Управленческий учет и менеджмент организации: проблемы взаимодействия

Татаринова Мария Николаевна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры «Бухгалтерский управленческий учет» ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет», Ставрополь
(E-mail: vetrovamn@yandex.ru)

МОДЕЛЬ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРОДУКЦИИ ОЗИМЫХ ЗЕРНОВЫХ

Аннотация. В статье рассматривается учетная модель управления затратами продукции озимых зерновых, ориентированная на своевременное принятие управленческих решений посредством определения взаимосвязи и взаимозависимости между такими категориями как цена, затраты организации, объем и структура реализации продукции. Представленная модель организации учета затрат и выпуска продукции растениеводства на счетах управленческого учета позволяет осуществить учет и контроль затрат в момент их осуществления, выявить отклонения до завершения процесса производства, увязать результаты деятельности каждого центра ответственности и предприятия в целом, осуществить оперативный контроль, анализ и планирование.
Ключевые слова: затраты, выпуск продукции, сельское хозяйство, безубыточность производства

Сельскохозяйственное производство всегда было рискованным в плане получения высокой урожайности. Рост и развитие культур могут сдерживать многие факторы окружающей среды, включая неблагоприятную температуру, недостаточную сумму активных температур за вегетационный период, недостаток влаги и света, короткая продолжительность дня, а также физические и химические свойства почвы. Кроме того, урожай озимых зерновых может быть ограничен такими погодными явлениями, как заморозки, стрессы из-за высокой температуры в критические периоды развития растения и пр. Специалисты не могут полностью управлять этими факторами. Поэтому, даже при условиях высокоэффективной организации производства сельскохозяйственные организации имеют риск недополучения значительной суммы прибыли, по причинам не

зависящих от предприятия. При этом зачастую у хозяйств отсутствует альтернативный вариант получения прибыли, что приводит к ухудшению финансового состояния.

Одним из рычагов управления на который нужно и можно влиять руководству сельскохозяйственных организаций является изучение динамики затрат на производство за отчетный период, с целью выявления путей и источников их снижения, а также увеличения прибыли.

Анализируя порядок группировки затрат на производство продукции озимых зерновых в сельскохозяйственных организация можно сказать, что система учета затрат ориентирована на учет фактических полных затрат, а практика применения модели "директ-костинг" не находит применения.

Главным недостатком в действующей методике учета затрат в сельскохозяйственных организациях является не соответствие величины реальных расходов, приходящейся на отдельные виды производимой продукции. Причиной тому является распределение значительной суммы косвенных расходов на конечные носители затрат способами, далекими от оптимальных. Сложившаяся ситуация во многом объясняется как незаинтересованностью руководства сельскохозяйственных организаций в информации о понесенных затратах по видам продукции или в иных аналитических разрезах с целью возможного сокращения себестоимости, так и консервативностью самих бухгалтеров. Все это свидетельствует об отсутствии эффективной системы управления затратами в сельскохозяйственных организациях и, как следствие, о низком качестве управленческих решений, принимаемых на основе несвоевременной информации о полной себестоимости продукции, которая не позволяет проследить зависимость затрат от объемов производства.

Полная себестоимость видов продукции озимых зерновых на сегодняшний день определяется как стоимостная оценка используемых в процессе производства видов продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и продажу продукции, произведенные всеми подразделениями.

Таким образом, себестоимость 1 ц основной продукции определяется способом прямого расчета, т. е. делением общей суммы затрат с учетом незавершенного производства на начало и на конец периода на количество полученной основной продукции[1].

Следует отметить, что во многих сельскохозяйственных организациях Ставропольского края при исчислении себестоимости не учитывается побочная продукция (солома), так как сельскохозяйственная техника не приспособлена для ее получения (отсутствуют копнители), отсутствует специализированная техника (прессы), нет места для ее хранения. Ввиду не развитости отрасли животноводства хозяйство считает нецелесообразным получение побочной продукции.

Фактическая себестоимость 1 ц основной продукции зерновых культур анализируемого предприятия представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Производственно-экономические показатели озимых зерновых

Наименование показателей	Ед. изме-рения	Озимая пшеница			Озимый ячмень		
		2012	2013	2013 в % к 2012	2012	2013	2013 в % к 2012
Производство сельхоз продукции	тонн	17552	27684	157,7	1956	8591	в 4,4 раза
Урожайность	ц/га	27,0	41,8	154,8	29,0	57,0	196,6
Производственные затраты	тыс. руб.	89751	138597	154,4	15992	36024	в 2,2 раза
Производственная себестоимость 1 тонны	руб.	5113,4	5006,4	97,9	8175,9	4193,2	51,3
Продано продукции	т	16021	24649	153,9	1427	2807	196,7
Цена продажи за тонну	руб.	8162	7275,2	89,1	4998,0	5383,1	107,7
Выручка от продажи сельхоз продукции	тыс. руб.	130766	179325	137,1	7131	15110	в 2,1 раз
Себестоимость продаж	тыс. руб.	86053	136103	158,2	11744	14329	122,0
Прибыль (убыток) от продаж	тыс. руб.	44712	43222	96,7	(4612)	781	(16,9)
Рентабельность продаж продукции, %	%	52	31,8	61,1	-39,3	5,5	(13,9)

Рассмотрим возможности учета затрат при применении

методики «директ-костинг».

Данная методика призвана помочь руководителю организации в принятии множества управленческих решений посредством определения взаимосвязи и взаимозависимости между такими категориями как цена, затраты организации, объем и структура реализации продукции, то есть дает возможность установить точку безубыточности производства.

Как средство расчета безубыточности производства является методика анализа соотношения «затраты-объем-прибыль» [2].

В основе методики анализа безубыточности как и в системе «директ-костинг» лежит деление производственных затрат на постоянные и переменные [3].

Рассмотрим расчет точки безубыточности производства озимых пшеницы и ячменя на исследуемом сельскохозяйственном предприятии. Определим наиболее наглядным графическим методом для данных, указанных в таблице 2, объем продаж, при котором организация будет работать безубыточно.

Таблица 2 – Данные для расчета точки безубыточности озимых зерновых

№ п/п	Показатели	Значение	
		озимая пшеница	озимый ячмень
1	Объем продаж, т	24649	2807
2	Продажная цена за тонну, руб.	7275,2	5383,1
3	Выручка от продажи, тыс. руб.	179325,18	15110,41
4.	Постоянные затраты, тыс. руб.	27544,14	437,40
5.	Переменные затраты на 1 т, руб.	4404	497,4
6.	Переменные затраты, тыс. руб.	108559,10	13961,72
7.	Совокупные затраты, тыс. руб.	136103,24	14329,16
8	Маржинальный доход, тыс. руб.	70766,08	1148,69
9.	Чистая прибыль, тыс. руб.	43221,94	711,29
10.	Эффект производственного левериджа (п.8/п.9)	1,64	1,61

Построим график безубыточности для озимой пшеницы:

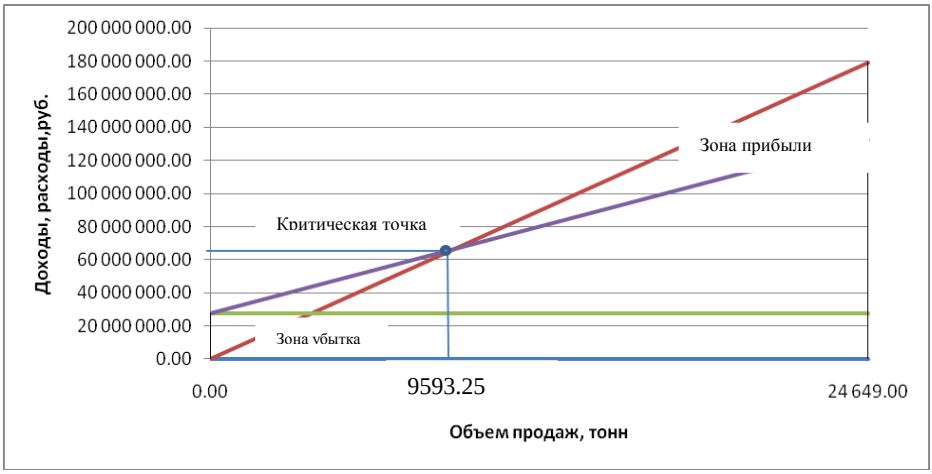

Рисунок 1 – График безубыточности озимой пшеницы

1. По оси OX отражаются величины объемов продаж, тонн.

2. По оси OY отражается объем выручки от продаж и затраты, тыс. руб.

3. Линия Y_3 соответствует постоянным затратам, равным 27544,140 руб., окрашена зеленым цветом.

4. Линия выручки от продаж окрашена красным цветом и вычисляется по формуле $Y_1 = 7275{,}2X$.

5. Линия совокупных затрат Y_2 пересекает линию выручки в точке, называемой точкой безубыточности, в которой объем реализованной продукции равен 9593,25 т., а выручка составляет 69792812,40 руб., она окрашена фиолетовым цветом и вычисляется по формуле $Y_2 = 27544140 + 4404X$.

6. Треугольная зона, ограниченная линией совокупных затрат, линией выручки и лежащая ниже точки безубыточности, называется зоной убытков, а лежащая выше точки возникновения прибыли – зоной прибыли [4].

Соотношение критического объема продаж и реального можно представить на рисунке 2.

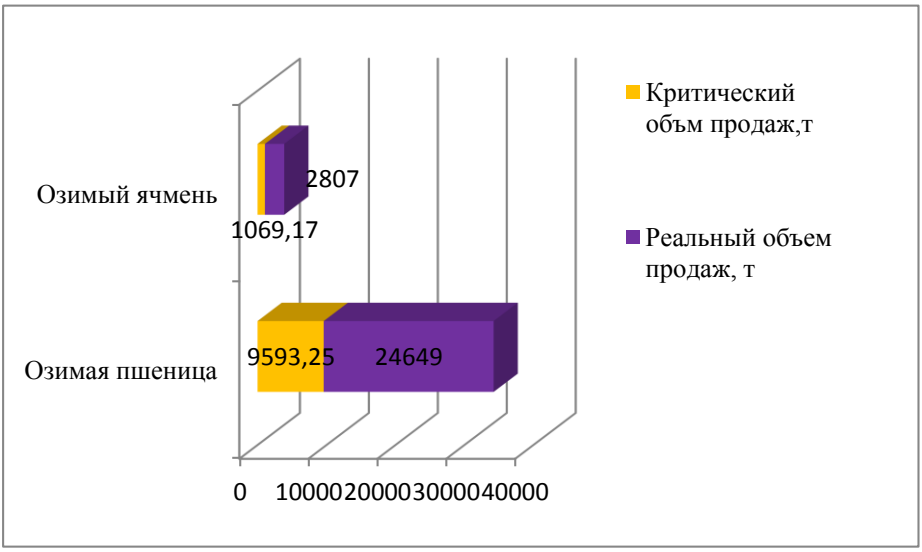

Рисунок 2 – Уровень маржи безопасности

Используя механизм производственного левериджа, можно спрогнозировать изменение прибыли исследуемой организации в зависимости от изменения выручки, а также определить точку безубыточной деятельности. Для нашей организации эффект производственного левериджа, для пшеницы составляет 1,64 единиц, для ячменя – 1,61 единиц (таблица 2). Это означает, что при снижении выручки организации от продажи пшеницы на 1%, прибыль сократится на 1,64% и 1,61% соответственно [5]. Выявленное значение эффекта производственного левериджа можно применять для прогнозирования изменения прибыли в зависимости от изменения выручки предприятия. Для этого используют следующую формулу:

$$Эпл = \frac{\Delta П}{\Delta В} \quad (1)$$

где ΔП — изменение прибыли, %; ΔВ— изменение выручки, %[5].

На основании формулы (1) построим прогноз изменения прибыли. Например, при сокращении выручки организации на 10% (179325,18 – 179325,18 × 10 /100= 100161392,66 тыс. руб.), прибыль сократится на 16,4% (43221,94 – 43221,94 × 16,4 / 100= 36133,54 тыс. руб.).

Показатель производственного левериджа помогает оптимизировать систему управления затратами и прибыли в

любой организации. Однако специфика отрасли растениеводства сельского хозяйства предполагает наличие ряда изменений.

Расчет порога безубыточности по объему производства в этой отрасли не всегда продуктивен, так как часто не несет в себе информацию об эффективности проекта. Это связано с сезонностью производственного процесса. Более стабильными, являются показатели структуры сельскохозяйственного производства и его объемов.

Поэтому для данных организаций определение порога безубыточности необходимо проводить не по объему производства за определенный период, а по урожайности культур, рассчитанной для определенной структуры посевных площадей и сложившейся структуры цен и затрат [6,7].

Для этого постоянные издержки на весь объем продукции нужно заменить на постоянные затраты в расчете на один гектар площади посева культуры. Для отрасли растениеводства формула порога безубыточности будет иметь следующий вид:

$$X = \frac{\text{Постоянные затраты на 1 га площади посева культуры}}{\text{Цена продаж} - \text{Переменные затраты на 1 ед. продукции}} \quad (2)$$

где X – точка безубыточности, ц на 1 га

Таблица 3 – Методика расчета порога безубыточности по урожайности культур

Наименование	Площадь пашни, га	Цена продаж, руб.	Постоянные затраты, руб.	Постоянные затраты на 1 га, руб.	Удельные переменные затраты, руб.	Точка безубыточности, т/га
1	2	3	4	5=4/2	6	7=5/(3-6)
Пшеница	6620	7275,2	2754140	4160,75	4404	1,4
Ячмень	1507	5383,1	437400	290,25	4974	0,7

Такой подход позволит определить минимальную урожайность, которая при сложившейся структуре производства, существующем уровне цен на продукцию, технику и сырье, а также при существующей технологии обеспечит безубыточность производства.

Что успешно применять данную систему группировки и учета затрат сельскохозяйственным организациям необходимо пересмотреть используемый план счетов.

Учет затрат и выхода продукции растениеводства сельскохозяйственные организации ведут на активном,

калькуляционном, затратном счете 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство». По дебету субсчета учитывают затраты на производство с расшифровкой по статьям, по кредиту – выход основной, сопряженной и побочной продукции. В течение года записи по дебету и кредиту производят нарастающими суммами.

На исследуемых нами сельскохозяйственных предприятиях система аналитического учета затрат на производство озимой пшеницы организована классическим образом по видам производимой продукции:

1. Озимые зерновые культуры.
2. Яровые зерновые культуры.
3. Технические культуры.
4. Незавершенное производство.

На наш взгляд, организацию учета на счетах управленческого учета возможно осуществлять с использованием 30-х и 20-х счетов методом двойной записи. Так, на счетах 30-34 предлагается вести учет по элементам затрат, на 35 и 37 счетах - по прямым и косвенным затратам в разрезе технологических процессов и полей, 38 счет предназначен для обособленного учета отклонений на каждой стадии технологического процесса. Косвенные переменные затраты ежемесячно списываются на счет 20 пропорционально базе, индивидуальной для каждой группы косвенных расходов. Организация аналитического учета на предлагаемых счетах представлена на рисунке 3.

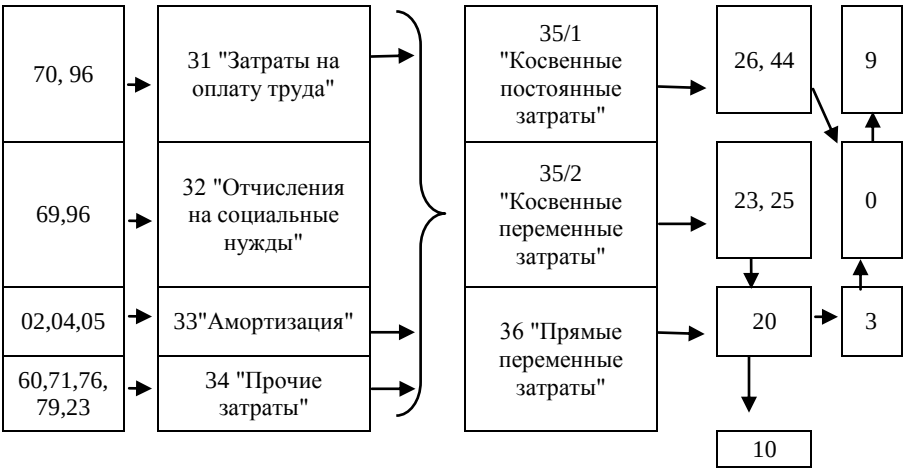

Рисунок 3 - Схема организации учета затрат и выпуска продукции растениеводства на счетах управленческого учета

Представленная схема организации учета затрат и выпуска продукции растениеводства на счетах управленческого учета позволяет решить следующие задачи:

– осуществить учет и контроль затрат в момент их осуществления;

– выявить отклонения до завершения процесса производства;

– увязать результаты деятельности каждого центра ответственности и предприятия в целом;

– осуществить оперативный контроль, анализ и планирование.

Список литературы:

1. Российская Федерация. Министерство сельского хозяйства. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792 / [Электронный ресурс]: утв. Приказом Министерства сельского хозяйства РФ // Консультант Плюс. – Режим доступа: http: // www.consultant.ru / poisk / 27.04.2014 /

2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. – 2005. Сер. Высшее финансовое образование (4-е изд., стер.)

3. Костюкова Е. И. Система «Директ-Костинг» в ценовой политике сельскохозяйственных организаций / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2010. - № 3. - с. 31-35

4. Манжосова И. Б. Анализ безубыточности как инструмент планирования и принятия управленческих решений в крестьянском (фермерском) хозяйстве / И. Б. Манжосова // Университетская наука - региону: сб. науч. тр. по материалам 70-й юбилейной научно-практической конференции / СтГАУ. - Ставрополь, 2006. - С. 47-50

5. Татаринова М.Н., Гришанова С.В. ABC-XYZ-анализ как эффективное средство управления затратами // Kant. 2012. № 1. С. 29-31.

6. Бобрышев А.Н., Ельчанинова О.В., Костюкова Е.И. Совершенствование методических подходов к анализу финансового состояния сельскохозяйственных организаций // Экономика

сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2009. № 11. С. 65-70.

7. Дебелый Р.В., Ельчанинова О.В., Бобрышев А.Н. Мониторинг и диагностика финансового состояния сельскохозяйственных организаций ставропольского края // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 9. С. 26-30.

Management accounting and company management: Interaction problems

Maria N. Tatarinova,
Candidate of economic Sciences, associate
Professor of "Accounting management accounting"
Federal state educational institution of higher professional
education"Stavropol state agrarian University"
(E-mail: vetrovamn@yandex.ru)

COST MANAGEMENT MODEL OF THE WINTER GRAIN PRODUCTION

In article the registration model of management by expenses of production winter grain, focused on timely adoption of administrative decisions by means of interrelation and interdependence definition between such categories as the price, organization expenses, the volume and structure of realization of production is considered**.** Presents a model of cost accounting and production of plant growing on the accounts management accounting allows to carry out account and control of costs at the moment of their implementation, identify deviations prior to the completion of the production process, to link the performance of each of responsibility centers and enterprises in General, to carry out operational control, analysis and planning.

Key words: costs, output, agriculture, profitability of production

References:

Russian Federation. Ministry of Agriculture. Methodical recommendations about accounting of expenses for production and calculation of product cost (works, services) in the agricultural organizations: утв. the order of the Ministry of Agriculture of the Russian Federation of June 6, 2003 No. 792 / [An electronic resource]: утв. Order of the Ministry of Agriculture of the Russian Federation//Consultant Plus. – Access mode: http: // www.consultant.ru/poisk/27.04.2014 /

Vakhrushina M. A. Bukhgaltersky management accounting: studies. for students of the higher education institutions which are training on economic specialties/M of A. Vakhrushina. – 2005. Ser. Higher financial education (4th ed., erased.)..

Kostyukova E. I. Direkt-Kosting system in price policy of the

agricultural organizations / E. I. Kostyukova, A. N. Bobryshev//Accounting in agriculture. – 2010. # 3. – p. 31-35

Manzhosova I. B. The profitability analysis as the instrument of planning and adoption of administrative decisions in country (farmer) economy / I. B. Manzhosova//University science - to the region: сб. науч. тр. on materials of the 70th anniversary scientific and practical conference / STGAU. - Stavropol, 2006. - Page 47-50

Tatarinova M.N., Grishanov S.V. AVS-XYZ-analiz as effective remedy of management of expenses//Kant. 2012. #1. Page 29-31.

Bobryshev A.N. Elchaninova O.V., Kostyukov E.I. Improvement of methodical approaches to the analysis of a financial condition of the agricultural organizations//Economy of the agricultural and processing enterprises. 2009. #11. Page 65-70.

Debely R.V., Elchaninov O.V., Bobryshev A.N. Monitoring and diagnostics of a financial condition of the agricultural organizations of Stavropol Krai//Economic analysis: theory and practice. 2010. #9. P. 26-30.