

УДК 657.1:631.145

С.К. ЕШУГОВА,
кандидат экономических наук,
доцент, профессор
Майкопского государственного
технологического университета (Россия)

УЧЕТ ЗАТРАТ В ЗАДАЧАХ УПРАВЛЕНИЯ ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ АПК

В статье рассматриваются классификация и особенности базовых методов расчета затрат на предприятиях АПК. Показано, что эффективное решение данной проблемы возможно с применением функционального моделирования основных бизнес-процессов сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий.

Ключевые слова: агропромышленный комплекс, методы учета затрат, объекты учета затрат, бизнес-процессы, функциональное моделирование.

Введение. В современной конкурентной борьбе на рынках продукции АПК все большее значение приобретает управление затратами предприятия. Этим объясняется то большое внимание, которое уделяется в последние годы на предприятиях АПК вопросам учета затрат и калькуляции себестоимости выпускаемой продукции.

Изложение основного материала. Известны различные методы учета затрат. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, ее составом, способом обработки. При этом общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует, и на практике методы учета обычно группируют по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами [1; 2]. По объектам учета затрат выделяют: заказную систему учета (*Job-on-Order Costing (JOC)*), процессную систему учета (*Process Costing (PrC)*), а также метод учета затрат по функциям. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и усеченной себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Главное, чтобы выбранный предприятием метод обеспечивал возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета – управление себестоимостью по отклонениям.

В известной работе Г.И. Сычёвой [3] было показано, что основное внимание следует уделять рассмотрению методов учета затрат по объектам учета как наиболее важному организующему признаку. Выделенные при этом заказная и процессная системы учета характеризуются следующими существенными отличиями в организации основных производственных процессов на сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях.

Для предприятий, связанных с производством относительно однородной продукции, в т. ч. продукции АПК, наиболее целесообразна процессная система калькулирования. Рассмотрим особенности этих систем в отдельности.

Процессная система учета затрат применяется в том случае, если процесс производства и продаж продукции состоит из нескольких последовательных стадий с самостоятельной технологией и организацией производства. Каждая

стадия заканчивается получением полуфабриката, который может быть отправлен на следующую фазу обработки или реализован на сторону. Это определяет характерную особенность процессной системы учета затрат – объектом калькулирования здесь является продукт каждой технологической стадии. При этом важной особенностью данных предприятий является наличие, как правило, существенных остатков незавершенного производства на конец отчетного периода, ставящих перед аналитиками задачу распределения затрат между готовой продукцией и остатками. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию [2]. К отличительным чертам процессного калькулирования следует отнести и тот факт, что затраты здесь аккумулируются в привязке к производственным подразделениям, а не к заказам и равномерно распределяются на все единицы продукции, прошедшие через подразделение в течение отчетного периода.

Одним из принципов калькулирования себестоимости продукции является выбор метода распределения косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования. При этом ранее, как правило, в отечественной и зарубежной практике базой распределения накладных расходов являлись прямые трудозатраты на производство единицы продукции. В настоящее время на предприятиях АПК сформировались предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов в связи со следующими обстоятельствами:

- развитие производственных возможностей привело к расширению ассортимента продукции (особенно – на перерабатывающих предприятиях);
- вследствие применения нового высокоэффективного технологического оборудования на перерабатывающих предприятиях АПК, автоматизации производственных процессов имеет место сокращение доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов;
- возрос объем затрат, не связанных напрямую с производственной деятельностью перерабатывающих предприятий (расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, расходы на продажу).

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям или *ABC* - метода (*Activity Based Costing*). Принципиальное отличие *ABC* - технологии учета затрат состоит в следующем: накладные издержки приписываются к продукту по мере их проявления в процессе реализации соответствующего бизнес-процесса, а не локализируются по видам продукции после завершения процесса производства или продаж. При этом важным здесь является то, что внимание акцентируется прежде всего на исследовании природы возникновения накладных затрат, их обоснованности.

Алгоритм *ABC* - метода учета затрат выглядит следующим образом.

1. Производится построение пооперационной диаграммы процесса производства каждого вида продукции (выделение функций, реализуемых в производстве) с детализацией его каждого шага от оформления заказа, получения материалов до последней операции производства готовой продукции, ее продажи и послепродажного обслуживания.

2. Для каждой бизнес-операции (функции) определяется собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения.

3. Оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов операционного центра для каждой функции на количественное значение соответствующего носителя затрат в этом центре.

4. Определяется себестоимость выпущенной продукции. Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам функций, выполнение которых необходимо для изготовления продукции.

Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельная функция (операция), а объектом калькулирования – вид продукции. При этом

следует отметить, что применение *ABC* - метода учета затрат может существенно изменить взгляд на реальную долю прибыли, которую приносит компании тот или иной вид продукции. Особенно показательным бывает выявление в ходе такого анализа затрат видов продукции, которые оказываются убыточными для бизнеса. Однако здесь надо помнить, что построение *ABC* – системы учета затрат требует высокой структурированности учета и, соответственно, значительных усилий от предприятий по ее созданию.

Очевидно, что из соображений построения наиболее рациональной организации экономической работы на предприятии АПК должна быть принята такая система расчета себестоимости, которая в наибольшей степени соответствует характеру основных производственных процессов предприятия и типу его продукции. Это определяет необходимость проведения структурного анализа организации производства и оценки эффективности возможных вариантов в реализации стоимостного анализа в системе учета затрат, что обуславливает целесообразность проведения функционального моделирования основных бизнес-процессов на предприятии.

В этом случае бизнес-процесс определяется как логически завершенная цепочка взаимосвязанных и взаимодействующих повторяющихся видов деятельности (бизнес-функций, работ), в результате которых ресурсы предприятия используются в производственном процессе по выпуску определенных видов продукции. В цепочку, формируемую из функциональных блоков, обычно входят операции, которые выполняются по определенным бизнес-правилам различными элементами организационной структуры предприятия. Под бизнес-правилами (функциями) понимают способы реализации отдельных операций, а также характеристики и условия их выполнения. Применение для управления производственной деятельностью и ресурсами предприятий системы взаимосвязанных процессов называется процессным подходом. Такое определение процессного подхода соответствует стандартам МС ИСО 9001:2000 [4].

Решение задачи функционального моделирования основных бизнес-процессов на перерабатывающем предприятии АПК тесно связано с выбором соответствующей методики моделирования.

Функциональная модель системы, как правило, описывает совокупность выполняемых системой функций и характеризует морфологию системы (ее строение) - состав подсистем, их взаимосвязи, т. е. структуру моделируемой системы. При этом развитие предложенной еще в 1970-х гг. в Массачусетском технологическом институте методологии структурного анализа и проектирования *SADT* (**Structured Analysis and Design Technique**) привело к появлению целого ряда методов описания и анализа организационных и производственных систем под названием *IDEF* (**I**ntegrated **D**EFinition). Сегодня *IDEF*, формально не являясь международным стандартом, остается широко распространенным семейством методов моделирования организационных систем, на основе которого в разных странах разработано множество различных функциональных моделей [5]. В настоящее время к семейству *IDEF* принято относить следующие методологии:

– *IDEF0* – методология функционального моделирования, снабженная наглядным графическим языком и позволяющая представить моделируемую систему в виде набора взаимосвязанных функций. Как правило, моделирование средствами *IDEF0* является первым этапом изучения производственной системы;

– *IDEF1* – методология функционального моделирования информационных потоков внутри системы, позволяющая отображать и анализировать их структуру и взаимосвязи;

– *IDEF1X* (*IDEF1 Extended*) – методология построения реляционных структур. *IDEF1X* относится к типу методологий «сущность – взаимосвязь» и,

как правило, применяется для моделирования реляционных баз данных, имеющих отношение к рассматриваемой системе;

– IDEF3 – методология описания процессов, происходящих в производственной системе. С помощью IDEF3 описываются сценарий и последовательность операций для каждого процесса. Хотя IDEF3 и не имеет статуса стандарта, эта технология приобрела широкое распространение как дополнение к IDEF0: каждая функция (функциональный блок) IDEF0 может быть представлена в виде отдельного процесса средствами IDEF3;

– IDEF4 – методология объектно-ориентированного проектирования. IDEF4 реализует объектно-ориентированный анализ больших систем, предоставляя пользователю графический язык для изображения классов, диаграмм наследования, таксономии методов;

– IDEF5 – методология онтологического исследования сложных систем. Применяя методологию IDEF5, онтологию системы можно описать с помощью определенного словаря терминов и правил, на основании которых могут быть сформированы достоверные утверждения о состоянии рассматриваемой системы в некоторый момент времени. На базе этих утверждений формируются выводы о дальнейшем развитии системы и производится ее оптимизация.

Очевидно, что вышеописанные методы функционального моделирования организационных систем в АПК составляют основу для построения систем корпоративного управления финансами широкого круга перерабатывающих предприятий.

Список использованной литературы

1. Варнеке Х. Расчет затрат для инженеров / Ханс Варнеке, Ханс-Йорг Булингер, Рольф Хихерт, Арно Фегеле; пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2005. – 576 с.
3. Сычѐва Г.И. Методы учёта затрат в задачах управления промышленным предприятием / Г.И. Сычѐва // Вестник Южно-российского гос.техн.ун-та (НПИ), 2011. – № 3.
4. Елиферов В.Г. Бизнес-процессы: регламентация и управление: учебник / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. – М.: ИНФРА – М, 2009. – 319 с.
5. Самуйлов К.Е. Бизнес-процессы и информационные технологии в управлении телекоммуникационными компаниями / К.Е. Самуйлов, А.В. Чукарин, Н.В. Яркина. – М.: Альпина Паблишерз, 2009. – 442 с.

У статті розглядається класифікація та особливості базових методів розрахунку витрат на підприємствах АПК. Показано, що ефективне вирішення цієї проблеми можливе з використанням функціонального моделювання основних бізнес-процесів сільськогосподарських та переробних підприємств.

Ключові слова: агропромисловий комплекс, методи обліку витрат, об'єкти обліку витрат, бізнес-процеси, функціональне моделювання.

The article examines classification and peculiar properties of the basic methods of cost estimation at the enterprises of agro-industrial complex. It is shown that the effective solution to the problem can be found with the use of functional modeling of the basic business processes at the processing enterprises of agro-industrial complex.

Key words: agro-industrial complex, methods of cost estimation, cost objects, business processes, functional modeling.

Надійшло до редакції 5.04.2012.