**Оксанич О. И., магистрант**

**магистерской  программы  «Управленческий  учет  и  контроллинг»  учетно-финансовый  факультет  СтГАУ,  РФ,  г.  Ставрополь****Научный руководитель – Кулиш Н. В.,**

**к.э.н., доцент СтГАУ,  РФ,  г.  Ставрополь**

В современных условиях существует необходимость внедрять в учетную систему сельскохозяйственных организаций эффективные методы управления затратами, расходами, активами. Также возникает большая необходимость применения эффективных систем учетно-контрольного обеспечения управления производственными процессами сельскохозяйственной организации.

Бытует мнение, что внедрение системы управленческого учета доступно только крупным предприятиям, а программы, обеспечивающие автоматизацию управленческого и производственного учета слишком дорогие и сложны в восприятии. Однако такое мнение ошибочно, так как любая организация, абсолютно любого размера и сферы деятельности, нуждается в получении информации управленческим персоналом, для принятия стратегических решений.

В сельскохозяйственных организациях в России управленческий учет развит недостаточно, в некоторых организациях даже нет самого понятия «управленческий учет». Данный факт тормозит развитие агропромышленного комплекса в России, не дает выйти на достаточный уровень конкурентоспособности, чтобы конкурировать с сельскохозяйственными организациями в мировом масштабе.[1] Отсутствие постановки управленческого учета в организациях сельского хозяйства характеризуется отсутствием единой методологической основы, методологических рекомендаций по внедрению управленческого учета и т.п.

Для установления управленческого учета в организации сельскохозяйственной направленности одним из наиболее важных шагов является выделение центров ответственности определенного типа.[5] Учет затрат занимает наибольший удельный вес в учетно-финансовой работе любого сельскохозяйственной организации, поэтому определение центров ответственности по видам затрат позволит эффективно управлять имеющимися ресурсами организации.

Таким образом, разработка и внедрение системы управленческого учета в организациях отрасли сельского хозяйства имеет свои особенности, с которыми обязательно нужно считаться для достижения хорошего результата.

Проблема внедрения управленческого учета заключается в переориентации российской теории и практики на решение абсолютно новых задач, стоящих перед управлением организацией. Другой задачей является создание и освоение на практике нетрадиционных методик формирования информации о затратах и калькулировании себестоимости сельскохозяйственной продукции. Отсутствие необходимой методологии и методических рекомендаций, предопределяют проведение дальнейших исследований и определения задач учета в условиях трансформационной экономики.

В управленческом учете для максимизации оперативности в целях своевременного принятия управленческих решений внедряются такие системы учета, которые считаются перспективными, как Стандарт-костинг, Директ-костинг, «Точно в срок», Таргет-костинг, ABC-костинг, Кайзен-костинг. В последнее время многие авторы стали рассматривать перспективы внедрения в учет сельскохозяйственных организаций именно метод управленческого учета АВС-костинг. За рубежом данная система получила широкое распространение еще в 1980-1990-х гг. Идея создания данной системы принадлежит Дж. Стаубсу (1971 г). Его сподвижниками и стали Р. Купер и Р. Каплан, которые в свою очередь развили идею и преобразовали метод в целую систему Activity-based costing. В России данная методика только начинает внедряться некоторыми крупными организациями.

АВС-костинг это система, которая выходит за рамки только лишь калькулирования себестоимости. Данная система обеспечивает систематизацию информации о различных финансовых показателях, вовлеченных в деятельность организации.

Как отмечает М.А. Вахрушина [4] основным отличием данной системы от других, традиционно применяющихся в управленческом учете, является то, что причиной возникновения затрат служит связь между финансовыми показателями и объектами учета через операции, в то время как традиционно причиной возникновения затрат считалось производство продукции.

Суть метода АВС, или как его еще называют, функционального метода учета затрат, или операционно-ориентированный метод калькуляции, заключается в том, что у организации есть определенный объем ресурсов, который позволяет выполнять определенные функции.[2] Главным отличием данного метода является особый порядок распределения накладных расходов.

Ресурсы организации (накладные расходы)

Процесс 2

Процесс 3

Процесс 1

Рисунок 1 – Схема распределения накладных расходов в методе АВС

Определение себестоимости сельскохозяйственной продукции можно представить в виде алгоритма:

Установление процессов производства

Определение затрат по каждому выявленному процессу, относящемуся к производству

Выявление драйвера(фактора затрат) затрат по каждому выделенному процессу

Расчет ставки драйвера затрат для каждого накопителя затрат по выявленным процессам

Применение ставки драйверов затрат

Рисунок 2 – Алгоритм установки учета по методу АВС-костинг

Расчет ставки драйвера затрат для всех накопителей затрат по процессам рассчитывается по следующей формуле:

$R\_{D}=^{P}/\_{D}$, (1)

Где $R\_{D}$ - это ставка драйвера затрат,

Р – объем затрат по каждому процессу,

D – драйвер затрат (или число операций).

Для наглядного представления применения метода АВС, обратимся к расчетному примеру, в котором организация СПК колхоз имени Николенко Арзгирского района специализируется на выращивании масличных культур. Рассмотрим перспективы внедрения в учетную политику для целей управленческого учета организации нового метода калькулирования себестоимости каждого вида продукции. В качестве объектов калькулирования возьмем семена подсолнечника и рыжика.

Таблица 1 - Расчет себестоимости традиционным методом

|  |  |
| --- | --- |
| Статья затрат, руб. | Масличные культуры, в т.ч. |
| Подсолнечник | Рыжик |
| Прямые затраты на материалы | 586 000 | 422 000 |
| Затраты на оплату труда | 611 000 | 265 000 |
| Производственные накладные расходы | 306 000 | 1 285 000 |
| Затраты всего | 1 503 000 | 1 972 000 |
| Объем производства, ц | 4 784,5 | 2 169 |
| Себестоимость руб/ц | 758,14 | 909,17 |

Внедрение методики АВС в учетную практику СПК колхоза имени Николенко предполагает определение и использование драйвера затрат по каждому выявленному процессу:

Таблица 2 – Виды деятельности и драйверы затрат

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Накопитель затрат по процессу | Драйвер затрат | Затраты по процессу, руб. | Значение вида затрат по видам культур |
| подсолнечник | Рыжик |
| Доставка рабочих к месту работы | Число доставок | 73 000 | 120 | 75 |
| Доставка продукции на склад | Число доставок | 186 000 | 90 | 72 |
| Переналадка оборудования и машин | Число наладок | 456 000 | 21 | 17 |
| Амортизация производственного оборудования | Число использования производственного оборудования | 701 000 | 86 | 115 |
| Хранение продукции | Время хранения, дн. | 90 000 | 20 | 18 |
| Чистка и сушка | Время обработки, дн. | 85 000 | 21 | 22 |

Теперь приступим к исчислению ставок драйверов по основным выявленным процессам.

Таблица 3 – Расчет ставок драйверов по выявленным процессам

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Накопитель затрат по процессу | Всего затрат, руб. | Число операций по каждому виду | Ставка драйвера, руб. |
| Доставка рабочих к месту работы | 73 000 | 195 | 374,36 |
| Доставка продукции на склад | 186 000 | 162 | 1 148,15 |
| Переналадка оборудования | 456 000 | 38 | 12 000 |
| Амортизация производственного оборудования | 701 000 | 201 | 3 487,56 |
| Хранение продукции | 90 000 | 38 | 2 368,42 |
| Чистка и сушка | 85 000 | 43 | 1 976,74 |

После определения ставок драйверов по основным процессам у нас появляется возможность распределить накладные расходы по видам продукции.

Таблица 4 – Распределение накладных расходов по видам продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Накопитель затрат по процессу | Ставка драйвера | Подсолнечник | Рыжик |
| Кол-во операций | Стоимость, руб. | Кол-во операций | Стоимость,руб. |
| Доставка рабочих к месту работы | 374,36 | 120 | 44 923,20 | 75 | 28 077 |
| Доставка продукции на склад | 1 148,15 | 90 | 103 333,50 | 72 | 82 666,80 |
| Переналадка оборудования | 12 000 | 21 | 252 000 | 17 | 204 000 |
| Амортизация производственного процесса | 3 487,56 | 86 | 299 930,16 | 115 | 401 069,40 |
| Хранение продукции | 2 368,42 | 20 | 47 368,40 | 18 | 42 631,56 |
| Чистка и сушка | 1 976,74 | 21 | 41 511,54 | 22 | 43 488,28 |

После распределения и подсчета накладных расходов по видам продукции, рассчитаем стоимость продукции методом АВС-костинга по каждой представленной нами культуре: подсолнечник и рыжик.

Таблица 5 –Расчет себестоимости масличных культур методом АВС-костинга, руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статья затрат | Подсолнечник | Рыжик | Всего |
| Производственные прямые затраты |
| Материальные затраты | 586 000 | 422 000 | 1 008 000 |
| Затраты на оплату труда | 611 000 | 265 000 | 876 000 |
| Всего прямых затрат | 1 197 000 | 687 000 | 1 884 000 |
| Производственные накладные расходы |
| Доставка продукции на склад | 103 333,50 | 82 666,80 | 186 000,30 |
| Доставка рабочих к месту работы | 44 923,20 | 28 077 | 73 000,20 |
| Переналадка оборудования | 252 000 | 204 000 | 456 000 |
| Амортизация производственного оборудования | 299 930,16 | 401 069,40 | 700 999,56 |
| Хранение продукции | 47 368,40 | 42 631,56 | 89 999,96 |
| Чистка и сушка | 41 511,54 | 43 488,28 | 84 999,82 |
| Всего накладных затрат | 789 066,77 | 801 933,04 | 1 590 999,81 |
| Совокупная величина затрат | 1 986 066,77 | 1 488 933,04 | 3 474 999,81 |
| Количество произведенной продукции, ц | 4 784,5 | 2 169 | 6 953,5 |
| Себестоимость, руб/ц. | 415,10 | 686,46 | - |

В результате произведенных расчетов, можем сделать вывод, что стоимость производства двух масличных культур имеет довольно большую разницу. В нашем случае себестоимость рыжика превышает себестоимость подсолнечника почти в 1,5 раза. Однако в данном примере такая разница объясняется не только различиями в объемах производства. Благодаря используемому методу АВС-костинга мы можем определить, за счет чего именно образовалась такая себестоимость продукции и проанализировать, какой процесс производство имел наибольшее влияние на формирование себестоимости масличных культур в исследуемом периоде. Например, из произведенных расчетов можем установить, что в период возведения рыжика переналадка проводилась довольно часто, а амортизация оборудования, участвующего в процессе производства вообще составляет наибольший удельный вес в объеме всех накладных расходов при производстве рыжика.

Для реализации в управленческом учете АВС-костинга Ф. Палий в своей работе предлагает воспользоваться свободным разделом 3 Плана счетов бухгалтерского учета и использовать счет 30 для целей учета затрат по методу АВС.[3] К каждой культуре в данном случае будет целесообразно открыть отдельный субсчет, для раздельного учета затрат по каждой культуре. Таким образом, в нашем случае мы откроем субсчета:

Таблица 6 – Характеристика счета 30 «Затраты на производство по методу АВС»

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование субсчета | Характеристика счета |
| Дебет | Кредит |
| Доставка рабочих к месту работы | Отражаются накладные затраты на производство культур с кредита счетов 02 «Амортизация ОС», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» | Отражается распределение накладных расходов по видам культур в дебет счета 34 «Затраты в разрезе культур» |
| Доставка продукции на склад |
| Переналадка оборудования |
| Амортизация производственного оборудования |
| Хранение продукции |
| Чистка и сушка |

Также в 3 разделе Плана счетов бухгалтерского учета открывается счет 34 «Затраты в разрезе культур». По дебету данного счета осуществляется отнесение накладных расходов, собранных на счете 30 «Затраты на производство по методу АВС», по видам культур, в нашем случае на подсолнечник и рыжик.

По проведенному исследованию можем провести сравнительный анализ двух выше рассмотренных методов: традиционного и АВС-костинга.

Рисунок 3 – Сравнительный анализ различных методик исчисления себестоимости

Анализируя выше представленную диаграмму, можно увидеть, что разница в себестоимости, исчисленная различными методиками довольно ощутима. Так как методика АВС отражает себестоимость продукции с максимальной точностью, можем провести анализ рентабельности производства продукции на основе полученных данных.

Таблица 7 – Анализ рентабельности производства отельных видов масличных культур

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Сумма, руб. |
| Прибыль от продаж подсолнечника | 6 515 989,73 |
| Прибыль от продаж рыжика | 1 938 086,96 |
| Затраты на производство подсолнечника | 1 986 066,77 |
| Затраты на производство рыжика | 1 488 933,04 |
| **Рентабельность производства подсолнечника, %** | **328,09** |
| **Рентабельность производства рыжика, %** | **130,17** |

По данным таблицы 7 можем сделать вывод, что для СПК колхоза имени Николенко Арзгирского района намного выгоднее производить подсолнечник, так как уровень рентабельности превышает уровень рентабельности производства рыжика почти втрое. Таким образом, управленческий персонал может принять решение о перенаправлении всех ресурсов на производство подсолнечника, так как данная культура имеет больший спрос, в нашем случае, и требует вложения гораздо меньших затрат. Производство именно подсолнечника дает большую отдачу при его реализации.

Применение в учетной практике методики АВС позволит отражать реальную картину издержек, определять затраты, которые поддаются оптимизации, исчислять себестоимость сельскохозяйственной продукции максимально точно, с соответствующим соотнесением затрат по видам культур, процессам и местам возникновения.

Кроме того, применение данного метода позволит определить так называемую «точку безубыточности», которая в дальнейшем определит ценовую политику организации.[6] То есть определение максимально точной себестоимости каждого вида сельскохозяйственной продукции позволит установить нижнюю планку цены, снижение которой приведет к убыточности данной культуры, чего организация может избежать.

И наконец, реальная картина состава издержек по видам культур и их удельный вес в себестоимости позволит принимать решения управленческому персоналу по поддержанию или оптимизации таких издержек. Товарно-ассортиментная политика организации будет строиться на результатах полученного анализа с помощью метода АВС, что позволит организации определить, какую продукцию стоит производить в большей или меньшей степени и т.п.

В то же время, наряду со всеми достоинствами данной системы, при ее использовании могут возникать и некоторые трудности. В первую очередь это сложность определения групп процессов производства сельскохозяйственных культур, что следует за этим и сложность определения драйверов затрат. Так как система АВС-костинг еще не получила широкого распространения, методических основ и рекомендаций по ее внедрению еще не разработано. Это может привести к неверному распределению процессов и драйверов затрат, что может привести к искаженному результату, исчислению себестоимости со значительными отклонениями. Кроме того, при внедрении в систему управленческого учета в организации метода АВС придется серьезно подойти к разработке и внесению изменений в первичную документацию и управленческую отчетность для того, чтобы оперативно отражать информацию по затратам в отдельных процессах производства.

Однако данные трудности при грамотном подходе не помешают внедрению в систему управленческого учета рассматриваемого нами метода. А уже после его внедрения управленческий персонал получит огромные возможности для анализа и управления издержками и накладными расходами для совершенствования производства, повышения качества продукции, расширения ассортимента продукции, расширения рынка сбыта. Кроме всего прочего, применение такой перспективной методики позволит организации выйти на новый уровень и повысить свою конкурентоспособность.