

## РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В ЖИВОТНОВОДСТВЕ НА ОСНОВЕ АВС-МЕТОДА

**Д.В. Манджиева**

*ФГБОУ ВПО «Калмыцкий государственный университет»,  
г. Элиста, Республика Калмыкия*

*Рецензент д-р экон. наук, профессор Л.Ц. Бадмахалгаев*

**Ключевые слова и фразы:** животноводство; затраты; калькуляция; методы учета затрат; сельское хозяйство; управленческий анализ; управленческий учет; центр затрат.

**Аннотация:** Исследованы основные сходства и различия в исчислении себестоимости и учете затрат по методу АВС и традиционной методике исчисления себестоимости продукции в животноводстве. Предложены к использованию основные стадии организации контроля центров затрат в животноводстве.

Для повышения эффективности управления затратами служба управленческого учета при разработке соответствующих регламентов и рекомендаций может задействовать современный инструментарий в области учета затрат, например АВС-методику (Activity Based Costing), ориентированную на рост конкурентоспособности продукции, позволяющую повысить уровень рентабельности сельскохозяйственной организации.

Данный метод заключается в разделении косвенных и накладных расходов относительно отдельных категорий работ, операций, ассортимента продукции соразмерно величине израсходованных ресурсов на их осуществление, реализацию, производство. Этот аспект является основным отличием метода АВС от других способов калькуляции, при применении которых косвенные и накладные расходы выделяются из прямых расходов на реализацию отдельных операций путем зафиксированного процента.

Покажем на примере ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» преимущества использования метода АВС. В данной организации наблюдалась тенденция по снижению нормы чистой прибыли с увеличением продаж. Проанализировав продажи по отдельным потребителям и видам продаж, выявлено, что рост величины продаж был вызван продажами потребителям, приобретавшим продукцию мелкими партиями. Это приводило к лишним работам

---

Манджиева Дельгир Владимировна – старший преподаватель кафедры учета, анализа и налогообложения, e-mail: mandzhieva.delgir@mail.ru, ФГБОУ ВПО «Калмыцкий государственный университет», г. Элиста, Республика Калмыкия.

на складе, заключающимся в распаковке упаковки; делении мясной туши мелкими частями; формировании необходимого объема продукции для заказа; обертке в новую упаковку для придания товарного вида; увеличении числа складских рабочих; уменьшении времени одной смены. Возникшие лишние расходы, не увеличившие объем маржинальной прибыли, привели к уменьшению чистой прибыли организации. Причем, обнаружение причины появившейся проблемы невозможно было осуществить с помощью учета затрат методом полной себестоимости, прямых переменных затрат. Выявление истинной причины было произведено на основе использования метода ABC.

Однако сельскохозяйственные организации Республики Калмыкия не спешат с внедрением данной технологии, считая ее трудоемкой, затратоемкой, создающей лишнюю работу сотрудникам организации.

Данная технология была рекомендована к внедрению в ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» по результатам управленческого анализа, так как она дает возможность точнее делить накладные расходы по операциям, тем самым содействуя точному формированию цены на продукцию и услуги.

Согласно методу ABC, для отдельной функции имеется конкретный, свойственный, характерный только для него фактор затрат, изменения которого влияют на расходы по функции. То есть с ее помощью выявляются причинно-следственные взаимосвязи между базами распределения затрат и расходами, а не условные, присущие традиционным методам калькуляции.

По результатам исследования состояния управленческого учета автором был сделан расчет по ABC-методике, сопоставив ее сходства и различия с традиционной системой калькуляции. Эти расчеты нацелены на информирование руководства организации о релевантности, целесообразности, рациональности, полезности внедрения ABC-технологии.

ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» выращивает два вида продукции животноводства: овцы и крупный рогатый скот (КРС) на аналогичных животноводческих стойках с использованием аналогичных производственных процессов.

Продукция производится в различных объемах, продукция овцеводства в 2,5 раза превышает продукцию КРС. Данные об объемах производства и затратах на производство КРС и овцеводство приведены в табл. 1.

Таблица 1

**Данные об объемах производства и затратах по видам продукции за 2011 год**

Показатели	КРС	Овцеводство	Итого
Затраты труда на продукцию на 1 ц, чел.-ч	25,2	39,4	64,6
Объем годового производства, ц	2179	1649	3828
Время работы основных производственных рабочих, ч	54911	64971	119882
Число закупок материалов, шт.	160	80	240
Накладные расходы, всего, р.:			377998
по объему производства			220786
по закупкам материалов			157212

1. Разделим накладные расходы (НР) по традиционной системе калькуляции, согласно которой существует лишь один центр затрат.

Рассчитаем общезаводскую ставку распределения НР на 1 чел.-ч = 3,15 (377998 р. / 119882 чел.-ч).

Соотнесем накладные расходы на продукты согласно найденным ставкам в табл. 2.

По традиционному методу разделение накладных расходов происходит с применением определенного числа баз распределения, относительно количества отработанного времени работников основного производства, времени работы оборудования, меняющегося относительно объемов производства. В нашем примере за базу распределения берем отработанное время работников основного производства. Затраты на производство единицы продукции овцеводства и КРС одинаковы, поскольку пропорционально потреблению времени работы работников основного производства.

2. Рассмотрим использование метода АВС.

Рассчитаем особые ставки разделения накладных расходов, связанных с каждой функцией, основываясь на потребностях продукции (табл. 3), и их применение (табл. 4). В таблице 4 отражены реальные цифры накладных расходов.

Таблица 2

**Соотношение накладных расходов согласно найденным ставкам  
ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» за 2011 год**

Показатели	КРС	Овцеводство
Накладные расходы на одну единицу, р./ц	79,38 (25,2 · 3,15)	124,11 (39,4 · 3,15)
Совокупные НР, распределенные на годовой объем производства, р.	172969,02 (2179 · 79,38)	204657,39 (1649 · 124,11)
Всего	377	

Таблица 3

**Расчет специальных ставок по методу АВС  
ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» за 2011 год**

Ставка НР	Расчет	Примечание
Ставка накладных расходов по величине производства, р./чел.-ч	1,84 (220786 / 119882)	Для накладных расходов, связанных с величиной выпуска продукции, причинно-следственным фактором затрат является объем производства, выраженный в машино- или трудо-часах
Ставка накладных расходов по закупкам, р./1 закупку	655,05 (157212 / 240)	Для накладных расходов, связанных с закупкой материалов, причинно-следственным фактором затрат является общая величина закупок

Таблица 4

**Применение найденных ставок в ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» в 2011 году**

Накладные расходы	КРС	Овцеводство
НР по объему производства, р./ц	46,45 (25,2 · 1,84)	72,5 (39,4 · 1,84)
НР по закупкам, р./ц	48,09 (160 · 655,05/2179)	31,78 (80 · 655,05/1649)
Итого НР на 1 ц, р./ц	94,54	79,87
Совокупные НР, распределенные на годовой объем производства, р.	206002,66 (94,54 · 2179)	131705,63 (79,87 · 1649)
	337708,29	

Применение метода ABC предполагает большой спектр факторов издержек в качестве базы распределения, а при традиционном методе используется не больше двух баз разделения затрат. Соответственно в системе ABC ставки факторов издержек связаны больше с основаниями возникновения накладных расходов. При использовании метода ABC в ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» были применены две базы разделения накладных расходов: отработанное время работников основного производства и количество заказов на закупку, а при традиционной системе – только одна база распределения (либо число работы оборудования, либо количество отработанного времени работников основного производства). Обобщим полученные результаты согласно традиционному методу и системе ABC в табл. 5.

Метод ABC выделяет различия в потреблении ресурсов и отражает их величину относительно отдельного вида продукции. Соответственно, завышаются затраты на производство КРС, так как учитываются затраты, не связанные с объемом производства ресурсов. При применении же в качестве базы распределения факторов, связанных с величиной производства, на продукцию КРС соотносится слишком большая доля затрат. На продукцию КРС приходится часть затрат, относящихся к продукции овцеводства. В этом случае руководство организации может принять неправильное решение относительно ассортимента продукции, увеличив производство продукции овцеводства за счет КРС.

Таблица 5

**Себестоимость продукции с применением традиционной и ABC-системы на ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» в 2011 году**

Вид продукции	Традиционная система	Система ABC
Овцеводство	124,11	79,87
КРС	79,38	94,54

В результате применения метода ABC в ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» появилась возможность сэкономить 3–4 % затрат от общей величины расходов, что позволяет получить дополнительную прибыль.

Перспективность и широкое использование данного метода в организациях сельского хозяйства Республики Калмыкия в скором времени обосновывается возможностью значительного снижения затрат и определения правильного направления стратегии развития.

Традиционная система калькуляции себестоимости концентрируется на внутренних процессах организации: закупках, продукции, потребителях. То есть этапы добавления ценностей рассматриваются от оплаты за ресурсы поставщикам до получения платы от потребителей. Организация концентрирует внимание на максимизации добавленной стоимости, разницы между закупками и продажей.

Отличной от концепции добавленной стоимости, основным недостатком которой можно выделить позднее начало и раннее завершение, является концепция цепочки ценностей. Оценка затрат с момента закупки не позволяет провести анализ условий, особенностей деятельности организаций поставщиков для удовлетворения своих интересов. Получение дополнительных преимуществ по издержкам организация может обеспечить вмешательством в деятельность поставщика в целях обеспечения выгод для них. Послепродажное сопровождение бизнеса контрагентов повышает конкурентные преимущества организации, срок сотрудничества с поставщиками, обеспечив постоянство работы.

В отличие от концепции добавленной стоимости концепция цепочки ценностей предполагает четыре основные тенденции роста прибыли:

- налаженные взаимоотношения с поставщиками;
- налаженные связи с потребителями;
- технологические взаимоотношения в цепочке ценностей отдельного подразделения организации;
- взаимоотношения между цепочками ценностей всех подразделений организации.

С помощью данного инструментария появляется возможность анализа, оценки и аргументации того, как рост затрат в процессе отдельной категории деятельности приводит к сокращению общей величины затрат. Например, внедрение автоматизации учета и отчетности приводит к снижению управленческих и общих расходов организации в целом.

Построение системы учета согласно концепции цепочки ценностей происходит по следующим стадиям:

- формирование цепочки ценностей по данной отрасли, определение затрат, доходов и расходов звеньев цепочки;
- определение факторов образования затрат, влияющих на экономическую деятельность;
- организация стабильной, постоянной конкурентоспособности с помощью более эффективного управления факторами затрат в сравнении с конкурентами или путем реформирования цепочки ценностей.

По результатам исследования состояния управленческого учета нами сформированы рекомендации по организации центров ответственности по функциональным свойствам для ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» с подготовкой внутренней управленческой отчетности по центрам затрат, дающей возможность регулировать затраты на этапе производства продукции. Центры производственных затрат в ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» представляют собой наиболее крупные из центров ответственности.

Мы предлагаем к внедрению основные стадии организации контроля центров затрат:

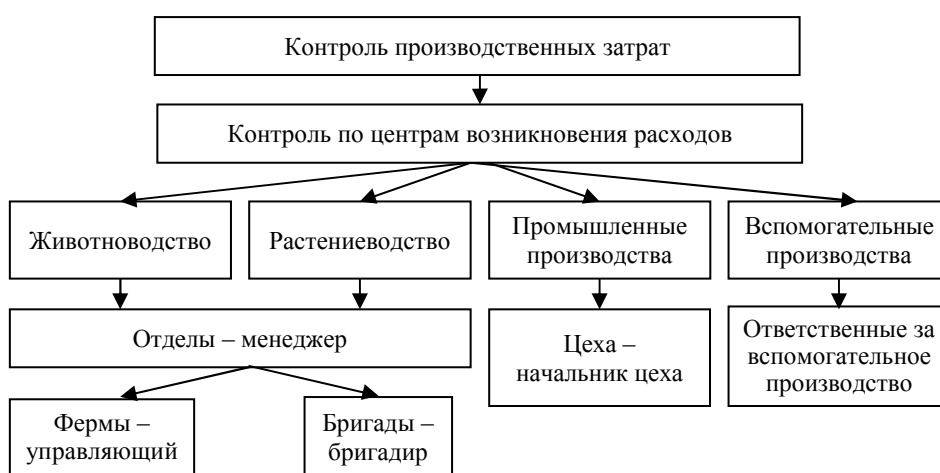
- 1) определение перечня центров ответственности;
- 2) контроль центров производственной ответственности подразделений;
- 3) контроль организации центров затрат в зависимости от их целей, задач, функций.

Для ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» свойственна схема контроля центров ответственности, ориентированная на деятельность подразделений, специалистов, управляющих (рисунок).

В целях разработки рекомендаций по снижению себестоимости продукции были рассмотрены исключительно центры затрат на производство. Использование данной схемы является условием организации контроля затрат на производство:

- по отраслям ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» – животноводство, растениеводство, промышленное производство, вспомогательное производство;
- по подразделениям, бригадам, фермам, участкам вспомогательных производств.

В ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» возникает необходимость в объединении, комплектации затрат по разновидностям, группам скота, культур, семян, птиц, работ и услуг, выделении центров ответственности по снабженческо-заготовительной, реализационно-сбытовой, управленческо-организационной деятельности.



**Схема распределения центров ответственности по центрам возникновения затрат ОАО ПЗ «Улан-Хёёч»**

В связи с тем, что для ОАО ПЗ «Улан-Хёёч» свойственны значительные производственные затраты по отраслям, предложено проводить определение центров ответственности с указанием руководителя подразделения. Отчет центра ответственности, предоставляемый руководителю подразделения, включает в общие доходы только статьи, подвластные влиянию менеджеров центра.

Для более рациональной организации контроля по центрам затрат необходимо его внедрение по последовательным этапам:

- 1) определение центров производственной ответственности;
- 2) разделение путей развития работы организации по структурным единицам;
- 3) оценка регулируемости затрат по структурным единицам, определение эффективности воздействия контроля;
- 4) выявление статуса центров затрат, их значимости в целом для организации;
- 5) контроль формирования плана мероприятий, отчетности каждого центра затрат, внутренней регламентации;
- 6) проверка критериев оценки успешности деятельности центров затрат, исчисление показателей эффективности;
- 7) проверка порядка формирования отчетности центров ответственности.

Проведение внутреннего управленческого учета центров затрат возможно в соответствии со следующими этапами:

- а) предшествующий этап (наблюдение, проведение тестирования, исследование особенностей центров затрат);
- б) текущий этап (выявление ошибок, искажений, отклонений от запланированных показателей);
- в) этап проведения фактического аудита (проведение тестирования, опроса сотрудников, исследование, контрольные расчеты);
- г) завершающий этап (анализ деятельности организации, проверка сведений производственных отчетов, достоверности отчетности, предложение мероприятий по устранению нарушений, выявление резервов сокращения затрат).

Источниками информации для проведения внутреннего управленческого учета являются учетные данные, следовательно большую значимость имеют особенности построения системы управленческого учета производственных затрат и калькуляции себестоимости в сельскохозяйственной организации. Источниками информации внутреннего учета затрат являются: первичная документация и учетные регистры, бухгалтерская и управленческая отчетности, учетная политика организации, внутренние регламенты, акты сверок, аудиторские заключения и др.

В целях повышения эффективности управленческого учета затрат возможно внедрение в организации более совершенных способов ведения учета: пофазный, нормативный, попроцессный, попередельный с учетом степени профессиональности работников бухгалтерии, их технической вооруженности средствами ведения учета.

Помимо разновидностей скота объектами учета при применении данных способов являются производственные фазы, процессы, переделы.

Для разработки подробной информации и детального внутреннего производственного учета, верности классификации сведений по аналитическим счетам необходимо детализировать состав операционных счетов.

Таким образом, можно определить, что метод ABC состоит в точном распределении косвенных и накладных расходов относительно конкретных операций, видов продукции пропорционально объему затраченных ресурсов на их выполнение, производство. Традиционный метод выделения косвенных и накладных расходов заключается в применении фиксированного процента.

Можно выделить основные преимущества внедрения ABC-технологии: точное распределение накладных расходов по операциям; точное ценообразование; определение мероприятий, направленных на повышение качества; выявление причинно-следственной взаимосвязи между базами распределения затрат и расходами; информирование администрации о релевантности, целесообразности затрат.

Организация внутреннего управленческого учета представляет собой поэтапный процесс, состоящий из следующих стадий:

- инициирование управленческого учета;
- предварительное наблюдение, определение предмета, области, объема, времени управленческого учета;
- подготовка плана, программы, задания для управленческого учета;
- реализация плана, проведение учетных процедур;
- составление отчета, отражающего результаты управленческого учета;
- завершение очередного этапа управленческого учета, разработка рекомендаций, корректировок.

При формировании модели бизнес-процесса определяются критерии оценки бизнес-целей, управленческих стратегий, бизнес-рисков, строится схема бизнес-рисков.

С помощью применения ABC-метода учета затрат формируется алгоритм действий управленческого учета, определяются наиболее уязвимые участки, для которых характерен повышенный риск. После выявления наиболее существенных рисков службе управленческого учета сельскохозяйственной организации необходимо определить уровень допустимого риска, разработать мероприятия по управлению рисками.

*Статья подготовлена при финансовой поддержке Министерства образования и науки в рамках ФЦП «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России», проект №2012-1.2.2-12-000-3002-029 «Исследование потенциала экономического роста и обеспечения социальной безопасности депрессивных регионов».*

#### *Список литературы*

1. Протасов, А.Е. Учет и анализ накладных расходов предприятия по видам деятельности на основе метода ABC : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12/ Алексей Евгеньевич Протасов. – Саратов, 2008. – 255 с.



2. Соколова, Н.А. Управленческий анализ : учеб. пособие / Н.А. Соколова, О.Д. Каверина. – М. : Бухгалт. учет, 2008. – 184 с.

3. Удалова, З.В. Методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями : монография / З.В. Удалова, О.А. Зубарева. – Персиановский : Изд-во Дон. гос. аграр. ун-та, 2010. – 369 с.

---

## **Development of Methodological Management Tools of Cost Accounting in Livestock through ABC-Based Method**

**D.V. Mandzhieva**

*Kalmyk State University, Elista*

**Key words and phrases:** accounting; administrative analysis; agriculture; center of costs; costs; management accounting; livestock; methods of cost accounting.

**Abstract:** The article explores the main similarities and differences in terms of costs and cost accounting by the ABC method and the traditional method of calculation of production costs in livestock. It is proposed to use the main stages of organization of control of cost centers in livestock.

---

© Д.В. Манджиева, 2013