

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Татуева Ф.Б., к.э.н., доцент, кафедра
«Бухгалтерский учет»;
Абрегова М.К., к.э.н., доцент, кафедра
«Бухгалтерский учет»

Кабардино-Балкарский государственный сельскохозяйственный университет им. В.М.Кокова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Учетная информация, основанная на старых подходах к организации бухгалтерского учета, не позволяет в сложившихся рыночных структурах комплексно решать вопросы управления сельским хозяйством.

В настоящей работе с помощью экономических методов исследования разработаны теоретические положения применения управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях в рыночных условиях хозяйствования: уточнены вопросы организации управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности, даны предложения по их применению в сельскохозяйственной практике.

Основополагающей частью модернизации производственных процессов сельскохозяйственных организаций является учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности, используемый для контроля за работой внутрихозяйственных структурных подразделений.

В проведенных исследованиях центр ответственности определяется как область деятельности, наделенная правами и обязанностями руководителя определенного уровня управления. В распоряжение руководителя центра выделяются материальные, трудовые и финансовые ресурсы, за эффективность использования которых он несет персональную ответственность. В этой связи профессор В.Б. Ивашевич пишет, что «места затрат и центры ответственности – это разные понятия, что центр ответственности охватывает, как правило, несколько мест затрат и всегда предлагает необходимость учета не только издержек, но и объема деятельности» [2, с. 123].

По мнению профессора В.П. Паляя, до сих пор не сложилось однозначное определение и единообразное понятие центров затрат и центров ответственности в нашей и зарубежной практике учета и в специальной литературе. Однако при этом остается неясной характеристика понятий «место возникновения затрат», «места затрат». Местом возникновения затрат автор характеризует ту производственную ячейку, где возможно выявить размеры затрат, располагать учетной или отчетной информацией о них. Что касается «места затрат», то здесь характеристика может быть однозначной. Оно представляет собой место потребления ресурс-

сов, что в большинстве случаев соответствует рабочему месту. В некоторых работах места возникновения затрат, центров затрат и центров ответственности по существу отождествляются, что весьма спорно [7, с. 142].

На наш взгляд, места возникновения затрат необходимо рассматривать и определять прежде всего с производственных позиций, основываясь на том, что любые затраты ресурсов, – материальных и трудовых, – совершаются там, где происходит преобразование, видоизменение предметов труда, т.е. на рабочем месте.

Следовательно, местом возникновения затрат является каждое рабочее место, где осуществляются производственные операции и производственные процессы как определенная совокупность этих операций в стоимостной форме.

Места возникновения затрат могут совпадать с центром затрат лишь при определенных условиях, когда они обладают сходными характеристиками, как производственными, так и организационными, и учетными.

Центры затрат, рассматриваемые с производственных позиций, не отличаются от места возникновения затрат. Первичный центр затрат определяется тем, что в месте возникновения затрат потребляются все виды производственных ресурсов. Их взаимообусловленное потребление на рабочем месте позволяет характеризовать с производственных позиций места возникновения затрат в качестве первичного центра издержек (рис. 1).

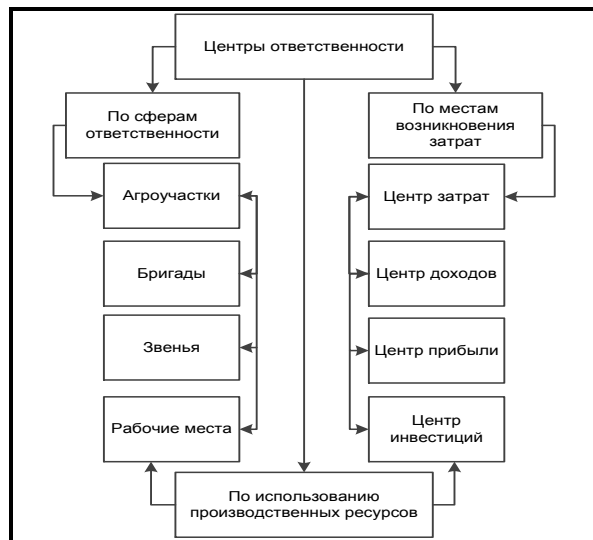


Рис 1. Модель построения центров ответственности в сельскохозяйственных организациях [8, с. 157]

Из этого следует, что на определенных уровнях организации производства и управления формируются группы затрат, связанных с производственным потреблением ресурсов сельского хозяйства, и выделяются ответственные работники и группы специалистов, которые, организуя и регулируя испол-

зование соответствующих видов ресурсов, должны нести ответственность за размеры подконтрольных им затрат. В этом заключается необходимость формирования центров затрат на всех уровнях организации и управления в разрезе ресурсов, определяющих производственный процесс: предметов труда, средств труда и рабочей силы.

Понятия места возникновения затрат, центров затрат и центров ответственности, по нашему мнению, в управленческом учете необходимо рассматривать с трех направлений их формирования – производственной, организационной и учетно-аналитической. Исходя из этого, могут быть выделены три формы организации центров ответственности.

1. Места возникновения затрат соответствуют рабочему месту и центру ответственности. В этом случае центр ответственности охватывает совокупность затрат не менее двух видов ресурсов, например, предметов труда и рабочей силы в первичном документе. Если первичный учет охватывает только один вид ресурсов, тогда рабочее место соответствует понятию просто места, а не центра ответственности.
2. Центр ответственности охватывает несколько мест возникновения затрат определенного вида ресурсов. Такой центр является первичным, охватывающим затраты одного вида ресурсов на нескольких рабочих местах. В качестве этого центра выступает, как правило, семейный подряд или индивидуальные аренды.
3. В центре ответственности сосредоточена совокупность затрат, обеспечивающих производственное потребление соответствующего вида ресурсов, определяемых на основе данных аналитического учета. Затраты на предметы труда, средства труда и рабочей силы обособляются в самостоятельные центры ответственности [8, с. 118].

Формирование производственных центров ответственности должно происходить на базе производственных подразделений – отделений (агроучастков), бригад, звеньев, арендных и семейных подрядов, крестьянских хозяйств и т.д. Каждый рабочий, бригадир, арендатор, кооператор, фермер и т.п. должен нести ответственность за использование тех материалов, которые он расходует в производственном процессе для выполнения производственного задания.

Центры ответственности за использование средств труда – сельскохозяйственной техники, станков, специальных приспособлений и других основных средств – целесообразно формировать в разрезе ремонтных мастерских, автопарка и других вспомогательных производств.

Первичным центром трудовых затрат и центром ответственности за соблюдение вклада каждого работника и использование фонда заработной платы может быть осуществлен контроль в производственных подразделениях. На уровне арендных коллективов и крестьянско-фермерских хозяйств могут быть определены центры ответственности за использование рабочей силы и материальных ресурсов, которые обусловлены ее применением в производственном процессе.

Наиболее реальный путь к достижению поставленной цели в управленческом учете – это установление взаимосвязи между всеми центрами ответственности. Практика ведения учета производ-

ственных затрат в сельском хозяйстве показывает, что одной из причин слабого внедрения управленческого учета является отсутствие единой методологии учета по местам их возникновения с одновременным получением свода затрат нарастающим итогом по центрам ответственности [1, с. 587].

В этой связи для целей применения управленческого учета по центрам ответственности проводится определенная структурно-производственная перестройка сельскохозяйственной организации. Применяются всевозможные варианты их объединения. Создаются комплексные укрупненные машинно-технологические станции, блочно-целевые производственные бригады, животноводческие фермы, агроучастки и цеха по переработке сельскохозяйственного сырья с замкнутым технологическим циклом производства. Внедряются индивидуальные и коллективные формы оплаты труда по конечным сельскохозяйственным продуктам с замкнутым и стадийным циклом производства. Объединяются разного рода малочисленные внутривозвращаемые единицы и звенья в сквозные и специализированные бригады, фермы, агроучастки и цеха с выполнением определенного объема работы производственного процесса.

Изменения, происходящие в организации производства и труда в условиях рынка, объективно требуют совершенствования методологии формирования затрат по центрам ответственности. В настоящее время нередко при внедрении управленческого учета в структурных подразделениях сельскохозяйственных организаций продолжают действовать по инерции, с использованием преимущественно объемных показателей производственного процесса. В этом отношении заслуживает одобрения фактор рационального использования трудовых затрат. Однако для оценки результатов деятельности центров ответственности наиболее подходит маржинальный подход.

В этой связи возникает вопрос о возможности практического получения системным путем из источников управленческого учета информации о формировании производственных затрат на уровне бригады, фермы, агроучастка и других подразделений организации.

Выделяют два вида направлений формирования затрат по центрам ответственности.

Первое направление – при невысоком уровне механизации и автоматизации производственных процессов центров ответственности сельскохозяйственной организации затрудняется формирования затрат в локальном уровне. Поэтому объектом формирования производственных затрат выступает обособленный центр. Здесь все затраты центров ответственности группируются по целевой направленности в разрезе укрупненных позиций расходов. Объектами контроля затрат выступают нормы и нормативы расхода производственных ресурсов на выполнение отдельных видов работ и оказание услуг. Отклонения от норм, не документированные по целевым направлениям затрат, локализируются пропорционально нормам.

Второе направление – учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности формируется по прямым затратам. Однако группировка затрат по местам их возникновения производится внесистемно на основании выборки первичных учетных документов, а косвенные затраты распределяются по зависящим факторам от результатов деятельности центров ответственности.

Исследование методологии формирования производственных затрат по центрам ответственности показывает, что применение управленческого учета во внутрихозяйственных структурных подразделениях зависит от характера и технологии обеспеченности учетной информацией каждого центра ответственности. Характер и технология учетной информации о формировании производственных затрат в свою очередь определяются принципами организации производства и труда и их особенностями. С другой стороны, получение учетной информации о формировании производственных затрат требует определения результатов деятельности центров ответственности. Это еще раз убеждает в необходимости сочетания элементов производственных затрат и результатов деятельности каждого центра ответственности. Таким образом, решение проблемы формирования производственных затрат взаимосвязано с определением конечных результатов деятельности центров ответственности (рис. 2).

И в заключение можно констатировать, что главным критерием оценки деятельности внутрихозяйственных подразделений выступают конечные результаты работы центров ответственности. При этом наиболее эффективным условием является организация управленческого учета на основе принципа последовательного формирования доходов подразделений путем организации контроля по местам возникновения затрат с последующей их аккумуляцией по центрам ответственности.

Литература

1. Абазова Ф.М. и др. Современные системы калькулирования себестоимости и учетная политика в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета [Текст] / Ф.М. Абазова, М.К. Абрегова, Ф.Б. Татуева // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №5-1. – С. 585-589.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Юрист, 2009. – 678 с.
3. Керимов В.Э. Теория и практика организации управленческого учета на производственных предприятиях [Текст] : науч. изд-е / В.Э. Керимов. – М. : Маркетинг, 2001. – 328 с.
4. Кизилов А.Н. Нормативно-правовое регулирование управленческого учета в РФ [Текст] / А.Н. Кизилов, Д.В. Богатый // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №18.
5. Курманова А.Х. Концептуальные подходы к формированию систем управленческого учета в организациях [Текст] / А.Х. Курманова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №28.
6. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности [Текст] / В.Е. Ластовецкий. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
7. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : ИМФРА-М, 2009. – 279 с.
8. Раметов А.Х. Модель управленческого учета в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / А.Х. Раметов. – М. : Бухгалтерский учет, 2011. – 256 с.
9. Хоружий Л.И. Управленческий учет и анализ затрат на качество в организациях агросферы [Текст] / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2013. – №8.
10. Шашкова И.Г. Систематизация затрат для целей управления в сельскохозяйственных организациях [Текст] / И.Г. Шашкова, И.И. Борычева // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2009. – №9.
11. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] : пер. с польского / А. Яругова ; предисл. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 247 с.

Ключевые слова

Места возникновения затрат; центры ответственности; центры затрат; первичный центр затрат; производственные центры ответственности; модель построения центров ответственности в сельскохозяйственных организациях; модель формирования затрат и результатов деятельности по центрам ответственности.

Абрегова Мира Кашифовна

Татуева Фатима Борисовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность проблемы. Организационная структура предприятия в последние десятилетия стала формироваться с учетом производства определенного типа продукции или услуг и соответствующих им функциональных служб, в соответствии с которыми определяется место каждого структурного подразделения с точки зрения делегирования ему определенных полномочий и ответственности. Количество центров ответственности определяется, исходя из учета определенных правил формирования подразделений и степени важности данного подразделения в деятельности предприятия. Структура предприятия представляет собой сложную систему, состоящую из совокупности взаимосвязанных подразделений. Независимо от размера структурных подразделений в управленческом учете выделяют определенные центры ответственности, для которых определяются показатели, оценивающие результаты деятельности, статьи контролируемых затрат, формы отчетности.

Таким образом, построение системы организационного обеспечения управленческого учета базируется на концепции децентрализованного управления и выделения в рамках организационной структуры предприятия так называемых центров ответственности.

Научная новизна и практическая значимость. В статье уточнены вопросы организации управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности, также даны конкретные предложения по их применению в сельскохозяйственных предприятиях.

Замечания. Целесообразно рассмотрение в последующих научных исследованиях практического применения предложенной модели формирования затрат и результатов деятельности по центрам ответственности.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Шафиева Э. Т., к.э.н., доцент кафедры «Статистика, экономический анализ и информационные технологии» ФГПОУ ВО «Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет им. В.М. Кокова».