

УДК 338.43:338.51

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА ФОРМИРОВАНИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ МОЛОЧНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Голова Е.Е., Гончаренко Л.Н.

ФГБОУ ВО «Омский государственный аграрный университет», Омск, e-mail: ee.golova@omgau.org

В статье представлены результаты исследований в области управленческого учета и планирования затрат. Актуальность темы обусловлена потребностью производства в достоверном и своевременном определении себестоимости продукции, что позволит влиять на цены и, как следствие, на поведение потребителя на рынке по отношению к тому или иному виду продукции. Исследования основываются на исследовании вопросов порядка ведения учета затрат на примере предприятия молочной промышленности, а также глубоком анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятия за несколько лет. Изучение вопросов учета затрат позволило предложить метод распределения затрат и исчисления себестоимости, который позволит сделать процесс исчисления более эффективным и точным. В результате постановки управленческого учета, на основании предложенных рекомендаций, группировки совокупных затрат с учетом особенностей производства предприятие сможет грамотно формировать фактическую себестоимость каждого вида выпускаемой продукции, что даст возможность планировать прибыль с целью развития производства. Для удобства работы предложены авторские формы бюджетов анализа причин брака в организации и формирования затрат по подразделениям, что позволит сделать процесс бюджетирования и планирования затрат менее трудоемким и наглядным.

**Ключевые слова:** себестоимость, планирование, переменные и постоянные затраты, управленческий учет

## IMPROVEMENT OF THE MECHANISM OF FORMATION AND ALLOCATION OF COSTS AT THE ENTERPRISE OF THE DAIRY INDUSTRY

Golova E.E., Goncharenko L.N.

Federal Public Budgetary Educational Institution of the Higher Education Omsk State Agricultural University, Omsk, e-mail: ee.golova@omgau.org

Results of researches in the field of management accounting and costs planning are presented in article. Relevance of a subject is caused by need of production for reliable and timely determination of product cost that will allow to influence the prices and as a result behavior of the consumer in the market in relation to this or that type of production. Researches are based on research of questions of an order of maintaining the accounting of expenses on the example of the enterprise of the dairy industry, and also the deep analysis of financial and economic activity of the enterprise for some years. Studying of questions of the accounting of expenses allowed to offer a method of allocation of costs and calculation of prime cost which will allow to make calculation process more effective and exact. As a result of statement of management accounting, on the basis of offered the recommendation, groups of cumulative expenses taking into account features of production the enterprise will be able competently to form actual cost of each type of products that will give the chance to plan profit for the purpose of production development. For convenience of work author's forms of budgets of the analysis of the reasons of marriage in the organizations and formations of expenses for divisions that will allow to make process of budgeting and costs planning less labor-consuming and evident are offered.

**Keywords:** prime cost, planning, variables and constant expenses, management accounting

Основной целью промышленного предприятия является получение ожидаемой прибыли. Чтобы быть конкурентоспособным и завоевать определенный круг покупателей, предприятию необходимо выгодно выделяться своей продукцией на фоне других таких же предприятий подобного типа. Все знают, что потребителя интересует не только качество, но и цена продукта, чем выше качество продукции и одновременно ниже цена, тем охотнее ее будут покупать, поскольку это выгодно покупателям. Чем ниже себестоимость производимой продукции, тем более конкурентоспособно предприятие, доступней продукция для населения и тем ощутимей экономический эффект от ее продажи.

В настоящий момент на многих предприятиях России особое внимание уделяется оптимизации и снижению затрат на производство и дальнейшую продажу. Эта работа требует постоянного контроля издержек производства и именно для этого необходима достоверная и своевременная информация о состоянии затрат на местах их использования, по видам продукции, в целом по предприятию, поскольку именно для этого применяют учет затрат, который может применяться с применением различных традиционных и современных методик. Для того чтобы определить, во сколько же обошлось изготовление и доведение до потребителя данного продукта, следует сначала понять, в каком виде мы

хотим видеть результат наших расчетов и какие виды расходов имеют отношение к данному продукту, а какие нет. Решить этот вопрос можно через выбор способа калькулирования себестоимости [1]. Какой из существующих методов выбрать, предприятие решает самостоятельно и на это влияют множество факторов: особенности производства и его сложность, наличие незавершенного процесса при производстве продукции, длительность производственного цикла, богатство номенклатуры производимой продукции. Для того, чтобы предприятию определиться что же ему наиболее подходит из многообразия методов учета затрат необходимо тщательно изучить существующие способы учета затрат, взвесить сильные и слабые стороны, особенности их применения в различных отраслях промышленности.

Рассмотрим механизм формирования и распределения затрат, а также его совершенствование на примере конкретного предприятия «Центр питательных смесей» в рамках постановки управленческого учета на данном предприятии. Основная цель постановки управленческого учета на предприятии КПОО «ЦПС» – корректный расчет себестоимости видов продукции, поступление качественной информации для принятия управленческих решений, усиление контроля над расходованием определенных ресурсов, обоснование норм расходов, принятых на предприятии. Для построения системы управленческого учета необходимо осуществить работы по следующим этапам (рисунок).

Так, критический анализ существующей системы управленческого учета иссле-

дуемого предприятия позволил сформулировать следующие выводы:

1) недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и предприятия в целом;

2) отсутствие понимания прямой подчиненности у отдельных работников;

3) нет четкого отражения – какой метод применяется для учета затрат;

4) не отражен способ отнесения затрат вспомогательного производства (счет 23) на счет 20 «Основное производство»;

5) не формируются резервы, регламентированные законодательством;

6) не отражены специфические документы (особенности их ведения для учета);

7) не отражен порядок проведения капитального и текущих ремонтов и т.д.

8) Отсутствие в учете лимитно-заборных карт, хотя в процессе управленческого учета возникает необходимость проводить расчет количества сырья, необходимого для производства заявленного количества продукции, а также время закладок и выход готовой продукции (с учетом потерь – брака) [2];

9) нет понятной и четкой аналитики статей затрат коммерческого отдела для внутреннего пользователя (для управленческого учета);

10) на счете 44 «Коммерческие расходы» не учитывается оплата труда сотрудников отдела (7 человек) и взносы во внебюджетные фонды, это отражается на счете 20 «Основное производство»;

11) Внутренней отчетности (для управленческих целей), кроме производственных отчетов, на предприятии не разработано.

### 1 этап

#### Анализ существующей системы

- Построение бизнес-процесса;
- Анализ системы документооборота;
- Изучение методики расчета затрат и внутренней отчетности

### 2 этап

#### Постановка требований к системе управленческого учета

### 3 этап

#### Построение системы управленческого учета

- Доработка и разработка новых первичных документов для управленческого учета;
- Создание методики расчет затрат;
- Создание системы отчетности.

*Этапы построения управленческого учета на предприятии*

Кроме того, удалось выяснить, что при существующей системе учета затрат в КПОО «ЦПС» очень тяжело определить фактическую себестоимость единицы продукции. В первую очередь это связано с тем, что учет ведется «котловым способом», который не учитывает трудоемкость видов продукции и, как следствие, не позволяет корректно определить фактическую себестоимость видов продукции. Учет затрат осложнен «раздутием» аналитики затрат. Необходимо отметить, что нет четкого определения – к какому счету относятся затраты. На наш взгляд, особое внимание необходимо уделить списанию материальных ресурсов (кроме сырья), которые до настоящего времени списывались одновременно, опираясь на складские остатки.

Также в процессе изучения выяснилось: отпуск материальных ресурсов со склада на КПОО «ЦПС» проводится без документов, обосновывающих необходимость использования для нужд предприятия. А в конце месяца списываются материалы, отсутствующие на складе.

Формирование себестоимости продукции в КПОО осуществляется следующим образом: в состав переменных расходов относят исключительно материальные затраты (согласно утвержденному рецепту), амортизация производственного оборудования, заработная плата и отчисления во внебюджетные фонды. Счетчики в цеху производства отсутствуют, поэтому в качестве переменных затрат не учитываются затраты на электроэнергию, затраты котельной (нагрев воды, поддержание температурного режима производства продукции при сквашивании), а также затраты по потреблению воды для производства.

Если материальные затраты распределяются на себестоимость согласно технологическим картам, в основном все остальные затраты, в том числе и постоянные затраты, распределяются пропорционально количеству произведенной продукции. Результатом такого распределения затрат является перекос в себестоимости продукции – фактически рентабельная продукция, при таких расчетах, является нерентабельной, приносящей убытки предприятию.

При расчете плановой себестоимости не учтены особенности технологических процессов производства продукции, поэтому проводить анализ отклонений фактической себестоимости от плановой не имеет смысла.

По нашему мнению, для постановки управленческого учета в КПОО «ЦПС» необходимо:

1. Вести учет затрат по видам продукции, который необходим для расчета себе-

стоимости каждого вида продукции. При использовании данного метода все затраты делятся на прямые (непосредственно относящиеся к конкретным продуктам) и косвенные. Последние распределяются по видам продукции в зависимости от выбранной базы распределения (затраты на оплату труда рабочих, прямые затраты и др.) [3].

Учет по видам продукции позволяет рассчитывать плановую и фактическую себестоимость отдельных видов продукции, анализировать рентабельность и прибыльность каждого вида продукции, формировать цены.

2. Четко разделить и корректировать аналитику затрат.

3. Рекомендуется для принятия управленческих решений регулярно составлять отчет о составе затрат (себестоимости), в состав которого будут входить следующие обязательные показатели (варианты единиц измерения предприятия устанавливаются самостоятельно): товарная продукция без НДС, тыс. руб.; трудоемкость, (чел.-часах, чел./днях, чел./сменах, чел./годах); материальные затраты, тыс. руб.); расходы на оплату труда, тыс. руб.; отчисления на социальные нужды, тыс. руб.; амортизация основных средств, тыс. руб.; прочие накладные расходы, тыс. руб. и т.д.; общая себестоимость продукции, тыс. руб.; валовая прибыль, тыс. руб.; средняя численность, чел.; выработка, ед./чел.; среднемесячная заработная плата на 1 чел., руб.; переменные затраты, тыс. руб.; валовая маржа, тыс. руб.; доля валовой маржи в выручке, тыс. руб.; постоянные затраты, тыс. руб.; порог рентабельности (точка безубыточности), руб. или единицы продукции; запас финансовой прочности, %; сила операционного рычага, %.

4. Составлять отчет по затратам за месяц (производство-котельная), представленный в виде табл. 1.

На основании данного отчета бухгалтером делаются записи отнесения затрат котельной на соответствующие субсчета 20 и 26 счета.

5. Отчет по браку и технологическим потерям в разрезе причин браков в качестве управленческого учета (табл. 2).

В целях бухгалтерского учета такой отчет вести нецелесообразно в связи с тем, что некоторые потери по браку будут отнесены за счет прибыли [4]. В управленческом учете отчет необходим для анализа причин брака.

6. Все отчеты необходимо сдавать в бухгалтерию предприятия своевременно для оперативного отражения данных в учете.

Таблица 1

## Отчет затрат по котельной

Цех	Кол-во закладок	Время цикла закладки	Итого часов	%
Кисельный цех		9		
Творожный		16		
Деферментации		12		
Прочие 26	Общее количество часов работы котельной – все расчеты			

Таблица 2

## Анализ причин брака в организации (условный пример)

Дата	Смена	Вид продукта	Количество, шт.	Причина	% от объема производства
12.06.2018 г.	2 смена	Бифидок	14	Бой	5,6

Анализ существующей системы учета показал, что распределение затрат не учитывает специфику деятельности КПОО «ЦПС», что является неотъемлемой частью учета и влияет на формирование себестоимости. Например, при производстве различных видов продукции применяется одно и то же производственное оборудование, что приводит в конечном счете к тому, что время искажается величина себестоимости, так как при ее формировании не учитывается длительность технологического процесса, которая для разных видов продукции разная [5].

При формировании себестоимости не принимается во внимание и тот факт, что отдельные виды продукции по производственным характеристикам должны выпускаться в термостатной упаковке, что позволяет разгрузить имеющиеся линии, поскольку технология такого производства предусматривает сквашивание сразу в термостатных стаканах. Это позволило бы уменьшить величину амортизации, которая относится к данному виду. Кроме сокращения амортизационных начислений, сокращаются затраты на оплату труда и связанные с этим отчисления, вызванные сокращением затрат на обслуживание оборудования, не участвующего в процессе сквашивания.

Нельзя не отметить и тот факт, что спецификой производства является повышенная энергоемкость производимой продукции. Проанализировав все показатели деятельности КПОО «ЦПС» и систему учета, авторы предложили использовать индивидуальный подход к распределению и формированию затрат, который заключается в следующем: формируемые переменные затраты на амортизацию, зарплату и отчисления, водопотребление, электро- и теплоэнергию на предприятии распределять пропорционально времени технологического процесса [5]. Такая методика позволит учитывать все технологические особенности производства

и тем самым сделать процесс исчисления себестоимости более точным и правильным.

Проведенная работа, которая заключалась в формировании и распределении постоянных и переменных затрат, определенных финансового результата, позволила:

- распределить постоянные и переменные затраты в зависимости от длительности производственного процесса, что позволило более точно исчислять себестоимость выпускаемой продукции [6]. В результате установлено, что убыточной является продукция марки «Милочка». Это связано с недостаточной рекламой данных видов продукции и тем, что данная продукция предназначена для детей старше 1 года (за продукцию, выпускаемую для детей до 1 года, предприятие получает дотации из Министерства здравоохранения Омской области и кроме рекламных компаний она дополнительно рекламируется еще и в поликлиниках – при выписке бесплатных рецептов на продукцию);

- определить номенклатуру выпускаемых продуктов, которые при существующем методе затрат нерентабельны, а с использованием предложенной методики распределения затрат стали рентабельными;

- определение неприбыльной продукции дает возможность предприятию своевременно реагировать и влиять на конъюнктуру рынка [7];

- более точно исчислять величину себестоимости выпускаемой продукции, определять запас финансовой прочности, что дает возможность влиять на отпускные цены, поскольку они непосредственно влияют на финансовые результаты хозяйственной деятельности, объемы реализации продукции, укрепление позиций на рынке.

**Выводы**

Таким образом, в результате совершенствования управленческого учета, группи-

ровки совокупных затрат с учетом специфики производства предприятие формирует фактическую себестоимость единицы выпускаемой продукции. Исчисление фактической себестоимости произведенной продукции позволит предприятию принимать управленческие решения в части производства определенных (убыточных) видов продукции. Кроме этого, предприятие может при реализации четко определять максимально возможные скидки на продукцию и планировать прибыль с целью развития производства.

Следовательно, постановка управленческого учета в КПОО «ЦПС» предоставит информационную поддержку руководству в принятии оперативных управленческих решений; осуществит контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности компании; обеспечит базы для ценообразования и выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

### Список литературы

1. Кольке Г.И. Влияние механизма обобщения распределения совокупных затрат на формирование цены на продукцию / Г.И. Кольке, Л.В. Метелева // Наука о человеке: гуманитарные исследования. – 2016. – № 3(25). – С. 195–200.
2. Калькуляция [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://center-yf.ru/data/economy/Kalkulyaciya.php> (дата обращения: 01.06.2018).
3. Методы учета затрат [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://studbooks.net/1320521/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/metody\\_ucheta\\_zatrat](http://studbooks.net/1320521/buhgalterskiy_uchet_i_audit/metody_ucheta_zatrat) (дата обращения: 01.06.2018).
4. Мельников И. Бухгалтерский учет / И. Мельников. – М.: Дрофа, 2009. – 304 с.
5. Optimization Methods for the Purposes of the Company Resource Utilization Efficiency Improvement: Monograph / S.E. Metelev, G.I. Kolke, L.N. Goncharenko, T.E. Zulfugarzade, M. Murat. – Warsaw: Higher School of International Relations and American Studies, 2017. – P. 129.
6. Саперова Э.И. Экономическое содержание затрат на производство // Молодой ученый. – 2018. – № 18. URL: <https://moluch.ru/archive/204/50008/> (дата обращения: 01.06.2018).
7. Батенов Б.И. Классификация затрат / Б.И. Батенов. – М.: Речь, 2014. – 240 с.