

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(НИ У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ
ЗАТРАТАМИ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа «Учет, анализ и аудит»
очной формы обучения, группы 09001750
Уколовой Виктории Игоревны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Калуцкая Н.А.

Рецензенты
к.э.н., доцент кафедры
мировой экономики
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»
Растопчина Ю.Л.

Зав.кафедрой,
к.э.н., доцент кафедры
бухгалтерского учета и аудита
БГТУ им. В.Г. Шухова
Арская Е.В.

БЕЛГОРОД 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ.....	7
1.1. Роль и место управленческого учета затрат в учетно-информационной системе	7
1.2. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на предприятиях производственной сферы.....	16
1.3. Методы управления затратами	22
ГЛАВА 2. ДЕЙСТВУЮЩАЯ МЕТОДИКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ.....	34
2.1. Анализ современного состояния предприятий производственной сферы.....	34
2.2. Информационное обеспечение управления затратами	46
2.3. Организация учетно-аналитического обеспечения управления затратами и калькулирования себестоимости.....	49
ГЛАВА 3. ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ.....	63
3.1. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения на основе бюджетирования.....	63
3.2. Формирование системы бюджетирования как механизм управления затратами.....	71
3.3. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения затрат на основе таргет-костинга	79
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	85
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	90
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	98

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. К учетно-аналитическому обеспечению управления предприятием предъявляются все более новые требования в связи со стремительным развитием технологий и техники, расширением информатизации всех устойчивых в совокупности отношений между социальными объектами, ускорением оборачиваемости материальной базы в том числе и бизнес-процессов, а также информационных потоков.

Следовательно, существенное значение принимает качественное формирование информационного и учетно-аналитического обеспечения управления на предприятии, действующего своевременно и способного со всей полнотой обеспечить менеджерам требующуюся информацию для выработки обоснованных и рациональных управленческих решений.

Главной целью абсолютно любого хозяйствующего субъекта в рыночных условиях заключается в увеличении маржинальности продукта предприятия, напрямую относящуюся с уровнем затрат, а также эффективным контролем последними. Таким образом, ключевым объектом управления и необходимым элементом любой стратегии являются затраты.

Формирование системы управления затратами, а также учетно-аналитического обеспечения ориентирует менеджмент компании к выявлению резервов сокращения затрат до наиболее благоприятного уровня, их оптимизацию на грамотное применение ресурсов путем продвижения технологий энерго и ресурсосбережения, что в последующем преподнесет экономическому субъекту не только экономические выгоды, но и рост экономической эффективности имеющихся бизнес-процессов, увеличит конкурентное превосходство и обеспечит отличительные особенности организации на рынке.

Таким образом, в сложившихся условиях необходимым представляется внедрение и использование в процессах учетно-аналитического обеспечения управления затратами прогрессивного инструментария, современных

учетных элементов и комплексов, основанных на перспективных информационно-коммуникационных технологиях, способных обеспечить предприятию экономическую эффективность и конкурентоспособность в стратегической перспективе.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования являются изучение проблем и разработка мероприятий по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления затратами. Для решения поставленной цели необходимо рассмотреть следующие задачи:

✓ рассмотреть роль и место управленческого учета в системе управления затратами;

✓ изучить методику управления затратами с целью принятия стратегических управленческих решений;

✓ исследовать организацию и перспективы развития учетно-аналитического обеспечения управления затратами в ООО «Евробетон+»;

✓ разработать мероприятия по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления затратами на исследуемом предприятии.

Объект и предмет исследования. В качестве объекта исследования выступает производственное предприятие ООО «ЕвроБетон+», специализирующееся на производстве бетона. А предмет исследования эффективное управление затратами производственной деятельности.

Теоретическую и методологическую базу исследования составили научные труды российских и зарубежных ученых по вопросам организации учетно-аналитических систем на предприятиях, управленческому учету и управлению затратами, законодательные и нормативные акты, научно-методическая литература, материалы семинаров и конференций. Различные аспекты изучения управления затратами отражены в работах О.В. Алексеевой, Н.Э. Бабичевой, Н.А. Боброва, И.Н. Богатая, А.Ф. Виноходова, К. Друри, В.Э. Керимова, Н.П. Любушина и др.

В процессе работы использовались общенаучные методы познания: наблюдение, группировка и сравнение, научная абстракция и моделирование, методы сравнительного и динамического анализа и экономико-математического моделирования.

Информационно-эмпирическую базу исследования составили первичные документы и регистры экономического субъекта, данные управленческой и финансовой отчетности предприятий.

Научная новизна данного исследования заключается в разработке и обосновании комплекса мероприятий по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятии.

По результатам исследования следует выделить наиболее значимые результаты, содержащие научную новизну и выносимые на защиту:

1. Обоснованы место и роль управленческого учета затрат в системе управления затратами;
2. Систематизированы и обобщены положения теории затрат, на основании чего выявлены достоинства и недостатки современных методов управления затратами;
3. Разработаны мероприятия по совершенствованию управления затратами с учетом особенностей отрасли на исследуемом предприятии.

Практическая значимость результатов исследования состоит в совершенствовании теоретических и методических аспектов учетно-аналитического обеспечения управления затратами на производственных предприятиях и объясняется возможностью практического применения полученных результатов.

Объем и структура работы. Магистерская диссертация состоит из введения, трех глав, заключения. В первой главе рассмотрены сущность и классификация затрат, роль и место управленческого учета затрат в учетно-информационной системе и методы управления затратами.

Во второй главе приведен анализ современного состояния предприятий производственной сферы, исследовано информационное и учетно-

аналитическое обеспечение управления затратами, которые необходимы для обеспечения полноты, достоверности и надежности в принятии стратегических управленческих решений, а также обеспечивают обоснованную интерпретацию, позволяющую реализовать поставленные цели для повышения конкурентного уровня затрат предприятия в перспективе.

В третьей главе представлены мероприятия по совершенствованию методов управления затратами в ООО «Евробетон+» на основе формирования системы бюджетирования и применения системы таргет-костинг.

По результатам теоретических и практических исследований по теме диссертации опубликовано две работы общим объемом текста 1,3 п.л.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

1.1. Роль и место управленческого учета затрат в учетно-информационной системе

В основе любого действующего в условиях рыночной экономики предприятия стоит достижение целей и задач, обеспечивающих ему прибыль. Однако данный процесс деятельности невозможен без возникновения ограничивающих факторов – затрат предприятия, которые одновременно влияют на объем производства выпускаемой продукции, а также на ее реализацию [14, с.280].

Управленческий учет как система предоставления информации о деятельности предприятия имеет большое значение, будучи главным помощником для руководства предприятия в вопросах привлечения и расходовании ресурсов с высокой эффективностью.

Необходимость применения управленческого учета обусловлена неспособностью существующей системы бухгалтерского (финансового) учета в полной мере и своевременно удовлетворить потребности руководства в необходимой управленческой информации. Более того, главной задачей бухгалтерского учета выступает только составление итоговых финансовых документов, таких как баланс, отчет о финансовых результатах деятельности предприятия и т. д. с ориентацией на внешнего пользователя. То есть, бухгалтерский учет предоставляет данные о хозяйственных операциях, которые уже осуществились и которые невозможно уже изменить. Поэтому управленческий учет выступает универсальной системой, задача которого состоит в обеспечении требований внутренних пользователей.

В сложившихся условиях функционирования экономических субъектов существенное значение имеет процесс управления производственными затратами в целях получения оптимальной прибыли, создания возможности расширенного воспроизводства, эффективного развития предприятий. Производственные затраты – основной фактор, влияющий на величину финансового результата предприятия и поэтому организация их учетного обеспечения подчинена определенным правилам и требованиям [16, с.479].

Во время осуществления деятельности проблема оптимизации затрат является одной из первостепенных для организации. От того насколько успешно руководство контролирует процесс образования затрат зависит общий экономический эффект предприятия и состояние его ресурсной базы.

Каждое из предприятий имеет объективную возможность сокращения имеющихся затрат. Данное мероприятие реализуемо благодаря проведению анализа себестоимости продукции. Важность организации данного анализа объясняется возрастающей необходимостью экономии ресурсов, так как себестоимость является «обобщающим показателем использования всех видов ресурсов предприятия» [18, с. 620].

Я.А. Шакир в статье «Экономическая природа затрат» определяет себестоимость как «совокупность затрат на производство и реализацию продукции предприятия, представленную в денежной форме» [84, с. 246]. Размер данного показателя лежит в основе формирования финансового результата организации; его определение влияет на стоимость продукции и, как следствие, на уровень получаемой прибыли, рентабельности.

При этом важно отметить, что затраты, составляющие основу себестоимости могут значительным образом отличаться друг от друга, согласно различным характеристикам, поэтому для эффективного управления себестоимостью необходимо понимание всего комплекса затрат, формирующего ее, исследование их экономической сущности.

Помимо категории «затрат» в экономической теории встречаются такие понятия как «издержки» и «расходы»; к соотношению данных терминов

относятся по-разному: одни воспринимают их в качестве синонимичных (О.Д. Каверина, В.Б. Ивашевич), другие выражают одну категорию как составную часть другой (Н.Д. Врублевский, А.С. Бакаев, О.В. Рыбакова) [34, с.231].

Теория затрат был разработана английским ученым Д. Рикардо в его труде «Начала политической экономии и налогового обложения» в 1817 г. В его основе идея о том, что «реальная стоимость товара равноценна издержкам производства», а под издержками автор понимал как затраты труда, так и затраты капитала [9, с. 589].

К исследованию сущности категорий затрат (издержек/расходов) ученые обращались во все периоды развития теории. Анализ современных точек зрения показывает, что в настоящее время также нет универсального подхода к определению данных понятий. Рассмотрим различные точки зрения ученых на определение терминов «затраты», «расходы» и «издержки», представленные в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Подходы к определению понятий «издержки», «затраты», «расходы» с позиции различных авторов

Авторы	Определение понятия
1	2
Осадчая И.М.	«Затраты – совокупные расходы на реальные товары и услуги; затраты на потребление, инвестиции и государственные расходы» [67, с. 178].
Ивашевич В.Б	«Затраты – выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени» [32, с. 57].
Врублевский Н.Д.	«Расходы – затраты организации на создание производственных запасов материально-технических ресурсов и услуги (работы) поставщиков, включая потребленную в процессе производства их часть» [17, с. 47].
Бакаева А.С.	«Затраты – часть расходов организации, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т.е. с обычными видами деятельности» [12, с. 245].
Рыбакова О.В.	«Расходы – уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают фактическое использование сырья, материалов труда, услуг и лишь в момент продажи предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы» [72, с. 313].

1	2
Райзберг Б.А.	«Издержки – выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции и товаров. Общие издержки складываются из постоянных и переменных затрат» [11, с. 268].
Скляренко В.К.	«Затраты – денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени». «Издержки - совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей... Кроме того, издержки включают специфические виды затрат: взносы на социальное страхование, потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки» могут совпадать только в определенных условиях» [75, с. 45].
Казак А.Ю. Веретенникова О.Б.	«Затраты – это издержки и прочие затраты на осуществление деятельности, непосредственно не обусловленной производством, но отражающейся на налогооблагаемой прибыли, а также связанные с другим периодом времени и размером затрат». «Издержки непосредственно связаны с производством и реализацией продукции и представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции и ее продажу за определенный период и применительно к конкретному производству» [46, с.428].
ПБУ 10/99 «Расходы организаций»	«Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [8].
Глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», ст.252	«Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные налогоплательщиком». «Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода» [2].
Определение расходов по МСФО МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	«Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или уменьшения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала» [13, с.438].

Информация, представленная в табл. 1.1, показывает, что в настоящее время нет единой точки зрения, определяющей термины «затраты», «расходы» и «издержки».

Систематизируя приведенные определения, следует отметить, что назначение исследуемых терминов состоит в оценке ресурсов на различных этапах внутри предприятия в ходе хозяйственной деятельности (рис.1.1).

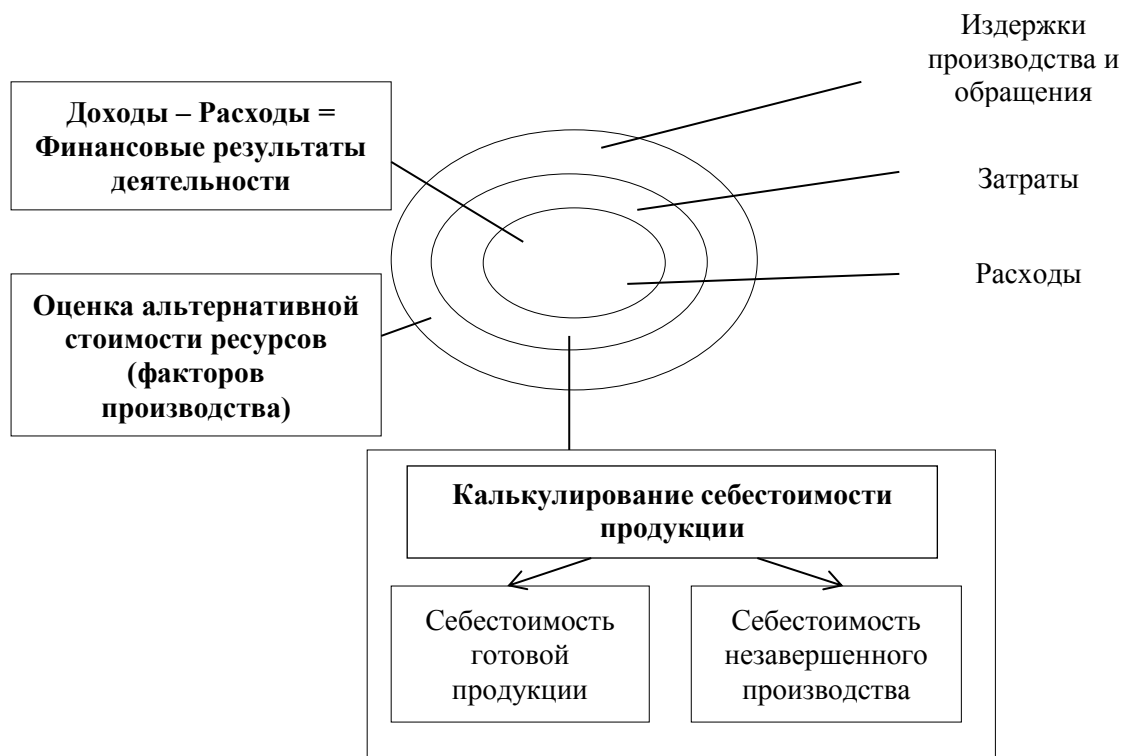


Рис. 1.1. Этапы формирования затрат, расходов, издержек в учетной системе предприятия

Проанализировав различные подходы ученых к определению вышеназванных категорий, можно сделать вывод, что каждая из категорий обладает своими отличительными особенностями: затраты не зависят от срока реализации продукции, но при этом должны быть зафиксированы в документах и отражены по дебету счетов учета затрат; расходы – совокупность затрат организации, связанная с моментом реализации продукции; издержки рассматривают не только прошлый и отчетный период, но также и учитываются при планировании деятельности предприятия.

Для управления расходами в разрезе производств советуем вести справочник статей затрат. Разнообразие подходов к трактовке сущности термина «затраты» повлияло на возникновение их различных форм классификаций [19, с.316].

Для исчисления себестоимости продукции затраты принято классифицировать по следующим признакам, представленным в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Классификация затрат для целей управленческого учета

Признак 1	Виды затрат 2	Пояснения 3
По отношению к технологическому процессу	основные	«относят стоимость всех видов ресурсов (предметов труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизацию основных производственных фондов; заработную плату основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг)».
	накладные	связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций.
Оценка запасов	входящие	Средства и ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. Отражаются как активы
	истекшие	«Средства (ресурсы) в течение отчетного периода израсходованные для получения доходов, но потерявшие способность приносить доход в дальнейшем».
Расчет себестоимости произведенной продукции	прямые	относятся непосредственно на определенное изделие
	косвенные	невозможно прямое отнесение на какое-либо изделие, распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике
По отношению к объему производства	переменные	«изменяются пропорционально объему производства продукции»;
	условно-переменные	«содержат как переменные, так и постоянные компоненты».
	постоянные	«не зависящие от объема производства продукции».
Принятие управленческих решений	релевантные	«имеющие отношение к принимаемому решению».
	нерелевантные	«не имеющие отношения к принимаемому решению».
	явные	«определяются суммарными расходами на оплату используемых внешних ресурсов и факторов производства для предприятия»
	альтернативные (вмененные)	«возникающие в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативных вариантов»

1	2	3
	безвозвратные	«возникшие в результате ранее принятого решения»
	приростные (инкрементные)	«дополнительные затраты в результате производства доп. продукции»
	предельные (маржинальные)	«дополнительные затраты на единицу продукции»
Планирование	планируемые	«Затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции».
	непланируемые	«затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции».
Регулирование	Регулируемые (контролируемые)	«подвержены влиянию менеджера центра ответственности»
	Нерегулируемые (неконтролируемые)	«Не имеет возможности воздействовать на величину затрат»
По отношению к производству	производственные	«входящие в себестоимость продукции, т.е. это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов: прямые материальные затраты; прямые затраты на оплату труда; общепроизводственные затраты».
	внепроизводственные	«издержки, которые нельзя проинвентаризировать, их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода».
	периодические	«Представляют издержки непроизводственного характера, не связанные непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые – расходы по управлению предприятием».
По экономическому содержанию	по статьям	«совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование. Согласно п. 8 ПБУ 10/99 Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно».
	по элементам	«экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Экономические элементы: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты».

Ивашкевич В.Б. разделяет издержки по месту их формирования (цехи, участки, центры ответственности) и по объектам их калькулирования (виды продукции, работ, услуг) [18, с. 59].

Следует отметить, что классификация затрат по характеру использования в процессе производства используется для расчета себестоимости. Классификация затрат по характеру применения в связи с выпуском продукции затраты (постоянные и переменные) используется при управлении себестоимостью. Классификация затрат по характеру происхождения (первичные и вторичные) и по форме присвоения к отдельным продуктам (прямые и косвенные) используется при калькуляции себестоимости продукции.

Существуют и другие формы разделения затрат, но в целом, в представленных выше классификациях отражены основные категории их распределения. Также стоит отметить, что для каждого отдельного предприятия актуальна своя классификация затрат в зависимости от специфики ведения деятельности предприятия, что дает право говорить о функциональном подходе к группированию [20, с.254].

Формирование затрат, а также себестоимости предприятия происходит на пяти уровнях:

1. Затраты предприятия в целом, которые подразделяются на затраты, имеющие непосредственное отношение к основной деятельности предприятия и затратами, возникающими в связи чрезвычайными событиями, которые являются незапланированными. Данное деление позволяет выделить из состава затрат предприятия те расходы, которые нельзя учитывать при оценке эффективности хозяйственной деятельности.

2. Затраты, связанные с обычной деятельностью подразделяются операционные и финансовые. Если на предприятие несколько видов деятельности, то это будет увеличивать долю операционных и финансовых затрат. Прочие затраты будут связаны с содержанием социальной сферы и не относятся к основной деятельности предприятия.

Деление затрат операционной деятельности по экономическим элементам и статьям калькуляции:

3. Затраты от операционной деятельности непосредственно связаны с производством и реализацией продукции. Оценка величины и структуры затрат этой категории по элементам в общей величине затрат позволяет сделать качественные выводы о необходимости и целесообразности этой группы, провести сопоставление плановых и фактических показателей, выявить причины отклонения

4. На уровне себестоимости реализованной продукции и товаров.

5. На уровне производственной себестоимости [21, с.489].

Данная структура позволяет более детально изучить такое сложное комплексное понятие как затраты и оценить фактор влияния каждой из включенных в нее категорий эффективность хозяйственной деятельности предприятия в целом.

Себестоимость продукции рассматривается как качественный показатель деятельности предприятия, так как она отражает все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности: степень использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также качество работы как отдельного работника, так и руководства в целом. Так как уровень затрат и прибыльность находятся в прямой зависимости, на предприятии оптимизации затрат на производство уделяется особое внимание.

Таким образом, знание категории затрат на производство и реализацию продукции и основания для их классификации позволит менеджерам предприятия организовать рациональный процесс их управления, которое позволит обеспечить прибыльность предприятия, его конкурентоспособность и финансовую устойчивость. Однако российские предприятия должны учитывать также положения действующего законодательства по учету и формированию затрат в целях налогообложения прибыли во избежание рисков, которые могут привести к занижению налоговой базы и штрафным

санкциям, которые могут при этом возникнуть со стороны налоговых органов [23, с.16].

1.2. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на предприятиях производственной сферы

Дальнейшее развитие управленческого учета подразумевает расширение его полномочий в сфере информационного обеспечения управления экономическими субъектами. Такое развитие проходит параллельно с внедрением современных информационных технологий, что открывает возможности для совершенствования системы предоставления информации при принятии управленческих решений [24, с.150].

Создание эффективной системы управления требует разработки рекомендаций по улучшению учетно-аналитического обеспечения безопасности процесса принятия управленческого решения и определения наиболее эффективных методов формирования информационных потоков для целей управления субъектом.

Ивашкевич В.Б. указывает, что необходимая для управления организацией информация должна иметь единую методологическую основу и принципы формирования. В этом случае предполагается использование соответствующих данных бухгалтерского, налогового и управленческого учета и отчетности. Все это, несомненно, обуславливает необходимость рассматривать управленческий учет не как совокупность обособленных его видов и функций, а как единую интегрированную систему [32, с.136].

Построение такой информационной системы предполагает новые подходы к первичной регистрации и документированию данных учета, их систематизации и обобщению, их отражению в балансе и других формах внешней и внутренней отчетности, к ее анализу для целей управления.

Серебрякова Т.Ю. анализирует основные точки зрения на сущность интегрированного учета и его составных частей в виде управленческого, финансового и налогового учета, а также приводит классификацию существующих моделей управленческого учета. Функционирование интегрированной учетно-аналитической системы не сводится к функционированию ее отдельных компонентов, так как каждый компонент применяется только в его связи с другими компонентами системы [25, с.49].

Управление затратами как средство достижения высокого экономического результата содержит в себе планирование, учёт и калькулирование – процессы, которые осуществляются в тесном объединении и взаимообусловленности.

Калькулирование себестоимости выполненных работ, оказанных услуг – это исчисление величины затрат, приходящихся на единицу выполненных работ, оказанных услуг. Калькулирование себестоимости продукции является важнейшим инструментом управления предприятием, т.к. позволяет принимать наиболее рациональные управленческие решения, сопоставлять фактические издержки с плановыми. Калькуляции помогают принять аргументированные решения о изготовлении новых видов продукции и снятии с производства устаревших [26, с.321].

Главным условием эффективной деятельности производственного предприятия является правильность принимаемых управленческих решений, в основе которых лежит информация о затратах в процессе производства продукции. Калькулирование себестоимости является одной из наиболее значимых задач управленческого учета. Выбор оптимального метода калькулирования себестоимости позволяет верно устанавливать продажную цену продукции, прогнозировать и регулировать производство, и действительно решать оперативные задачи управления.

Исчисление себестоимости начинается с подсчета производственных затрат и определения количества полученной продукции и заканчивается оценкой продукции по фактической себестоимости.

Конечной целью калькулирования себестоимости продукции является формирование полной себестоимости единицы продукции. Ведь от уровня себестоимости произведенной продукции зависит величина прибыльности и рентабельности, эффективность его дальнейшей хозяйственной деятельности.

Процесс калькулирования представляет собой систему расчетов, посредством которой может быть определена как себестоимость всей произведенной продукции, так и себестоимость единицы каждого вида продукции [27, с.387].

Калькуляция себестоимости продукции опирается на данные бухгалтерского учета затрат на производство и продажу продукции с группировкой затрат по отдельным калькуляционным статьям и элементам затрат. На построение учета затрат в производстве бетона оказывает влияние точность установления объектов учета, по которым калькулируется себестоимость в конце отчетного периода.

В зависимости от направлений учета затрат в управленческом учете принято классифицировать несколько групп затрат:

- управление себестоимостью, оценка стоимости запасов и полученной прибыли;
- принятие решений, планирование и прогнозирование;
- контроль и регулирование.

Организация управления затратами предполагает их учет. Учет затрат на производство и реализацию продукции необходим для подготовки информации при принятии управленческих решений. В современных условиях на предприятиях организуется управленческий и финансовый учет [28, с. 111].

Система управления затратами строится на основе управленческой, производственной, информационной и технологической структур предприятия, при этом необходимым условием формирования системы

управления затратами является организация на предприятии системы учетно-аналитического обеспечения.

Исходя из взаимозависимости элементов, систему управления затратами можно представить следующим образом (рис. 1.2).

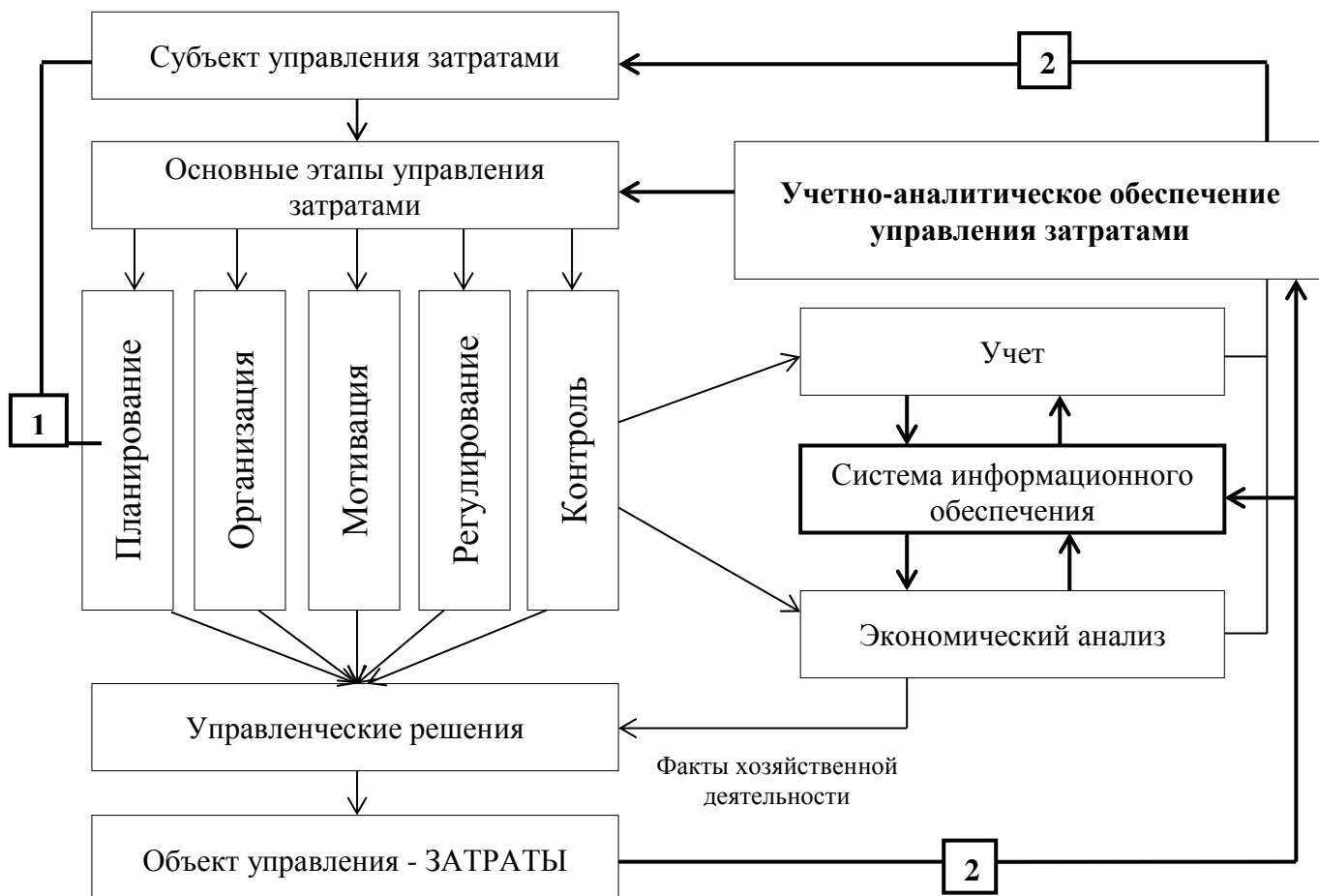


Рис. 1.2. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами

В системе учетно-аналитического обеспечения управления затратами на представленном рисунке стрелками отмечены информационные потоки каналов прямой (1) и обратной связи (2), процесса осуществления управленческих решений. При осуществлении управления затратами происходит конкретизация поставленных целей и их методики путем разработки стратегии развития и позиционирования компании на рынке, мониторинг и анализ внутреннего потенциала компании, ее возможностей для реализации стратегии, а также состояния внешней среды с учетом факторов риска и неопределенности.

Система учетно-аналитического обеспечения управления затратами состоит из пяти взаимодействующих и интегрирующих блоков: организационной, учетной, аналитической, контрольной и информационного обеспечения.

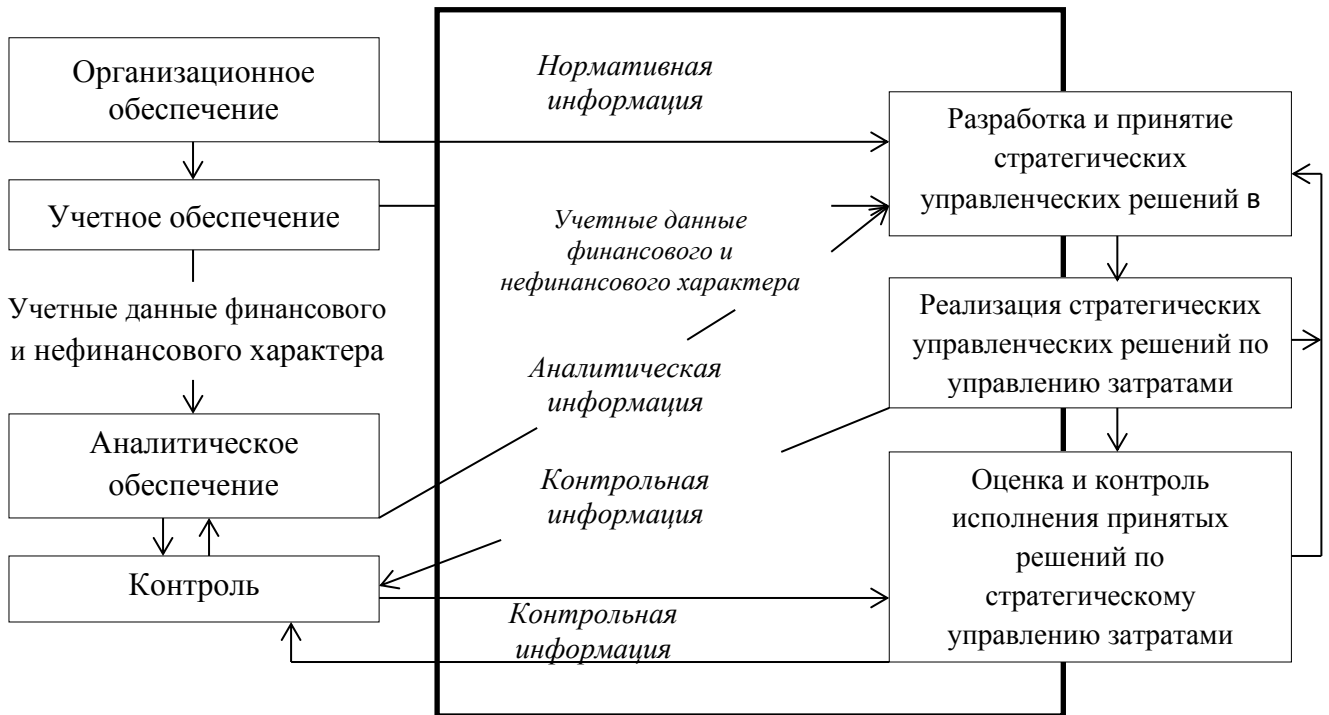


Рис. 1.3. Процесс учетно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий

Структура и содержание подсистем учетно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий представлены на рис. 1.4.

Уровень организационного обеспечения устанавливает правила и формирует условия организации процесса учета и анализа затрат на

Уровень учетного обеспечения включает сбор, накопление, регистрацию и обработку информации о затратах на предприятии.

Уровень аналитического обеспечения предполагает проведение анализа, объединяя в себе различные методы анализа внешней и внутренней среды предприятия, оценки потенциальных угроз и перспективных преимуществ.

На уровне контроля обеспечивается достаточность, оперативность и качество предоставляемой пользователям информации.



Рис. 1.4. Структура и содержание подсистем учетно-аналитического обеспечения управления затратами

Уровень информационного обеспечения охватывает средства получения, поиска, хранения, накопления, передачи и обработки информации [30, с.90].

Таким образом, ключевую модель процесса учетно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятии составляет синтез теоретических аспектов учета, анализа и контроля затрат.

1.3. Методы управления затратами

Затраты на предприятии можно назвать одним из основных факторов влияющих на объем предложения, а следовательно и на выручку в целом. Статистика анализа деятельности российских предприятий различных отраслей промышленности показывает, что организацию управления затратами ни на одном из предприятий нельзя назвать образцовой. Более того постоянный рост убыточных предприятий говорит о серьезных проблемах в данной сфере [31, с. 285]. Поэтому трудно переоценить процесс формирования себестоимости продукции, так как снижение себестоимости производимой продукции способствует повышению конкурентоспособности предприятия, повышению доступности продукции для потребителя, что делает более ощутимым экономический эффект от ее продажи. Для анализа экономической сущности управления затратами, исследуем некоторые аспекты управления предприятием.

Управление затратами – это область управленческой деятельности, которая направлена на высокий экономический результат, которого может добиться предприятие [33, с.37].

Управление затратами – это процесс эффективного использования ресурсов компании, их экономия и максимизация отдачи от них на всех этапах производственного процесса. Управление затратами основывается, как и любой процесс управления, на понятиях «система» и «механизм» управления.

Система управления затратами – это система с характерными для нее свойствами, функциями и связями, в полной степени охватывающими

процессы и явления, общую идею и конструктивные принципы деятельности предприятия, и адаптирующая достижения в теоретической и практической области знаний к реальным условиям функционирования предприятия.

Формирование системы управления затратами на производственных предприятиях должно ориентироваться на реализацию общих принципов построения современных систем управления, таких как:

- системность всех процессов управления;
- гибкость и универсальность применяемых механизмов;
- единство применяемых методических подходов и приемов;
- охват всех стадий жизненного цикла производимой продукции;
- сочетание принципов снижения затрат с сохранением высокого качества;
- применение современных инструментов управления затратами;
- полное и своевременное информационное сопровождение принятия решений;
- повышение заинтересованности всех участников системы управления затратами в эффективности ее функционирования [35, с.265].

Основными элементами системы управления затратами производственного предприятия являются: объекты управления затратами, технологии управления затратами, субъекты управления затратами и предметы управления затратами.

В качестве технологий управления затратами рассматриваются методы и приемы калькулирования, контроля и нормирования затрат.

Процесс управление затратами как любой другой процесс управления включает стандартный набор функций и процедур, так как:

- планирование нормативных показателей;
- организация – обеспечение материалами, оборудованием, кадрами и всем необходимым для функционирования предприятия;
- мотивация персонала;

- контроль – непрерывное сравнение полученных результатов производственных процессов с плановыми нормативами;

- корректировка ранее принятых решений в соответствии с анализом результатов [37, с.280].

Управление – деятельность предприятия, которая направлена на реализацию целей объекта управления при условии оптимального использования имеющихся ресурсов. Схематично классический процесс управления представлен на рис. 1.5.

Первые пять этапов демонстрируют процесс планирования или принятия решения, а два последних определяют процесс управления принятым решением.

Как правило, большинство российских предприятий использует при управлении затратами традиционный метод учета затрат, который включает в себя два этапа:

- первый этап предполагает распределение накладных расходов по производственным подразделениям;

- второй этап характеризуется распределением накладных расходов по продуктам [38, с. 56].

За рубежом процесс управления затратами включает систему контроллинга, включающую в себя методы стратегического и оперативного управления, планирования, учета, анализа, контроля издержек производства и обращения. Так, например, в США и Европе применяются два основных метода.

В условиях современной экономики остается актуальной проблема управления затратами предприятия, так как именно их уровень определяет конечный результат его деятельности, эффективность функционирования всех уровней управления.

Процесс управления себестоимостью можно подразделить на четыре стадии:

- 1) учет затрат на производство и реализацию и анализ себестоимости;

- 2) планирование и себестоимости на следующий год;
- 3) разработка мероприятий по оптимизации затрат;
- 4) разработка оптимального плана по себестоимости с учетом принятия управленческих решений и его реализация.

Основной задачей в процессе принятия управленческого решения принадлежит формированию учетной информации о затратах на производство и реализацию продукции.

Организация управленческого учета – основа планирования себестоимости с целью дальнейшего принятия решений по ее оптимизации.

Существует значительное количество подходов к учету и управлению затратам³, представленные в табл. 1.3.

В результате оценки данных, отраженных в таблице, можно сделать вывод, что в целом представленные понятия не имеют особо сильных отличий. Основной фактор, на основе которого их можно сгруппировать – это цель данной управленческой деятельности.

Ряд авторов рассматривает данный вид деятельности как одно из направлений менеджмента, так как, согласно этой точке зрения, это система взаимосвязанных элементов: планирование, контроль и учет, анализ и т.д., – направленных на достижение определенных целей.

Существуют и мнения о том, что управление затратами – это функция управленческого учета, что ограничивает данный вид деятельности пониманием затрат как стоимостной оценки ресурсов, представляя невозможным воздействие на эти самые ресурсы [39, с.531].

Подход, основанный на понимании управления предприятия в качестве определения возможных путей их сокращения, представляется нам достаточно узким в условиях современных реалий, когда при благоприятной конъюнктуре рынка предприятие, сохраняя контроль над затратами, при этом стремится к расширению своего бизнеса: поиску новых рынков сбыта, производству новых видов продукта и т.д., что подразумевает неактуальность сосредоточения на сокращении ресурсов.

Подходы к определению управления затратами с позиции различных авторов

Авторы	Определение понятия
Управление затратами как направление менеджмента организации	
Тарасова Т. Ф.	«... система взаимосвязанных и взаимообусловленных процессов, оказывающих целенаправленное воздействие на размер и структуру затрат и результатов деятельности хозяйствующего субъекта» [77, с.235].
Тевелевич А.Е.	«... процесс, который обладает определенными параметрами и специфическими чертами, имеет основные характеристики предпринимательской деятельности и ориентирован на обеспечение максимальной ее эффективности посредством выполнения ее функций и использования специальных инструментов управления затратами» [76, с.14].
Управление затратами как функция управленческого учета	
Колпакова М.А.	«... процесс, включающий сбор, обработку, анализ имеющейся информации, используемой далее для принятия и реализации управленческого решения»[45, с.4].
Бжассо А.А.	«... комплексная система сбора и обработки информации, которая может помочь руководству получать все необходимые данные для принятия управленческих решений как на уровне предприятия в целом, так и на уровне отдельных подразделений, технологических звеньев или производственных линий» [15,с.338].
Управление затратами – способ оптимизации ресурсов предприятия	
Азрилиян А.Н.	«... управленческая деятельность, направленная на контроль затрат и обеспечение экономии» [10, с.401].
Руденко И.В.	«...подсистема системы управления предприятием, характеризующая умение экономить ресурсы организации и максимизировать отдачу от них» [29, с.259].
Управление затратами – это не способ определения экономии ресурсов, а, прежде всего, деятельность, направленная на их эффективное управление.	
Гомонко Э.А.	«... средство достижения предприятием высокого экономического результата. Оно не сводится только к снижению затрат, так как распределяется на все элементы управления» [22, с. 321].

Для организации эффективного управления затратами предприятия существует необходимость применения экономически целесообразной классификации затрат по ряду признаков. Грамотное разделение затрат обеспечивает не только их объективный учет и планирование, но и способствует проведению точного анализа, определению степени влияния каждой из категории затрат на себестоимость продукции, а также на

рентабельность, что является особенно актуальным при принятии стратегических решений.

За время развития экономической науки зарубежными и отечественными аналитиками разработан и систематизирован большой объем знаний, касающихся методов управления затратами предприятия. Выбор той или иной методики обусловлен целью, преследуемой предприятием, и наличием условий для ее реализации [40, с.25].

Существует два основных метода управления затратами (расходами) предприятия:

1. метод, основанный на определении критического объема продаж (нахождение точки безубыточности);
2. метод покрытия затрат по продуктам.

Оба метода основаны на делении затрат на постоянные и переменные [41, с. 20].

Анализ безубыточности (CVP – cost, volume, profit) используется для изучения влияния издержек, объемов производства и реализации продукции на финансовый результат компании.

В основе алгоритма проведения данного метода лежат следующие этапы:

- сбор информации по затратам в разрезе их видов и ценам реализации продукции;
- распределение затрат по степени отнесения на себестоимость и взаимосвязи с изменением объема производства: прямые/ косвенные, переменные/ постоянные;
- выбор базы для разнесения косвенных затрат по видам продукции; группировка затрат по видам продукции;
- расчет показателей CVP-анализа по видам продукции;
- принятие управленческого решения.

Основные показатели данного метода:

- маржинальная прибыль – сумма покрытия постоянных затрат;
- чистая прибыль;
- точка безубыточности – количество продукции в денежном выражении, при котором выручка организации равна ее затратам.
- запас/ недостаток финансовой прочности – разница между выручкой на текущий момент времени и точкой безубыточности. Она показывает, на сколько процентов может снизиться объем реализации, при котором корпорация избежит убытка.
- эффект операционного рычага характеризует величину предпринимательского риска, или влияние структуры затрат на маржинальную прибыль компании.

Преимущество данного метода состоит в его простоте и наглядности, а недостатком являются: сложность в практическом исполнении метода: разделение затрат на переменные, которые линейно зависят от объема продукции и постоянные, которые не зависят; влияние внешних факторов может привести к ошибочному результату; невозможность применения при наличии широкой продуктовой номенклатуры [42, с.59].

Метод покрытия затрат позволяет нивелировать ошибки, управлять каждым продуктом в отдельности, группами продуктов и безубыточностью производства. Данный метод позволяет на качественно новом уровне вести производство отдельными производственными продуктами.

Оценка продуктов происходит на основе их сумм покрытия. Постоянно приоритетным является вопрос, какая сумма покрытия достигается при определении конкретной выручки. До тех пор, пока продукт достигает положительной суммы покрытия, он способствует покрытию постоянных затрат. Это оказывает существенное влияние на эффективность производства и рост прибыли.

Данный метод заключается в расчете суммы покрытия, которая является разностью между выручкой от продаж и переменными затратами;

далее показываем процент покрытия как частное от деления суммы покрытия на выручку от продаж. На основании данного процента выставляем ранг: чем больше процент покрытия, тем выше маржинальный доход с продукта. Процент покрытия затрат показывает относительный маржинальный доход, производимых предприятием продуктов.

Метод покрытия затрат позволяет осуществить ведение постоянного учета суммы покрытия в форме краткосрочного учета прибылей и убытков с разделением по группам продуктов. На его основе можно эффективно выстраивать ассортиментную политику предприятия

Данный метод обладает следующими преимуществами: облегчение контроля за издержками; упрощение планирования прибыли; улучшение анализа успеха предпринимательства. В качестве недостатка можно обозначить его относительную сложность реализации [43, с.521].

Дополнительно выделяют и следующие методы управления затратами, представленные в табл. 1.4.

В методе «стандарт-костинг», себестоимость определяется в результате предварительного нормирования расходов. Управленческие решения принимаются с выявлением причин их возникновения. Преимущества данного метода позволяют обеспечить полный контроль над уровнем себестоимости. При этом данный процесс является трудоемким в области определения стандартов; учитывая, что предприятия промышленной отрасли, как правило, характеризуются наличием большого продуктового портфеля, могут возникать дополнительные трудности в формировании стандартов.

Сущность метода «директ-костинг» заключается в разделении затрат на переменные и постоянные в зависимости от объекта производства, при этом постоянные затраты не включают в себестоимость продукции и отражаются только в финансовом результате. Данный метод позволяет принимать управленческие решения на основе расчета безубыточности, запаса финансовой прочности и операционного рычага, благодаря чему возможно установление нижней границы цены, оптимизация ассортимента, выбор

между закупкой и собственным производством, что позволяет эффективно применять его на предприятиях [44, с.360].

Таблица 1.4

Классификация методов управления затратами

Метод	Необходимые условия для реализации метода	Сущность метода	Преимущества метода	Недостатки метода
Директ-костинг	Классификация затрат на постоянные и переменные	Постоянные накладные расходы не включаются в себестоимость продукции, а переносятся на счет прибылей и убытков в период, когда они имели место быть	Легкость получения информации на основе финансовой отчетности; Независимость прибыли от постоянных накладных расходов при изменении остатков запасов; позволяет сделать выбор между собственным производством или закупкой продукции	Метод не позволяет оценить средние затраты на производство продукции, что отрицательно влияет на политику ценообразования; слабое внимание к постоянным затратам
Стандарт-костинг	Наличие системы стандартов	Учет затрат на основе разработанных до начала производственного процесса норм, на основе которых формируются стандартные калькуляции	Позволяет быстро оценить полную себестоимость отдельных видов продукции	Сложность расчетов стандартов и нормативов; плохая адаптация к инновациям
Абзорпшн-костинг	Использование методов классификации накладных затрат, способствующих установлению точной их величины, включенной в себестоимость единицы продукции	На себестоимость продукции относят все затраты	Отсутствие разделения затрат на постоянные и переменные; точное определение финансового состояния предприятия	Ретроспективность; установление фактической себестоимости продукции только в конце периода условный характер классификации затрат

Таким образом, предложенные выше методы позволяют в короткий срок оценить ситуацию в области учета затрат, что дает возможность оперативно отреагировать на наличие негативных явлений, оценить эффективность работы компании.

Помимо данных методов предприятие может определить управление затратами как основную цель для достижения максимального финансового результата, в таком случае актуальной становится его ориентация на методы, представленные в приложении 1.

При использовании метода «таргет-костинг» себестоимость устанавливается на основании желаемой прибыли предприятия. Применение данного метода на предприятиях пищевой промышленности целесообразно в стратегическом управлении, так как оно ориентировано, прежде всего, на деятельность, связанную с появлением новых продуктов.

Можно выделить следующие этапы таргет-костинга:

- определение целевой цены, которую будут готовы заплатить клиенты;
- определение целевой прибыли и расчет целевой себестоимости на основе целевой цены;
- определение общей себестоимости продуктов;
- определение приемов снижения расходов до уровня целевых.

Данный метод должен поддерживаться точной оценкой существующих расходов [46, с. 26].

Система «кайзен-костинг» была разработана в Японии и содержит в себе идею о том, что снижение расходов должно происходить за счет повышения эффективности процессов производства, что подразумевает наличие инициативы менеджеров и рабочих. Для эффективного применения данного метода в компаниях, работающих в пищевой промышленности, следует осуществить следующие мероприятия: постановка стратегических и тактических целей компании; выбор метода расчета себестоимости;

использование рыночной цены услуги в качестве целевой; разработка систем мотивации персонала; его постоянное обучение. Применение кайзен-костинга так же, как и таргет-костинга основывается на отклонении фактической себестоимости услуг от целевой себестоимости.

Метод функционального управления затратами «АВС» основан на детальном распределении косвенных расходов между объектами калькулирования. Объектом учета затрат являются отдельные виды деятельности. В современных условиях данный метод наиболее полно отвечает необходимости получения информации о релевантных затратах для принятия решений. Британский экономист К. Друри выделяет следующие этапы применения метода [47, с.175]:

- выявление основных видов деятельности, имеющих место в организации;
- создание центров расходов для каждого из этих видов и распределение по ним затрат;
- определение фактора издержек;
- распределение затрат по видам продукции на основе спроса на виды деятельности.

Данный метод позволяет получить более полную информацию для принятия решений, так как обеспечивает точное калькулирование себестоимости услуг за счет обоснованного распределения косвенных расходов. Метод актуален для предприятий, насчитывающих большой перечень номенклатуры, так как предоставляет возможность разносить затраты на определенные этапы, связанные с производством и реализацией продукции.

Сосредоточение усилий на сокращении затрат приведет к снижению себестоимости, что при сохранении цен на продукт, либо за счет эффекта масштаба, повысит прибыль организации. Следует заметить, что непрерывное сокращение издержек, в том числе издержек производства,

может потребовать значительных инвестиций в технологическое обеспечение, а также в обучение персонала, возможно, приведет к изменению организационной структуры предприятия [48, с.21].

Таким образом, методы имеют достаточно разнообразный характер, различны по преследуемым целям и особенностям применения. Согласно представленным данным, можно увидеть, что определяющим при выборе метода управления руководством компании является специфика деятельности предприятия, состояние рыночной конъюнктуры и т. д.

Несмотря на то, что данные методы лежат в основе организации грамотного управления затратами, нельзя не отметить важность анализа затратообразующих факторов, который позволяет рассмотреть затраты предприятия относительно наличия причинно-следственных связей. Воздействие на факторы, определяющие формирование затрат, позволит в долгосрочном периоде оказывать влияние на всю величину полных затрат предприятия, что положительным образом отразится на эффективности деятельности предприятия в целом и позволит сохранить ключевые показатели.

Управление затратами сложный и трудоемкий процесс, который достаточно сложно организовать в компаниях телекоммуникационной отрасли, учитывая специфику их деятельности. В основе данного процесса лежит информационная функция, которую обеспечивает эффективный учет затрат, в связи с чем каждой из компаний важно учитывать специфику своей деятельности и выбирать методiku, которая позволит принимать грамотные и эффективные управленческие решения с целью достижения оптимальных финансовых показателей их деятельности [49, с. 160].

ГЛАВА 2. ДЕЙСТВУЮЩАЯ МЕТОДИКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

2.1. Анализ современного состояния предприятий производственной сферы

Промышленность стройматериалов занимает пятое место среди отраслей промышленности по общему объему выпуска. Значимость промышленности стройматериалов для экономики страны обусловлена также тем, что она поставляет сырье и материалы для строительного комплекса. В себестоимости производства строительных предприятий затраты на сырье и материалы в среднем составляет более 50%. Следовательно, от эффективности функционирования промышленности стройматериалов зависит в конечном итоге решение проблем обновления основных фондов, модернизации предприятий, занятости, удовлетворения спроса населения в жилье [50, с.29].

Развитие промышленности стройматериалов способствует развитию строительного комплекса в целом. Успешное развитие строительного комплекса способно не только стимулировать рост во всех отраслях экономики, но и способствовать решению наиболее острых социальных задач. Многие проблемы строительного комплекса (например, опережающий рост цен на материалы, комплектующие и энергоносители, приводящий к росту цен на жилье), обусловлены недостаточной эффективностью функционирования промышленности стройматериалов. В Российской Федерации производятся все основные виды строительных материалов, изделий и конструкций.

Промышленность строительных материалов и изделий, в частности товарного бетона является одной из наиболее топливо- и энергоемких (более 20% в структуре затрат), а также грузоемких отраслей.

Основными факторам развития российского рынка стройматериалов на сегодняшний день являются рост инвестиций в основные фонды, рост жилищного строительства, рост благосостояния населения и, соответственно, рост платежеспособного спроса на стройматериалы, как со стороны населения, так и со стороны строительных фирм [51, с.259].

Производство строительных материалов, в частности производство товарного бетона, имеет свои особенности, которые оказывают непосредственное влияние как на производственно-хозяйственную деятельность, так и на отрасль в целом, имеет преимущества стабильной конъюнктуры и высоких объемов на рынке.

В целях изучения конъюнктуры рынка исследуем сегмент рынка товарного бетона, отражающий взаимодействие предприятий-производителей конечного продукта и его потребителей. Динамика рынка производства товарного бетона в РФ за 2014-2018 гг. представлена на рис.

Таблица 2.1

Объем производства товарного бетона в РФ, 2014-2018 гг.

Параметры	2014	2015	2016	2017	2018
Объем производства (тыс. м ³)	36051,53	37197,78	33807,03	33516,25	33917,88
Динамика, %	-	3,2	-9,1	-0,9	1,2



Рис. 2.1. Динамика объема производства товарного бетона в РФ

В 2014-2018 гг. динамика предложения бетона в России была разнонаправленной. В целом за данный период предложение бетона на российском рынке снизилось на 5,9%: с 36,05 до 33,92 млн м³. Главная причина – снижение внутреннего производства бетона на фоне понижения спроса из-за кризисных явлений в экономике и падения объемов строительства. Так, по данным Росстата общая площадь введенных зданий и сооружений в 2018 г сократилась на 4% относительно 2014 г: с 138,6 до 133,1 млн м².

Важнейшей составляющей строительной отрасли является уровень развития промышленности строительных материалов. В Белгородской области действует более 300 основных предприятий и организаций промышленного комплекса. Размещение основных предприятий промышленности строительных материалов сконцентрировано в основном в городе Белгороде и составляет около 80 процентов от общего количества.

Производство товарного бетона в Белгородской области представлено многочисленными предприятиями. Среди них такие крупные предприятия, как ОАО «Завод ЖБК-1», ОАО «Белгородстройдеталь», ООО «ЖБИ-4», ООО «БЗ Арбет», ООО «Евробетон» и прочие предприятия.

Согласно данным сборника Росстата за период с 2016-2018 гг. был проанализирован объем производства товарного бетона наиболее крупными предприятиями Белгородской области.

Таблица 2.2

Объем производства товарного бетона по Белгородской области

Наименование предприятия	Объем производства					
	2016		2017		2018	
	м ³	%	м ³	%	м ³	%
ОАО «Завод ЖБК-1»	28300	16	15636	9	17624	14
ОАО «Белгородстройдеталь»	31200	18	33500	19	30615	15
ООО «ЖБИ-4»	2200	1	3900	2	3571	2
ООО «СтройБетон»	2000	1	3200	2	3610	3
ООО «БЗ Арбет»	26200	15	27000	15	24716	14
ООО «Евробетон»	26000	15	29600	17	28423	17
Прочие	60000	34	58000	36	59132	35
Итого	175900	100	170836	100	167691	100

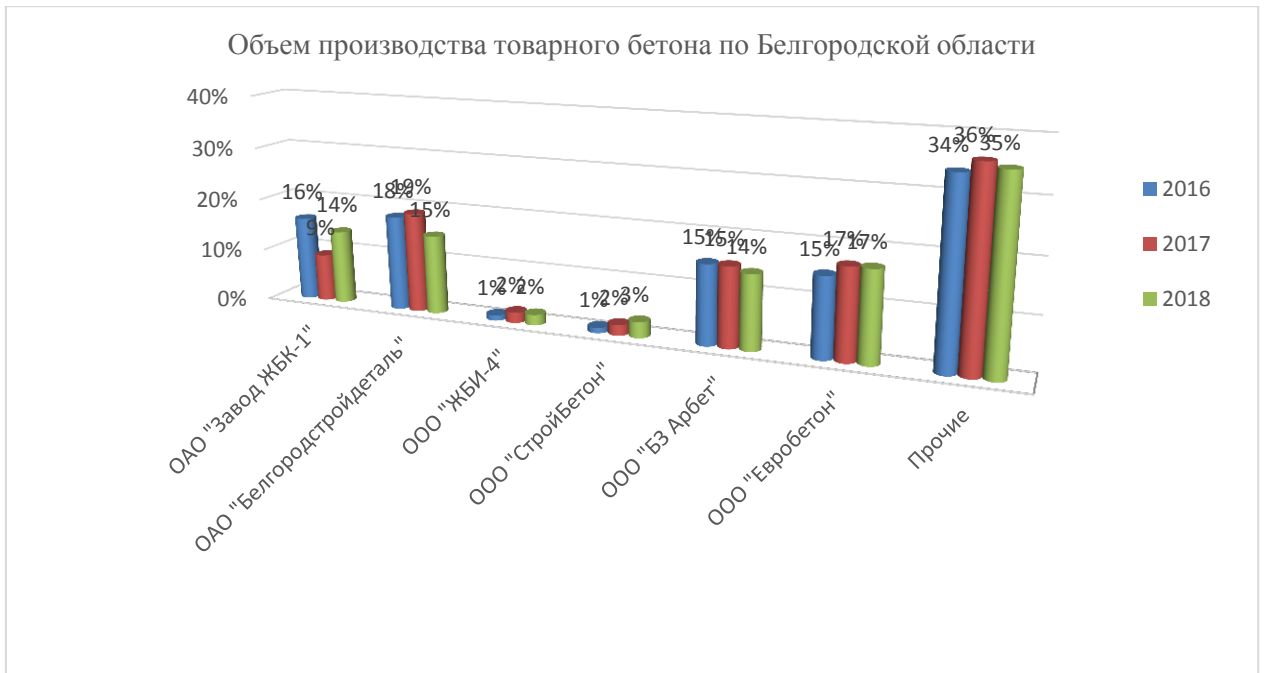


Рис. 2.2. Динамика объема производства товарного бетона в Белгородской области, 2016-2018 гг.

ООО «ЕвроБетон+» является обществом с ограниченной ответственностью, созданным в 11 апреля 2016 г. Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава и действующего законодательства Российской Федерации.

Главной целью деятельности Общества является получение прибыли. Основной вид деятельности «ЕвроБетон+»: производство товарного бетона. Дополнительные виды деятельности: производство сухих бетонных смесей, керамзитобетона, растворов кладки.

ООО «ЕвроБетон+» имеет выгодное географическое расположение, что позволяет не только взаимодействовать с внутренним рынком страны, но и вести торговлю со странами ближнего зарубежья.

ООО «ЕвроБетон+» имеет большой опыт работы по производству бетона любых марок, который реализуется на предприятия Белгородской, Воронежской, Московской областей, Краснодарского края и других субъектов Российской Федерации. Предприятие использует только качественные материалы в своем производстве, поэтому продукция ООО «ЕвроБетон+» имеет самые высокие показатели качества и надежности.

Качество бетона во многом зависит от качества и вида использованного песка. С учетом сезонных особенностей регионов, где будут использоваться готовые изделия, и воздействию на бетон влаги и мороза, в бетонные смеси производства ООО «ЕвроБетон+» добавляют различные добавки.

Для того чтобы создать эффективную организацию любого типа, которая будет работать стабильно и приносить прибыль, необходимо создать мощную организационную структуру [52, с.521].

Организационная структура предприятия — совокупность служб и отделов, которые занимаются созданием и координацией функционирования системы менеджмента, разработкой и реализацией управленческих решений.

Управление ООО «ЕвроБетон+» осуществляется в соответствии с Уставом предприятия на базе определенной организационной структуры, которая представлена на рис. 2.3.

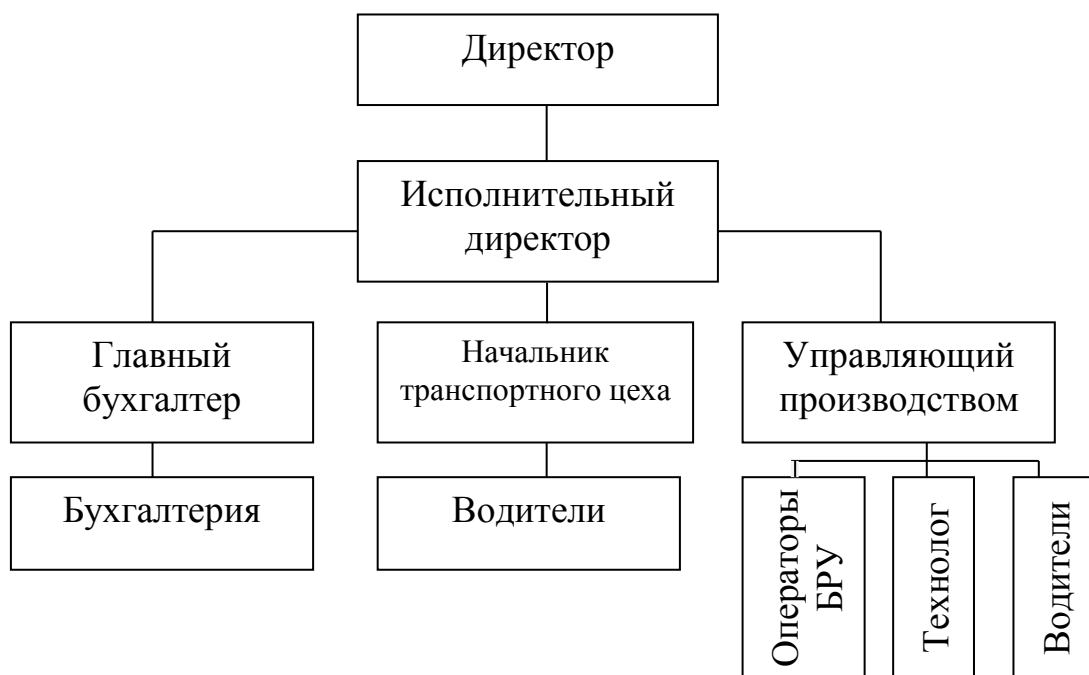


Рис. 2.3. Структура управления ООО «ЕвроБетон+»

ООО «ЕвроБетон+» относится к линейно-функциональному типу организационной структуры управления.

К преимуществам линейной структуры можно отнести несколько факторов. Прежде всего, плюсом будет являться то, что существует единый

руководитель. Из-за этого процесс обмена информацией идет строго по вертикали и не имеет задержек в других системах.

К недостаткам линейной системы управления можно отнести то, что все проблемы на участке приходится решать лишь одному человеку.

Ведение бухгалтерского учета в ООО «ЕвроБетон+» осуществляет бухгалтерия как самостоятельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.

Структура бухгалтерии определяется Уставом, должностными инструкциями и иными внутренними нормативными документами. Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, несет директор ООО «ЕвроБетон+».

Главный бухгалтер ООО «ЕвроБетон+» несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, осуществляет контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Основой для анализа финансово-хозяйственной деятельности ООО «ЕвроБетон+» являются Бухгалтерский баланс и Отчет о финансовых результатах, на основании которых.

Динамика основных финансовых показателей финансово-хозяйственной деятельности ООО «ЕвроБетон+» за 2016- 2018 годы представлена в табл. 2.3.

На основе рассчитанных показателей финансово-хозяйственной деятельности ООО «ЕвроБетон+» можно сделать вывод, что выручка от реализации продукции в 2017 году выросла на 21194 тыс. руб. по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году ее показатель резко сократился на 28396 тыс. руб. по сравнению с предыдущими годами, что характеризуется увеличением цен

на единицу продукции, снижением спроса на производимую продукцию и как следствие сокращением объема продаж.

Таблица 2.3

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности

ООО «ЕвроБетон+» за 2016-2018 гг.

№	Показатели	Годы			Отклонение			
		2018	2017	2016	(+, -)		(%)	
					2018 от 2017	2017 от 2016	2018 к 2017	2017 к 2016
1	Выручка, тыс.руб.	25528	53924	32730	-28396	21194	47,34	164,75
2	Себестоимость, тыс.руб.	22673	45630	26677	-22957	18953	49,69	171,05
3	Валовая прибыль (убыток), тыс.руб.	2855	8294	6053	-5439	2241	34,42	137,02
4	Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	(165)	203	394	-368	-191	-81,28	51,52
5	Чистая прибыль (убыток), тыс.руб.	(96)	587	303	-683	284	-16,35	193,73
6	Среднесписочная численность работников, чел.	8	8	8	-	-	100	100
7	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	80,5	357,5	277	-277	80,5	22,52	129,06
8	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс.руб.	4501	3379,5	1103,5	1121,5	2276	133,19	306,25
9	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс.руб.	14076	9921	3435	4155	6486	141,88	288,82
10	Производительность труда, тыс.руб./чел.							
11	Фондоотдача, руб.	317,12	150,84	118,16	166,28	32,68	210,24	127,66
12	Фондоёмкость, руб.	0,003	0,007	0,008	-0,004	-0,001	42,85	87,5
13	Рентабельность продаж, %	-0,006	0,004	0,01	-0,01	-0,006	-	-

Себестоимость проданного бетона в 2017 году также выросла на 18953 тыс. руб. по сравнению с 2016 г. и сократилась на 22957 тыс. руб. в 2018 году по сравнению с предыдущими годами. Данное изменение величины себестоимости вызвано сокращением объемов производства в связи с падением объемов продаж.

В 2017 году ООО «Евробетон+» получает небольшую прибыль от продаж, но ее значение с каждым годом снижается на 191 тыс. руб. и 368 тыс.руб. соответственно, и к концу 2018 года предприятие получило убыток

в размере 165 тыс.руб. В 2017 г. чистая прибыль ООО «ЕвроБетон+» увеличилась на 284 тыс. руб. по сравнению с предыдущим периодом. Однако в 2018 году наблюдается неблагоприятная тенденция, предприятие получило чистый убыток, который достиг размера 96 тыс. руб. Таким образом, себестоимость продукции предприятия увеличиваются гораздо быстрее, чем выручка.

В 2017 году наблюдается увеличение среднегодовой стоимости основных средств на 80,5 тыс.руб., что привело к росту показателя фондоотдачи на 32,68 руб. В 2018 году наблюдается обратная динамика: среднегодовая стоимость основных производственных фондов резко сократилась на 277 тыс. руб. и соответственно значение показателя фондоотдачи возросло на 166,28 руб. Т.к. показатели фондоотдачи и фондоемкости обратно пропорциональны, то фондоемкость в 2017 году сокращается на 0,001 руб. и в 2018 году – на 0,004 руб.

По итогам 2018 года сумма дебиторской задолженности увеличилась на 1121,5 тыс.руб. и на 2276 тыс. руб. относительно предыдущих периодов. Увеличение доли дебиторской задолженности в активах свидетельствует о неосмотрительной кредитной политике предприятия по отношению к покупателям или неплатежеспособности некоторых покупателей. Аналогичная тенденция наблюдается по кредиторской задолженности, на протяжении исследуемого периода происходит рост повышение суммы на 6486 тыс.руб. относительно 2016 года, и в 2018 году– на 4155 тыс.руб. по отношению к 2017 году.

Рентабельность продаж на протяжении исследуемого периода имеет достаточно низкое значение, а на конец 2018 года имеет отрицательную величину в 0,006%.

Финансово-хозяйственную деятельность характеризуют показатели ликвидности, платежеспособности, рентабельности.

Показатели платежеспособности предприятия дают представление о способности фирмы рассчитаться по текущим долгам с помощью денежных

средств и прочих ликвидных активов. Ликвидность выражается через коэффициенты платежеспособности, представляющие собой отношение имеющихся в наличии оборотных активов по степени ликвидности к сумме текущих (краткосрочных) обязательств на отчетную дату.

Для установления уровня и возможности ООО «ЕвроБетон+» расплатиться по всем видам своих обязательств рассчитаем коэффициенты платежеспособности в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Финансовые коэффициенты платежеспособности ООО «ЕвроБетон+»

Показатели	Норматив	2018	2017	2016	Отклонение, (+,-)	
Общий коэффициент платежеспособности	>1	0,48	0,44	0,38	0,04	0,06
Коэффициент абсолютной ликвидности	>0,2	0,14	0,06	0,02	0,08	0,04
Коэффициент «критической» оценки	>1	0,29	0,35	0,32	-0,06	0,03
Коэффициент текущей ликвидности	>2	1,05	1,09	0,99	-0,04	-0,9

На основе рассчитанных показателей ликвидности за 2016-2018 гг. можно сделать следующие выводы относительно состояния платежеспособности ООО «ЕвроБетон+»: на протяжении исследуемого периода показатель не соответствует нормативному значению (>1), что характеризует о невозможности ООО «ЕвроБетон+» погасить текущую задолженность перед кредиторами и является неплатежеспособным.

Несмотря на рост показателя абсолютной ликвидности в ООО «ЕвроБетон+» в 2016- 2018 на 0,08 и на 0,04 пункта, его значение гораздо ниже оптимальной величины, что характеризует нехватку денежных средств для покрытия краткосрочных обязательств на текущий момент времени.

Результаты расчета коэффициента быстрой ликвидности показывают, что данный показатель более чем в два раза ниже оптимального значения, равного 1. При этом значение коэффициента снижается. Это свидетельствует

о том, что на предприятии наблюдается нехватка быстрореализуемых активов для покрытия краткосрочных обязательств.

Расчет коэффициента текущей ликвидности на позволил сделать вывод о несоответствие норме (>2), что свидетельствует недостаточном наличии у предприятия запасов, и подтвердить факт того, что предприятие не неплатежеспособно.

В процессе анализа устойчивости финансового состояния помимо относительных также определяют и абсолютные показатели. На основании проведенного анализа определяют трехкомпонентный показатель финансовой устойчивости предприятия [53, с.217].

1. Абсолютная устойчивость финансового состояния задается значением трехкомпонентного показателя $\{1;1;1\}$. Это означает, что все три последних строчки расчетной таблицы положительны.

2. Нормальная устойчивость финансового состояния предприятия задается значением трехкомпонентного показателя $\{0;1;1\}$.

3. Неустойчивое финансовое состояние свидетельствует о нарушении платежеспособности, задается значением показателя $\{0;0;1\}$.

4. Кризисное финансовое состояние предприятия свидетельствует о наибольшей степени нарушения платежеспособности и полном отсутствии финансовой устойчивости, задается значением показателя $\{0;0;0\}$.

Сравнительный анализ финансовой устойчивости хозяйственно-экономической деятельности предприятия ООО «ЕвроБетон+» за период с 2016 по 2018 гг. представлен в табл. 2.5.

Расчет и анализ значения трехкомпонентного показателя свидетельствует о том, что ООО «ЕвроБетон+» на протяжении всего периода исследования имеет кризисное финансовое положение. Проведенные расчеты подтвердили факт того, что предприятие не достаточно платежеспособно и финансово неустойчиво. Далее проведем анализ финансовых результатов деятельности предприятия ООО «ЕвроБетон+». Анализ проведен на

основании отчета о финансовых результатах ООО «ЕвроБетон+» (Приложения).

Таблица 2.5

Анализ финансовой устойчивости ООО «ЕвроБетон+» за 2016-2018 гг.

Наименование показателя	2018	2017	2016	Отклонение (+,-)	
				2018г от 2017г	2017г от 2016 г
Источники собственных средств (капитал и резервы)	802	899	313	-97	586
Основные средства и прочие внеоборотные активы	-	161	554	-161	-393
Наличие собственных оборотных средств	802	738	-241	64	979
Долгосрочные кредиты и заемные средства	15	443	185	-428	258
Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	817	1181	-56	-364	1237
Краткосрочные кредиты и заемные средства	-	-	-	-	-
Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	817	1181	-56	-364	1237
Общая величина запасов	9363	8920	4445	443	4475
Недостаток собственных оборотных средств	-8561	-8182	-4686	-379	-3496
Недостаток собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	-8546	-7739	-4501	-807	-3238
Излишек общей величины основных источников формирования запасов и затрат	-8546	-7739	-4501	-807	-3238
Трехкомпонентный показатель	0	0	0	-	-

Отчет о финансовых результатах характеризует финансовые успехи деятельности предприятия за отчетный период, учитывает зачение показателей суммарно нарастающим итогом с начала года до даты отчета. Динамика основных финансовых показателей производственно-хозяйственной деятельности ООО «ЕвроБетон+» за 2016- 2018 годы представлена в табл. 2.6.

На основе рассчитанных показателей финансово-хозяйственной деятельности ООО «ЕвроБетон+» можно сделать вывод, что выручка от

реализации продукции в 2017 году выросла на 21194 тыс. руб. по сравнению с 2016 годом, а в 2018 году ее показатель резко сократился на 28396 тыс. руб. по сравнению с предыдущими годами, что характеризуется увеличением цен на единицу продукции, снижением спроса на производимую продукцию и как следствие сокращением объема продаж.

Таблица 2.6

Динамика основных показателей финансово-хозяйственной деятельности
ООО «ЕвроБетон+» за 2016- 2018 гг.

	2018	2017	2016	Отклонение (+,-)	
				2018г от 2017г	2017г от 2016 г
Выручка, тыс. руб.	25528	53924	32730	-28396	21194
Себестоимость, тыс. руб.	22673	45630	26677	-22957	18953
Валовая прибыль, тыс. руб.	2855	8294	6053	-5439	2241
Коммерческие расходы, тыс. руб.	1752	4314	1763	-2562	2551
Управленческие расходы, тыс. руб.	1268	3777	3896	-2509	-119
Прибыль (убыток) от продаж	(165)	203	394	-368	-191
Прочие доходы, тыс. руб.	1428	4815	112	-3387	4172
Прочие расходы, тыс. руб.	1384	4285	126	-2901	4159
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	(121)	733	380	-854	353
Налог на прибыль, тыс. руб.	8	109	77	-101	32
Чистая прибыль, тыс. руб.	(96)	587	303	-683	284

Себестоимость проданного бетона в 2017 году также выросла на 18953 тыс. руб. по сравнению с 2016 г. и сократилась на 22957 тыс. руб. в 2018 году по сравнению с предыдущими годами. Данное изменение величины себестоимости вызвано сокращением объемов производства в связи с падением объемов продаж.

В 2017 году ООО «Евробетон+» получает небольшую прибыль от продаж, но ее значение с каждым годом снижается на 191 тыс. руб. и 368 тыс.руб. соответственно, и к концу 2018 года предприятие получило убыток в размере 165 тыс.руб. В 2017 г. чистая прибыль ООО «ЕвроБетон+» увеличилась на 284 тыс. руб. по сравнению с предыдущим периодом. Однако в 2018 году наблюдается неблагоприятная тенденция, предприятие получило чистый убыток, который достиг размера 96 тыс. руб. Таким образом,

себестоимость продукции предприятия увеличиваются гораздо быстрее, чем выручка.

2.2. Информационное обеспечение управления затратами

Информационное обеспечение управления затратами представлено тремя основными уровнями: нормативно-правовое обеспечение, методическое и учетно-информационное обеспечение, которые необходимы для обеспечения полноты, достоверности и надежности в принятии стратегических управленческих решений [54, с.169].

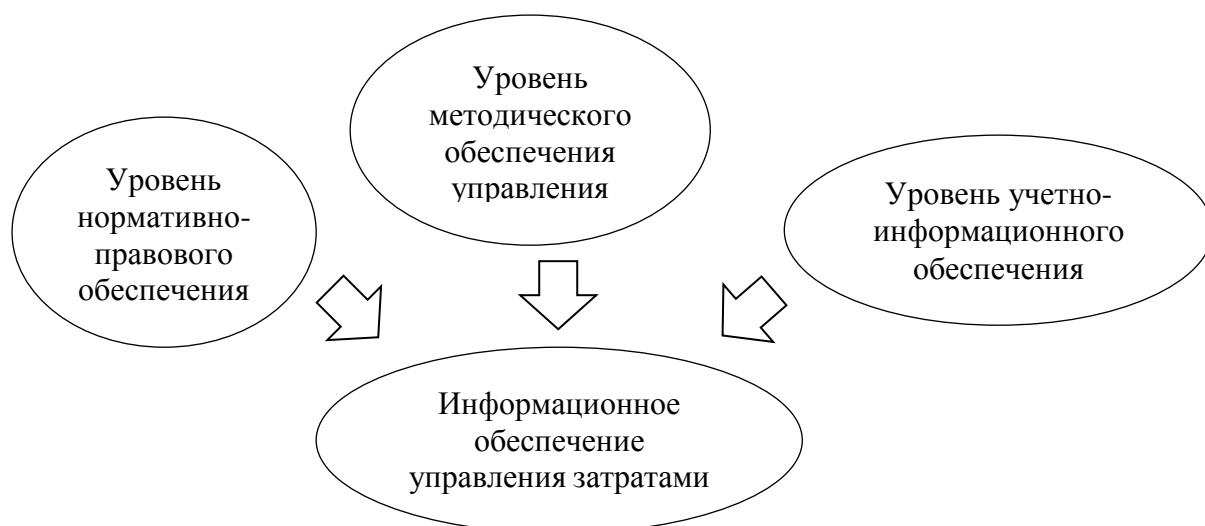


Рис. 2.4. Информационное обеспечение управления затратами

Уровень нормативно-правового обеспечения управления затратами предприятия включает в себя законодательную и нормативно-правовую базу.

Уровень методического обеспечения представляет собой свод нормативной документации, формирующей методические и аналитические процедуры в процессе выработки управленческих решений управления затратами [55, с.74].

Уровень учетно-информационного обеспечения включает в себя все учетные и регламентирующие учетные процессы документы. В рамках

данного уровня производится сбор и накопление, первичная обработка информации о фактах хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Основное содержание аналитических процедур в целях управления затратами заключается в оценке комплексного или индивидуального воздействия факторов внутренней и внешней среды на стратегию предприятия, ее поведение на рынке, возможности ее конкурирования и позиционирования.

Исходя из этого, все информационные источники аналитических процедур управления затратами целесообразно разделять на две группы – внешние и внутренние.

С целью определения управленческих задач возникает необходимость в удовлетворении основных потребностей внутренних пользователей в получении необходимой учетной информации [56, с.318].

Модель информационных потоков учетно-аналитического обеспечения управления затратами представлена на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Схема информационной базы учетно-аналитического обеспечения управления затратами

К внешним источникам относится информация, характеризующая состояние факторов, которые находятся за пределами предприятия, оказывая при этом прямое или косвенное влияние на механизмы устойчивого развития деятельности в целом и на затраты в частности. Как справедливо утверждал П. Друкер: «Информация для любой организации является самым важным активом»[57, с.411].

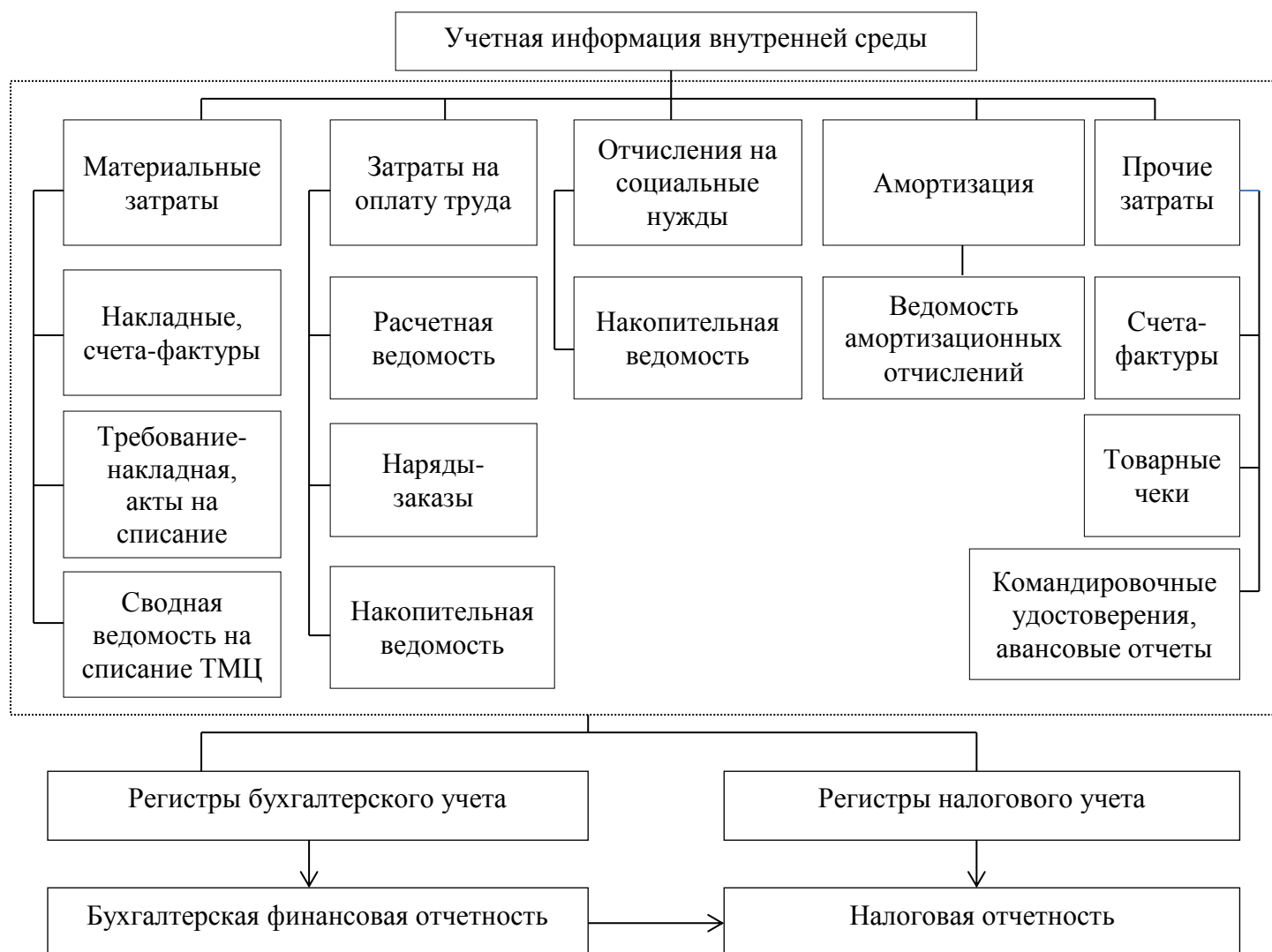


Рис. 2.6. Учетно-аналитическое информационное обеспечение внутренней среды

К внутренним источникам информации относятся [58, с.43]:

– учетная информация, представленная данными бухгалтерского и управленческого, налогового и статистического учета, включающая первичные документы по учету затрат, учетные регистры бухгалтерского

учета, регистры налогового учета, бухгалтерская финансовая и налоговая отчетность, аудиторское заключение.

– неучетная информация, к которой относятся данные планово-экономического, технологического и юридического характера, а именно: устав, учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения, бизнес-план предприятия, сметно-договорная документация, прогнозы и бюджеты.

В целом, только грамотное применение внутренней и внешней информации обеспечивает обоснованную интерпретацию, позволяющую реализовать поставленные цели для повышения конкурентного уровня затрат предприятия в перспективе.

2.3. Организация учетно-аналитического обеспечения управления затратами и калькулирования себестоимости

Строительный комплекс является одним из быстро развивающихся отраслей в Российской Федерации, в частности в Белгородской области, который насчитывает свыше 300 подрядных организаций и предприятий, выпускающих строительные материалы, такие как: цемент, кирпич и гипсокартонные листы, гипс и бетонная смесь, нерудные строительные материалы, железобетонные изделия.

Производство строительных материалов, в частности производство товарного бетона, имеет свои особенности, которые оказывают непосредственное влияние как на производственно-хозяйственную деятельность, так и на отрасль в целом.

На эффективность деятельности предприятий в значительной степени особое влияние оказывают следующие отраслевые факторы [59, с. 100]:

- сезонность производства выпускаемой продукции,
- непрерывность производственного цикла

- показатели качества и ассортимент выпускаемой продукции
- отличительная технология производства бетона

Производство бетона – процесс, характеризующийся наличием и использованием довольно широкого спектра разновидностей сырья – песка, воды, щебня, цемента, различных добавок.

Бетон является основным строительным материалом в силу его конструктивной прочности, простоты производства, доступной стоимости и длительного эксплуатационного срока. Он используется для изготовления фундамента, плит и блоков, незаменим для прокладки автомобильных дорог и различных железобетонных конструкций. Сферы применения обширного ассортимента бетонов в современном строительстве постоянно расширяются.

Товарный бетон производится на современном высокотехнологичном оборудовании в соответствии с общепринятыми стандартами и ГОСТами, под строгим контролем специалистов, а производственный процесс полностью автоматизирован. Стоимость зависит от марки и класса используемого бетона, а в процессе изготовления необходимо строго соблюдать пропорции и четкую технологию.

Для производства товарного бетона применяется следующее сырьё [60, с.129]:

1. Цемент – особенно важный компонент, который применяется во всех марках бетона и должен отвечать нормативным требованиям. Материал имеет порошкообразную сыпучую структуру и серый цвет. Оттенки могут отличаться и зависят от исходного сырья и технологии производителя.

2. Наполнитель – выполняет одновременно несколько функций: сокращает расход самого дорогого компонента, снижает стоимость, создаёт нужную заказчику структуру и прочность. В качестве наполнителя лучше всего подходит щебень с размером фракций 5-20 мм. Материал добывают механическим способом из природных источников. Он состоит из горных пород различного состава и плотности. Строительные технологии постоянно

развиваются и сегодня всё чаще на замену натуральной щебёнке приходят искусственные заменители: подготовленные шлаки, керамзит и другие.

3. Песок. Для использования в качестве компонента строительных смесей необходим однородный хороший песок без большого количества примесей и солей. Морской песок для этой роли не подходит, поэтому материал обычно добывают карьерным способом на суше. Средний размер песчинок должен находиться в диапазоне 0,65-2,5 мм.

4. Вода – обязательный компонент готовой бетонной смеси. Жидкость должна соответствовать необходимым требованиям и содержать ограниченное количество примесей и солей.

Таким образом, процесс производства бетона состоит из нескольких этапов, ставших обязательными из-за жестких требований к характеристикам материала:

1. Подготовка компонентов
2. Дозировка компонентов;
3. Смешивание;
4. Проверка качества.
5. Транспортировка

На первом этапе приготавливают компоненты состава: промывают, очищают и просеивают песок и щебень, удаляют взвеси из воды (если таковые имеются). Недостаточное очищение компонентов приводит к присутствию в бетоне посторонних веществ, влияющих на процесс схватывания, на последующую прочность состава. Очень важно использование свежего цемента, это существенно повысит показатели смеси. Долевое соотношение цемента к песку зависит от требуемой прочности состава и последующей нагрузки на бетон, оно колеблется от 1:2 до 1:5 (чем меньше песка, тем ниже прочность) [61, с.21].

На втором этапе происходит соотношение всех составляющих, которые дают необходимые технические характеристики строительной смеси, поэтому точный расчет является важным условием.

Процесс смешивания происходит под действием сжатого воздуха. Нагрев заполнителей осуществляется в накрытых складах или бункерах специального назначения. Работа может проводиться двумя способами — контактным или посредством пропускания пара или горячего воздуха. Второй вариант отличается большей экономичностью. Размельчение цемента может осуществляться двумя методами – сухим или мокрым. Операция позволяет ускорить затвердение готового товарного бетона, но к этому процессу многие не прибегают из-за больших затрат на покупку специальной техники. На данном этапе ингредиенты цементного раствора хорошо перемешиваются, пока не получится однородная масса.

Процесс может быть организован разными способами – применением гравитационных бетономешалок (для крупнозернистого состава) или смесителя принудительного действия.

В первом варианте перемешивание достигается за счет многократного подъема и сбрасывания, а во втором — с помощью применения лопастей. В некоторых случаях может использоваться виброперемешивание, благодаря которому цемент быстрее активизируется и становится прочнее.

Качество готового товарного бетона зависит от соблюдения технологии и продолжительности производства. При ускоренном процессе качество готовой продукции может быть низким [62, с.60].

Учет затрат – это эффективный инструмент управления, который необходим для принятия управленческих решений руководителям предприятий. От точности и своевременности измерения затрат зависит эффективность решений в области управления. Без учета затрат невозможно осуществлять контроль, анализ и их планирование.

Система учета затрат должна быть доступна, понятна и эффективна для всех внутренних пользователей информации с целью выработки альтернативных вариантов управленческих решений по оптимизации прибыли. Для того чтобы можно было определить себестоимость с учетом

особенностей строительной организации, необходимо установить объекты учета.

Объект учета затрат – это место возникновения расходов (цех, производственный участок, отдел, бригада), в разрезе которых группируются затраты.

Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому осуществляется планирование, учет и нормирование издержек производства с целью дальнейшего контроля и управления затратами.

Отраслевая принадлежность формирует технологические, управленческие, учетные особенности организаций, которые влияют на учет затрат.

При планировании и учете затрат, образующих себестоимость продукции, промышленных предприятий по производству бетона, применяются их группировки [63, с.317]:

- по видам расходов (статьям и элементам затрат)
- по месту возникновения затрат
- по центрам финансовой ответственности

Наиболее распространенной является классификация затрат по их экономическому содержанию, которая в свою очередь предполагает их деление на затраты по элементам и по статьям калькуляции. Классификация затрат по периоду отнесения их на прибыль в отчетности включает в себя затраты на продукт (производственная себестоимость) и затраты за период (периодические затраты). Для предприятий, производящих строительные материалы предусмотрена классификация по калькуляционным статьям затрат.

В состав себестоимости продукции (работ, услуг) принято включать:

- затраты на производственный процесс и реализацию продукции;
- затраты на персонал (обеспечение предприятия рабочей силой);
- отчисления в различные фонды и бюджеты;

- платежи сторонним организациям за оказание вспомогательных услуг (в том числе по производству продукции);
- затраты на содержание предприятия и его управление;
- затраты на освоение новой продукции;
- прочие затраты. [31, с.286]

Рассмотрим особенности перечня статей расходов, входящих в поэлементную группировку затрат.

Особенностью состава «материальных затрат» предприятий строительных материалов является отражение стоимости приобретаемых со стороны сырья и материалов (стоимости цемента, воды, песка, щебня), которые входят в состав вырабатываемой продукции и являются необходимым компонентом при ее изготовлении. Во многом именно от величины материальных затрат зависит цена готовой продукции. По данным внутренней документации они включают в себя стоимость [58, с.42]:

- приобретаемого со стороны сырья и материалов;
- работ и услуг производственного характера, выплачиваемых сторонним организациям;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические, энергетические и прочие нужды.

По общему правилу материальные расходы в бухгалтерском учете – это переменные расходы, которые прямо изменяются при корректировках объема выпуска.

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая доплаты за условия труда, премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсационные выплаты и др. виды оплат согласно ТК РФ и Положению об оплате труда организации [2].

В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления во внебюджетные фонды по установленным

законодательством РФ нормам от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции по элементу «затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

В элементе «Амортизация основных фондов» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов и производится путем включения определенной суммы в себестоимость продукции предприятия. Размер амортизационных отчислений в организации устанавливается по каждому виду имущества в зависимости от интенсивности износа и срока службы.

Прочие затраты в общих затратах на производство имеют небольшую долю и представляют собой элемент себестоимости продукции, в котором отражаются различные сборы, платежи, необязательные виды страхования, отчисления в страховые фонды и другие затраты, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком [73, с.425].

Косвенные затраты за период – это затраты, связанные с получением в течение периода услугами и расходами непромышленного характера – коммерческими и административными. Эти затраты не относятся на себестоимость продукции, а включаются в финансовый результат отчетного периода. В связи с этим сводный учет затрат и выхода продукции растениеводства может быть построен по-разному в зависимости от использования различных приемов наблюдения и способов систематизации.

На рис. 2.7 изображена учетно-аналитическая система затрат на производство и выпуск продукции.

Планом счетов бухгалтерского учета для обеспечения правильной организации учета затрат и выхода строительной продукции предназначен счет 20 «Основное производство».

Затраты на организацию производства и его обслуживание и расходы на нужды управления учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» соответственно [31, с.284].

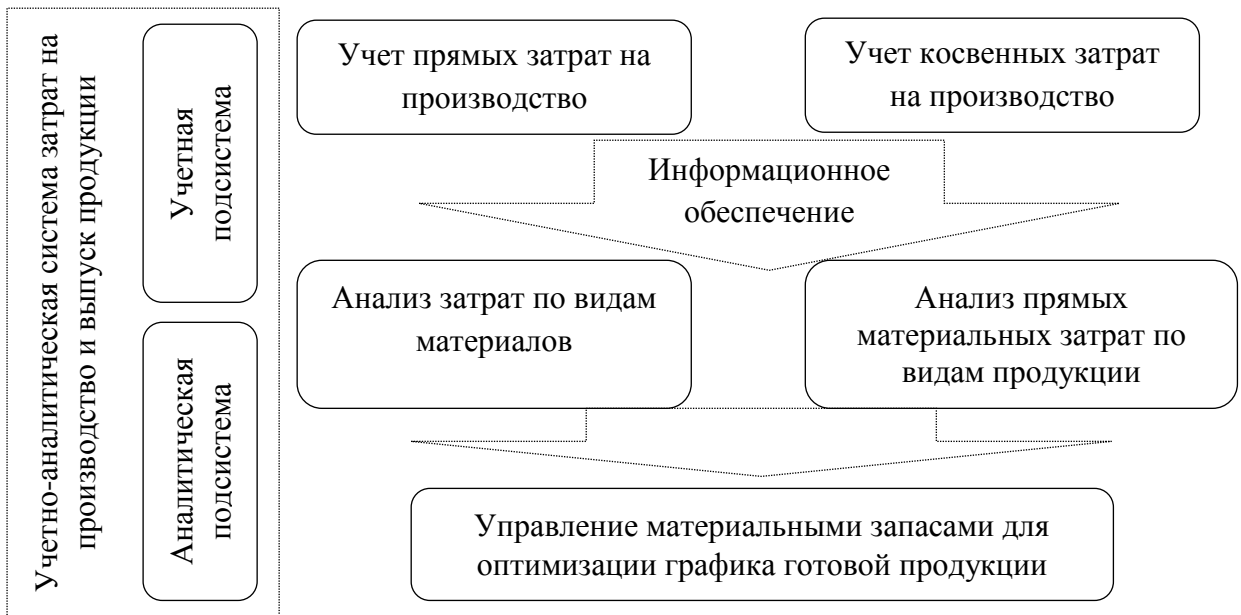


Рис. 2.7. Учетно-аналитическая система затрат на производство и выпуск продукции

В частности, счет 25 «Общепроизводственные расходы» используется для учета затрат производств, обеспечивающих: обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание; ремонт основных средств; изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов [2]. В конце каждого квартала затратные счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» подлежат распределению и включаются в состав затрат основного производства. В первую очередь подлежит закрытию счет 23 «Вспомогательные производства».

Для соотнесения затрат по данным счетам необходимо определить коэффициент распределения, который находится путем деления дебетового сальдо счета 25 на конец периода на дебетовый оборот по счету 20. Полученный коэффициент умножается на сумму дебета данного счета каждого из объектов затрат. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» подлежит списанию на счет 90 «Продажи», субсчет 8 «Управленческие расходы» [25, с.29].

Модель организации управленческого учета в ООО «ЕвроБетон+» представлена на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Формирование полной производственной себестоимости на счетах учета

Построение системы учета затрат на предприятиях по производству строительных материалов представляет собой последовательность отражения распределения и обобщения произведенных затрат. На рисунке 2.9 отражена специфика учета затрат ООО «ЕвроБетон+», включающих три этапа:

На первом этапе все фактически произведенные затраты в течение отчетного периода отражаются на производственных счетах.

На втором этапе производится порядок накопления и распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат отчетного периода.

На последнем этапе производится определение фактической себестоимости готовой продукции.

От того насколько точна информация о производственных затратах во многом зависит благополучие всего предприятия данной сферы в целом. При анализе этой информации можно:

- планировать реальный уровень прибыли и затраты на перспективу;
- определить структуру расходов и их эффективность;

– регулировать расходы и вести над ними контроль [12, с.421].



Рис. 2.9. Специфика учета затрат ООО «ЕвроБетон+»

Порядок учета прямых производственных затрат в себестоимости бетона ООО «ЕвроБетон+» представлен в табл.2.6

Таблица 2.6

Порядок учета прямых производственных затрат в себестоимости бетона
ООО «ЕвроБетон+»

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Списано сырье для производства бетона	20.01	10.01	31325,97
2.	Списано топливо для производственных нужд	20.01	10.03	
3.	Начислена заработная плата рабочим	20.01	70	19 979,29
4.	Начислена сумма страховых взносов в ФСС	20.01	69.01	579,40
5.	Начислена сумма страховых взносов в ФФОМС	20.01	69.3.1	1 018,94
6.	Начислена сумма страховых взносов в ПФ страховая часть	20.01	69.2.2	4 395,44
8.	Списана начисленная амортизация по объектам ОС	20.01	02	5 949,45

Порядок накопления и списания косвенных расходов отражаются следующими записями в табл. 2.7

Порядок учета косвенных затрат предприятий в себестоимости бетона

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана стоимость канцелярских товаров	26	10.06	3735,71
Начислена заработная плата административному персоналу	26	70	155 885,34
Начислены страховые взносы с зарплаты сотрудников	26	69	55 703,88
Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	26	02	263 22,56
Выполнены услуги сторонних организаций	26	60	133 198,31
Списаны косвенные расходы в состав управленческих расходов	90.8	26	700 225,52

На последнем этапе производится определение фактической себестоимости готовой продукции.

Списана фактическая себестоимость бетона

Дебет 43 «Готовая продукция» Кредит 20.01 «Основное производство»

Благополучное и сбалансированное функционирование производственного предприятия напрямую зависит от надлежащего подхода к управлению и фиксированию затрат, а также операциям по расчету и рассмотрению возможности снижения себестоимости.

Учета затрат заключается в том, чтобы выявлять и отражать фактические затраты на производство по многочисленным признакам, необходимым для управления.

Процесс калькулирования подразумевает соотношение произведенных затрат с количеством изготовленной продукции, на базе этого определяется себестоимость.

Калькулирование затрат производится в соответствии со следующими принципами [40, с.19]:

– научная обоснованность системы затрат на производство готовой продукции (работ, услуг);

- определение объектов калькулирования и калькуляционных единиц, объектов учета затрат;
- установление методов распределения расходов, которые нельзя отнести к прямым расходам (косвенные);
- классификация затрат по периодам производства – технологическим стадиям или учетным периодам;
- выбор метода учета затрат и калькулирования.



Рис. 2.10. Модель процесса калькулирования затрат

Для перехода к последней стадии, а именно к непосредственному определению метода учета затрат и калькулирования, все предыдущие этапы должны быть пройдены.

Таким образом, определяющим фактором при построении системы учета затрат является выбор метода учета затрат, который основывается на исследовании характера расходов, учетов специфики производственного процесса и доведения продукции до конечного потребителя.

В зависимости от особенностей технологии и типа производства товарного бетона может применяться позаказный и поиздельный метод учета себестоимости продукции.

При позаказном методе учета затрат прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей по отдельным видам продукции, а косвенные затраты учитываются по местам возникновения, по назначению, по статьям калькуляции и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.



Рис. 2.11. Блок-схема позаказного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Заказ в зависимости от его характерных черт проходит все стадии производства, после чего подсчитывается себестоимость единицы продукции.

Этапы выполнения работ при позаказном методе калькулирования [11, 217]:

- осуществляется выбор объекта калькулирования;
- формируются отдельные для каждого заказа карточки затрат;

- составляется производственное расписание;
- подготавливается отчет о себестоимости выполненного заказа.

В качестве результата исполнения заказа может выступать как отдельное готовое изделие, так и группа однородных изделий (услуг, работ). На каждый отдельный заказ рассчитываются прямые материальные затраты и накладные расходы, как на отдельную учетную единицу.

Показанный метод учета затрат учитывается по отдельным статьям и заказам калькуляции.

Себестоимость затрат, понесенных непосредственно в цехе, это себестоимость затрат подразделений на производство продукции, сырья, материалов, она соединяет стоимость сырья со стоимостью материалов, входящих в состав изделия.

Для подсчета себестоимости прямые затраты (материалы, сырье, заработная плата производственного персонала и т.д.) учитывается отдельно по каждому заказу. Сведения о прямых затратах отражаются в первичных расходных документах, вместе с этим указывается номер изделия.

Косвенные затраты распределяются в определенных пропорциях между всеми изделиями. Основным учетным документом для подобной информации выступает «Карточка/лист учета затрат на выполнение заказа». Она заполняется в индивидуальном порядке для всех заказов и подвергается регулярному корректированию в соответствии с любыми возникающими затратами. Отпущенные материалы оцениваются в зависимости от соответствующей основы (ФИФО, средней стоимости или себестоимости единицы материалов) [83, с.142].

Представленная автором схема отражает отраслевую специфику формирования себестоимости предприятий по производству бетона и отличается от традиционной тем, что не представлено распределение учтенных затрат между незавершенным производством и реализованной готовой продукцией ввиду отсутствия на предприятиях данной отрасли незавершенного производства.

ГЛАВА 3. ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения на основе бюджетирования

Как отмечалось в предыдущих главах, учетно-аналитическое обеспечение позволяет эффективно реализовывать основные функции управления, которые реализуются через взаимосвязанные элементы управления деятельности – учет затрат и методы калькулирования, функционирование центров ответственности, управленческую отчетность и бюджетирование, автоматизацию системы учетного процесса, построенные с учетом преемственности элементов контроля, анализа, планирования, прогнозирования, регулирования к специфике хозяйствующего субъекта с целью принятия эффективных управленческих решений и представляющий собой процесс непрерывных взаимосвязанных действий, образующий замкнутый цикл управления.

В современных условиях функционирования одним из эффективных инструментов управления производственных предприятий выступает внедрение системы бюджетирования, выражающееся в рациональном использовании имеющихся у организации ресурсов и потенциала, а также оптимизации структуры расходов [60, с.109].

Бюджетирование как инструмент современного управления затратами конкретизирует стратегические и тактические задачи, выдвинутые руководителями организации, а как элемент учета является поставщиком информации в стратегическом управленческом учете и его отправной точкой.

Организация системы бюджетирования позволяет не только внедрить эффективный инструмент управления и контроля, но и сформировать

отдельный элемент финансовой структуры – бюджеты, используемые всеми структурными подразделениями организации. При этом бюджеты представляют собой финансовые планы прогнозных расходов и поступлений средств по видам деятельности организации и позволяют заранее оценивать эффективность управленческих решений, оптимально распределять ресурсы между подразделениями, намечать пути развития и избегать кризисные ситуации. Иными словами бюджет это директивный документ, представляющий собой перечень планируемых расходов и доходов с распределением по статьям затрат на соответствующий период времени (долгосрочный, среднесрочный, краткосрочный) [39, с.576].

Учетно-аналитическое обеспечение управленческого учета выступает основным источником данных в процессе реализации целей и функций управления экономическим субъектом, а также для реализации управленческих функций, таких как контроль, оценка и анализ результатов, полученных при достижении поставленных целей. Для повышения эффективности деятельности организации в современных условиях объективной необходимостью является системы стратегического управленческого учета на основе управления прибылью организации через управление затратами центров ответственности.

Таким образом, бюджетирование можно представить, как оперативную систему управления по центрам ответственности через бюджеты, позволяющие достигать поставленные цели при наиболее эффективном использовании ресурсов. Место бюджетирования в системе управления организацией и его взаимосвязи с другими элементами представлены в таблице 3.1.

В процессе рассмотрения бюджетирования как процесса, считается необходимым выделить три его основные компонента:

1. Организационное обеспечение – этот компонент затрагивает вопросы внутрифирменной организации подразделений и служб организации, которые непосредственно отвечают и несут ответственность за

обеспечение и поддержание самого процесса бюджетирования, а также предполагает выбор лица, который будет контролировать строгое и своевременное выполнение процесса;

Таблица 3.1

Бюджетирование в системе управления затратами

Миссия (бизнес-идея, видение)						
Стратегия развития производства						
Цели и задачи						
Субъекты стратегического управленческого учета	Субъекты управления					
	Учредители, собственники организации		Бухгалтер по управленческому учету		Руководители структурных подразделений, отделов, служб	
Объекты стратегического управленческого учета	Стратегический управленческий учет					
	Цели и задачи	Принципы организации	Внутренние стандарты	Методы учета	Прогнозирование, моделирование	Бюджетирование
	Стратегическая отчетность					
	Прогнозный бюджет		Бюджет доходов и расходов		Бюджет движения денежных средств	

2. Процесс бюджетирования, предполагающий разграничение на отдельные процедуры: планирование, исполнение бюджетов, сбор фактических данных и их анализ и т.д. При этом необходимо создание, разработка и утверждение определенного регламента, с помощью которого будет контролироваться выполнение всех указанных процедур;

3. Технология бюджетирования – этот компонент содержит в себе процесс формирования и консолидацию бюджетов предприятия. Специально для этого разрабатывается финансовая структура предприятия, которая представляет собой совокупность всех центров ответственности [84, с.279].

В процессе внедрения функционирования системы бюджетирования огромное значение играет регламент, целью составления которого является подробное описание бюджетного процесса. Регламентом бюджетирования определяются состав, взаимосвязь бизнес-процессов и их последовательность, а также сроки выполнения поставленных задач и ответственные за них исполнители. Данный регламент охватывает все этапы

бюджетирования, в том числе определение формата бюджета и контроль над его исполнением.

При разработке системы бюджетирования возможны различные варианты построения регламентирующей документации. В обязательном порядке в регламентирующей документации должны быть отражены все основные элементы системы бюджетирования, начиная от целей бюджетного управления завершая ответственностью за исполнение регламента бюджетного управления. Кроме того, как уже отмечалось, в компании должны быть регламентированы смежные подсистемы управления, а также объекты бюджетирования [24, с.19].

Непосредственно к регламентам бюджетирования относятся:

1. Положение о бюджетировании – регламентирует основные параметры бюджетирования, служит основным регламентом при выполнении функций бюджетирования;

2. Положение о финансовой структуре – регламентирует распределение ответственности за исполнением бюджетов, служит в качестве ключевого регламента при определении фондов материального поощрения центров финансовой ответственности;

3. Положение о бюджетном комитете – детализирует утверждение планов и фактических бюджетов, определяет процедуру согласования и утверждения плановых бюджетов и результатов план-факторного анализа;

4. Положение о проектах развития – используется для управления инвестициями и определяет порядок реализации инвестиционной программы развития организации: порядок возникновения проектов развития, механизм их реализации, а также регламент завершения проектов, цели и результаты проектов, их основные финансово-экономические показатели. Такими проектами могут быть, например, закупка нового оборудования или вывод на рынок нового продукта;

5. Положения о бизнес-процессах – описание основных бизнес-процессов, напрямую влияющих на финансовые результаты (производство, снабжение, продажа и т.д.), а также управленческих бизнес-процессов;

6. Положение о финансовой дирекции – определяет функционал и структуру финансовой дирекции предприятия, отражаются функции бюджетирования и функции основных финансово-экономических подразделений;

7. Положения о подразделениях – регламентируют работу подразделений предприятия, содержит описание структуры каждого подразделения и описание их функций. [64, с.388]

Основными этапами подготовки и внедрения системы бюджетирования являются:

1) анализ организационной структуры предприятия, определение статуса его структурных подразделений;

2) определение состава и элементов бюджетов;

3) формирование бюджетных показателей;

4) выявление взаимозависимости бюджетных показателей;

5) определение сроков и процедур согласования бюджетов с указанием ответственных лиц;

б) автоматизация бюджетного планирования и анализа исполнения бюджета.

На первом этапе с позиции управления, деление производственного предприятия на центры ответственности должно отвечать следующим требованиям [65, с.170]:

1) центры ответственности создаются на основе производственной и организационной структуры предприятия;

2) возглавляются ответственным лицом;

3) для каждого центра ответственности устанавливаются формы внутренней отчетности;

4) должны учитываться социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Традиционно, в управленческом учете, центры ответственности подразделяются на центры затрат, доходов (выручки), прибыли и инвестиций.

Целевыми показателями центра затрат являются объемы выполненной работы, качественные показатели по выпуску продукции, величина и структура затрат на выпуск продукции, ее себестоимость, показатели эффективности использования средств производства, трудовых ресурсов и др.

Для центров доходов такими показателями являются объемы продаж и денежных поступлений, состояние дебиторской и кредиторской задолженности, объем затрат, связанных с реализацией продукции и др.

Для центра прибыли помимо перечисленных показателей целевыми являются показатели экономической и финансовой эффективности функционирования организации, а для центра инвестиций – показатели эффективности инвестиционной деятельности и финансового состояния организации в целом. Как правило, центром инвестиций выступает организация в целом, поскольку только ее руководство определяет инвестиционную политику, величину и структуру основных средств и контролирует финансовое состояние в целом. Ответственность за деятельность организации включает в себя и контроль за текущей деятельностью. Таким образом, необходимо выстроить иерархию центров ответственности со своими полномочиями их руководителей, порядком планирования и учета финансовых результатов деятельности на основе применений целевых показателей [14, с.421].

Согласно анализу организационной структуры предприятия, исходя из особенностей производственной деятельности ООО «ЕвроБетон+», по принципу осуществления производственных функций затрат позволил выделить следующие типы центров финансовой ответственности:

1) Центр ответственности «Снабжение» контролирует затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, эффективную работу, качество материальных ресурсов, показатели объемов деятельности и величину соответствующих затрат;

2) Центр ответственности «Производство продукции» контролирует непосредственно изготовление продукции. Данный центр ответственности представляет собой совокупность затрат отдельных цехов;

3) Центр ответственности «Обслуживание производственного процесса» – подразделение, руководитель которого несет ответственность за обслуживание производственных подразделений, деятельность которого не связана с осуществлением производственного процесса;

4) Центр ответственности «Реализации готовой продукции» – подразделение, руководитель которого несет ответственность за реализацию продукции, величину расходов на продажу, маркетинговые исследования рынка;

5) Центр ответственности «Управление» планирует, учитывает и определяет эффективность деятельности.

Типы центров финансовой ответственности, выделенные в ООО «ЕвроБетон+» представлены в таблице 3.2.

Второй этап внедрения системы бюджетирования в ООО «ЕвроБетон+» предполагает определение состава и элементов бюджетов, т.е. формирования регламента бюджетного планирования.

Регламент бюджетного планирования – это документально закрепленный порядок формирования бюджета предприятия. Определяет этапы и сроки, разделение прав, обязанностей и ответственности бюджетных исполнителей в процессе формирования, контроля и анализа исполнения сводного бюджета, схемы взаимодействия между различными службами и подразделениями предприятия в процессе бюджетирования [27, с.186].

Характеристика центров финансовой ответственности ООО «ЕвроБетон+»

№ п/п	ЦФО	Подразделение	МОЛ	Исходная информация	Формируемый бюджет	Назначение
1.	Центр затрат	Цех по производству бетона	Оператор БРУ, управляющий производством	Заявки на поставку,	Бюджет расходов, бюджет закупок	Управление техническим обеспечением, ремонтом, формирование основных статей расходов
2.	Центр дохода Реализация	Транспортный отдел	Водители	Договора, заявки	Бюджет доходов, бюджет продаж	Для оценки производственных возможностей и формирования финансового плана организации
3.	Центр прибыли	Бухгалтерия	Главный бухгалтер	Бюджет движения денежных средств	Бюджет доходов и расходов	Управление финансами и экономикой организации
4.	Центр инвестиций	Администрация	Директор	Бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств	Бюджет инвестиционных затрат	Оценка эффективности капитальных вложений

Сущность влияния управления на различных уровнях заключается в том, что расходы могут быть контролируемыми на одном уровне и неконтролируемыми на другом и могут оказывать как прямое, так и косвенное воздействие на затраты. Результатом внедрения системы бюджетирования будет являться достижение тех целей, которые поставлены перед организацией в целом и перед различными менеджерами или отделами в частности. Результатом успешного внедрения может являться повышение эффективности деятельности организации.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что представленная функциональная модель бюджетирования по центрам ответственности представляет собой систему, позволяющую четко организовать процесс контроля, и, соответственно, бюджетирования и управления затратами, доходами, прибылью, а также за счет личной ответственности за результаты работ каждого центра будет способствовать повышению эффективности принимаемых управленческих решений.

Согласно вышесказанному, в таблице 3.3 представлен регламент бюджетирования ООО «ЕвроБетон+».

Таблица 3.3

Регламент бюджетирования ООО «ЕвроБетон+»

Наименование бюджета	Подразделение/должность	Исходная информация	Действие	Кому передается	Срок/Дата	Назначение
Бюджет продаж	Заместитель директора	Договора, заявки, прогноз отдела продаж	Формирование	Директору, начальнику экономического отдела	За 30 дней до начала периода	Для оценки возможностей продаж
Бюджет производства (по видам продукции)	Технический директор	Бюджет продаж	Формирование	Главному механику, начальнику экономического отдела	За 25 дней до начала периода	Для формирования бюджетов затрат и себестоимости
Бюджет материальных затрат	Начальник ремонтного цеха	Прогноз	Формирование	Начальнику экономического отдела	За 20 дней до начала периода	Для формирования потребностей и материалов
Бюджеты расходов (общехозяйственных и коммерческих расходов)	Начальник экономического отдела	Бюджеты расходов отделов	Формирование		За 15 дней до начала периода	Для формирования бюджета денежных средств

Таким образом, внедрение регламента будет способствовать рациональной организации бюджетного процесса и обеспечивать практическую реализацию формирования эффективной системы бюджетного планирования развития производственных предприятий.

3.2. Формирование системы бюджетирования как механизм управления затратами

Современное производство бетона достаточно трудоемкий процесс, его развитие невозможно без текущего планирования ряда важнейших параметров. Планирование тесно увязывает все звенья производственного процесса, опирается на выявление и прогнозирование потребительского спроса, анализ и оценку имеющихся ресурсов и перспектив развития хозяйственной конъюнктуры.

Планирование – процесс формулирования порядка действий, которые должны быть предприняты в будущем. Для этого важна информация о предполагаемой прибыли и потребностях в денежных средствах.

Процесс планирования включает: постановку цели всего предприятия и каждого подразделения в частности на установленный период, формулировку задач, поиск путей решения задач для достижения поставленной цели, сроков и последовательности их реализации, выбор вариантов альтернативных действий [66, с.30].

Сбалансированность потребностей рынка и возможностей предприятия требует необходимости формирования плана производства, учитывающего портфель заказов, производственные мощности и ресурсы. При формировании плана производства, как составной части общего бюджета предприятия, рассчитывается производственная программа, определяется выпуск продукции, планируются складские запасы, рассчитывается потребность в материальных ресурсах, определяется фонд заработной платы основных производственных рабочих [68, с.165].

Перечень рекомендуемых для производственного предприятия ООО «ЕвроБетон+» бюджетов и последовательность их составления представлены на рис. 3.1.

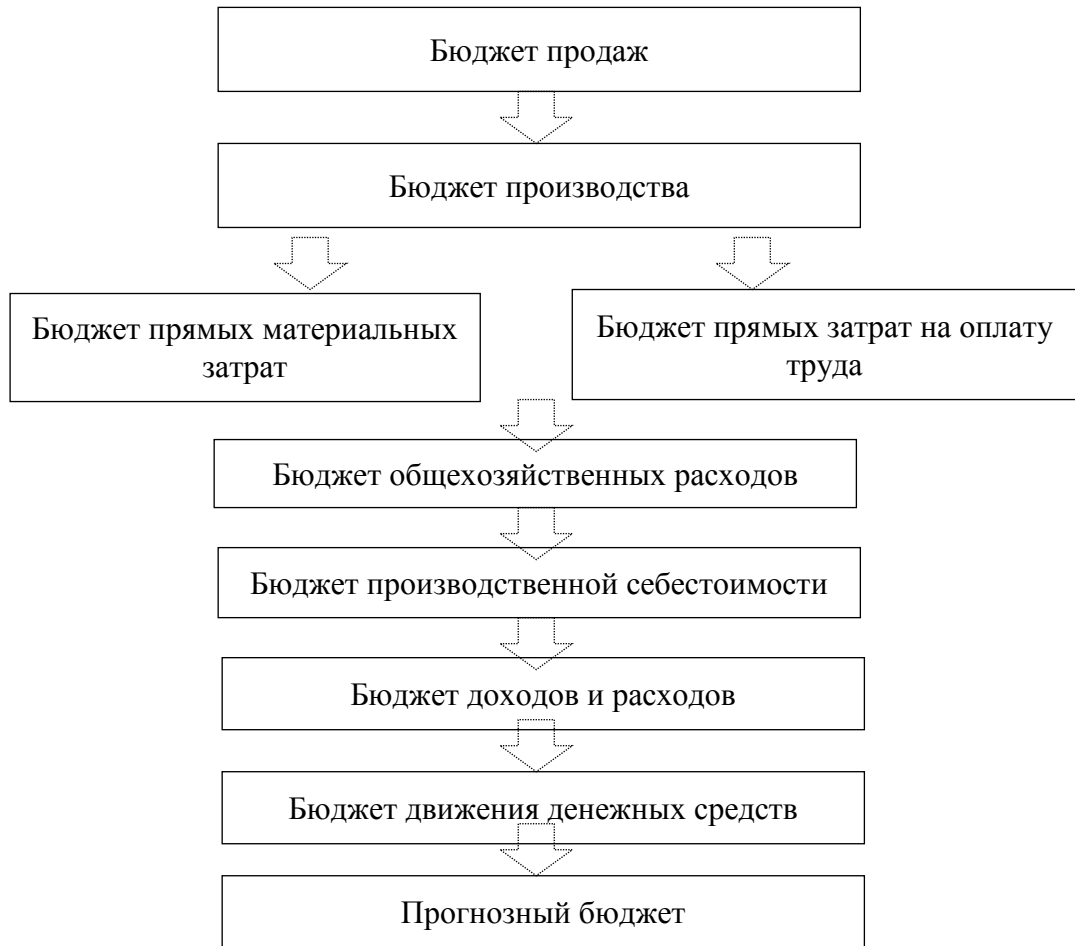


Рис. 3.1. Последовательность построения рекомендуемых бюджетов ООО «ЕвроБетон+»

Первоочередным шагом в составлении основного бюджета является построение бюджета продаж. Основу бюджета составляет прогноз продаж и исчисление издержек производства. При подготовке бюджета продаж необходимо учитывать уровни объёма продаж за предыдущие периоды. Бюджет продаж отражает месячный или квартальный объём продаж в натуральных и в стоимостных единицах. Бюджет продаж составляется с учётом уровня спроса на продукцию предприятия, категорий покупателей и сезонных факторов [9].

Таким образом, бюджет продаж – это операционный бюджет, который содержит информацию о запланированном объеме продаж, ценах и ожидаемом доходе от реализации каждого вида продукции. Сформировав бюджет продаж и график поступлений денежных средств от реализации бетона создают бюджет производства.

ООО «Евробетон+» выпускает и реализует следующие марки товарного бетона: М-100, М-150, М-200, М-250, М-300 и др. Бюджет продаж составим на основании отчета о продажах за предыдущий год, который представлен в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Бюджет продаж

	Цена, руб.	Количество, м ³	Сумма, руб.
Бетон М-100	3300	1,5	4950
Бетон М-150	3500	75,5	264250
Бетон М 200	3800	490,4	1863520
Бетон М 250	3900	258,5	1008150
Бетон М 300	4800	223,5	1074240
Бетон М 350	4700	91,5	430050
Итого		1178,9	4645160

Основной элемент бюджетирования в строительной отрасли – бюджет производства, предназначенный для планирования номенклатуры и объемов производства, которые будут реализованы в рамках периода и является исходным документом для оперативного управления производственными процессами. Бюджет производства составляется таким образом, чтобы обеспечить выполнение плана продаж к конкретному периоду.

Необходимый объем выпуска продукции определяется как предполагаемый запас готовой продукции на конец периода + объем продаж за данный период – запас готовой продукции на начало периода [69, с.170].

Бюджет производства составим на основании отчета об объемах выпуска товарного бетона, который представлен в таблице 3.5.

Бюджет прямых материальных затрат содержит информацию о номенклатуре используемых в производстве материалов, об объеме производства, количестве и стоимости затрат сырья, материалов. Дополнительно может составляться бюджет закупок.

Бюджет закупок – это план закупок продукции из ассортиментного ряда в разрезе видов продукции. Объем закупок сырья и материалов зависит

В бюджете прямых трудовых затрат (таблица 3.7) представлены общие затраты труда по видам продукции.

Таблица 3.7

Бюджет прямых трудовых затрат ООО «ЕвроБетон+»

Наименование статьи	М 100	М 150	М 200	М 250	М 300	М 350	Итого
Затраты на оплату труда оператора БРУ за смену	38,17	1921,28	12 479,43	6 578,17	5 687,51	2 328,44	30 000
Страховые взносы	11,45	576,38	3 743,83	1973,45	1 706,25	698,53	8 890,5
Объем выпуска, м ³	1,5	75,5	490,4	258,5	223,5	91,5	1 178,9
Итого трудовых затрат на 1 м ³	33,08	33,08	33,08	33,08	33,08	33,08	33,08

Бюджет накладных расходов на производство подготавливается в зависимости от того, как организация распределяет накладные расходы. Организация может выбрать распределение накладных расходов с использованием одной predetermined ставки накладных расходов, ставки по отделам или с использованием калькуляции затрат на основе деятельности. Кроме того, организация может выбрать разделение постоянных и переменных накладных расходов и назначение затрат накладным расходам с использованием только переменных накладных расходов [71, с.167].

Бюджет косвенных расходов составляется на основании распределения их пропорционально прямым затратам. Косвенные затраты включают административно-управленческие и общехозяйственные расходы, затраты на аренду, амортизация основных средств, расходы энергоснабжения, различные услуги и др. Бюджет косвенных расходов составляется на основе отчетов, подготовленных центрами ответственности. Бюджет косвенных расходов приведен в таблице 3.8.

Заключительным бюджетом является бюджет себестоимости произведенной продукции. Бюджет себестоимости продукции осуществляет многоступенчатое распределение затрат на реализованную продукцию.

Целью бюджета является оценка себестоимости произведенной и реализованной продукции.

Таблица 3.8

Распределение общехозяйственных расходов ООО «ЕвроБетон+»

Показатели	M100	M150	M200	M250	M300	M350	Итого
Прямые затраты	13351,72	34604,34	68911,29	39514,30	37709,57	45156,26	746647,48
Объем производства	1,5	75,5	490,4	258,5	223,5	91,5	1178,5
Удельный вес, %	9,32	24,15	48,08	27,57	26,33	31,52	100
Распределение ОХР	13356,85	34610,30	69937,16	39511,63	37734,54	45172,53	143313,86

Для планирования себестоимости используются данные практически всех операционных бюджетов [73, с.412].

На основе бюджета продаж, производства, материальных и трудовых затрат, а также бюджета общехозяйственных расходов составляется бюджет себестоимости продукции, который представлен в приложении.

Бюджет доходов и расходов представляет собой прогноз Отчета о совокупном доходе на отчетный период.

Таблица 3.9

Бюджет доходов и расходов ООО «ЕвроБетон+»

Показатели	M-100	M-150	M-200	M-250	M-300	Итого
Объем продаж, ед.	1,5	75,5	490,4	258,5	223,5	1178,9
Выручка, тыс. руб.	4950	264250	1863520	1008150	1074240	4215110
Производственная себестоимость	2940,35	150 098,65	1 061 197	576703,6	534574,39	2325513,99
Переменные	2940,35	150 098,65	1 061 197	576703,6	534574,39	2325513,99
Маржинальная прибыль	2009,65	114151,35	802323	431446,4	539665,61	1889595,5
Постоянные	890,95	44844,37	291280,51	153539,99	132751,21	700225,52
Операционная прибыль	1118,7	69306,98	511042,49	277906,41	406914,4	1266288,98
Проценты к уплате	-	-	-	-	-	-
Проценты к получению	-	-	-	-	-	-
Прибыль до налога	1118,7	69306,98	511042,49	277906,41	406914,4	1266288,98
Налог на прибыль 20%	223,74	13861,40	102208,50	55581,28	81382,88	253257,8
Чистая прибыль	894,96	55445,58	408833,99	222325,13	325531,52	1013031,18

При подготовке этого бюджета используется информация бюджета продаж (который необходим для определения планируемого дохода), бюджета производственной себестоимости, бюджета общих и административных расходов и бюджета коммерческих расходов. На основании данного бюджета можно провести анализ и определить оптимальность разработанных бюджетов [74, с.44].

Бюджет о движении денежных средств. При подготовке данного бюджета используется информация из ранее рассмотренных бюджетов. Он включает в себя ожидаемый расход (по направлениям использования) и приход, а также минимальный остаток денежных средств. Сумма минимального остатка денежных средств характеризует минимально необходимую сумму для осуществления текущей хозяйственной деятельности. Она не должна быть фиксированной, в период роста деловой активности показатель возрастает, в период спада – снижается [78, с. 74].

Таблица 3.10

Бюджет о движении денежных средств ООО «ЕвроБетон+»

Показатели	М-100	М-150	М-200	М-250	М-300	Итого
Поступления денежных средств Выручка от продажи продукции	4950	264250	1863520	1008150	1074240	4215110
Платежи: Закупка основных материалов	2890,73	147600,99	1044973,75	568151,98	527180,63	2290798,08
Оплата труда работников	49,62	2497,66	16223,26	8551,62	7393,76	24713,22
ОХР	890,95	44844,37	291280,51	153539,99	132751,21	700225,52
Расчеты с бюджетом (налог на прибыль)	223,74	13861,40	102208,50	55581,28	81382,88	253257,8
Итого платежей	4057,04	208804,42	1454686,02	785824,87	748708,48	3202080,83

С помощью созданной комплексной системы бюджетирования на предприятиях производственной сферы могут быть обеспечены следующие

ВОЗМОЖНОСТИ:

- планирование, учет и анализ затрат на производство и доходов организации;
- контроль финансовых и нефинансовых показателей предприятия;
- координация различных видов деятельности организации и ее отдельных подразделений;
- оценка финансового положения организации при изменении отдельных элементов и статей калькуляции в зависимости от внешних и внутренних факторов;
- планирование бюджетов структурных подразделений предприятия, которое дает информацию о предполагаемых объемах и структуре затрат на производство, обеспечивает плановую дисциплину предприятия, принятие экономически обоснованных управленческих решений.

Таким образом, организация системы бюджетирования в ООО «ЕвроБетон+» является эффективным способом финансового планирования деятельности организации. Применение системы бюджетирования позволит скоординировать работу структурных подразделений на достижение поставленных целей, быстро реагировать на возникающие последствия отклонений от запланированных показателей и принимать своевременные управленческие решения, достигнуть определенного уровня конкурентного преимущества, повысить степень надежности стратегического планирования.

3.3. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения затрат на основе таргет-костинга

В современных условиях жесткой конкурентной борьбы за потребителя ключевым фактором успешного функционирования компаний является эффективное управление производственными ресурсами. Поскольку потребитель всегда желает получить в срок нужный товар по приемлемой

цене и с гарантией, то предприятиям необходимо не только пересматривать затраты на производство, выпускать продукцию в срок, удерживать качество на должном уровне, но и при этом сохранять оборудование, рабочие места, обеспечивать производство оптимальным количеством сырья и материалов, сократить возможные дефекты и потери до минимума. Все это может быть реализовано путем применения инструментов бережливого производства, которое представляет собой подход к управлению организацией, направленный на повышение качества работы за счет сокращения потерь.

Особо актуальным становится вопрос определения целевой себестоимости, то есть того уровня расходов.

Стратегическое значение товарного бетона в обеспечении населения строительными материалами обуславливает необходимость увеличения объемов производства и расширение ассортимента продукции. Поэтому в современных условиях необходимо создавать условия, обеспечивающие повышение эффективности производства строительных материалов [79, с.103].

Для улучшения экономической эффективности производственных предприятий важным условием является снижение себестоимости продукции, что обуславливает рост прибыли и увеличение рентабельности производства. Здесь главная роль отводится управленческому учету, необходимому в условиях рыночной экономики. В связи с этим исследование вопроса совершенствования учета затрат является одной из главных задач повышения эффективности производства строительных материалов. Система таргет-костинг, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчёт себестоимости полученной продукции, исходя из предварительно установленной цены реализации с учетом интересов как производителя, так и покупателя.

Как инструмент стратегического контроллинга, целевое управление затратами предполагает реализацию следующих функций:

– планирование производства новых товаров;

- превентивный контроль издержек;
- калькулирование целевой себестоимости в согласовании с рыночными условиями [80, с.195].

Эффективное управление затратами предприятия невозможно без систематизации исходных данных, что может быть реализовано при помощи применения различных методов калькулирования. Выбор правильного метода позволяет соизмерить затраты на производство с количеством выпущенной продукции, определить плановую или фактическую себестоимость, оценить объем и уровень расходов. Следующим шагом является определение инструментария для принятия управленческих решений. Одной из современных и актуальных является концепция «бережливого производства».

Данный подход распространяется на все аспекты деятельности и позволяет сократить те действия, которые не добавляют ценности продукту на всем цикле производства.

В российских предприятиях концепция бережливого производства нашла отражение в применении систем таргет-костинг и кайзен-костинг как методов калькулирования себестоимости.

Идея, составляющая базу концепции «таргет-костинг», проста и революционна параллельно. Японские ученые выделили наоборот классическую формулу ценообразования [81, с.105]: $\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость (Затраты)}$

Таким образом, основными элементами системы «таргет-костинг» являются: целевая цена, целевая прибыль и целевые затраты (себестоимость). При традиционных методах в организации затраты проектируются, основываясь на имеющихся технологиях производства и исходя из возможных затрат на сырье, рабочую силу и т.д. Затем, учитывая управленческие и коммерческие расходы, определяется, по какой цене можно продавать продукт на рынке. Ценообразование методу «таргет-костинг» имеет свои черты, поскольку берет в интерес не только указанные

цены как суммы, которую выплачивает покупатель при совершении покупки, но и его издержки по последующему овладению продуктом по прошествии покупки (эксплуатация, использование, ремонт), по существу является желаемой рыночной ценой продукта или услуги. Данный метод предполагает, что установление цен вероятно устремлено на потребности рынка, и не затраты устанавливают уровень цен, а, наоборот, цены устанавливают уровень затрат [82, с.258].

При формировании стоимости на продукт берутся во внимание ключевые факторы: – требования покупателей в отношении предметных и художественных функций товара; – оптимальная цена, т.е. цена, которую покупатели согласны израсходовать за продукт, имеющий определенными свойствами и функциональными особенностями; – рекомендации со стороны конкурентов; – установленная доля рынка для продукта. Также характерной чертой метода является то, что он фокусируется именно на современных продуктах, которые более чем чувствительны к ценам и реализовываются на высококонкурентных рынках. Для установления целевого дохода актуальным критерием является ориентация спроса на продукт. В этой концепции цены на рынке формируют затраты, также как и прибыль компании. Для новых и имеющихся продуктов устанавливается целевой доход, к тому же особое внимание строится на прибыльности каждой группы подобных продуктов. В действительности целевой доход определяется компанией путем сопоставления показателя рентабельности активов (ROA) и/или показателя рентабельности продаж (ROS) компании с подобными среднеотраслевыми показателями [83, с.159].

Целью метода является минимизация затрат в процессе всего жизненного цикла продукта как для производителя, так и для потребителя. Особенностью системы становится возможность признавать затраты до момента их фактической оплаты. В данном методе для начала предварительно определяются цена, по которой потребитель способен

приобрести товар, а также возможность производства товара с такими потребительскими свойствами с учетом такой цены.

Модель таргет-костинга предполагает расчет целевой себестоимости, максимально допустимой в текущих рыночных условиях. Преимуществом данного метода учета является то, что с помощью его применения возможно определить целевые затраты для новых продуктов и контролировать расходы ещё на стадии разработки продукции. Но недостатком может являться текущий уровень технического оснащения предприятия, что потребует дополнительные инвестиции и время на реализацию [85, с.273].

В таблице 3.11 представлены расчеты по определению целевой себестоимости и сравнительная оценка ее с себестоимостью плановой.

Таблица 3.11

Определение целевой себестоимости видов товарного бетона в ООО

«Евробетон+»

Наименование показателей	Обозначение	Единица измерения	Значения показателей по видам бетона				
			М-100	М-150	М-200	М-250	М-300
Выручка	В	тыс. руб.	4950	264250	1863520	1008150	1074240
Объем продаж	Q	м ³	1,5	75,5	490,4	258,5	223,5
Цена реализации	Цр = В : Q	руб. /м ³	3300	3500	3800	3900	4800
Полная плановая себестоимость	Сп	тыс. руб.	3831,30	194943,02	1352477,51	730243,59	667325,6
Плановая себестоимость 1 м ³	С1м ³ =Сп: Q	руб./м ³	2554,2	2582,03	2757,91	2824,93	2985,80
Планируемая прибыль, 25%	Пр	тыс. руб.	1398,38	86633,73	638803,11	347383,01	508643
НДС, 20%	НДС	тыс. руб.	279,68	17326,75	127760,62	69476,60	101728,6
Целевая себестоимость, всего	Сц=В-Пр-НДС	тыс. руб.	1118,7	69306,98	511042,49	277906,41	406914,4
Целевая себестоимость, 1 м ³	Сц1м ³ = Сц / Q	руб./м ³	745,8	917,97	1042,09	1075,07	1820,65
Разница между плановой и целевой себестоимостью	ΔС = Сп – Сц	тыс. руб.	2712,6	125636,04	841435,02	452337,18	260411,2
Разница между плановой и целевой себестоимостью в расчете на 1 м ³ продукции	ΔС1ц = ΔС : Q	руб./м ³	1808,4	1664,06	1715,82	1749,86	1165,2

В результате снижения затрат по статьям сырье и материалы, комплектующие, общепроизводственные расходы может быть достигнута целевая себестоимость. Сокращение затрат на первые статьи может быть реализовано сменой поставщиков, постепенное снижение расходов на лизинговые платежи позволит уменьшить расходы на содержание оборудования. Пересмотр статей хозяйственных расходов, ввод правил расходования ресурсов для обеспечения производственной деятельности позволит снизить затраты по обслуживанию цеха.

Таким образом, целевое управление себестоимостью может быть реализовано на любых предприятиях, которые стремятся, используя новую технику, технологии, не только сохранить свои позиции на рынке, но и выйти на новый уровень производства, продаж, а значит, и получать большую прибыль. Применение современных, эффективных методов управления затратами позволит предприятию своевременно выявить нерентабельную продукцию или направления деятельности и выработать обоснованную стратегию развития.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В рамках магистерской диссертации были рассмотрены теоретические и методические основы управления затратами производственных организаций, исследовано современное состояние и развитие предприятий по производству товарного бетона как в РФ, так и в Белгородской области, изучена специфика и действующая методика учетно-аналитического обеспечения управления затратами производственных предприятий на примере ООО «ЕвроБетон+», а также разработаны рекомендации по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления затратами на основе бюджетирования и системы таргет-костинг для предприятий по производству товарного бетона.

Сопоставление результатов работы с поставленными целями позволяет заключить следующее:

Основными факторам развития российского рынка стройматериалов на сегодняшний день являются рост инвестиций в основные фонды, рост жилищного строительства, рост благосостояния населения и, соответственно, рост платежеспособного спроса на стройматериалы, как со стороны населения, так и со стороны строительных фирм.

Производство строительных материалов, в частности производство товарного бетона, имеет свои особенности, которые оказывают непосредственное влияние как на производственно-хозяйственную деятельность, так и на отрасль в целом, имеет преимущества стабильной конъюнктуры и высоких объемов на рынке.

Важнейшей составляющей строительной отрасли является уровень развития промышленности строительных материалов. В Белгородской области действует более 300 основных предприятий и организаций промышленного комплекса. Размещение основных предприятий промышленности строительных материалов сконцентрировано в основном в городе Белгороде и составляет около 80 процентов от общего количества.

Диссертационное исследование проводилось по материалам ООО «ЕвроБетон+». Основной вид деятельности «ЕвроБетон+»: производство товарного бетона. Дополнительные виды деятельности: производство сухих бетонных смесей, керамзитобетона, растворов кладки.

ООО «ЕвроБетон+» имеет большой опыт работы по производству бетона любых марок, который реализуется на предприятия Белгородской, Воронежской, Московской областей, Краснодарского края и других субъектов Российской Федерации. Предприятие использует только качественные материалы в своем производстве, поэтому продукция ООО «ЕвроБетон+» имеет самые высокие показатели качества и надежности. Качество бетона во многом зависит от качества и вида использованного песка. С учетом сезонных особенностей регионов, где будут использоваться готовые изделия, и воздействию на бетон влаги и мороза, в бетонные смеси производства ООО «ЕвроБетон+» добавляют различные добавки.

Отраслевая принадлежность формирует технологические, управленческие, учетные особенности организаций, которые влияют на учет затрат.

Построение системы учета затрат на предприятиях по производству строительных материалов представляет собой последовательность отражения распределения и обобщения произведенных затрат.

Планом счетов бухгалтерского учета для обеспечения правильной организации учета затрат и выхода строительной продукции предназначен счет 20 «Основное производство».

Затраты на организацию производства и его обслуживание и расходы на нужды управления учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» соответственно [3].

В частности, счет 25 «Общепроизводственные расходы» используется для учета затрат производств, обеспечивающих: обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание; ремонт основных средств; изготовление

инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов [2]. В конце каждого квартала затратные счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» подлежат распределению и включаются в состав затрат основного производства. В первую очередь подлежит закрытию счет 23 «Вспомогательные производства» [3].

Для соотнесения затрат по данным счетам необходимо определить коэффициент распределения, который находится путем деления дебетового сальдо счета 25 на конец периода на дебетовый оборот по счету 20 [3]. Полученный коэффициент умножается на сумму дебета данного счета каждого из объектов затрат. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» подлежит списанию на счет 90 «Продажи», субсчет 8 «Управленческие расходы» [2, 3].

В зависимости от особенностей технологии и типа производства бетона может применяться позаказный и поиздельный метод учета себестоимости продукции. Объектом калькуляции является производственный заказ.

ООО «ЕвроБетон+» применяет позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В целом порядок учета затрат ООО «ЕвроБетон+» соответствует порядку, закреплённому в учетной политике, которая, в свою очередь, соответствует положениям действующих нормативных документов.

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение позволяет эффективно реализовывать основные функции управления, которые реализуются через взаимосвязанные элементы управления деятельности – учет затрат и методы калькулирования, функционирование центров ответственности, управленческую отчетность и бюджетирование, автоматизацию системы учетного процесса, построенные с учетом преемственности элементов контроля, анализа, планирования, прогнозирования, регулирования к специфике хозяйствующего субъекта с целью принятия эффективных управленческих решений и представляющий

собой процесс непрерывных взаимосвязанных действий, образующий замкнутый цикл управления.

В заключительном третьем разделе диссертационного исследования в качестве мероприятий по совершенствованию управления затратами производственных предприятий, в частности по производству товарного бетона, представлен авторская методика внедрения системы бюджетирования, выражающееся в рациональном использовании имеющихся у организации ресурсов и потенциала, а также оптимизации структуры расходов.

Использование системы составления бюджетов (бюджета продаж, производства, материальных и трудовых затрат, бюджета общехозяйственных расходов, а также бюджет себестоимости продукции в ООО «ЕвроБетон+» является эффективным способом финансового планирования деятельности организации. Применение системы бюджетирования позволит разработать долгосрочную программу развития организации, которая поможет извлечь дополнительную конкурентоспособность на рынке.

Стратегическое значение товарного бетона в обеспечении населения строительными материалами обуславливает необходимость увеличения объемов производства и расширение ассортимента продукции. Поэтому в современных условиях необходимо создавать условия, обеспечивающие повышение эффективности производства строительных материалов.

В связи с этим исследование вопроса совершенствования учета затрат является одной из главных задач повышения эффективности производства строительных материалов. В ходе выполнения исследования для повышения методического и учетно-аналитического обеспечения управления затратами был предложен методический подход к формированию себестоимости продукции на основе системы таргет-костинг.

Система таргет-костинг, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчёт себестоимости полученной

продукции, исходя из предварительно установленной цены реализации с учетом интересов как производителя, так и покупателя. Модель таргет-костинга предполагает расчет целевой себестоимости, максимально допустимой в текущих рыночных условиях. Основными элементами системы «таргет-костинг» являются: целевая цена, целевая прибыль и целевые затраты (себестоимость). При традиционных методах в организации затраты проектируются, основываясь на имеющихся технологиях производства и исходя из возможных затрат на сырье, рабочую силу и т.д. Преимуществом данного метода учета является то, что с помощью его применения возможно определить целевые затраты для новых продуктов и контролировать расходы ещё на стадии разработки продукции.

Таким образом, целевое управление себестоимостью может быть реализовано на любых предприятиях, которые стремятся, используя новую технику, технологии, не только сохранить свои позиции на рынке, но и выйти на новый уровень производства, продаж, а значит, и получать большую прибыль. Применение современных, эффективных методов управления затратами позволит предприятию своевременно выявить нерентабельную продукцию или направления деятельности и выработать обоснованную стратегию развития.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Российская Федерация. Государственная Дума. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть первая, вторая, третья, четвертая: по состоянию на 1 января 2018г: офиц. текст [Текст] / М.: Юрайт 2018 – 555с. – Кодексы Российской Федерации.

2. Российская Федерация. Государственная Дума. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая, вторая: по состоянию на 1 января 2018г: офиц. текст [Текст] / М.: Омега – Л – 2018 – 814 с. – Кодексы Российской Федерации.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011г (в ред. от 31.12.2017г) оформ. Е. Осьминовой офиц. текст [Текст] / М.: Омега – Л – 2018. – 16с. – Законы Российской Федерации.

4. Приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. 06.03.2018г) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998г №34н (в ред. от 25.10.2010г.) № 132н [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08 утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.08 № 43н (в ред. от 28.04.2017 № 69н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».

7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43н (в ред. от 08.11.10 № 142н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».

8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н (в ред. от 06.04.15 № 142н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».

9. Аверина О.И., Пермитина Л.В. Оптимизация затрат на производственных предприятиях на основе инструментария управленческого учета / О.И. Аверина, Л.В. Пермитина // Международный бухгалтерский учет, 2017. – № 10. – С. 579 - 595.

10. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебник / И.В. Анциферова. – М.: Дашков и К, 2017. – 556 с.

11. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Практикум / И.В. Анциферова. – М.: Дашков и К, 2016. – 368 с.

12. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова. – М.: Проспект, 2016. – 424 с.

13. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие для ВУЗов [Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова – М.: «Вузовский учебник», 2017. – 576 с.

14. Богатин, Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы [Текст] / Ю.В. Богатин. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 512 с.

15. Бочкарева, И.И. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебник / И.И. Бочкарева; Под ред. Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2013. – 416 с.

16. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленский учет [Текст]: Учебник для Вузов, 8-е изд. доп. и пер. – М.: Национальное образование, 2012. – 671 с.

17. Вербовецкая, С. Формирование центров ответственности в системе бюджетирования предприятия [Текст]/ С. Вербовецкая // Вестник Воронежского государственного университета. – 2018. – № 3. – Т. 3. – С. 46-49.

18. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник [Текст] / Н.Л. Вещунова – М.: Проспект 2017. – 848 с.

19. Виноградова, М.В. Организация и планирование деятельности предприятий [Текст]: учебное пособие / М. В. Виноградова, З. И. Панина. – М.: Дашков и К., 2017. – 448 с.

20. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет [Текст]: Учебник для академического бакалавриата / Е.Ю. Воронова. - Люберцы: Юрайт, 2016. – 428 с.

21. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет [Текст]: Учебник для бакалавров / Е.Ю. Воронова. – М.: Юрайт, 2013. – 551 с.

22. Головач, О.В. Анализ затрат на производство и себестоимость продукции [Текст] / О.В. Головач. – М.: Дело, 2016. – 405 с.

23. Гордеева, С.Н. Налоговый учет общехозяйственных затрат [Текст] / С.Н. Гордеева // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение, 2017. – № 8. – С. 13 - 21.

24. Грузинов, В. П. Экономика организации (предприятия) [Текст] – М.: КНОРУС, 2016. – 258 с.

25. Денисова, И.П. Управление издержками и ценообразование [Текст]: учебник / И. П. Денисова. – М.: Экспертное бюро, 2017. – 164 с.

26. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для академического бакалавриата [Текст] / И.М. Дмитриева, И.В. Захаров, О.Н. Калачева. – М.: Юрайт, 2016. – 358 с.

27. Добровольский, Е. Бюджетирование: шаг за шагом [Текст]/ Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Бровков, Е. Глухов, Е.Бреслав. – СПб.: Питер, 2017. – 448 с.

28. Дорман, В.Н. Совершенствование управления затратами предприятия [Текст]: учебник / В. Н. Дорман, Т. С. Близнюк. – М.: Финансовый менеджмент, 2016. – 164 с.

29. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст]: Учебный комплекс для студентов вузов / К. Друри; Пер. с англ. В.Н. Егоров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 423 с.

30. Еремина, Н.В. Классификация затрат на производство [Текст]/

Еремина Н.В., Саркисян С.С. // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. – 2016. – № 6-5. – С. 89-93.

31. Жукова, Е.А., Рожкова, М. Г. Проблемы управления затратами на предприятии [Текст] // Молодой ученый. – 2017. – №12. – С. 283-286.

32. Иванов, В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента [Текст] / В.В. Иванов, О.К. Хан. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 208 с.

33. Ильин, А.И. Планирование на предприятии [Текст]: учебник / А.И. Ильин. – М.: Мисанта, 2016. – 59 с.

34. Каверина, О.Д. Управленческий учет [Текст]: Учебник и практикум для академического бакалавриата / О.Д. Каверина. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 389 с.

35. Каверина, О.Д. Управленческий учет [Текст]: Учебник и практикум для СПО / О.Д. Каверина. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 389 с.

36. Камышанов, П.И. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебное пособие вузов / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. – М.: ИНФРА-М. – 2016. – 582 с.

37. Карпова, Т.П. Управленческий учет [Текст]: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 351 с.

38. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы [Текст]: учебник / В.Э. Керимов. – М.: – Издательский дом Дашков и К., 2017. – 258 с.

39. Керимов, В.Э. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебник / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К, 2016. – 688 с.

40. Керимов, В. Э. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) [Текст] / В. Э. Керимов //Все для бухгалтера. – 2016. – № 11. – с. 16-32.

41. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: практикум для бакалавров / В.Э Керимов. – М.: Дашков и К, 2016. – 96 с.

42. Клейман, А.В., Чернявская Н.В. Проблемы управления затратами промышленных предприятий [Текст]. – 2017. – С. 50 – 63.

43. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий)

- учет [Текст]: Учебник / Н.П. Кондраков. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 681 с.
44. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: Учебник. / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2017. – 496 с.
45. Котляров, С.А. Управление затратами [Текст]: учебник / С.А. Котляров. – СПб.: Питер, – 2017. – 8 с.
46. Крюхина, Г.А. Управленческий учет и проблемы классификации затрат [Текст]: учебник / Г.А. Крюхина. – М.: ИНФРА–М, 2016. – 39 с.
47. Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы [Текст]: учебное пособие / М.С. Кузьмина. – М.: Финансы и статистика, 2018. – 208 с.
48. Куракова, Ю.Г. Управление издержками на предприятии [Текст]: учебник / Ю. Г. Куракова. – М.: Дело и сервис, 2017. – 39 с.
49. Куцик, П.А. Учет деятельности рынков по центрам ответственности организационно-методический аспект [Текст] / П.А. Куцик, Ф.Ф. Макарук // Вестник Липецкой коммерческой академии. – Липецк: Издательство Липецкой коммерческой академии, 2017. – Вып. 34. – С. 158-163.
50. Лебедев, В.Г. Управление затратами на предприятии [Текст]: учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова. – СПб.: Бизнес-пресса, 2016. – 156 с.
51. Лесных, О.В. Бухгалтерский учет на предприятиях молочной промышленности [Текст]/ О.В. Лесных. – М.: ДеЛи плюс, 2017. – 336 с.
52. Либерман, И.А. Управление затратами [Текст] // М.: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ» – 2016. – С. 619.
53. Лисович, Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве [Текст]: Учебник / Г.М. Лисович. – М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 318 с.
54. Литовченко, В. П. Финансовый анализ [Текст]: учеб. пособие / Литовченко В. П. – Дашков и Ко, 2017. – 216 с.
55. Майкова, Ю.Д. Организация учета затрат по центрам ответственности [Текст] / Ю.Д. Майкова // Сборник научных работ НТУ «ХПИ»: Наука и образование -залог развития. – НТУ «ХПИ», 2017. – С. 73-

74.

56. Машинистова, Г.Е. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / Г.Е. Машинистова. – М.: Эксмо, 2017. – 416 с.

57. Мельникова, Л.А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова; Под ред. Ю.А. Бабаев. – М.: Проспект, 2016. – 432 с.

58. Мишин, Ю.А. Управленческий учет: Управление затратами и результатами производственной деятельности [Текст]: учебник / Ю. А. Мишин. – М.: Дело и сервис, 2016. – 86 с.

59. Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Ясенев. – М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 112 с.

60. Мочалина, Е.А. Системы управления затратами [Текст]: Учебник/ Е. А. Мочалина. – Иркутск, 2018. – 209 с.

61. Мусин, О.Р. Учет затрат и сокращение потерь в системе бережливого предприятия. [Текст] / О.Р. Мусин // Альтернативная Школа Бережливого Менеджмента. – 2016. – 40 с.

62. Нападовская, Л.В. Управленческий учет: суть, значение и рекомендации по его выстраиванию в практической деятельности отечественных предприятий [Текст] / Л.В. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. – 2017. – № 8-9. – С. 50-62.

63. Николаева, О.Е. Классический управленческий учет [Текст]/ О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: Красанд, 2016. – 400 с.

64. Николаева, О., Полякова С., Шеремет А. Управленческий учет [Текст]: Учебник для ВУЗов, 4-е изд., перераб., доп. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 429 с.

65. Одинцов, В.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие для нач. проф. образования / В.А. Одинцов. – М.: Академия, 2017. – 252с.

66. Остаев, Г.Я. Управленческий учет как инструмент преодоления кризисных явлений в экономических субъектах [Текст]/ Г.Я. Остаев // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2017. – № 17. – С. 23 - 33.

67. Островская, О.Л. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник и практикум для прикладного бакалавриата [Текст] / О.Л. Островская, Л.Л. Покровская, М.А. Осипов. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 394 с.

68. Островская, О.Л. Управленческий учет [Текст]: Учебник и практикум для прикладного бакалавриата / О.Л. Островская, Е.Б. Абдалова, М.А. Осипов. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 383 с.

69. Партияня, Г.А. Управление затратами по центрам ответственности и оценки его эффективности [Текст] / Г.А. Партияня, И.П. Вознюк // Управление в сфере финансов, страхования и кредита: Тезисы доклада Всерос. научно-практической. конф. 8-10 ноября 2017 – Л.: Изд-во Гос. ун-та «Липецкая политехника», 2017. – С. 255.

70. Подчуфаров, И. Комплексная система управления затратами: практические решения [Текст] // Управление компанией. – 2019. – №11. – С. 60–65.

71. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: Учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. – М.: Дашков и К, 2016. – 256 с.

72. Рассказова-Николаева, С.А. Управленческий учет [Текст]: Учебное пособие / С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев. – СПб.: Питер, 2017. – 496 с.

73. Савицкая, Г.В. Методика комплексного анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учебник / Г.В. Савицкая. – М.: Инфра-М, 2016. – 519 с.

74. Соколов, Я. В. Учет затрат – от теории к практике [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 6. – С. 44-47.

75. Степанова, Т.Н. Управление затратами на основе директ-костинга [Текст]: учебник / Т.Н. Степанова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 67 с.

76. Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия [Текст]: учебник / М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М. – 2018. – 28 с.

77. Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия [Текст]: Учебное пособие / М.И. Трубочкина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: НИЦ Инфра-М – 2018. – 319 с.

78. Управление затратами и результатами деятельности предприятия [Текст]: учебное пособие / Э.А. Гончарова. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2016. – 82 с.

79. Федорович, Т.В. Прогнозная отчетность как инструмент финансового управления стратегическим развитием корпорации [Текст] / Т.В. Федорович // Финансовый менеджмент. – 2017. – №5. – С. 100-107.

80. Хамидуллина, Г. Р. Управление затратами [Текст]: учебник / Г.Р. Хамидуллина. – М.: Экзамен, 2016. – 257 с.

81. Хегай, Ю. А. Управление затратами [Текст] // Красноярск.: СФУ, 2016. – 230 с.

82. Хоружий, Л.И. Управленческий учет затрат [Текст]: учебник / Л. И. Хоружий. – М.: Дело и сервис, 2016. – 367 с.

83. Шеремет, А.Д. Методика учета и анализа себестоимости продукции [Текст]: учебник / А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 256 с.

84. Шишкин, А.П. Бухгалтерский учет и финансовый анализ на коммерческих предприятиях [Текст]: учебник / А.П. Шишкин. – М.: Финстатинформ, 2016. – 349 с.

85. Ягмур, К.А. Организация учета затрат на производство по центрам ответственности в строительных организациях [Текст] / К.А. Ягмур // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа: Сб. науч. пр. – 2017. – 1 (13). – С. 268-280.