

УДК 338.242+631.152.3

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ
ЭЛЕМЕНТАМ**

**ADMINISTRATIVE ACCOUNT OF EXPENSES ON ECONOMIC
ELEMENTS**

Тебенькова Евгения Владиславовна

Муниципальное Бюджетное Учреждение Здравоохранения
Сосоновская Центральная районная больница
Россия, Челябинская обл., с. Долгодеревенское

e-mail: pearl2000@mail.ru

Evgeniya V. Tebenkova

Municipal budgetary institutions Health
Sosonovskaya Central District Hospital
Russia, Chelyabinsk Region, P. Dolgoderevenskoe

Бухтиярова Татьяна Ивановна

д.э.н., профессор, профессор кафедры «Экономика и финансы»
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
Челябинский филиал
Россия, Челябинск

Tatiana I. Bukhtiyarova

Financial University under the Government of the Russian Federation
Chelyabinsk branch
Russia, Chelyabinsk

Аннотация

В статье рассмотрены вопросы организации и методики управленческого учета затрат по экономическим элементам на основе принципов бюджетирования расходов, обобщающих порядок выбора факторов воздействия на определенные точки безубыточности. Определены направления применения инструментов стратегического управления затратами производства в качестве методики решения актуальности проблем развития бизнеса агропромышленного производства.

Abstract

The questions of organization and methods of management accounting costs of economic elements on the basis of cost budgeting, generalizing the procedure of

choice impacts on certain break-even point. The directions of the use of tools of strategic management costs of production as a method of solving actual problems of the business of agricultural production.

Ключевые слова: затраты на производство и продажу продукции, центры ответственности, рентабельность, управление затратами

Keywords: costs of production and sale of products, responsibility centers, profitability, cost management

Фактор расходов организации на производство и сбыт продукции имеет огромное влияние в сфере рыночных отношений. Уровень затрат на производство продукции в целом влияет на конкурентоспособность предприятия, его экономическую устойчивость. Данные обстоятельства определяют необходимость формирования и реализации системы управления расходами (затратами) их структурой.

Структура затрат позволяет выявить основные резервы по их снижению и разработать конкретные мероприятия по фактической реализации на конкретных условиях конкретного субъекта хозяйствования в стратегии затрат.

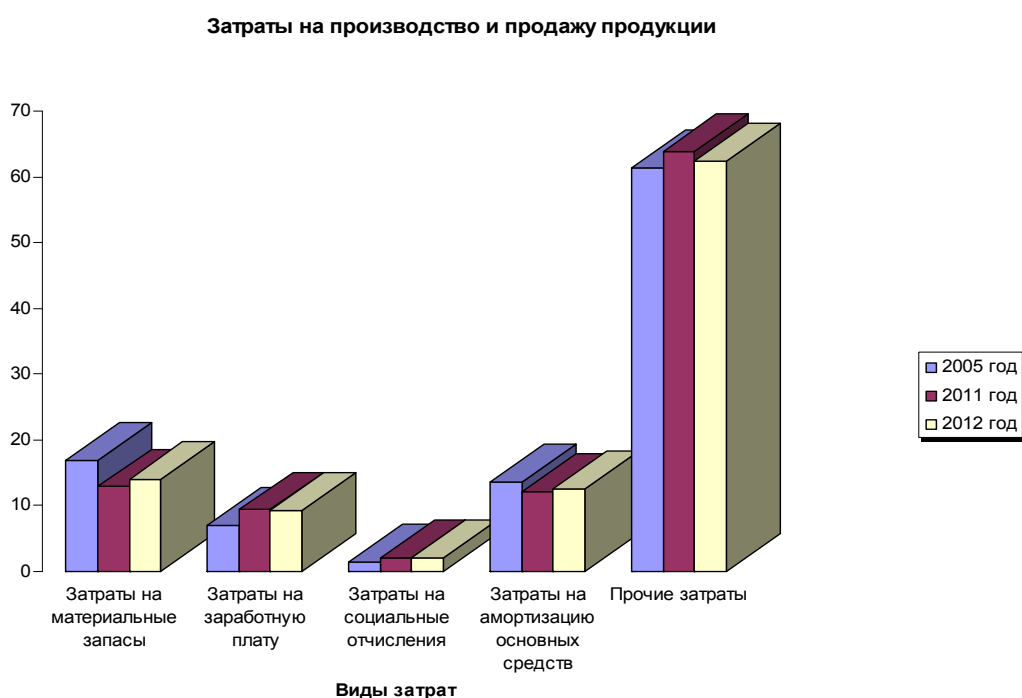


Рисунок 1 – Затраты на производство и продажу продукции в России [6, с. 305]

Так, по статистическим данным Росстата (рис. 1) затрат в поэлементном разрезе, возможно сделать вывод о скачкообразном изменении всех элементов затрат в течение шестилетнего периода, что определяет необходимость в целях управления затратами, достижения поэлементного анализа оптимального их состояния с результатами.

Основные позиции, которыми необходимо руководствоваться при формировании себестоимости продукции на предприятии, определены в учетной политике по содержанию каждого структурного элемента экономических отношений, его учету.

В действующей практике объективно необходима система управленческих решений для обеспечения конкурентоспособности отраслей производства продуктов питания, к которой относится обследуемое предприятие – ООО «Заря».

Процесс принятия управленческого решения предполагает выбор из числа альтернативных вариантов из наилучшего, на основе сравнения социально-экономических показателей и результатов.

Сравниваемые показатели при выборе решений по расходам (затратам) разбивают на две группы: первые – остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения [1, с. 189]. Хозяйственная практика свидетельствует о целесообразности сравнения между собой показателей переменных расходов, варьирующихся в зависимости от принятого решения [3, с. 24].

Располагая сведениями о себестоимости продукции в целом необходимо точно определить суммы затрат между отдельными производственными участками (центрами ответственности) для выбора управленческого воздействия. Данную задачу можно решить устанавливая связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов.

Учет затрат по центрам ответственности в хозяйственной практике реально осуществляет разделение затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

Решение перечисленных задач возможно в системе управленческого учета российских организаций. Элементы учетно-аналитической системы при этом, представляют взаимосвязь, и взаимодействие аналогичных рисунку 2:

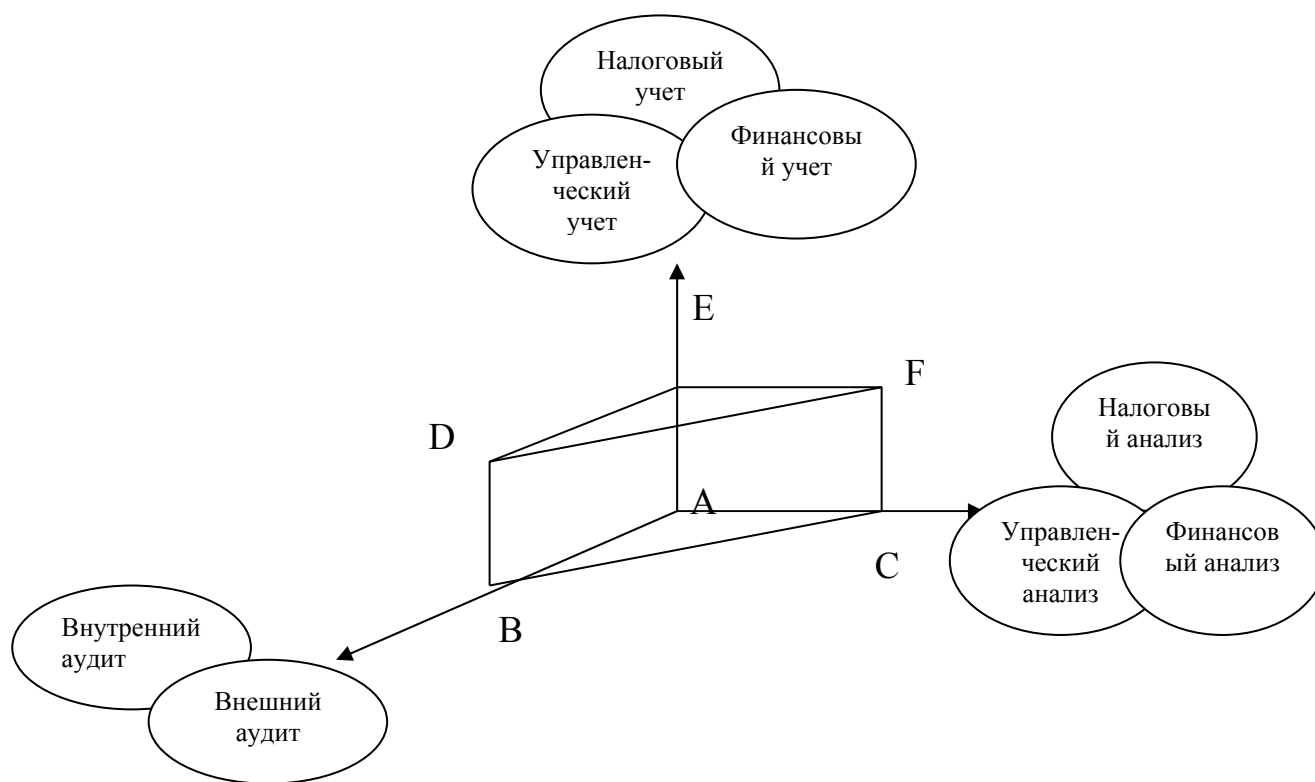


Рисунок 2 – Взаимодействия элементов учетно-аналитической системы [2, с. 72]

На представленной схеме точка (А) определяет исходную информационную базу учетно-аналитической системы (бизнес или хозяйственную деятельность организации). Прямая (АЕ) — это система бухгалтерского учета (финансового, управленческого и налогового учета). Прямая (АС) — система анализа хозяйственной деятельности (финансовый анализ по традиционному варианту, управленческий анализ (контроллинг), налоговый анализ). Прямая (АВ) характеризует собой взаимосвязь данными компонентами внутреннего и внешнего аудита.

При непрерывном воздействии учетно-аналитическая система повышает качество и расширяет область положительного применения учетной информации, позитивно влияя на качество представляемой и подготавливаемой

отчетности, её показатели для решения в области повышения эффективности учетной информации.

Для подтверждения данных положений рассмотрим показатели использования ресурсов в ООО «Заря» (табл. 1).

Таблица 1 – Основные показатели использования ресурсов в ООО «Заря»

Показатели	2011г.	2012г.	2013г.	Темпы роста	
				2012г. к 2011г., %	2013г. к 2011г., %
Себестоимость, тыс.руб.	116368	109591	122244	94.18	105.05
Среднегодовая численность производственного персонала, чел.	194	207	200	106.70	103.09
Материальные затраты, тыс.руб.	145825	152111	324072	104.31	222.23
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс.руб.	41262	75179	77134	182.20	186.94
Производительность труда (среднегодовая выработка на одного работника производственного персонала), руб.	599.84	529.43	611.22	88.26	101.90
Материалоотдача, руб.	0.80	0.72	0.38	90.28	47.27
Материалоемкость, руб.	1.25	1.39	2.65	110.76	211.55
Фондоотдача, руб.	2.82	1.46	1.58	51.69	56.20

Снижение фондоотдачи (56,2%) по сравнению с ростом стоимости основных фондов (186,99%) на данный период времени считается оправданным, но предприятию необходима *политика активного использования производственных мощностей*, обеспечивающая рост темпов объемов производства.

Рассматривая изменения производительности труда за анализируемый период, можно выявить, что в 2013 году производительность выросла на 1,9%, по сравнению с 2011 годом, а рост среднегодовой выработки на 1 работника (темп роста 101,9%) можно считать положительным фактором. Учитывая, что себестоимость услуг изменяется более высокими темпами (темп роста 105,05%), численность превышает темпы изменения по выручке (темп роста 103,09%),

делаем вывод, что организации *необходима полноценная политика реализации трудового потенциала* [3, с. 27].

Материалоотдача обследуемого предприятия с каждым годом снижается (в 2013 году в сравнении с 2011 годом на 52,73%, доля продукции на один рубль затрат в этом периоде снизилась в 2 раза).

Изменения рентабельности предприятия (табл. 2) оценивается положительно лишь по 2012 году.

Таблица 2 – Анализ рентабельности ООО «Заря»

Показатели	2011г., тыс. руб.	2012г., тыс. руб.	2013г., тыс. руб.	Темпы роста	
				2012г. к 2011г., %	2013г. к 2011г., %
Выручка от продаж	111053	102409	99260	92.22	89.38
Полная себестоимость продукции	116368	109591	122244	94.18	105.05
Прибыль от продаж	-5315	-7349	-23103	138.27	434.68
Балансовая прибыль	-1488	94374	-11338	-6342.34	761.96
Среднегодовая стоимость имущества	136261	195889	501173	143.76	367.80
Рентабельность производственной деятельности, %	-0.01	0.86	-0.09	-6734.54	725.34
Рентабельность от продаж, %	-0.01	0.92	-0.11	-6877.67	852.49
Рентабельность совокупного капитала, %	-0.01	0.48	-0.02	-4411.75	207.17

При определении управленческого решения следует учитывать, что организации ООО «Равис-птицефабрика Сосновская» является дольщиком ООО «Заря» (99% капитала). Организация ООО «Заря» поставляет фабрике мясную продукцию по льготной цене, что снижает, естественно, выручку и прибыль от продаж. Однако, ООО «Равис-птицефабрика Сосновская» дотирует ООО «Заря», компенсируя издержки и покрывая убытки, предотвращает тем самым банкротство организации ООО «Заря». Компания «Равис-птицефабрика Сосновская» является одним из крупнейших агрохолдингов Уральского региона, объединяя в своем составе 10 сельскохозяйственных предприятий (в

том числе и ООО «Заря») и обеспечивая им конкурентоспособность на рынке сельхозпродукции, устойчивость функционирования.

Продуктовый поток ООО «Заря» можно характеризовать следующим образом: производство молока (свободный рынок продаж); мясная продукция (договор поставки); выращивание крупного рогатого скота и птицы (последующая поставка в ООО «Равис-птицефабрика Сосновская»).

Компания «Равис» контролирует качество продукции на всех этапах производства (возделывание зерновых культур, приготовление кормов, выращивания бройлеров, крупнорогатого скота, свиноголовья, глубокая переработка мяса и молока, реализация готовой продукции потребителю).

Данный перечень определяет возможность локализации бизнес-процессов по каждому направлению и формирования системы управления доходами и расходами по «процессному» типу.

Отдельного изучения требует затраты ООО «Заря» в разрезе отраслей деятельности и элементов расходов (рис. 3).

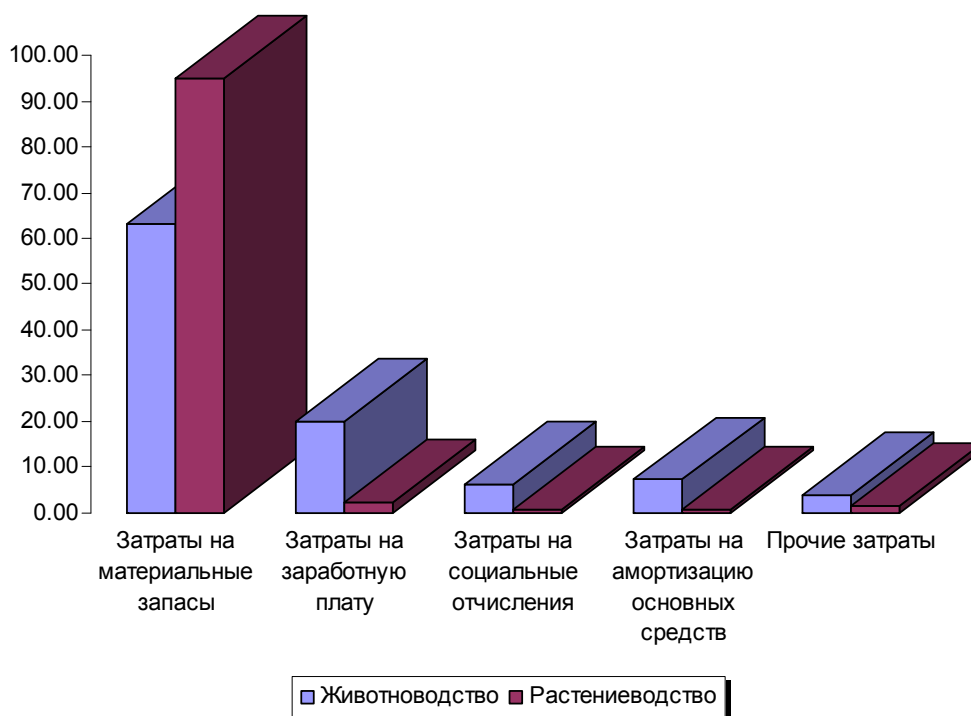


Рисунок 3 – Затраты на производство ООО «Заря» за 2013 год

Затраты основного производства ООО «Заря» в целом за 2012 и 2013 годы, в сравнении с 2011 годом возросли соответственно на 7,77% и 113,66% (в два раза) в результате увеличения материальных затрат. Затраты на оплату труда в 2012 году в сравнении с 2011 годом увеличились на 17,28%, а в 2013 году на 21,24%. Для других затрат характерна тенденция, аналогичная изменениям трудовых затрат в животноводстве и растениеводстве.

Затраты на социальные отчисления в соответствии с увеличением заработной платы так же увеличиваются: в 2012 году на 20,86%, а в 2013 году 63,59%.

Затраты на амортизацию основных средств в 2012 году увеличивается в 2 раза, а 2013 году в 3 раза. Это связано с закупом техники и оборудования в ООО «Заря».

Прочие затраты (уплата налогов, сборов и других платежей) в 2013 году, в сравнении с 2011 годом, выросли в 5 раз.

Для обследуемого предприятия рекомендуется система бизнес-планирования по отраслевому признаку, формирование производственной программы по данным управленческого анализа о соблюдении нормативов по элементам затрат.

Схема центров ответственности при этом в ООО «Заря» предлагается в следующей архитектуре (рис. 4).

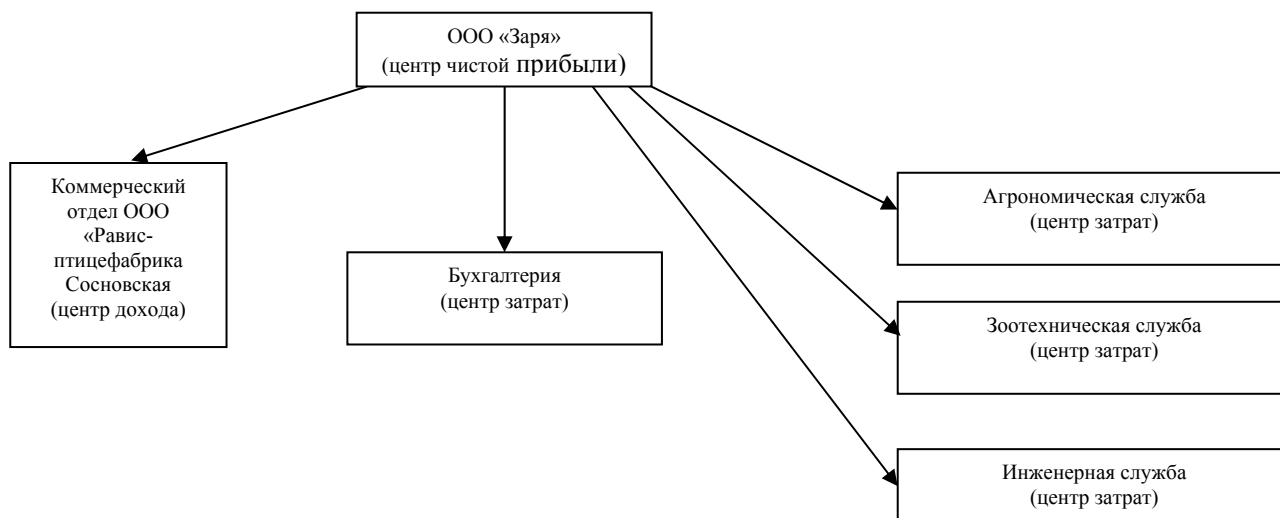


Рисунок 4 – Схема центров ответственности ООО «Заря»

Поскольку ООО «Заря» самостоятельно не занимается реализацией производимой продукции, то центр дохода и центр закупок имеет ООО «Равис-птицефабрика Сосновская» (учредитель общества).

В рамках центров затрат организуется планирование, нормирование и учет затрат по факторам производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Агрономическая служба и зоотехническая служба являются центрами регулируемых затрат (оптимальное соотношение между объемами выпускаемой продукции и затратами и нормы расхода материалов). Бухгалтерская служба не является прямым центром затрат, но принимает участие в распределении затрат, определяет счета распределения затрат от других центров затрат [4, с. 287].

Одним из способов управления результатами является организация анализа безубыточности производства и сбыта продукции. [3, с. 27]

Для проведения анализа безубыточности ООО «Заря» нами рассмотрены данные по реализации надоя молока, скота и птицы в живой массе, мяса скота.

Результаты анализа свидетельствуют, что при надое молока меньше 25% (1270,94 тыс. литров) организация будет находиться в зоне убытка. Тем не менее, при надое 1270,94 тыс. литров молока и получаемой при этом выручке 20033,33 тыс. рублей, организация будет находиться в точке безубыточности. Организация за 2013 год имела надой в размере 3682,2 тыс. литров, а выручка составила 58041 тыс. рублей, т.е. данная отрасль является прибыльной.

При расчете исходных данных, для составления графика безубыточности реализации живого скота за 2013 год выяснилось, что цена за 1 килограмм живого веса занижена практически в 10 раз, тем самым не покрываются при реализации затраты на производство. Организация несет убыток от данной деятельности. Это напрямую связано с низкой ценой, устанавливаемой на 1 кг живого веса крупнорогатого скота, поставляемого в агрохолдинг предприятия «Равис».

Так, при расчете исходных данных для построения графика безубыточности по реализации мяса за 2013 год, установлено, что цена на 1 кг продукции в 2 раза меньше чем затраты на производство данной продукции.

Расчет безубыточности деятельности ООО «Заря» выполнен по растениеводству исходя из данных отчета «Сведений о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» [5].

Таблица 3 – Исходные данные по растениеводству ООО «Заря»

Показатели	2011 год	2012 год	2013 год
Реализовано продукции, тыс. кг	7164.2	2487.6	4878.4
Цена единицы продукции, руб.	3.98	8.71	3.96
Выручка от реализации, тыс. руб.	28542	21662	19332
Постоянные затраты, тыс. руб.	13852	8600	7124
Переменные расходы на единицу продукции, тыс. руб.	1.323107	0.09	0.09
Переменные расходы на весь выпуск продукции, тыс. руб.	9479	10371	7598
Маржинальная прибыль	19063	11291	11734
Маржинальная рентабельность	0.67	0.52	0.61
Ставка маржинальной прибыли	2.66	8.62	3.87

Ставка маржинальной прибыли изменяется от 2,66 до 3,87, что подтверждает вывод о необходимости создания четкой системы учета и контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в рамках управленческого учета.

Важность совершенствования управления затратами на производство подтверждается расчетом влияния показателей затрат на величину конечных результатов предприятия. Управленческий учет – это интегрированная система сбора, обработки и представления аналитической информации внутренними пользователями для оптимизации деятельности предприятия и координации его будущего развития.

Список используемой литературы

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый, управленческий) учет: учебник/ Н.П. Кондраков – Москва : Проспект, 2011. – 504 с.
2. Попова, Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова. – М. : Финансовый менеджмент, 2010. – 300 с.
3. Системный анализ в качестве необходимого условия выработки обоснованных управленческих решений сложных экономических систем /Т.И. Бухтиярова, А.А. Якушев – АПК: регионы России. 2013 №2. – 47 с.
4. Чая, В.Т. Управленческий учет : учебное пособие / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М. : Эксмо, 2010. – 480 с.
5. Отчет ООО «Заря» – «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства» за 2011-2013 годы.
6. Российский статистический ежегодник. 2013 – М., Росстат, 2013. – 717 с.
7. Демьянов, Д.Г. Обоснование ключевых параметров инвестиционной политики в системе бытового обслуживания / Д.Г. Демьянов // Научно-практический и аналитический журн. Региональная экономика : теория и практика. – 2011. – №44 (227). – С. 25-31.