

ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Ю. А. Игошина, ст. преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», НГИЭИ

Аннотация. В статье рассматриваются и сравниваются методы учета расходов и доходов в системе управленческого учета в сельскохозяйственных организациях, выявляются достоинства и недостатки метода учета фактических затрат, нормативного метода, «стандарт-кост», «директ-костинг» и учета по центрам ответственности. Предложена методика учета «директ-костинг» и по центрам ответственности, и местам формирования затрат отрасли растениеводства.

Ключевые слова: расходы, доходы, сельскохозяйственные организации, «стандарт-кост», «директ-костинг», центр ответственности и места формирования затрат.

Для успешного управления предприятием в целом и его отдельными подразделениями руководству необходима своевременная, точная и достоверная информация о расходах и доходах организации. Получить которую возможно посредством ведения управленческого учета. Управленческий учет позволяет собирать информацию о затратах на производство продукции, в частности на сельскохозяйственных предприятиях на производство продукции отрасли растениеводства, осуществлять их планирование, анализ и контроль и по результатам принимать текущие и перспективные решения, направленные на более эффективное использование ресурсов с целью получения и увеличения прибыли.

Основными путями увеличения прибыли считается рост выручки за счет повышения цен на реализуемую продукцию и снижение себестоимости производимой продукции за счет сокращения затрат. В рыночных условиях для сельскохозяйственного предприятия наиболее важна возможность снижения затрат и рациональное калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, в частности отрасли растениеводства. Поскольку из-за специфики производства (большая зависимость от природно-климатических условий) и социальной значимости (продукты первой необходимости: хлеб, молоко, мясо) хозяйства не могут рассчитывать на увеличение прибыли за счет роста цен на сельскохозяйственную продукцию.

Рассматривая понятия «расходы и доходы» в качестве объекта управленческого учета, следует разграничить расходы, издержки производства, затраты предприятия, себестоимость продукции и доходы.

Зачастую в теории и на практике понятия «расходы», «затраты» и «издержки производства» используются как синонимы, хотя по экономическому содержанию они различаются. Принципы учета расходов и доходов даются в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденном Приказом Минфина России, в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденном Приказом Минфина России, в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Министерством сельского хозяйства РФ от 06.06.2003 г. № 792.

Наиболее полное определение расходов как экономической категории дано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, где «расходами счи-

тается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)» [1]. В Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) отмечено, что «расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. К ним относятся также расходы на выполнение работ и оказание услуг» [3]. Таким образом, расходы охватывают издержки производства и обращения, связанные соответственно с изготовлением и продажей продукции (работ и услуг).

Понятие издержек для сельскохозяйственных предприятий определено в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости в сельскохозяйственных организациях и означают:

Издержки общие – совокупность всех затрат экономических ресурсов в денежной форме в процессе кругооборота хозяйственных средств.

Общие издержки разграничиваются на издержки производства и издержки обращения.

Издержки производства – издержки, включающие в себя стоимостное (денежное) выражение потребленных ресурсов в производственном цикле кругооборота средств.

Издержки обращения – издержки, связанные с приобретением (покупкой) материально-производственных

ресурсов и сбытом (продажей) готовой продукции и их продвижением в сфере обращения.

Издержки производства разделяют на экономические и бухгалтерские издержки.

Экономические издержки – суммарные издержки, включающие, кроме калькулируемых (бухгалтерских), и альтернативные (вмененные) издержки.

Альтернативные (вмененные) издержки – упущенная выгода от альтернативного использования на связанный в оборотных средствах капитал организации.

Бухгалтерские издержки – денежное выражение затрат по использованию производственных факторов, в результате которых осуществляется производство (индивидуальные производственные издержки) и продажа (реализация) продукции (издержки обращения) [4].

Необходимо раскрыть еще два понятия: «затраты» и «себестоимость». Понятие «затраты» можно разделить на затраты производственные и непроизводственные.

Производственные затраты – производственное потребление ресурсов, совокупность которых составляет производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Непроизводственные затраты – это потери ресурсов, связанные с нарушением нормальных условий хозяйственной деятельности организаций: затраты по исправлению брака в производстве, штрафы, пени, неустойки, потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей при хранении, недостача материальных ценностей и незавершенного производства и др.

Себестоимость характеризуется величиной затрат в денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу [4].

Определение доходов как экономической категории также дано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, где «доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают выручку от реализации, оплату за услуги, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.)» [1]. В Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) отмечено, что «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» [2].

В отечественной практике управленческого учета наибольшее распространение получили методы учета расходов:

- метод учета фактических затрат;
- нормативный метод;
- система «стандарт-кост»;
- система «директ-костинг»;
- учет по центрам ответственности и местам формирования затрат.

Описание данных методов встречается в трудах В. Э. Керимова, В. Б. Ивашкевича, М. А. Вахрушиной, М. З. Пизенгольца и других [5 – 9, 11]. Их изучение позволило сделать сравнительную характеристику и выявить достоинства и недостатки (табл. 1 и 2).

Таблица 1

Сравнительная характеристика методов учета затрат

№ п/п	Метод	Характеристика
1	2	3
1	Метод учета фактических затрат	Отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми
2	Нормативный метод	Сущность метода состоит в раздельном учете затрат по установленным нормам и отклонений от этих норм. Отклонения от норм учитываются таким образом, чтобы можно было выявить их причины, место возникновения, виновных лиц, а также влияние этих отклонений на себестоимость продукции
3	Система «стандарт-кост»	Базируется на разработке стандартов на главные виды затрат на основе прогрессивных норм, учитывающих последние достижения техники и технологии. В соответствии с этими стандартами ведется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с отдельным учетом отклонений от стандартов. Тем самым создаются возможности для активного управления процессом производства и воздействия на затраты с целью снижения в случаях, если они превышают стандарты
4	Система «директ-костинг»	Основана на учете и калькулировании неполной, ограниченной себестоимости. В данном случае себестоимость включает прямые или переменные затраты, то есть зависящие от изменений объема производства. Постоянные затраты не включаются в себестоимость, а возмещаются единой суммой из выручки. Разница между выручкой от продажи и неполной себестоимостью образует маржинальный доход. Применение данной системы позволяет оперативно определять взаимосвязь между объемом производства, затратами, прибылью, маржинальным доходом

Продолжение таблицы

1	2	3
5	Учет по центрам ответственности и местам формирования затрат	Данная организация учета позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, обеспечить существенное повышение экономической эффективности хозяйствования

Таблица 2

Определение достоинств и недостатков
методов учета затрат

Методы	Критерии	
	Достоинства	Недостатки
1	2	3
Метод учета фактических затрат	Определение себестоимости производимой продукции на основе фактических затрат	Исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства
Нормативный метод учета затрат	Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия, устанавливать причины отклонений в момент их возникновения. Возможен текущий учет изменений норм	Используемые нормативные базы оказываются неполными для оценки качества работы. Неверный учет отклонений фактических затрат от норм

Продолжение таблицы

1	2	3
Система «Стандарт-кост»	Стандарты обеспечивают информацией для планирования. За все расходы сверх установленных норм должны отвечать виновные лица	Трудно составить стандарты. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты. Текущий учет изменений стандартов не ведется
Система «Директ-костинг»	Себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат, постоянные расходы списываются на счета финансовых результатов. Позволяет упростить планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат	Не дает информацию о полной себестоимости. Возможно неправильное отнесение затрат на постоянные и переменные
Учет по центрам ответственности и местам формирования затрат	Позволяет закрепить ответственность за доходы и расходы за должностными лицами, что будет способствовать более эффективному управлению организации	Сложности выделения центров ответственности и мест формирования затрат

Сравнение методов позволило определиться с наиболее приемлемыми вариантами учета расходов и доходов для отрасли растениеводства.

В российской практике в сельскохозяйственных организациях Княгининского района мы можем наблюдать частичное использование нормативного метода учета затрат, при этом системы «Стандарт-кост», «Директ-костинг» и учет по центрам ответственности и местам формирования затрат практически не используются.

Мы решили рассмотреть, насколько эффективно будет применение на практике на примере ЗАО «Покровская слобода» Княгининского района системы учета затрат «Директ-костинг» и возможность выделения центров ответственности и мест формирования затрат в отрасли растениеводства.

Таблица 3

Сравнительная характеристика учета затрат и финансовых результатов методами учета фактических затрат и «Директ-костинг» по зерновым культурам в ЗАО «Покровская слобода» Княгининского района за 2009 г.

Метод учета фактических затрат		«Директ-костинг»	
Показатели	Сумма, руб.	Показатели	Сумма, руб.
1	2	3	4
1. Полная себестоимость, всего	1 8461 000	1. Переменные затраты, всего 2. Постоянные затраты, всего	17 456 920 1 004 080
2. Себестоимость реализованной продукции	14 071 000	3. Переменные затраты реализованной продукции	13 305 690
3. Выручка от реализации	23 594 000	4. Выручка от реализации	23 594 000
4. Прибыль от реализации	9 523 000	5. Маржинальный доход 6. Постоянные затраты от реализации	10 288 310 765 310

Продолжение таблицы

1	2	3	4
		7. Прибыль от реализации	9 523 000
5. Себестоимость 1ц реализованной продукции	267,84	8. Себестоимость 1ц реализованной продукции	253,27
6. Цена реализации 1ц	449,11	9. Цена реализации 1ц	449,11
7. Прибыль от реализации на 1ц	181,27	10. Прибыль от реализации на 1ц	195,84

В результате при отнесении постоянных затрат на финансовый результат себестоимость 1 ц реализуемой продукции снижается с 267,84 руб. до 253,27 руб., а прибыль на 1 ц. увеличивается с 181,27 руб. до 195,84 руб., что свидетельствует о более высокой рентабельности производства зерновых культур.

Кроме того, благодаря директ-костингу расширяются аналитические возможности учета, наблюдается 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 на стороне материалов и т.д.).

Изучение практики сельскохозяйственного производства и теоретических аспектов позволяет определить, что можно организовать несколько типов центров ответственности:

- центр расхода – подразделения контролируют затраты на содержание и функционирование центра;
- центр дохода – подразделения контролируют лимит расходов на продажу и объем выручки от продажи;

– центр прибыли – подразделения контролируют те затраты, которыми могут управлять и доходы;

– центр инвестиций – подразделения контролируют свои расходы, поступления и инвестиции.

Основная цель децентрализации управления и создания моделей центров ответственности заключается в совершенствовании хозрасчетных отношений в сельскохозяйственных организациях для эффективного управления производственной деятельностью подразделений путем постоянного соизмерения их фактических затрат с нормативными (в центрах затрат) или доходами (в центрах прибыли и инвестиций). Поэтому важным методологическим аспектом организации и внедрения указанных центров ответственности и их эффективного функционирования в условиях хозрасчетных (внутрихозяйственных рыночных) отношений является создание стройной (единой) системы управления затратами и результатами деятельности подразделений по модели «затраты – выпуск – результат» [10].

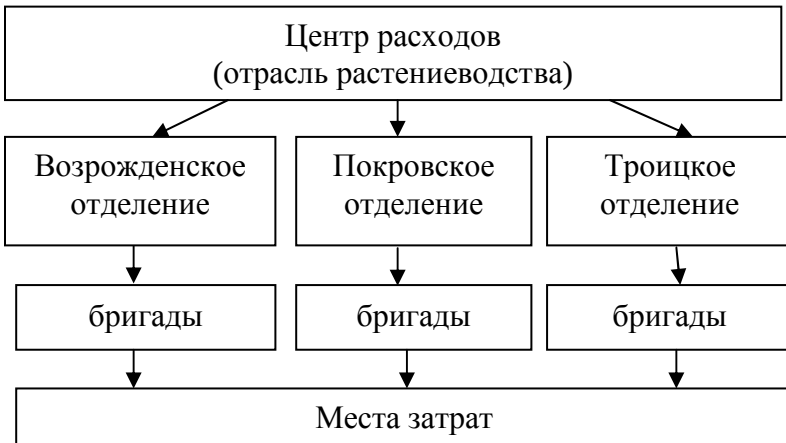


Рис. 1. Центр расходов отрасли растениеводства
ЗАО «Покровская слобода»

В отрасли растениеводства ЗАО «Покровская слобода» Княгининского района предлагаем организовать центр расходов (рис. 1).

Информация о деятельности центров ответственности с целью оперативного, тактического и стратегического управления сельским хозяйством, объектами учета аналитических затрат должна охватывать технологические процессы, переделы, фазы и традиционные объекты: сельскохозяйственные культуры, группы культур, элементы и статьи затрат, смешанные объекты.

На основании проведенного исследования можно сделать вывод, что для бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях есть предпосылки для его совершенствования.

В международной практике управленческого учета существуют 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. [10].

Для сельскохозяйственных предприятий возможно использование любой из рассмотренных и зарубежных систем. Для этого руководителям необходимо понять особенности систем и суметь их использовать, поскольку идеальной системы нет, у каждой свои достоинства и свои недостатки. Необходимо, аннулируя их негативные стороны, максимально эффективно использовать положительные и тем самым реализовывать заложенные в них преимущества.

Литературы

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Утверждено Приказом Минфина РФ от 01 июля 2004 г. № 180.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утверждено Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.2003 г. № 792.

5. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2003. – 528 с.

6. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2006. – 618 с.

7. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 592 с.

8. Лисович, Г. М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 456 с.

9. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 408 с.

10. Бычков, М. Ф. Основы организации управленческого учета затрат по центрам ответственности// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2008. – С. 66 – 68.

11. Чая, В. Т. Основные компоненты и этапы постановки системы управленческого учета в агрохолдингах / В. Т. Чая, Н. И. Чулахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 13.

PERFECTION OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT OF EXPENSES AND INCOMES OF BRANCH OF PLANT GROWING

J. A. Igoshina, the teacher of chair «Book keeping, the analysis and audit», NGIEI

Annotation. Article is devoted to consideration and comparison of methods of the account of expenses and incomes in system of the administrative account on the agricultural organisations. In article merits and demerits of a method of the account of actual expenses, a standard method, «standard-kost», «direkt-kosting» and the account on the responsibility centres are revealed. The account technique «direkt-kosting» and on the centres of responsibility and places of formation of expenses of branch of plant growing is offered.

The keywords: Expenses, incomes, the agricultural organisations, «standard-kost», «direkt-kosting», the centre of responsibility and a place of formation of expenses.