

2.7. К ВОПРОСУ ОБ УЧЕТЕ ЗАТРАТ ПО СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-КОСТИНГ В ПТИЦЕВОДСТВЕ

Тхамокова С.М., к.э.н., доцент, кафедра
«Бухгалтерский учет»;

Кармокова Х.Б., к.э.н. доцент, кафедра
«Бухгалтерский учет»;

Шогенова М.Х., к.э.н. доцент, кафедра
«Бухгалтерский учет»

Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет им. В.М. Кокоева, г. Нальчик

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Авторы статьи сосредоточили свое внимание на исследовании применения директ-костинга как системы калькулирования неполной себестоимости. Исследователи пришли к выводу о том, что система учета затрат и калькулирования директ-костинг заостряет внимание руководителей организации на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) по организации в целом и по видам продукции. Она позволяет учитывать продукцию с большой прибылью, чтобы перейти в основном на ее производство.

В большей или меньшей степени процесс реформирования сельского хозяйства в Российской Федерации затронул и весь агропромышленный комплекс (АПК) в целом, и его отдельные отраслевые структуры. Одной из первых он отразился на птицеводческой отрасли, которая оказалась одной из самых уязвимых.

При детальном рассмотрении и анализе состояния этой отрасли выяснилось следующее. Как оказалось, в птицеводстве сильнее всего проявляются – и нарастают – кризисные явления. Именно эта отрасль сельскохозяйственного производства оказалась наиболее уязвимой, поскольку ее экономичное развитие сильнее всего зависит от стоимости приобретаемых ресурсов, а это, прежде всего комбикорма, энергетические и другие материальные ресурсы. Фактически – и это отражает проведенный анализ – компании, которые сосредоточили свои усилия на птицеводстве, фактически оказались один на один со стихией рынка.

Из этого следует, что предприятия промышленно-го птицеводства в рыночных условиях хозяйствования должны сосредоточить свои усилия на внедрении и грамотном использовании современных методов управления. И наиболее актуальным при этом становится выбор эффективной системы учета затрат, ведь именно она способна существенно сократить расходы организации.

Директ-костинг – одна из таких систем, которая отличается тем, что, самое главное, позволяет осуществить разделение затрат на переменные и постоянные. Из этого следует упрощение учета и оперативность получения данных о прибыли, в чем и заключается ценность такого разделения.

Разработать метод точного распределения расходов довольно сложно: простая экономическая логика подсказывает, что расходы, которые в одном случае будут являться переменными, в другом вполне могут быть постоянными. Отказ от распределения постоянных расходов (а они обязательно содержат элемент

субъективности) позволяет избежать использования условных баз или коэффициентов распределения. Вместе с тем, именно с постоянными расходами связаны сложности в учете, поскольку именно их неправильное распределение по производству отдельных продуктов или по производственным подразделениям может привести к искажению реальной картины соотношения доходов и расходов предприятия.

Как известно, главная особенность директ-костинга состоит в соединении финансового и производственного учета. При использовании директ-костинга и бухгалтерский учет, и отчетность, формируемая в организациях, основаны на использовании возможности систематического анализа и проверки данных. Как правило, происходит это по схеме расходы – объем – прибыль.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что директ-костинг должен найти свое применение именно в птицеводстве как отрасли сельскохозяйственного производства, поскольку период производства отличается большой продолжительностью во времени [1, с. 68].

Но эта система не лишена и недостатков, и довольно существенных. Главным мы можем назвать такой момент: в большинстве случаев на обоснованности решений, принимаемых руководством компании, негативно сказывается неразвитость системы аналитических показателей и неадекватность подходов к формированию учетной информации.

В последнее время происходит объективный процесс интегрирования методов управления в единую систему управленческого учета, в роли которой вполне может выступать директ-костинг, который можно использовать и в сельскохозяйственном производстве вообще, и в птицеводстве в частности. Опираясь на учетный, аналитический и управленческий потенциал директ-костинга, можно утверждать, что эту систему можно считать оптимальной для птицеводческих предприятий, поскольку она одновременно и элемент системы управления, и подсистема управленческого учета.

Использование директ-костинга позволяет решить несколько задач:

- создание и практическое применение нетрадиционных систем получения информации о затратах;
- использование новых методик калькулирования себестоимости;
- облегченный подсчет финансовых результатов работы компании;
- применение методов анализа и контроля;
- создание управленческих решений.

Применение системы директ-костинг также способно предоставить руководству сельскохозяйственного предприятия, в том числе птицеводческого, возможность использовать нетрадиционные решения и нетривиальные подходы к управлению компанией, доходами и, соответственно, расходами. Основные элементы управления, к которым специалисты относят маркетинговые исследования, учет затрат, финансовый анализ и производственное планирование, – все это объединяет анализ информации, полученной при использовании такого прогрессивного метода учета затрат, как директ-костинг.

Как научную новизну исследования можно отразить теоретико-методологическое обоснование и

практическую разработку учетно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений в сельскохозяйственных предприятиях, в том числе в отрасли птицеводства.

Специалисты отмечают, что при использовании директ-костинга процесс (и это одна из особенностей системы учета затрат директ-костинг) создания такого важного документа, как отчет о прибылях и убытках, проходит несколько стадий. Первая из них – расчет производственного маржинального дохода, затем следует расчет дохода в целом, а на финальной стадии – получение суммы чистого дохода.

С нашей точки зрения система бухгалтерского учета, которая применяется в птицеводческих хозяйствах, построена таким образом, чтобы получать информацию о деятельности прежде всего для целей налогообложения. Из этого следует главный недостаток системы учета по российским стандартам бухгалтерского учета – исходные данные невозможно использовать для оперативного управления отраслью.

Существующий учет, который ведется в птицеводческих хозяйствах России, – первичный, сводный и аналитический – позволил сделать вывод о том, что его современное состояние не требует его радикальной перестройки. Задачу, стоящую перед бухгалтерским учетом в птицеводческой отрасли, следует поставить по-другому: есть настоятельная необходимость извлечь пользу из сочетания существующей системы учета по главным ее элементам и вариантности способов учета по тем позициям, гибкости ко-

торых требует современный процесс принятия оперативных и тактических управленческих решений. Особого внимания к организации учета производственных затрат и калькулированию себестоимости продукции требует специфика птицеводческих организаций, в том числе в процессе внедрения передовых методов управления, к которым и относится директ-костинг. Информация учета в целом, который ведется на предприятиях отрасли, предоставляемая в настоящее время, вполне может быть использована при применении системы директ-костинг.

Рассмотрим систему учета затрат директ-костинг на практическом примере, а также попробуем обосновать целесообразность использования в управленческом учете птицеводческих предприятий элементов этой системы.

В СХПК «Ленинцы» затраты по птицеводству аккумулируют на счете 20 «Основное производство», субсчете 2 «Животноводство», аналитическом счете 3 «Птицеводство», субаналитическом счете 5 «Куры взрослые». Типовые бухгалтерские записи по учету птицеводства в СХПК «Ленинцы» за 2014 г. представлены в табл. 1. В табл. 2 рассмотрим модель учета затрат директ-костинг применительно к продукции птицеводства на этом предприятии. При рассмотрении этих материалов становится ясно видно, что переменные затраты (заработная плата производственного персонала, социальные отчисления, корма, услуги вспомогательных производств) в данной модели аккумулируются на субсчете 20-235 «Куры взрослые».

Таблица 1

ТИПОВЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО УЧЕТУ ПТИЦЕВОДСТВА В СХПК «ЛЕНИНЦЫ», 2014 г.

Руб.

Операции	Корреспонденция счетов		Сумма
	дебет	кредит	
Оплата труда птичниц	20-235	70	1071771
Социальные платежи	20-235	69	238922
Корма	20-235	10	2678368
Работы и услуги вспомогательных производств	20-235	23	719500
Общепроизводственные расходы	20-235	25	290600
Амортизация объектов основных средств, используемых в птицеводстве	20-235	02	226538
Собственные расходы по производству продукции птицеводства	90-2	20-235	78982
Общехозяйственные расходы	20-235	26	320760

Таблица 2

МОДЕЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПТИЦЕВОДСТВА С ПРИМЕНЕНИЕМ СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ ДИРЕКТ-КОСТИНГ В СХПК «ЛЕНИНЦЫ», 2014 г.

Руб.

Вид себестоимости	Затраты, включаемые в себестоимость	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма
			Дебет	Кредит	
Переменная себестоимость	Переменные	Оплата труда птичниц	20-235	70	1071771
		Социальные платежи		69	238922
		Корма		10	2678368
	Условно-переменные	Работы и услуги вспомогательных производств	20-235	23	719500
		Общепроизводственные расходы птицеводства		25-21	125200
	Условно-постоянные	Амортизация объектов основных средств, используемых в птицеводстве	20-235	02	226538
		Собственные расходы по производству продукции птицеводства	90-2	20-235	78982
Расходы по содержанию административно-управленческого персонала		25-22		165400	

Вид себестоимости	Затраты, включаемые в себестоимость	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма
			Дебет	Кредит	
	Постоянные	Общехозяйственные расходы	90-2	26	320760

При использовании директ-костинга сумма общепроизводственных расходов (290 600 руб.), разбивается на два аналитических счета. Первый – переменная часть (125 200 руб.) отражается на субсчете 25-21 «Общепроизводственные расходы птицеводства» и списывается на субсчет 20-235 «Куры взрослые». Второй – постоянная часть (165 400 руб.) отражается на субсчете 25-22 «Расходы по содержанию административно-управленческого персонала» и вместе с общехозяйственными расходами (320 760 руб.) списывается на уменьшение выручки от реализации продукции птицеводства на счет 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость».

При более детальном рассмотрении становятся ясно видны преимущества учета с использованием системы директ-костинг – он становится заметно проще и нагляднее. Среди основных из этих преимуществ можно назвать такие:

- упрощается нормирование, бухгалтерский учет, анализ, контроль;
- совершенствуется учет, анализ и контроль условно-постоянных, накладных затрат, так как в отчете за определенный период они выделяются отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на размер прибыли организации.

Основное достоинство системы учета затрат директ-костинг для промышленных предприятий отрасли птицеводства заключается в том, что на основе информации, формируемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению компанией. Самый основной плюс использования директ-костинга заключается в возможности проводить эффективную политику цен.

Специалисты отмечают также, что именно с применением директ-костинга тесно связаны такие важные для успешного функционирования предприятия моменты, как расчет и выбор всевозможных подходов к определению стоимости продукции и объемов продаж, а также и проведение демпинговой политики.

Важный аспект практического использования директ-костинга – проведение операционного анализа (по схеме расходы – объем – прибыль), который определяет такие важнейшие для управления организацией показатели, как порог рентабельности, запас финансовой прочности, сила воздействия операционного рычага.

Несомненными плюсами применения на практике метода учета затрат директ-костинг специалисты называют следующие аспекты:

- соответствующее требованиям предприятий птицеводства учетное информационное обеспечение управления затратами;
- существенное увеличение оперативности и достоверности принимаемых управленческих решений с использованием современных методов управления в условиях адаптации сельхозпредприятий к рыночным отношениям.

Специалисты в области управления отмечают также, что директ-костинг – это не только методом учета затрат, но и методом управления производством, такой вывод делают они на основе хорошей согласо-

ванности с операционным анализом. Применение директ-костинга позволяет расширить аналитические возможности учета, осуществить процесс тесной интеграции учета и анализа. Анализ поведения переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объемов производства позволяет гибко и оперативно принимать решения по управлению (в части установления цен, закупок материалов, кормов, энергоносителей и т.д.).

Метод директ-костинг и его использование на предприятиях позволяет совершенствовать учет с использованием центров ответственности. Например, специалисты отмечают, что на базе изучения практики сельскохозяйственного производства и теоретических аспектов использования директ-костинга вполне возможно организовать несколько их типов [2, с. 780]:

- подразделения контролируют затраты на содержание и функционирование центра – центр расходов;
- подразделения контролируют лимит расходов на продажу и объем выручки от продажи – центр доходов;
- подразделения контролируют те затраты, которыми могут управлять и доходы – центр прибыли;
- подразделения контролируют свои расходы, поступления и инвестиции – центр инвестиций.

Основная задача децентрализации управления и создания моделей центров ответственности заключается в совершенствовании хозрасчетных отношений в сельскохозяйственных организациях. Необходимо это для результативного управления производственной деятельностью подразделений с помощью постоянного соотнесения их фактических затрат с нормативными (в центрах затрат) или доходами (в центрах прибыли и инвестиций). Таким образом, важный методологический аспект организации и внедрения центров ответственности и их эффективной деятельности в условиях хозрасчетных (или, как отмечают специалисты, внутрихозяйственных рыночных) отношений – создание единой системы управления затратами и результатами деятельности подразделений (в этих случаях используется модель затраты – выпуск – результат).

Если вернуться к рассмотрению хозяйственной деятельности СХПК «Ленинцы», то для растениеводческого подразделения этого предприятия возможно создать центр расходов (рис. 1).

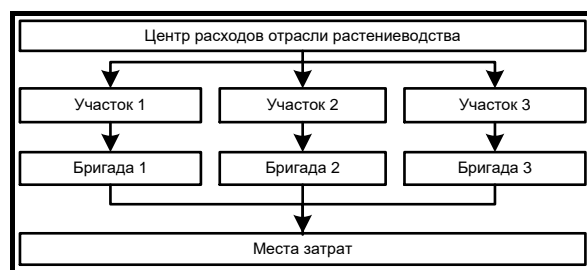


Рис. 1. Центр расходов отрасли растениеводства в сельскохозяйственной организации

Цель внедрения центров ответственности – оперативное, тактическое и стратегическое управление сельским хозяйством, объектами учета аналитических затрат. Таким образом, центры ответственности должны контролировать технологические процессы, переделы, фазы и традиционные объекты: сельскохозяйственные культуры, группы культур, элементы и статьи затрат, смешанные объекты.

В российской и зарубежной экономической науке, международной практике управленческого учета применяются несколько методов учета затрат:

- метод поглощения (absorption costing);
- метод учета переменных издержек (variable costing);
- учет маржинальных издержек (marginal costing);
- учет затрат по функциям (activity based costing) и др.

Предприятия сельского хозяйства могут использовать любую из них в зависимости от специфики собственного производства, причем специалистам в области управления хорошо известно, что идеальных систем не существует, каждая из них отличается своими достоинствами и недостатками. Руководству промышленных предприятий после детального изучения каждой из систем учета предстоит сделать собственный выбор. Изучив особенности систем учета и оценив выгоды и недостатки их применения, специалистам в области управления следует максимально эффективно использовать положительные и тем самым реализовывать заложенные в них преимущества.

Литература

1. Воротынцева С.А. Использование системы «директ-костинг» в управлении птицеводческими предприятиями [Текст] / С.А. Воротынцева // Социально-экономическое развитие региона: опыт, проблемы, поиск : мат-лы межрегион. науч-практ. конф. – Липецк : ЛКИ, 2004.
2. Тхамокова С.М. Система управления затратами – инструмент достижения стратегических целей предприятий АПК [Текст] / С.М. Тхамокова, А.Х. Темрокова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №12-2. – С. 777-782.

Ключевые слова

Директ-костинг; расходы; отчетность; маржинальный доход; птицеводство.

Тхамокова Светлана Мугадовна

Кармокова Хаишат Башировна

Шогенова Марина Хасанбиевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Статья выполнена на актуальную для сельскохозяйственных производителей тему. В настоящее время, когда происходит объективное интегрирование методов управления в единую систему управленческого учета, предоставляется возможность использования на птицеводческих предприятиях элементов западной системы директ-костинг. Опираясь на ее учетные, аналитические и управленческие возможности, можно утверждать, что она является оптимальной и эффективной для предприятий, поскольку одновременно является элементом системы управления и подсистемой управленческого учета. Она решает задачи создания и освоения на практике новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применения новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений. Она дает возможность неоднозначного подхода к решению задач управления птицеводческим предприятием. Анализ информации, полученной при использовании системы директ-костинг, сводит воедино маркетинговые исследования, учет затрат, финансовый анализ и производственное планирование.

Научная новизна и практическая значимость. Научная новизна исследования состоит в теоретико-методологическом обосновании и практической разработке учетно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений в птицеводстве на базе системы директ-костинг. Практическое значение работы состоит в том, что использование разработанных предложений позволит организовать адекватное учетное информационное обеспечение управления затратами в птицеводстве, повысить оперативность и достоверность принимаемых управленческих решений с применением современных методов управления в условиях рыночной экономики.

Заключение: статья написана грамотным научным языком, в работе прослеживается логическая структура. Материал статьи оформлен в соответствии с существующими требованиями, предъявляемыми к статье такого рода.

Считаю, что данная работа имеет научную и практическую значимость и может быть опубликована в открытой печати.

Тогузаев Т.Х., д.э.н., заведующий кафедрой «Экономика» Кабардино-Балкарского государственного аграрного университета им. В.М. Кокоева, г. Нальчик.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ