

УДК 657

**ПОСТРОЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПО МЕСТАМ
ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАТРАТ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В
АПК РОССИИ**

Шогенцукова З.Х.¹,

к.э.н., доцент

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Махова И.В.

*Магистрант 2 года обучения, направления 38.04.01 Экономика
программа «Учет, анализ и аудит»*

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Хутежеева Д.А.

*Студентка 4 курса очной формы обучения, направления 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Аннотация

Статья посвящена исследованию возможностей построения управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности как механизм управления затратами в агропромышленном комплексе России. Способы и приемы управленческого учета, в современных условиях становятся дополнительным инструментом формирования информации о затратах, которые можно использовать для принятия различных операционных решений. Формирование информации по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет проследить динамику изменения в затратах предприятия, определить резервы, требующие повышения эффективности управления за затратами.

Ключевые слова: учет затрат, агропромышленный комплекс, места возникновения затрат, центры ответственности, сельское хозяйство, растениеводство.

¹ Работа выполнена при поддержке РФФИ № [18-010-00947](#) «Разработка методологии формирования системообразующих инновационных агропромышленных кластеров в условиях роста инвестиционного потенциала однотипных региональных экономик»

THE CONSTRUCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING BY COST CENTERS AND RESPONSIBILITY CENTERS AS AN EFFECTIVE MECHANISM FOR COST MANAGEMENT IN THE RUSSIAN AGRICULTURAL SECTOR

Shogentsukova Z. H.

*Ph. D., associate Professor,
Kabardino-Balkar state University. After H. M. Berbekov
Nalchik, Russia*

Mahova I. V.

*undergraduate 1 year students, directions 38.04.01 Economy
program "Accounting, analysis and audit»
Kabardino-Balkar state University. After H. M. Berbekov
Nalchik, Russia*

Hutejeva D. A.

*4-year student of full-time education, direction 38.03.01 Economics profile
"Accounting, analysis and audit»
Kabardino-Balkar state University. After H. M. Berbekov
Nalchik, Russia*

Annotation

The article is devoted to the study of the possibility of building management accounting for the places of occurrence of costs and responsibility centers as a cost management mechanism in the agro-industrial complex of Russia. Methods and techniques of management accounting in modern conditions become an additional tool for the formation of information about the costs that can be used to make various operational decisions. The formation of information on the places of occurrence of costs and responsibility centers allows you to track the dynamics of changes in the costs of the enterprise, to determine the reserves that require improved cost management.

Keywords: cost accounting, agriculture, cost centers, responsibility centers, agriculture, crop production.

Основным инструментом совершенствования организации учета затрат в современных условиях является применение элементов или полное внедрение управленческого учета на предприятии. Главной целью внедрения

управленческого учета является формирование и обеспечение необходимой руководству и управляющим различных уровней управления, информации для оптимизации и повышения эффективности управления затратами и предприятием в целом.

Одним из основных подсистем бухгалтерского учета позволяющих применять широкий перечень механизмов и приемов формирования информации для совершенствования как процесса учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), так и управления предприятием в целом, является управленческий учет. Управленческий учет и нацелен на налаживание внутренней системы управления предприятия, в первую очередь производственной деятельности предприятия. С помощью приемов управленческого учета, можно решать следующие задачи:

- планировать производственную деятельность через применения бюджетирования;
- управление и контроль за затратами, путем грамотной их группировки и оперативного учета;
- формирования и использования информации для анализа и принятия управленческих решений.

Внедрение управленческого учета в сельском хозяйстве, способствует увязке уровня затрат как с позиции количественной, так и качественной оценки производимой продукцией. Для повышения экономической эффективности производственной деятельности в АПК необходимо достичь положительного эффекта отношения получаемых результатов с объемом понесенных затрат, получение которого возможно путем грамотного управления и использованием имеющихся ресурсов и управляемостью процессов протекающих в предприятиях. Построение системы управления в сельском хозяйстве предполагает в первую очередь, в качестве объекта управления – затрат, путем формирования полной и своевременной

информации о них, с достаточной степенью детализации.

Применяемая на практике система формирования информации, т.е. бухгалтерский учет, применяемый предприятиями АПК, не позволяет в полном объеме обеспечивать систему управления, необходимой информацией для принятия оперативных управленческих решений. Решением данной проблемы может стать применение управленческого учета, как дополнительной подсистемы единой системы бухгалтерского учета. В агропромышленном комплексе России применение управленческого учета, может способствовать обеспечению на различных уровнях управления необходимой информацией, а также формирования единой организованной информационной системы управления, которая позволит оптимизировать воспроизводство сельскохозяйственной продукции, отследить положительные и негативные тенденции развития отраслей АПК в целом, а также отдельных направлений.

Внедрение управленческого учета в АПК, в частности, в растениеводстве с целью совершенствования организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства, по-нашему мнению, необходимо путем сочетания следующих факторов:

1. Общетеоретические и методические приемы и методы организации на предприятии управленческого учета;
2. Положения нормативно-правовых документов, регулирующих деятельность в области сельского хозяйства, раскрывающие отраслевые особенности формирования информации, группировки затрат и т.д., в том числе регулирующие организацию бухгалтерского учета, учет затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в области сельского хозяйства и в частности растениеводства;
3. Индивидуальные и специфические особенности построения производственного процесса, технология выпуска готовой продукции и иные аспекты деятельности конкретного предприятия.

Система нормативно-правового регулирования учета затрат и калькулирования в растениеводстве, которые так или иначе рассматривают возможность применения управленческого учета как инструмента формирования информации и системы совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, включают:

1. Раздел 3. «Затраты на производства» Плана счетов бухгалтерского учета для предприятий агропромышленного комплекса [2], раскрывает нормы формирования информации при учете и отражении информации формируемые величину себестоимости продукции (работ, услуг), которая может, служит базисом, основой и входящей информацией для построения управленческого учета затрат на предприятиях растениеводства. Кроме того, в плане счетов для предприятий агропромышленного комплекса предусмотрено организация учета затрат на производство, основанного на традиционном подходе, организованного: по элементам и статьям в единой системе (без обособления общих управленческих расходов); но и с учетом возможности применения управленческого учета: «с разграничением общих управленческих расходов за отчетный период и формированием сокращенной (частичной) производственной себестоимости; на основе автономного ведения счетов затрат в системе финансового учета; с применением замкнутой (объединенной) системы финансового и управленческого учета» [2].

Эти варианты можно использовать до выхода соответствующих рекомендаций Минфина РФ, поскольку они не противоречат методологическим подходам, установленным типовым Планом счетов и Инструкцией по его применению, и согласуются с МСФО.

2. п. Б раздела V «Учет производственных затрат в системе управленческого учета» Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (далее Методические Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

рекомендации № 792) [2], раскрывают механизмы применения управленческого учета: при классификации затрат; разграничение информации по структурным подразделениям: «местам возникновения затрат» и «центрам затрат»; калькулирование себестоимости продукции по «носителям затрат» и т.д.

3. п. 51 Раздела III «Организация аналитического и синтетического учета в растениеводстве» Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008) [4], рассматривает управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета, которую могут применять сельскохозяйственные предприятия, в том числе и в растениеводстве, с целью «внутрихозяйственного управления» а также мониторинга и контроля за процессом формирования затрат.

Таким образом, в системе нормативно-правового регулирования организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в растениеводстве, прописано возможность применения управленческого учета, но эти нормы носят рекомендательный характер и на практике агропромышленные предприятия не часто его применяют. Кроме того, модель организации управленческого учета на конкретном предприятии, приемы и механизмы могут быть использованы для формирования конфиденциальной внутренней информацией, поэтому эти механизмы не раскрываются. Необходимость применения управленческого учета не вызывает сомнений, поскольку он нацелен в первую очередь на повышение эффективности производственной деятельности предприятия.

Процесс производства продукции (работ, услуг), а вместе с тем и процесс учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) – это основной участок практического приложения механизмов управленческого учета. В сфере производства складывается себестоимость продукции (работ, услуг), которая потом является основным фактором

Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

формирования, исчисления финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), наряду с выручкой от реализации.

На предприятиях растениеводства формирование затрат в сфере производства – это особенно сложный процесс из-за действия экономико-организационных, технологических и биологических факторов, которые обусловлены рядом отраслевых особенностей (Приложение 9) в тепличном производстве, которые необходимо учитывать при исследовании вопроса применения управленческого учета при учете затрат и калькулировании себестоимости продукции.

Перечисленные особенности производства в агропромышленном комплексе, определяют и в финансовом и, особенно в управленческом учете особенности динамики затрат на производство, их состав и классификацию, методы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции в финансовом и управленческом учете. Эти особенности требуют увязки между собой методов планирования, учета и контроля затрат в процессе производства. Применение приемов управленческого учета для учета затрат в растениеводстве, можно осуществлять по следующим направлениям, представленным на рис. 1.

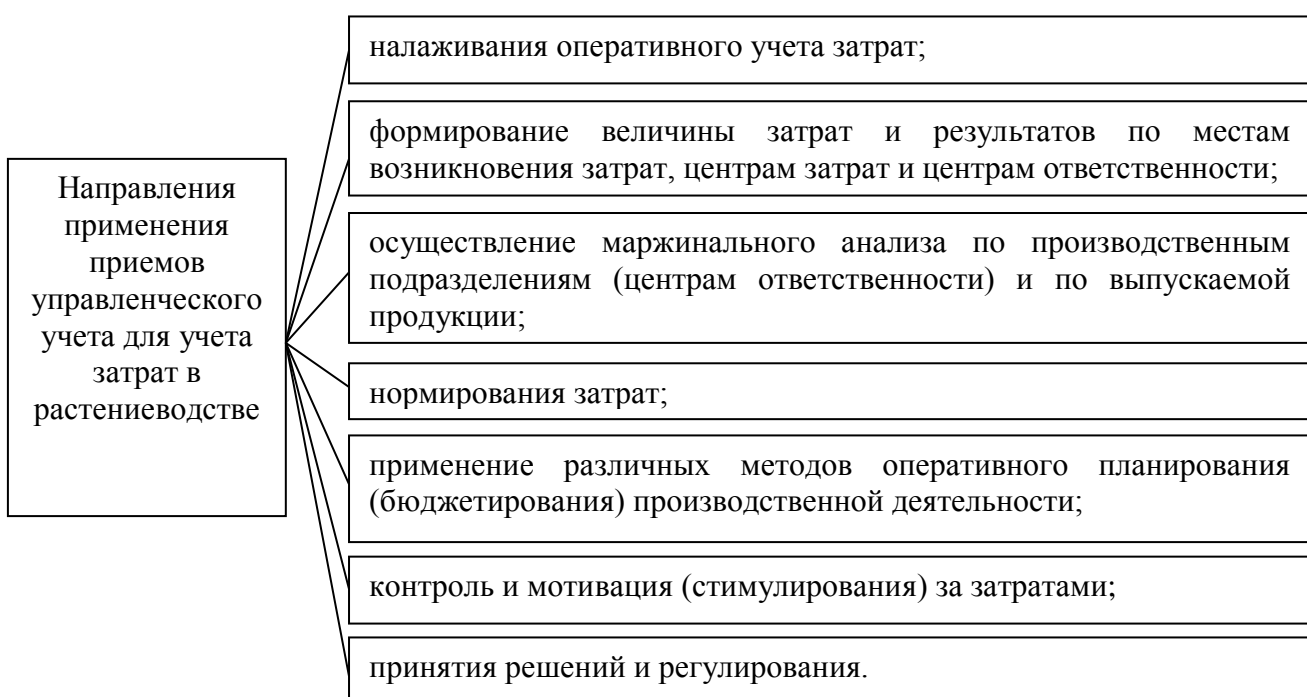


Рисунок 1. Направления применения управленческого учета в АПК

В целом применение приемов управленческого учета при организации учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) «весьма дорогостоящее мероприятие, поэтому не всегда и не везде является объективной необходимостью», поэтому организация учета затрат «в растениеводстве, может быть достаточно успешно организовано и на базе традиционной классической системы производственного учета» [4].

Система учета затрат на производство продукции растениеводства является частью общей системы бухгалтерского учета, и систематично может иметь следующих вид (рис. 2).

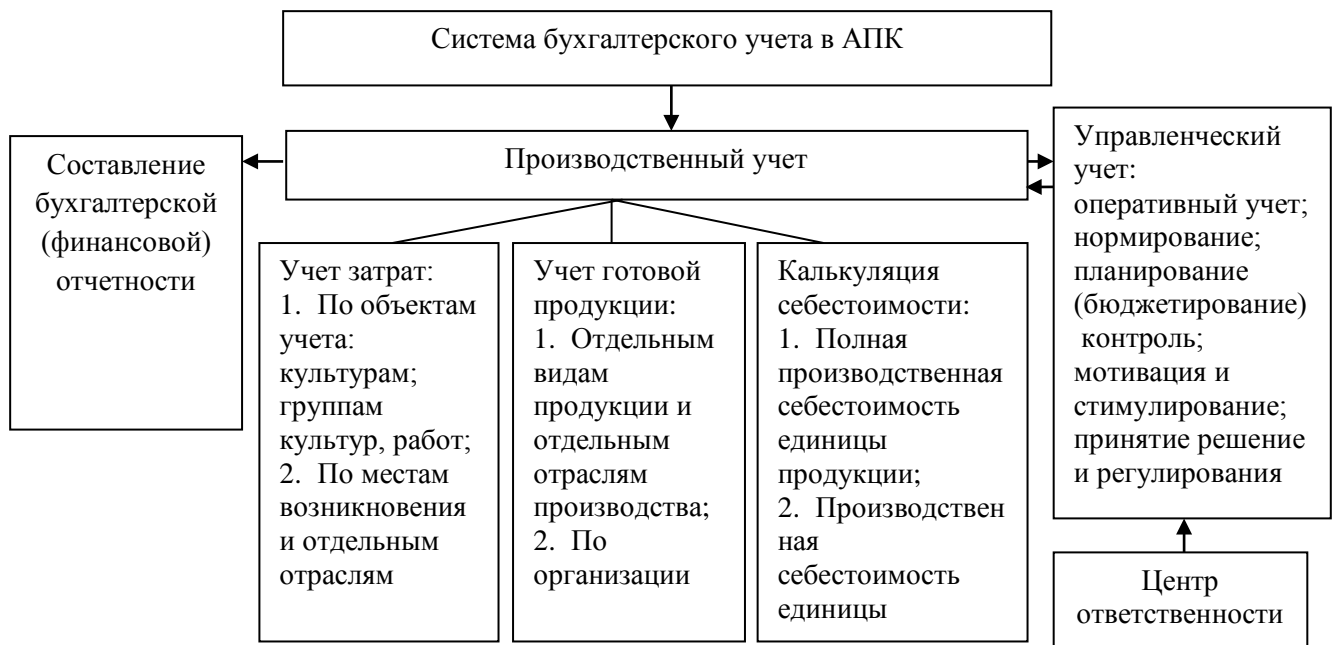


Рисунок 2. Схема функционирования информационных подсистем бухгалтерского учета в сельском хозяйстве и их взаимосвязь

Схема, приведенная на рис. 2., может быть использована и реализуется преимущественно для внутренних управленческих целей. Согласно п. 51 «Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат и выхода

продукции в растениеводстве», «управленческий учет имеет исключительно внутреннюю направленность и прежде всего рассматривается как условие и средство эффективной системы управления, учетная функция носит не основной а соподчиненный характер, другие функции управления взаимоувязаны в единую информационную систему и нацелены на достижение единого результата хозяйствования организации».

Грамотная организация учета затрат в АПК позволяет сочетать традиционные элементы методы бухгалтерского учета: оценка, счета, двойная запись и т.д.; с иными, например, приемами и способами управленческого учета.

С помощью приемов и способов управленческого учета для достижения и решения различных целей и задач группируются и определяются различные затраты, которые позволяют определять различные виды себестоимости, в зависимости от состава затрат включающих в них. Кроме того, с помощью управленческого учета выделяются и систематизируются критерии исчисления себестоимости (по времени возникновения затрат (фактическая, нормативная, прогнозная себестоимость); полноте включения затрат (полная и неполная себестоимость); объекту калькуляции (готовая продукция, процессы, операции, функции), обособленные технологией и организацией производства и видами калькуляционных единиц.

Любая производственная деятельность АПК — это сложный процесс, включающий сложные этапы, протекающие в различные периоды времени и сроки выстроить по ним единую систему управления очень сложно. Тем более это сложно делать в условиях, когда предприятие параллельно, осуществляется различные виды деятельности, производств. Кроме того, активное применение в сельском хозяйстве современных технологий в процессе производства, например, тепличное производство, обуславливает необходимость систематизации отдельных процессов производства, Дневник науки | www.dnevnikaui.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

позволяющий четкое распределение функциональных обязанностей кадров; выстраивать процесс производства по отдельным сферам деятельности, этапам производства, которыми могут быть конкретные структурные подразделения предприятия, где формируются те или иные категории затрат, которые в экономической литературе называются «местами формирования затрат»; либо другая условная «часть» предприятия.

В тепличных производствах место формирования затрат, могут быть выделены по отраслевому признаку (отрасль, сфера, «часть» предприятия) или экономико-организационному признаку на основе построения организационной структуры конкретной организации, т.е. структурного подразделения.

Выделение «места формирования затрат (МФЗ)» или «центра ответственности» в структуре предприятия позволяет встроить элементы управленческого учета в структуру управления. Выделение МФЗ и формирования информации о деятельности предприятия с подразделением по местам формирования затрат, дает возможность проследить динамику изменения затрат, а также проследить причинно-следственную связь данных изменений по конкретным структурным подразделениям, т.е. местам возникновения и формирования затрат на анализируемом предприятии.

Путем обобщения структуры общей организации управления и производственной деятельности сельскохозяйственных предприятий можно условно разделить по местам возникновения затрат (см. табл. 1). Место возникновения затрат – это отдельная организационно-технологическая «часть» предприятия, имеющий общую экономико-организационную цель приложения (использования) живого труда и средств производства, оправдывающую сам факт возникновения затрат и их объективные размеры согласно экономико-организационным и технологическим условиям производства.

В табл. 1 приведена рекомендуемая схема выделения мест
Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

формирования затрат, предусматривающая группировку структурных подразделений сельскохозяйственного предприятия по местам возникновения затрат. Все структурные подразделения анализируемого предприятия разделены на две большие группы мест возникновения затрат: технологические и нетехнологические.

Таблица 1 – Группировка структурных подразделений по местам возникновения затрат на примере тепличного комплекса

Места возникновения затрат				
Технологические подразделения				Нетехнологические подразделения
Производственные подразделения	Вспомогательные производства	Технологическое обслуживание	Административно-управленческие	
Овощеводство открытого грунта	Выращивание плодовых и ягодных культур	Служба водоснабжения	Аппарат управления	Прочие
Теплицы (овощеводство закрытого грунта) (блок 1, 2, 3)	Садоводство	Служба электроснабжения	Агро- и химлаборатория	Столовая
		Служба газоснабжения	Служба снабжения	Отдел сбыта
		Автослужба	Бухгалтерия	

В свою очередь технологические места формирования затрат включают:

- производственные;
- вспомогательные;
- технологического обслуживания;
- административно-управленческие.

Формирования информации по выделяемым местам возникновения

затрат, дает возможность определить конкретный источник, т.е. место возникновения затрат, проследить динамику изменений, увязать причину изменения затрат и дать оценку последствий данных изменений, но простое закрепление учетной информации о затратах производства по местам их возникновения, даже с подробным подразделением по бригадам, звеньям и видам расходов ничего не даст, если никто не отвечает за соблюдение условий организации производства, его технологии, а также за производство расходов и их размеры.

Решением данной сложности, может стать построение управленческого учета по центрам ответственности. Понятие центра ответственности появилось в отечественной экономической литературе еще в 70 – 80-е годы XX века, когда разрабатывались вопросы методологии и практической организации бухгалтерского учета в условиях внутрихозяйственного расчета. Палий В.Ф. и Соколов Я.В. прямо поставили эффективность управления экономикой предприятий в зависимость от данных бухгалтерского учета в местах возникновения затрат и центрах ответственности, отметили отсутствие общепринятых рекомендаций о порядке учета затрат хозрасчетных подразделений и разный характер «информации для контроля затрат и для калькулирования себестоимости продукции, прямо указав на необходимость учета затрат по центрам ответственности и по местам возникновения затрат» [5].

Кроме того, согласно п. 51 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве применение управленческого учета как возможно путем структурирования системы управления предприятием с применением «центров ответственности» как подсистема формирования информации для «мониторинга и контроля за формированием затрат» [4].

Обособление затрат по центру ответственности могут совпадать с местом возникновения затрат или быть меньше последнего. Но центр
Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

ответственности не может выходить за локальные границы мест формирования затрат потому, что в центре ответственности функции управления рабочими процессами сочетаются с деятельностью по управлению формированием затратами. Если центр ответственности будет больше места локализации затрат, то те и другие функции управления значительно усложнятся, а в ряде случаев их будет невозможно осуществлять, так как у ответственного исполнителя не будет соответствующих полномочий. Объективно необходимо, чтобы состав центров ответственности совпадал со структурой управления предприятием. На это обстоятельство обращают внимание и зарубежные и отечественные авторы.

В соответствии с п. 49 Методических указаний № 792 «центры ответственности – это организационные подразделения, которые находятся под управлением единственным руководителем» [2]. Выделение центров ответственности позволяют группировать затраты предприятия с учетом как мест возникновения затрат, так и закрепление ответственности по контролю за затратами на производство. Центры ответственности в соответствии с Методических указаний № 792, могут быть выделены по функциональному признаку:

- производственные центры ответственности, руководителями, которых могут быть: начальники цехов, управляющие отделениями, участками, бригадиры и т.д.

- обслуживающие центры ответственности (начальники, главные специалисты – электрики; заведующие котельной; холодильных установок и электрических подстанций и т.д.)

- материальные центры ответственности – руководитель, которого заведующий отделами снабжения, складов;

- сбытовые центры ответственности – руководителем которых, могут

быть, заведующие отделами или службами сбыта;

- административно-управленческие центры ответственности.

Производственные центры ответственности представляют собой отдельные направления производства продукции растениеводства. Основным признаком выделения центров ответственности в сельском хозяйстве являются функциональному признаку, т.е. ряд подразделений производят, другие продают, третьи обслуживают производственные процесс. Одним из производственных центров ответственности являются тепличные блоки – объекты учета затрат при овощеводстве закрытого грунта, их обособление дает возможность оперативного управления и контроля за издержками и объемами выпуска продукции (работ, услуг).

Рассмотрим особенности выделения тепличных блоков как центра ответственности. Входящие и исходящие функциональные связи данного центра ответственности с другими подразделениями и службами анализируемого предприятия могут быть общими и специфическими. Общие связи охватывают большой объем и носят постоянный характер. Специфические связи с другими центрами ответственности носят несистемный характер, могут возникнуть по мере необходимости.

Путем обобщения различных исследований и особенностей построения обратной связи между структурными подразделениями сельскохозяйственного предприятия можно построить схему входящий и исходящих функциональных связей тепличного блока как центра ответственности с другими структурными подразделениями предприятия (рис. 3).

В соответствии с приведенной схемой (рис. 3), в тепличном овощеводстве к общим функциональным могут быть отнесены связи по поводу материально-технического снабжения (тепло-, электро-, газо-, водоснабжение), обеспечению кадрами или трудовыми ресурсами, транспортными услугами и другие подобные связи по поводу использования

Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

основных средств, имеющих в распоряжении центра ответственности (помещений и оборудования теплиц и подсобных помещений). К специфическим функциональным связям можно отнести связи с агрохимическими лабораториями и другими подобными службами по поводу специальной подготовки расходных материалов (питательных растворов и удобрений, средств защиты и лечения растений) сортоиспытательные и другие подобные услуги.

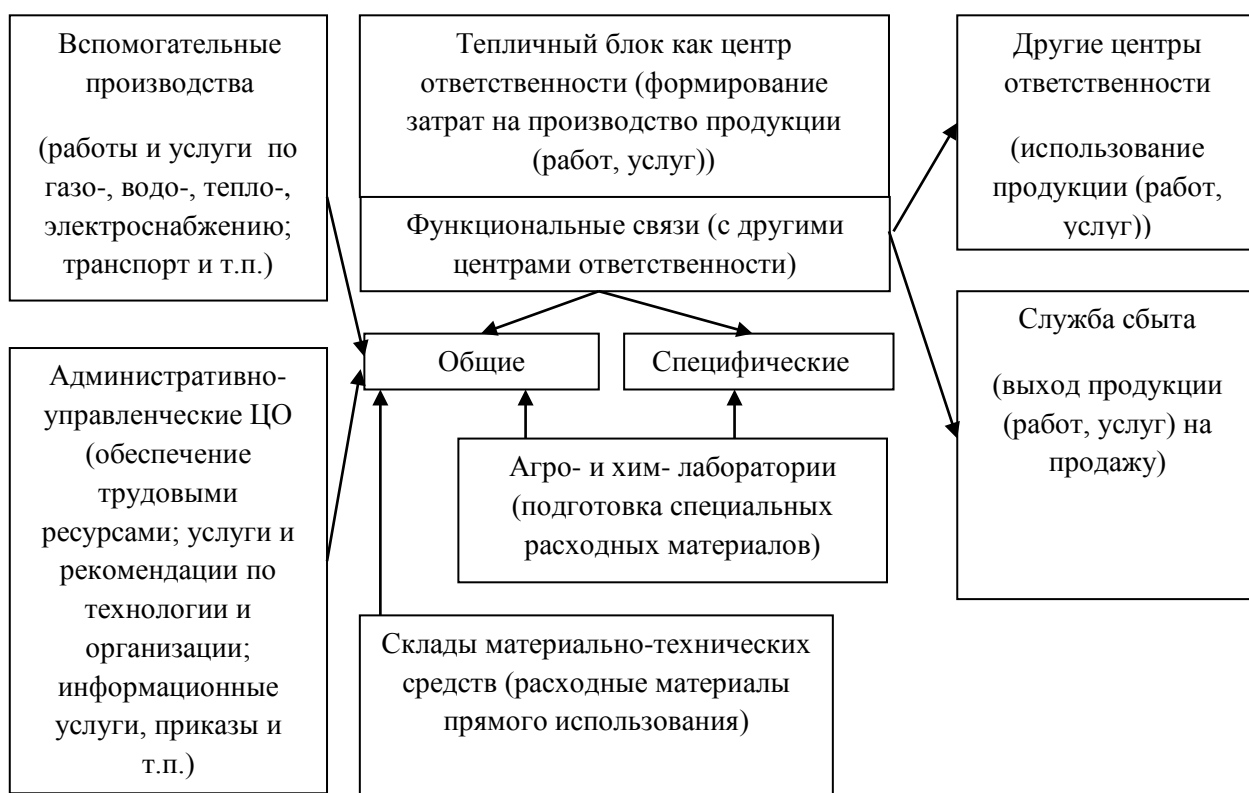


Рисунок 3. Схема функциональных связей тепличного блока как центра ответственности с другими центрами ответственности

Построение управленческого учета по центрам ответственности для сельского хозяйства необходимо осуществлять по положениям Методических указаний, а не общепринятым и теоретическим основам организации управленческого учета. В международной практике при выделении центров ответственности, рекомендуется использовать такие типы центров ответственности как центры затрат, центры прибыли, центры

инвестиций.

Подробное изучение сформированных, на анализируемом предприятии, центров ответственности, позволяет отнести и определить тип центра ответственности, возможности и цели организации управленческого учета затрат, то есть модификации или вида учета и контроля затрат.

В рамках сельскохозяйственных предприятиях использующих тепличное производство, и которые могут выделять их как центры ответственности, по мнению ряда авторов, пока еще нельзя и нецелесообразно выделять в центры прибыли или доходов, так как эти подразделения не могут автономно и самостоятельно решать многие вопросы, например, состав и характер производимой продукции, выбор рынков сбыта, цен, способов и средств доставки, правовое обеспечение и т.п.

Организация центров стандартной себестоимости здесь также не вполне целесообразно, так как сельскохозяйственное производство не отличается поточностью, ритмичностью и частой повторяемостью технологических операций, даже в овощеводстве на промышленной основе. Наиболее рациональная форма выделения центров ответственности в тепличном овощеводстве – это центры затрат. Именно в таких подразделениях протекает весь технологический процесс производства продукции и формирование основных издержек производства. Поэтому важно именно здесь исследовать состав и содержание затрат, зависимость от технологии производства, порядок их формирования и отнесения в себестоимость товарной продукции. При этом объективно возникает необходимость определения круга издержек, которые будут управляться, и учитываться в рамках границах данного центра ответственности. Учет полной себестоимости или затрат на производства, включающий все виды расходов организации по центрам ответственности – тепличным блокам нецелесообразен, так как будет включать расходы не имеющие отношения к рабочим процессам, протекающим в данном центре ответственности.

Отраслевые, общехозяйственные и коммерческие расходы тепличных комплексов формируются за локальными границами центров.

В системе управленческого бухгалтерского учета для управления процессом производства в границах отдельного тепличного блока необходимо отражать:

- объем и ассортимент выпуска продукции – по видам овощей, рассады и т.п.;

- затраты производства или функционирования по экономическим элементам или статьям затрат.

Внедрение управленческого учета, контроля и анализа в разрезе центров ответственности по затратам требует:

- большой подготовительной работы по разработке и упорядочению нормативного хозяйства;

- организации планово-учетной службы с привлечением высококвалифицированных специалистов;

- разработки и размножения в необходимых количествах справочно-нормативной литературы, бланков соответствующих форм по ведению учетных записей;

- разработки и утверждения системы центров ответственности и назначения ответственных исполнителей;

- разработки системы показателей учетной информации о составе и размерах затрат, системы управленческой отчетности и ее периодичности, порядка обобщения управленческой информации и ее связи с финансовой.

Библиографический список:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО (IAS)) 41 «Сельское хозяйство», утвержденный Приказом Минфина РФ от 25 ноября 2011 № 160н (изм. Приказ МФ РФ от 28.12.2015 № 217н).

2. Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению»
3. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»
4. «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве» (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008)
5. Палий В.Ф. Учет сельскохозяйственной деятельности по МСФО // Бухгалтерский учет. - 2004. - № 13. – С. 54-56.-№ 11.-С. 5-8.

Оригинальность 70%