

На правах рукописи

Сайфиева Светлана Николаевна

**Проблемы управления затратами
и результатами производства**
(на примере пивоваренной отрасли)

Специальность: 08.00.05 – «Экономика и управление народным хозяйством»,
специализация: «Экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,
комплексами (промышленность)»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва – 2003

Диссертация выполнена в Институте проблем рынка Российской академии наук.

Научный руководитель –

кандидат экономических наук **Светлана Викторовна Соловьева.**

Официальные оппоненты –

доктор экономических наук **Ольга Леонидовна Рогова,**

кандидат экономических наук **Владимир Анатольевич Агафонов.**

Ведущая организация – **Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН.**

Защита состоится « 24 » октября 2003 года в 15 часов на заседании Диссертационного совета Д 002.013.04 в Центральном экономико-математическом институте РАН по адресу: 117418, Москва, Нахимовский проспект, д. 47, ауд. 520.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Центрального экономико-математического института РАН.

Автореферат разослан « » сентября 2003 года.

Ученый секретарь

диссертационного совета Д 002.013.04, д.э.н.

Р.М. Качалов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В период реформирования экономики эффективное управление издержками производства и результатами деятельности предприятий представляет собой важную и сложную задачу. Методика исчисления себестоимости существенно влияет на финансовые результаты работы, а также на управленческие решения, направленные на повышение прибыльности за счет снижения издержек производства.

В условиях снижения загрузки производственных мощностей и повышения себестоимости промышленной продукции внедрение предлагаемых методов расчета себестоимости продукции может стать важным инструментом улучшения финансового состояния предприятий и организаций.

Методологическим проблемам исчисления себестоимости промышленной продукции уделяется большое внимание в российской и зарубежной экономической литературе. Разные аспекты управления издержками производства (себестоимостью) и прибылью рассмотрены в работах отечественных авторов: М.А. Вахрушиной, В.П. Грузинова, В.И. Данилина, Н.П. Кондракова, В.Д. Новодворского, В.Л. Перламутрова, Н.Я. Петракова, А.Д. Шеремета и других, а также зарубежных ученых: К. Друри, Дж.Б. Кларка, А. Маршалла, Дж. Фостера, Дж.Р. Хикса, Ч.Т. Хорнгрена и других. Их научные исследования способствовали развитию теории и формированию обоснованной системы учета затрат, успешному применению на практике рекомендаций, направленных на повышение гибкости и полноты учета, усилению его роли в управлении производством. Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации разработан ряд мер по совершенствованию методологических и организационных вопросов для исчисления затрат предприятий в условиях рынка. Идет процесс интенсивного сближения отечественной системы учета с системой, основанной на международных стандартах.

Однако аналитический обзор представительного массива специальной литературы показал отсутствие актуальной идеи, которая послужила бы переводу экономики отечественных промышленных предприятий с затратных путей хозяйствования на путь интенсивного использования их потенциала на основе самокупаемости и самофинансирования. Особую важность эта проблема представляет для пивоваренной отрасли, где в настоящее время наблюдается существенное увеличение себестоимости

продукции. Это вызвано трудностями в обеспечении пивоваренных предприятий сырьем и материалами высокого качества, которые составляют основную часть издержек производства продукции, слабым техническим оснащением большинства заводов, несовершенством системы организации, расчета и прогнозирования затрат. Противоречивость рекомендаций по планированию и оперативному расчету издержек на производство пива по статьям себестоимости, а также отсутствие единой методики оценки этих затрат свидетельствуют о целесообразности и актуальности проведения исследований в области управления затратами, а следовательно, и результатами деятельности пивоваренных предприятий.

Целью исследования является разработка методов управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности предприятий пивоваренной отрасли, способствующих их устойчивому развитию в рыночных условиях.

Для достижения поставленной цели в диссертации сформулированы следующие **задачи**:

- проанализировать основные теоретические положения в области оценки издержек производства, в частности, по публикациям советского периода;
- выявить современные тенденции в теории и практике управления затратами и результатами деятельности предприятий в России и зарубежных странах;
- исследовать практические возможности применения методов расчета себестоимости «Стандарт – кост» и «Директ – костинг» на предприятиях пивоваренной отрасли;
- разработать систему управления себестоимостью продукции, основанную на сочетании элементов отечественной и зарубежных методик.

Объектом исследования являются предприятия пивоваренной отрасли, их финансовые и экономические показатели в динамике.

Предметом исследования являются вопросы управления издержками и результатами производства на предприятиях пивоваренной отрасли.

Методы исследования. Теоретической и методологической базой диссертационного исследования послужили трудовая теория стоимости, положения неоклассической школы и теории предельной полезности, современная экономическая теория затрат и результатов, научные разработки и положения по проблемам организации планирования и управления издержками. В процессе исследования применялись аналитические и экономико-статистические методы.

Научная новизна исследования состоит в разработке и обосновании комплекса организационно-управленческих мер и методик расчета издержек производства, способствующих повышению эффективности деятельности предприятий за счет снижения себестоимости продукции, в том числе:

1. Предложен специфический для данной отрасли механизм выделения в структуре управления пивоваренным предприятием центров ответственности¹ - центров затрат. Обоснована целесообразность применения системы расчета маржинального дохода² в финансовой отчетности пивоваренного предприятия, в сегментарной отчетности центров ответственности по методике «Директ-костинг».
2. Доказана целесообразность проведения анализа использования сырья и материалов пивоваренного предприятия по системе «Стандарт-кост».
3. Обоснована эффективность внедрения гибкой системы оплаты труда, основанной на модели хозяйственного расчета, которая позволяет снизить долю оплаты труда в структуре себестоимости продукции.
4. Усовершенствована методика исчисления и распределения косвенных расходов по центрам ответственности путем разделения косвенных расходов на постоянные и переменные, проведения анализа их структуры и нормирования по каждому виду продукции на основе систем «Стандарт – кост» и «Директ-костинг».

Практическая значимость работы. Разработанная в результате исследования методика управления затратами и результатами универсальна и может быть распространена на предприятия других областей с учетом их отраслевых особенностей.

Отдельные положения диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе высшей школы при подготовке специальных курсов по следующим дисциплинам: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Международные стандарты учета и отчетности», «Учетная политика предприятия», «Бухгалтерский управленческий учет», а также при разработке отраслевых методических указаний по исчислению затрат на производственных предприятиях.

¹ Центр ответственности - сфера, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать решения.

² Маржинальный доход – разница между выручкой, полученной от реализации продукции, и переменными (прямыми) затратами – предельная величина, позволяющая определить, с какого момента (с какой единицы выпускаемой продукции) предприятие начинает получать прибыль.

Апробация работы. Основные положения диссертации обсуждены на научно-практической конференции в Московской государственной технологической академии в 1999 г., на заседании лаборатории «Проблем теории рыночной экономики» Института проблем рынка РАН в 2002 г., на семинаре «Проблемы моделирования развития производственных систем» Центрального экономико-математического института РАН в 2003 г. Результаты исследования прошли апробацию при разработке рабочих программ, методических указаний для студентов и преподавателей Московской государственной технологической академии по предметам: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Международные стандарты учета и отчетности», «Учетная политика предприятия», «Бухгалтерский управленческий учет».

Публикации. Основные положения диссертации опубликованы в 7 печатных работах общим объемом 4,6 авт. л.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, 3 глав, заключения, списка литературы, приложений. Основной текст диссертации изложен на 155 стр., содержит 38 таблиц, 10 схем, 2 приложения. Библиографический список включает 95 наименований.

Содержание работы.

Во введении приводится обоснование выбора темы диссертации, сформулированы цель и основные задачи исследования.

В первой главе «Развитие теории издержек производства» процесс формирования затрат рассматривается с точки зрения двух принципиально противоположных теорий исчисления издержек производства: трудовой теории стоимости и теории предельной полезности неоклассической школы. Проведенное автором исследование доказывает, что в экономической науке не может быть единого подхода к определению категории «издержки производства», поскольку определяющими факторами установления цены на продукцию являются как затраты на производство, так и спрос со стороны населения.

В этой главе проанализированы методы исчисления издержек производства в советский период развития экономической науки, особенности становления рыночных принципов в условиях планового хозяйства, возникновению и совершенствованию системы хозяйственного расчета. «Затратные» концепции формирования цены не затрагивают коренного вопроса ценообразования, игнорируют воздействие потребителя на цену. Цена выступает счетной категорией. Согласно теории ценообразующих факторов, в основе цены

лежат общественно-необходимые затраты труда, однако при расчете стоимости продукции по такой схеме нельзя обойти вопрос о соотношении спроса и предложения. В 1970-е годы была разработана теория оптимального функционирования экономики на основе народнохозяйственного критерия оптимальности, которая постулировала соответствие между величиной общественно необходимых затрат и размерами общественной потребности в товарах, уровнем общественной стоимости продукта и степенью его полезности.

Основываясь на проведенном анализе, автором разработана новая система управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности предприятий, базирующаяся на сочетании затратного подхода к исчислению издержек и учете общественной полезности продукции. Разработанные в рамках предлагаемой системы мероприятия ориентированы на выявление резервов снижения себестоимости, повышение прибыльности и эффективности деятельности пивоваренных предприятий.

Во второй главе «Методы расчета себестоимости в России и зарубежных странах» излагается история возникновения и особенности нормативного метода расчета затрат, а также систем «Стандарт-кост» и «Директ-костинг». Автор методом сопоставления определяет положительные и отрицательные стороны каждой системы исчисления затрат, отмечает, какие их элементы могут быть заимствованы при разработке новых методов управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности пивоваренного предприятия, в работе отмечается ряд общих свойств нормативного метода учета затрат и системы «Стандарт-кост». При разработке новой системы управления себестоимостью продукции автор считает целесообразным применить следующие элементы нормативного метода учета затрат:

- Планировать себестоимость продукции на базе *обоснованных* норм и нормативов.
- Разработать нормы расхода материалов, начисления заработной платы на каждый вид выпускаемой продукции, а не на укрупненный условный объект, причем установить их применительно к изделиям, производимым каждым структурным подразделением, в строгом соответствии с технологическим процессом. Такой подход позволит преодолеть основные недостатки нормативного метода учета затрат: трудность определения непосредственных виновников за отклонения (необоснованное нормирование, нерациональное использование рабочего времени, сырья и материалов) и практику компенсации затрат на производство трудоемких изделий путем расширения выпуска менее трудоемких видов продукции.

При формировании новой системы управления издержками продукции автор считает возможным использовать следующие элементы методики «Стандарт-кост»:

- Установление норматива на уровне единицы продукции с учетом тщательного изучения требуемых материалов, технологии производства, рабочего и машинного времени, зависимости переменных расходов от объема производства, применение анализа отклонений в использовании сырья и материалов, анализа структуры косвенных расходов и их нормирование.
- Все запасы сырья, материалов, готовой продукции, объем незавершенного производства учитывать по нормативным затратам, а затем, путем умножения на цену, получать плановый объем. Такой прием существенно упрощает процесс исчисления себестоимости продукции. По системе «Стандарт-кост» составляется гибкая смета расходов, позволяющая адаптировать плановую смету к реальному объему производства продукции.
- Все выявленные отклонения от норм (стандартов) списывать не на себестоимость, а на счет прибылей и убытков с указанием, в каком подразделении, по какой причине и по чьей вине допущены эти отклонения. Такой подход отразит влияние качества хозяйствования в производственных цехах на конечный результат работы всего предприятия. Ответливым становится вклад каждого подразделения в достижение рентабельной и высокоэффективной работы.

В настоящее время отечественные предприятия проявляют особый интерес к управленческому учету, а следовательно – и его основе – «Директ-костингу». По мнению автора, данная методика учета затрат может быть внедрена в систему отечественного исчисления издержек с учетом ее особенностей. Благоприятные условия для этого создает действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. В практике российского учета в настоящее время существуют два способа списания косвенных (периодических) расходов: учет затрат по полной и сокращенной себестоимости. Первый заключается в отнесении их непосредственно на себестоимость продукции, второй – они восполняются из прибыли. Второй способ более выгодный, так как косвенные расходы не включаются в стоимость нереализованной продукции, тем самым уменьшая налогооблагаемую базу налога на имущество. При налогообложении прибыли разницы в способе списания косвенных расходов нет: они распределяются между реализованной и нереализованной продукцией, результат отражается в справке по расчету налога.

Следующим элементом успешного применения «Директ-костинга» в отечественном бухгалтерском учете, является введение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», позволяющего выявлять отклонения фактической себестоимости продукции от плановой. Данный счет позволяет реализовать нормативный принцип «Директ-костинга» и отразить только производственную себестоимость. Она учитывается без постоянной части накладных расходов. Для этого обороты по счету расходов 25 на обслуживание производства можно разделить на постоянную и переменную части. Существует два варианта учета. В первом случае постоянную часть накладных расходов включают в расчет распределения, принимая во внимание фактический объем деятельности, а переменные накладные расходы относят на затраты полностью. Для учета отклонений в системе счетов управленческого учета открывают счет «Отклонения по накладным расходам за счет изменения объема деятельности». Такой подход позволяет определять влияние колебаний постоянных расходов в зависимости от объема производства на результаты деятельности предприятия. Смысл второго подхода заключается в распределении переменной части накладных расходов по точкам возникновения затрат и центрам ответственности. Постоянную часть накладных расходов списывают общей суммой на результаты деятельности предприятия. В системе управленческого учета открывают два счета: «Постоянные производственные накладные расходы» и «Переменные производственные накладные расходы». Такой подход отражает двухступенчатый принцип расчета маржинального дохода.

При разработке новых методов управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности, направленных на устойчивое развитие пивоваренного предприятия в рыночных условиях, автор считает целесообразным использовать следующие элементы системы «Директ—костинг»:

- Определение маржинального дохода по каждому виду продукции, центру ответственности, предприятию в целом с целью формирования такого плана производства, выполнение которого принесет предприятию наибольшую прибыль.
- Разделение совокупных затрат на переменные и постоянные составляющие.
- Определение точки возникновения затрат, так как один и тот же вид издержек может проявляться по-разному в зависимости от места его возникновения. Точки возникновения затрат должны совпадать с центрами ответственности.

Для сравнения в диссертации представлена характеристика механизма исчисления издержек производства, принятого в экономики США. В частности, автор подробно

останавливается на анализе проблем исчисления себестоимости в американских компаниях, аутсорсинге с целью оптимизации производственной структуры и для повышения прибыльности и мобильности бизнеса, снижения издержек.

Во второй главе также характеризуется современное состояние отечественного рынка производства пива, рассматривается техническое оснащение отрасли, так как его состояние оказывает непосредственное влияние на величину издержек производства.

В третьей главе «Методы управления затратами и результатами деятельности предприятия, направленные на снижение себестоимости продукции» описывается механизм создания системы управления себестоимостью продукции на базе отечественной и зарубежных методик.

Современная отечественная система расчета себестоимости иллюстрируется на примере показателей ОАО «Завод пищевых продуктов «Богатырь»» (далее ЗПП «Богатырь») г. Зеленокумска Ставропольского края. В работе используются калькуляции по двум сортам пива «Таиса» и «Зеленокумское тонизирующее пиво». Анализ калькуляций продукции на ЗПП «Богатырь», проведенный по отечественной методике, показал, что резервами снижения ее себестоимости являются:

1. Повышение технического уровня производства.
2. Распределение затрат по точкам их возникновения и назначение руководителя, ответственного за учет издержек.
3. Изменение методики анализа затрат сырья и материалов. Инвентарный метод, применяемый на предприятии для учета выявления отклонений фактических затрат от нормативных, не позволяет детально выяснить их причины, определить место возникновения отклонений и виновников, оперативно контролировать процесс отпуска сырья и материалов в производство.
4. Снижение уровня условно-постоянных расходов. Учет данного вида издержек на данном предприятии ведется бессистемно и требует обязательной корректировки. Метод исчисления и анализ себестоимости продукции, проведенный по результатам работы пивоваренного завода, позволяет утверждать, что применяемая там система исчисления издержек консервативна и совершенно непригодна для целей текущего анализа и контроля. При существующей организационной структуре управления пивоваренным предприятием

затраты учитываются без отнесения их к конкретной точке возникновения, поэтому ответственность за перерасход возложить на непосредственных исполнителей невозможно.

Представленная в диссертации схема организационного управления ЗПП «Богатырь» построена по функциональному принципу. Переход к рыночным отношениям требует иного подхода к организации деятельности предприятий. Появляется потребность в разделении всех полномочий, в том числе и в части принятия управленческих решений. Возникает необходимость выделения центров ответственности в структуре управления предприятием, что предполагает решение двух взаимосвязанных проблем: распределение ответственности среди исполнителей и контроль качества. Автор считает целесообразным для упорядочения исчисления издержек и установления контроля над деятельностью структурных подразделений ОАО ЗПП «Богатырь» выделить центры ответственности в производственной структуре предприятия. Теперь она выглядит следующим образом:

Организационная структура ЗПП «Богатырь», основанная на центрах ответственности (II этап)



Автор считает целесообразным применить концепцию маржинального дохода к финансовой отчетности предприятия, к сегментарной отчетности его центров ответственности, а также к каждому виду продукции. Для наглядности данный показатель определяется при анализе существующей на предприятии системы расчета затрат до и после внедрения новой системы расчета издержек.

Общие издержки целесообразно разделить на переменные (прямые) и постоянные (косвенные) составляющие. К переменным издержкам, то есть к тем затратам, которые изменяются пропорционально в ответ на колебание объема производства, по мнению автора, необходимо отнести:

- Сырье и основные материалы.
- Вспомогательные материалы.
- Затраты на технологическое топливо и электроэнергию.
- Заработную плату основных производственных рабочих с начислениями.

К постоянным затратам, которые не изменяются в ответ на колебание объема производства, предлагается отнести:

- Цеховые расходы.
- Общезаводские расходы.
- Внепроизводственные (коммерческие) расходы.

Система расчета маржинального дохода позволяет преодолеть основной недостаток отечественной системы исчисления затрат, когда разделение по видам происходит без отнесения к месту непосредственного возникновения. В диссертации рассчитывается маржинальный доход по отдельным видам продукции, центрам ответственности, по предприятию в целом на основании его финансовой отчетности. Внедрение данной методики по отдельным видам продукции поможет выявить ее наиболее рентабельные виды для составления такого плана производства, который позволит предприятию получить максимальную прибыль. Применение системы расчета маржинального дохода к сегментарной отчетности центра ответственности обеспечит руководство предприятия оперативной информацией для принятия управленческих решений. Маржинальная финансовая отчетность напоминает традиционно применяемый в нашей стране отчет о прибылях и убытках (Форма №2), однако, его значительно удобнее анализировать, так как в нем содержится информация о деятельности всех сегментов данного предприятия. Итоговые цифры идентичны официальному отчету о финансовых результатах, но информация в нашем случае будет более детализированной (см. табл. 1).

Таблица 1

**Расчет фактических финансовых результатов деятельности по ЦО и предприятию в целом
за 9 месяцев 2001 г., тыс. руб.**

№	Показатели	Центры ответственности					
		Безалкогольные напитки	Кондитерские изделия	Майонез	Бутылочное пиво	Бестарное пиво	Итого
1.	Реализация – нетто	7105,1	1105,2	583,3	10150,7	3751,7	22696,0
	Пиво «Таиса»				3558,8		
	«Зеленокумское тонизирующее пиво»				1860,6		
2.	Прямые затраты всего, в т. ч.	4243,4	757,3	582,0	5830,3	2141,9	13554,9
	Стоимость сырья, в т. ч.	2302,8	440,0	355,2	3124,7	1653,7	7876,4
	Пиво «Таиса»				798,4		
	«Зеленокумское тонизирующее пиво»				460,9		
	Стоимость материалов, в т. ч.	1050,7	22,2	18,1	1171,1	20,0	2282,1
	Пиво «Таиса»				299,2		
	«Зеленокумское тонизирующее пиво»				172,7		
	Добавленные затраты, в т. ч.	889,9	295,1	208,7	1534,5	468,2	3396,4
	Пиво «Таиса»				392,1		
	«Зеленокумское тонизирующее пиво»				226,2		
3.	Маржинальный доход, в т. ч.	2861,7	347,9	1,3	4320,4	1609,8	9141,1
	Пиво «Таиса»				2069,1		
	«Зеленокумское тонизирующее пиво»				1000,2		
4.	Косвенные расходы, в т. ч.	1948,8	95,4	18,9	2360,3	672,7	5096,1
	Пиво «Таиса»				645,4		
	«Зеленокумское тонизирующее пиво»				366,6		
8.	Операционная прибыль	912,9	252,5	-17,6	1960,1	937,1	4045,0
	Пиво «Таиса»				1423,7		
	«Зеленокумское тонизирующее пиво»				633,6		

Анализ отклонений в использовании сырья и вспомогательных материалов, существующий действующий в отечественной системе расчета себестоимости единицы продукции, не отвечает его главной цели. Дело в том, что данная работа проводится через определенный временной промежуток, когда выявленные отклонения фактических затрат от плановых уже фактически теряют актуальность. И в процессе проведения анализа уже практически невозможно оказать какого-либо влияния на формирование издержек. В лучшем случае можно учесть полученные результаты при формировании плановой калькуляции на следующий месяц. Таким образом, теряется главное – оперативность введения корректировок. При существующей системе нельзя возложить ответственность за перерасход на конкретных исполнителей, в работе которых допущены серьезные просчеты. Поэтому, разделяя прямые затраты на сырье и материалы, необходимо также распределить их по центрам ответственности и назначить менеджера, который оперативно будет информировать руководство предприятия о возникающих отклонениях.

По мнению автора необходимо провести анализ отклонений в использовании сырья и материалов по системе «Стандарт-кост», которая, в отличие от применяемой отечественной методики, позволит более детально разобраться в реальном положении дел. Система состоит из нескольких этапов: сначала исследуются отклонения по цене материалов, затем выявляются отклонения по использованию материалов, определяется совокупное отклонение.

Отклонение по цене материалов равно разнице между нормативной (SP) и фактической ценой (AP) за единицу материалов, умноженной на фактический объем материалов (нат./стоим. измерители) (QP): $(SP - AP) \times AQ$. **Отклонение по использованию материалов** равно разнице между нормативным количеством (SQ), требуемого для фактического производства, и фактически потребленным количеством (AQ) сырья, умноженной на нормативную цену материала (SP): $(SQ - AQ) \times SP$. **Совокупное отклонение по материалам** – это разница между нормативными материальными затратами (SC) и фактическими издержками (AC): $SC - AC$.

Анализ согласно данной методике позволяет определить, по каким материалам и за счет каких факторов произошли отклонения, и оперативно влиять на них в процессе производства. Благодаря внедрению данного предложения повышается качество производимой продукции; происходит сокращение отходов производства, наиболее полное их использование; расширяется ассортимент выпускаемой продукции; усиливается контроль

за расходом сырьем, топливом и энергией. В результате внедрения анализа отклонений по использованию сырья и материалов по методике «Стандарт-кост» произошло снижение себестоимости продукции (пива «Таиса» и «Зеленокумского тонизирующего пива») по данной статье затрат на 5,5%.

Автор считает необходимым разработать и внедрить гибкую систему оплаты труда. Для этого в соответствии с Кодексом законов о труде РФ целесообразно разработать положение об оплате труда ЗПП «Богатырь», согласно которому фонд оплаты труда, причитающийся структурному подразделению (центру ответственности), должен быть поставлен в прямую зависимость от конечных результатов его работы. Заработная плата персонала складывается из тарифов и оклада согласно штатному расписанию и дополнительной премии, распределение которой предлагается осуществлять на основе коэффициента трудового участия. Данный коэффициент присваивается по конечным результатам работы каждого центра ответственности за истекший месяц руководителем производственного подразделения, или специально созданной квалификационной комиссией. Такой подход позволяет перераспределять денежные средства между центрами ответственности в зависимости от результатов их работы. Общая сумма приработка, подлежащая распределению, определяется экономическими службами предприятий, исходя из заработанного фонда оплаты труда каждого подразделения, и утверждается финансовым директором. Вся эта модель распределения подобна системе функционирования хозяйственного расчета, которая была незаслуженно забыта.

Выделение центров ответственности в структуре управления пивоваренным предприятием и внедрение гибкой системы оплаты труда, основанной на положениях хозяйственного расчета, позволило снизить себестоимость выпускаемой продукции (пива «Таиса» и «Зеленокумского тонизирующего пива») в части прямого фонда оплаты труда на 2,7%, в части фонда оплаты труда в структуре косвенных расходов на 7,8%, численности производственного персонала – на 20,4%, причем только за счет сокращения управленческого персонала.

При таком подходе постоянные издержки считаются косвенными, то есть для их распределения требуется какая-то база. Причем результаты распределения должны быть максимально приближены к точкам фактического потребления ресурсов на данный вид продукции. Это оказывает влияние на достоверность определения себестоимости и на прибыль предприятия. Выбранный способ отнесения косвенных расходов на конкретный вид

продукции должен соответствовать производственному процессу предприятия, быть простым и нетрудоемким. Как отмечалось ранее, традиционная система расчета затрат на пивоваренном заводе не соответствует современным требованиям учета и контроля, основная часть косвенных издержек планируется без достаточно обоснованной нормативной базы, исходя из фактического уровня расходов за прошлый отчетный период и без системной и обоснованной их корректировки с учетом изменений объема производства или реализации продукции. Иными словами, уже в процессе планирования и нормирования постоянных издержек создаются резервы для покрытия непроизводительных расходов.

В современной экономической литературе проблеме учета и контроля косвенных затрат так же уделяется недостаточно внимания. Это объясняется следующими причинами: условностью критерия плановой величины расходов, их неустойчивая зависимость от объема производства, отсутствие детальной методологии нормирования, исследований структуры и поведения постоянных расходов по точкам и центрам ответственности.

Автор считает целесообразным провести анализ структуры постоянных расходов пивоваренного предприятия, установить систему их исчисления и распределения по центрам ответственности в соответствии с положениями «Стандарт-коста». На первом этапе необходимо разделить фактические совокупные косвенные расходы на переменные и постоянные составляющие. Данный вид работ на предприятии ранее не производился. Распределение составляющих косвенных расходов при внедрении мероприятий, направленных на сокращение себестоимости продукции, по мнению автора, происходит следующим образом (табл. 2).

Таблица 2

**Нормативная смета косвенных затрат с распределением по центрам ответственности
пивоваренного цеха, тыс. руб.**

№ п/п	Наименование затрат	База нормирования	Солодовенный центр затрат			Центр варки пива			Центр затрат сбраживания			Центр затрат розлива			Всего затрат после внедрения мероприятий		
			Посто- янные	Пере- менн ые	Всего	Посто- янные	Пере- менн ые	Всего	Посто- янные	Пере- менн ые	Всего	Посто- янные	Пере- менн ые	Всего	Посто- янные	Пере- менн ые	Всего
1.	Цеховые расходы, в т. ч.:		190,8	55,6	246,4	365,5	59,3	424,8	261,3	52,2	313,5	306,0	57,3	363,3	1123,6	224,4	1348,0
	Затраты на смазочные материалы	норм-вы пр-тия	4,0	-	4,0	4,5	-	4,5	3,0	-	3,0	3,5	-	3,5	15,0	-	15,0
	Затраты на топливо и электро- энергию, расходуемые на обогрев и освещение помещений	мощность оборудования	2,2	36,8	39,0	2,5	40,9	43,4	1,6	27,2	28,8	1,9	31,3	33,2	8,2	136,2	144,4
	Основная и дополнительная заработ- ная плата вспомогательных рабочих	штатное распи- сание, оклад	-	14,2	14,2	-	13,9	13,9	5,2	18,7	23,9	5,2	19,5	24,7	10,4	66,3	76,7
	Начисления	% от ЗП	-	4,6	4,6	-	4,5	4,5	1,7	6,3	8,0	1,7	6,5	8,2	3,4	21,9	25,3
	Амортизация оборудования	норм-вы пр-тия	141,1	-	141,1	274,1	-	274,1	191,0	-	191,0	224,5	-	224,5	830,7	-	830,7
	Расходы на содержание оборудования	норм-вы пр-тия	37,9	-	37,9	73,6	-	73,6	51,3	-	51,3	60,3	-	60,3	223,1	-	223,1
	Затраты на текущий ремонт оборудования	нормативы предприятия	5,6	-	5,6	10,8	-	10,8	7,5	-	7,5	8,9	-	8,9	32,8	-	32,8
	Производственная себестоимость:				1875,7			2264,5			1531,1			1785,0			7456,3
					25,2%			30,3%			20,5%			24,0%			100%
2.	ОПР, в т. ч.:		368,5	-	368,5	437,0	-	437,0	295,2	-	295,2	344,2	-	344,2	1444,9	-	1444,9
	Заработная плата аппарата управления	производств. с/с	129,5	-	129,5	155,7	-	155,7	105,4	-	105,4	123,4	-	123,4	514,0	-	514,0
	Начисления	% от ЗП	42,7	-	42,7	51,4	-	51,4	34,8	-	34,8	40,7	-	40,7	169,6	-	169,6
	Командировочные расходы	норм-вы пр-тия	9,5	-	9,5	10,5	-	10,5	7,0	-	7,0	8,0	-	8,0	35,0	-	35,0
	Амортизация основных средств предприятия	производств. с/с	129,8	-	129,8	156,1	-	156,1	105,8	-	105,8	123,6	-	123,6	515,3	-	515,3
	Содержание и текущий ремонт зданий общезаводского характера	данные отчет. прошлого года	42,7	-	42,7	47,4	-	47,4	31,6	-	31,6	36,3	-	36,3	158,0	-	158,0
	Прочие расходы (канцелярские, почтово-телеграфные)	данные отчет. прошлого года	14,3	-	14,3	15,9	-	15,9	10,6	-	10,6	12,2	-	12,2	53,0	-	53,0
3.	Внепроизводственные расходы, в т.ч.:		-	51,9	51,9	-	62,4	62,4	-	42,4	42,4	-	49,4	49,4	-	206,1	206,1
	Затраты на упаковку продукции	производств. с/с	-	29,8	29,8	-	35,9	35,9	-	24,3	24,3	-	28,4	28,4	-	118,4	118,4
	Затраты на транспортировку продукции	производств. с/с	-	22,1	22,1	-	26,5	26,5	-	18,1	18,1	-	21,0	21,0	-	87,7	87,7
	Всего:				2296,1			2763,9			1868,7			2178,6	2568,5	430,5	2999,0

При нормировании затрат на топливо и электроэнергию, расходуемых на обогрев и освещение помещений по цеху и центрам ответственности, вначале определяют мощность потребляемых установок в киловатт-часах по их видам, затем умножают на нормативный коэффициент спроса, рассчитываемый как отношение между максимальной мощностью, потребляемой абонентами и их присоединенной мощностью. В ходе проведения нормирования и распределения данного вида затрат по центрам ответственности были выявлены производственные площади, не имеющие никакого отношения к цеху производства пива, однако издержки на их отопление и освещение проходили по пивоваренному производственному подразделению.

При расчете основной и дополнительной заработной платы вспомогательных рабочих, за основу берется фонд заработной платы в структуре косвенных расходов, полученный при выделении центров ответственности. Постоянную часть данного вида издержек подвергать изменению нельзя, так как сюда входит заработная плата наладчиков оборудования, осуществляющих его текущий и планово-предупредительный ремонт. Переменная составляющая расходов на оплату труда вспомогательных рабочих остается без изменения, экономия получена вследствие сокращения числа служащих пивоваренного цеха. Фонд заработной платы в структуре косвенных расходов до и после внедрения центров ответственности представлен в приложении 1 к диссертации.

Для учета общепроизводственных расходов автор считает целесообразным ввести в систему управленческого учета два счета для учета производственных косвенных расходов: «Постоянные производственные накладные расходы» и «Переменные производственные накладные расходы». В существующей практике бухгалтерского учета для этих целей может применяться счет 25 «Общепроизводственные расходы» и свободный счет 24. При таком подходе значительно снизится трудоемкость расчетов по распределению косвенных расходов. Переменная часть производственных накладных расходов распределяется непосредственно по центрам затрат, а постоянная часть общей суммой списывается на реализацию продукции.

Однако постоянная составляющая косвенных расходов должна учитываться по каждому центру ответственности, так как от методики их распределения зависит эффективность работы подразделений предприятия.

Амортизация производственных машин и оборудования, затраты на их содержание и текущий ремонт относятся на издержки эксплуатирующих их центров ответственности.

При определении расходов на заработную плату управленческого персонала трудно соизмерить объем их деятельности с количеством выпущенной продукции. По центрам ответственности данная статья затрат, как и расходы на амортизацию основных средств предприятия, распределяется пропорционально себестоимости производственной продукции.

Издержки на содержание и текущий ремонт зданий общезаводского характера необходимо нормировать и учитывать по каждой единице. Норматив может быть установлен исходя из данных за прошедшие отчетные периоды.

Норматив командировочных расходов, канцелярских и почтово-телеграфных расходов устанавливается в расчете на год, их затраты за месяц составляют $1/12$ часть.

Основой расчета нормативов внепроизводственных расходов служит объем реализованной продукции. Центры ответственности пивоваренного предприятия являются центрами затрат, поэтому распределять внепроизводственные издержки автор считает целесообразным пропорционально производственной себестоимости каждого структурного подразделения.

В отечественной практике исчисления себестоимости продукции существует несколько вариантов учета общезаводских и внепроизводственных (коммерческих) расходов (счет 26 «Общехозяйственные расчеты»). Методика зависит от того, по полной или сокращенной себестоимости предприятие ведет расчет издержек. Система определения полной себестоимости является традиционной для российской практики. Она заключается в том, что все затраты, независимо от того, прямые они или косвенные, относятся на себестоимость продукции.

Расчет, представленный в таблице 3, применяется в том случае, если предприятие калькулирует полную себестоимость продукции. Полная себестоимость пивоваренной продукции в результате проведенных мероприятий снизилась на 4%, в том числе по пиву «Таиса» – на 4,8%, «Зеленокумскому тонизирующему пиву» – на 1,3%.

Таблица 3

Полная себестоимость производства пива до и после внедрения мероприятий, тыс. руб.

Наименование затрат	Смета затрат до внедрения мероприятий	Смета затрат после внедрения мероприятий				Всего	%
		Солодовенный центр затрат	Центр варки пива	Центр затрат сбраживания	Центр затрат розлива		
Сырье, в т. ч.	4778,4	1202,4	1336,0	890,7	1024,4	4453,5	93,2
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>798,4</i>	<i>194,4</i>	<i>216,0</i>	<i>144,0</i>	<i>165,8</i>	<i>720,2</i>	<i>90,2</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>460,9</i>	<i>122,6</i>	<i>136,2</i>	<i>90,8</i>	<i>104,4</i>	<i>454,0</i>	<i>98,5</i>
Материалы, в т. ч.	1191,1	321,5	357,0	238,8	273,8	1191,1	100,0
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>299,2</i>	<i>80,8</i>	<i>89,8</i>	<i>59,8</i>	<i>68,8</i>	<i>299,2</i>	<i>100,0</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>172,7</i>	<i>46,6</i>	<i>51,8</i>	<i>34,5</i>	<i>39,8</i>	<i>172,7</i>	<i>100,0</i>
Заработная плата основных производственных рабочих с начислениями, в т. ч.	476,3	105,4	146,7	88,1	123,5	463,7	97,3
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>95,3</i>	<i>21,1</i>	<i>29,3</i>	<i>17,6</i>	<i>24,7</i>	<i>92,7</i>	<i>97,2</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>55,7</i>	<i>12,3</i>	<i>17,2</i>	<i>10,3</i>	<i>14,4</i>	<i>54,2</i>	<i>97,3</i>
Цеховые расходы, в т. ч.	1421,2	246,4	428,4	313,5	363,3	1348,0	94,8
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>307,4</i>	<i>78,2</i>	<i>87,4</i>	<i>58,2</i>	<i>67,0</i>	<i>291,2</i>	<i>94,7</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>177,5</i>	<i>45,1</i>	<i>50,2</i>	<i>33,4</i>	<i>38,5</i>	<i>167,2</i>	<i>94,2</i>
Производственная себестоимость, в т. ч.	7867,0	1875,7	2264,5	1531,1	1785,0	7456,3	94,7
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>1500,3</i>	<i>374,5</i>	<i>422,9</i>	<i>279,6</i>	<i>326,3</i>	<i>1403,3</i>	<i>93,5</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>866,8</i>	<i>226,6</i>	<i>255,4</i>	<i>169,0</i>	<i>197,1</i>	<i>848,1</i>	<i>97,8</i>
Общепроизводственные расходы, в т. ч.	1405,7	368,5	437,0	295,2	344,2	1444,9	102,8
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>338,0</i>	<i>93,6</i>	<i>104,0</i>	<i>69,4</i>	<i>79,8</i>	<i>346,8</i>	<i>102,6</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>195,1</i>	<i>53,8</i>	<i>59,8</i>	<i>39,9</i>	<i>45,9</i>	<i>199,4</i>	<i>102,2</i>
Внепроизводственные расходы, в т. ч.	206,1	51,9	62,4	42,4	49,4	206,1	100,0
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
Полная себестоимость, в т. ч.	9478,8	2296,1	2763,9	1868,7	2178,6	9107,3	96,0
<i>Пиво «Таиса»</i>	<i>1838,3</i>	<i>468,1</i>	<i>526,9</i>	<i>349,0</i>	<i>406,1</i>	<i>1750,1</i>	<i>95,2</i>
<i>«Зеленокумское тонизирующее пиво»</i>	<i>1060,9</i>	<i>280,4</i>	<i>315,2</i>	<i>208,9</i>	<i>243,0</i>	<i>1047,5</i>	<i>98,7</i>

В случае калькулирования сокращенной себестоимости продукции постоянная часть общепроизводственных расходов, собранная по дебету 24 счета Плана счетов, а также общехозяйственные расходы, учитываемые на 26 счете, в соответствии с положениями «Стандарт-коста» и «Директ-костинга», минуя себестоимость, относятся непосредственно на хозяйственные результаты. Тогда производственная себестоимость выступает в виде сокращенной себестоимости выпускаемой продукции. Сокращенная себестоимость пивоваренной продукции в результате проведенных мероприятий снизилась на 5,3%, в том числе по пиву «Таиса» – на 6,5%, «Зеленокумскому тонизирующему пиву» – на 2,2%.

Такой порядок исчисления косвенных издержек позволяет объективно оценить работу каждого центра ответственности и стимулирует снижение затрат. Внедрение принципиально новой системы расчета затрат позволяет более грамотно и четко организовать анализ статей затрат, максимально повысить его оперативность.

Расчет маржинального дохода, производимый по методике «Директ-костинг», тесно связан с анализом изучения соотношения затрат, объема производства и прибыли – CVP-анализом, или анализом критической точки. Анализ безубыточности позволяет исследовать зависимость прибыли от объема продаж с помощью PV-графика, просчитать эффект от структурных сдвигов в реализационной корзине предприятия, определить точку его закрытия и «кромку безопасности», проследить влияние налога на прибыль. Таким образом, проведение CVP-анализа открывает новые горизонты для организации управленческой и финансовой деятельности предприятия. В диссертации определяется точка безубыточности для двух видов выпускаемой продукции методами уравнения, маржинального дохода, графическим способом для пива «Таиса» и «Зеленокумского тонизирующего пива» до и после внедрения предложенных мероприятий.

Перспективный управленческий анализ, основанный на управлении затратами, способствует так же минимизации предпринимательского риска. Проведенное исследование доказывает, что управлять рисками можно не только посредством изменения объема продаж, но и посредством управления издержками предприятия. В диссертации приводится расчет запаса финансовой прочности – показателя, характеризующего возможность снижения продаж до начала получения организацией убытков и расчет операционного рычага. Данный прием расчета связан с уровнем предпринимательского риска: чем больше его величина, тем выше риск. Однако повышение риска означает для предприятия получение большей прибыли. Размер переменных расходов на уровень операционного рычага не влияет.

Напротив, чем выше уровень постоянных расходов, тем выше операционный рычаг и риск предпринимательской деятельности.

Представленные в диссертации расчеты свидетельствуют о негативном влиянии постоянных расходов на уровень предпринимательского риска: при повышении значения показателя операционного рычага снижается запас финансовой прочности. Если данный вид издержек доминирует в общей структуре затрат предприятия, то их будет характеризовать более высокий риск предпринимательской деятельности. Для снижения уровня постоянных расходов необходимо переводить часть данных расходов в разряд переменных: вводить сдельную форму оплаты труда взамен повременной, заработную плату работников коммерческого отдела поставить в зависимость от объемов продаж (вместо окладов), сумму задолженности за аренду складских помещений начислять в зависимости от степени их загрузки и т. д.

Произведенный автором анализ доказал, что при одинаковой сумме затрат уменьшение в ней доли постоянных расходов положительно влияет на финансовую стабильность предприятия: снижается значение критической точки и сила воздействия операционного рычага, возрастает запас финансовой прочности. Производственные риски при этом снижаются, однако деятельность организаций становится менее эффективной. Увеличение доли постоянных затрат в общем объеме затрат требует контроля объемов продаж и ведет к росту производственного риска. Автором проведена успешная апробация новой системы управления издержками производства в отрасли нетканых материалов.

Предложения и рекомендации, представленные в работе и разработанные на их основе практические методы, обеспечивают сокращение издержек производства, способствуют продвижению выпускаемой продукции на внутреннем рынке, создают более надежную систему управления и планирования деятельностью предприятия.

В заключении диссертации изложены основные выводы, к которым пришел автор в результате проведенного исследования.

В приложениях приведены структура фонда заработной платы по центрам ответственности на ЗПП «Богатырь» и ОАО «Фабрика нетканых материалов» до и после внедрения мероприятий, связанных с созданием новой системы управления себестоимостью продукции, и положений о функционировании центров ответственности.

Основные выводы и результаты исследования

1. В силу специфики современной российской экономики для предприятий пивоваренной отрасли решающим критерием, способствующим их устойчивому развитию в рыночных условиях, является внедрение системы управленческого учета затрат на производство продукции. Проведенное исследование доказало возможность успешного применения зарубежных методов расчета себестоимости «Директ-костинг» и «Стандарт-кост» на пивоваренных предприятиях.
2. Предложен механизм выделения центров ответственности в структуре управления пивоваренными предприятиями с целью снижения себестоимости выпускаемой продукции.
3. Разработана и теоретически обоснована методика применения системы расчета маржинального дохода в финансовой отчетности пивоваренного предприятия, в сегментарной отчетности его центров ответственности, в исчислении себестоимости каждого вида продукции по системе «Директ-костинг». Усовершенствована методика нормирования, исчисления и распределения косвенных расходов по центрам ответственности пивоваренного предприятия на основе положений «Директ-костинга» и «Стандарт-коста».
4. Разработано положение о функционировании центров ответственности на пивоваренном предприятии, механизме создания и распределения его фонда оплаты труда, основанном на принципах хозяйственного расчета.
5. Обоснована возможность применения методов расчета точки безубыточности и операционного рычага в управленческом анализе для снижения себестоимости продукции предприятия пивоваренной отрасли.
6. Создана универсальная система управления издержками производства при формировании себестоимости выпускаемой продукции по центрам ответственности в пивоваренной отрасли на основе оптимального сочетания элементов отечественной и зарубежных методик.
7. Проведена апробация полученных результатов в отрасли нетканых материалов.

Публикации по теме диссертации:

1. Сайфиева С.Н. «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». Рабочая программа, методические указания. Москва. Московская государственная технологическая академия, 2000, 0,5 авт. л.
2. Сайфиева С.Н. «Бухгалтерский управленческий учет». Часть I. Рабочая программа, методические указания. Москва. Московская государственная технологическая академия, 2003, 0,8 авт. л.
3. Сайфиева С.Н. «Бухгалтерский управленческий учет». Часть II. Дополнения к методическим указаниям, тесты для самоконтроля. Москва. Московская государственная технологическая академия, 2003, 0,8 авт. л.
4. Сайфиева С.Н. «Учетная политика предприятия». Рабочая программа, методические указания. Москва. Московская государственная технологическая академия, 2003, 0,8 авт. л.
5. Сайфиева С.Н. «Международные стандарты учета и отчетности». Рабочая программа, методические указания. Москва. Московская государственная технологическая академия, 2003, 1,0 авт. л.
6. Сайфиева С.Н. «Проблемы управления затратами и эффективностью производства в пивоваренной отрасли». Деп. ИНИОН, № 58035. Москва, 3 июня 2003, 0,5 авт. л.
7. Сайфиева С.Н. «Оценка недвижимости в соответствии с международными стандартами». Материалы научно-практической студенческой конференции «Экономика недвижимости, ипотека – состояние и перспективы». Москва. Московская государственная технологическая академия, 1999, 0,2 авт. л.