов в аграрном секторе экономики // Финансовая экономика. 2021. № 2. С. 181–183.
3. Старченко А. Ю., Изюмская О. Н. Совершенствование организации учета и контроля производства сельскохозяйственной продукции // Научный вестник Луганского государственного аграрного университета. 2022. № 2(15). С. 219–226.
4. Стафиевская М. В. Совершенствование учета затрат в растениеводстве // Бизнес. Образование. Право. 2019. № 4 (49). С. 189–196. <https://doi.org/10.25683/VOLBI.2019.49.445>
5. Боташева Л. С., Хыбыртова Л. Б. Сущность, задачи и организации управленческого учета // Управленческий учет. 2022. № 4–2. С. 466–471. <https://doi.org/10.25806/uu4-22022466-471>
6. Дегальцева Ж. В., Плужная А. А. Развитие управленческого учета затрат на производство готовой продукции // Естественно-гуманитарные исследования. 2021. № 34 (2). С. 281–285. <https://doi.org/10.24412/2309-4788-2021-10997>
7. Исаева Д. Г. Специфика управленческого учета в сельском хозяйстве // Актуальные вопросы современной экономики. 2021. № 4. С. 387–397. <https://doi.org/10.34755/IROK.2021.77.70.085>

8. Костюкова Е. И., Калашникова О. Г. Эффективный управленческий учет: оптимизация снабженческо-заготовительной деятельности // Исследование проблем экономики и финансов. 2021. № 1. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2021-1-9-1-12>
9. Развитие управленческого учета в отрасли виноградарства и виноделия на основе адаптации зарубежных методов управления затратами / Л. И. Хоружий, Ю. Н. Катков, А. А. Романова, А. В. Лапаев // Бухучет в сельском хозяйстве. 2023. № 3. С. 179–188. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2303-05>
10. Башкатов В. В., Огаркова А. А. Экономическая сущность и классификация затрат в аграрных формированиях // Естественно-гуманитарные исследования. 2021. № 34 (2). С. 271–275. <https://doi.org/10.24412/2309-4788-2021-10995>
11. Корнеева Т. А., Юров И. Э. Проблемы идентификации и классификации затрат в управленческом учете // Наука XXI века: актуальные направления развития. 2023. № 1–1. С. 471–475. <https://doi.org/10.46554/ScienceXXI-2023.02-1.1-pp.471>
12. Яркова Н. И., Смелтерс И. Г. Определение сущности затрат и процессов их управления // Экономика строительства и городского хозяйства. 2021. Т. 17, № 4. С. 229–234.
13. Затраты в учетно-аналитической системе организации / С. Н. Никулина, Е. Е. Горбунова, Н. В. Гривас, А. А. Бутюгина // Актуальные вопросы современной экономики. 2021. № 11. С. 732–741.
14. Lebedev K. N., Lebedeva G. V., Gracheva N. N. Technical and economic aspects of the use of soft starters for asynchronous electric drives// IOP Conference Series: Earth and Environmental Science, Zernograd, Rostov Region, 27–28 august 2020 y. Zernograd, Rostov Region, 2021. P. 012027. <https://doi.org/10.1088/1755-1315/659/1/012027>
15. Буткова О. В., Рудская И. Б. Комплекс мер, направленных на увеличение прибыли аграрных предприятий, как основного источника формирования их собственного капитала// Экономика и управление: проблемы, решения. 2023. Т. 2, № 5 (137). С. 56–62. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2023.05.02.008>

## REFERENCES

1. Determination of cost accounting objects, calculation and improving the calculation of product cost in agriculture / R. A. Alborov, E. L. Mosunova, E. V. Zakharova, G. R. Alborov // Accounting in agriculture. 2021. No 4. P. 30–39. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2104-03>
2. Bayanova O.V. Traditional and functional methods of allocation of overhead costs in the agricultural sector of the economy // Financial economics. 2021. No 2. P. 181–183.
3. Starchenko A. Yu., Izyumskaya O. N. Improving the organization of accounting and control of agricultural production // Scientific Bulletin of the Lugansk State Agrarian University. 2022. No 2 (15). P. 219–226.
4. Stafievskaia M. V. Improvement of cost accounting in crop production // Business. Education. Right. 2019. No. 4 (49). P. 189–196. <https://doi.org/10.25683/VOLBI.2019.49.445>
5. Botasheva L. S., Khybyrtova L. B. The essence, tasks and organization of management accounting// Management accounting. 2022. No. 4–2. P. 466–471. <https://doi.org/10.25806/uu4-22022466-471>
6. Degaltseva Zh. V., Pluzhnaya A. A. Development of management accounting of costs for the production of finished products // Natural sciences and humanities research. 2021. No 34 (2). P. 281–285. <https://doi.org/10.24412/2309-4788-2021-10997>
7. Isaeva D. G. Specifics of management accounting in agriculture// Current issues of the modern economy. 2021. No 4. P. 387–397. <https://doi.org/10.34755/IROK.2021.77.70.085>
8. Kostyukova E. I., Kalashnikova O. G. Effective management accounting: optimization of procurement and procurement activities // Research on the problems of economics and finance. 2021. No 1. <https://doi.org/10.31279/2782-6414-2021-1-9-1-12>

9. Development of management accounting in the viticulture and winemaking industry based on the adaptation of foreign cost management methods / L. I. Khoruzhiy, Yu. N. Katkov, A. A. Romanova, A. V. Lapaev // Accounting in agriculture. 2023. No 3. P. 179–188. <https://doi.org/10.33920/sel-11-2303-05>
10. Bashkatov V. V., Ogarkova A. A. The economic essence and classification of costs in agricultural formations // Natural sciences and humanities research. 2021. No 34 (2). P. 271–275. <https://doi.org/10.24412/2309-4788-2021-10995>
11. Korneeva T. A., Yurov I. E. Problems of identification and classification of costs in management accounting // Science of the XXI century: current directions of development. 2023. No 1-1. P. 471–475. <https://doi.org/10.46554/ScienceXXI-2023.02-1.1-pp.471>
12. Yarkova N., Smelters I. Defining the essence of costs and their management processes // Economics of construction and urban economy. 2021. Vol. 17, No 4. P. 229–234.
13. Costs in the accounting and analytical system of the organization / S. N. Nikulina, E. E. Gorbunova, N. V. Grivas, A. A. Butyugina// Current issues of the modern economy. 2021. No 11. P. 732–741.
14. Lebedev K. N., Lebedeva G. V., Gracheva N. N. Technical and economic aspects of the use of soft starters for asynchronous electric drives // IOP Conference Series: Earth and Environmental Science, Zernograd, Rostov Region, 27–28 august 2020 y. Zernograd, Rostov Region, 2021. P. 012027. <https://doi.org/10.1088/1755-1315/659/1/012027>
15. Butkova O. V., Rudskaya I. B. A set of measures aimed at increasing the profits of agricultural enterprises as the main source of their own capital formation// Economics and management: problems, solutions. 2023. Vol. 2, No 5(137). P. 56–62. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2023.05.02.008>