

Майданевич П.Н.

УДК 657:636.5.082.47

УЧЕТНО–АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЙ ОТРАСЛИ ПТИЦЕВОДСТВА

Аннотация. В статье рассмотрены теоретические и методические аспекты системы управления деятельностью современных субъектов предпринимательской деятельности, показана возрастающая роль и значение затрат как объектов управления. Исследованы особенности системы управления затратами птицеводческих предприятий, обусловленные внедрением инновационных технологий, избыточным предложением и усилением внутриотраслевой конкуренции. Отражена роль учета и анализа как элементов системы управления затратами, проведен факторный анализ суммы и уровня затрат предприятий отрасли птицеводства АР Крым, предложены направления совершенствования политики управления затратами в части построения системы их рационального учета. Раскрыты возможности совместного применения нормативного метода учета затрат и системы «директ–костинг» на предприятиях, специализирующихся на производстве яиц и мяса птицы.

Ключевые слова: система управления, затраты, учет, анализ, птицеводство, нормативный метод учета, «директ–костинг».

Анотація. У статті розглянуті теоретичні та методичні аспекти системи управління діяльністю сучасних суб'єктів підприємницької діяльності, показані зростаюча роль і значення витрат як об'єктів управління. Досліджені особливості системи управління витратами птахівницьких підприємств, обумовлені впровадженням інноваційних технологій, надлишковою пропозицією та посиленням внутрішньогалузевої конкуренції. Відображено роль обліку та аналізу як елементів системи управління витратами, проведено факторний аналіз суми та рівня витрат підприємств галузі птахівництва АР Крим, запропоновані напрямки удосконалення політики управління витратами в частині побудови системи їх раціонального обліку. Розкриті можливості спільного застосування нормативного методу обліку витрат і системи «директ–костінг» на підприємствах, що спеціалізуються на виробництві яєць і м'яса птахів.

Ключові слова: система управління, витрати, облік, аналіз, птахівництво, нормативний метод обліку, «директ–костінг».

Summary. In the article the theoretical and methodical aspects of control system are considered activity of modern performers of entrepreneurial activities, an increasing role and value of expenses are shown as management objects. Determination of concept «control system by expenses» is given, the tasks of control system are exposed by expenses, the role of backlogs of cost cutout is exposed on a production and realization of products of enterprises as a source of increase of their profitability and profitability. The features of control system are investigational the expenses of poultry farming enterprises, conditioned by introduction of innovative technologies, surplus suggestion and strengthening of competition. The role of account and analysis is reflected as elements of control system by expenses, the estimation of level of expenses is given in comparison with the dynamics of profit yield (acuests) from realization of products of the poultry farming, the factor analysis of sum and level of expenses of enterprises of industry of the poultry farming is conducted ARE Crimea. Directions of perfection of politics offer.

Keywords: control system, expense, account, analysis, poultry farming, normative method of account, «direct costing».

Постановка проблемы: Управление затратами современных предприятий является важнейшим элементом системы их эффективного функционирования. В условиях переходной экономики направления снижения затрат рассматривались как равноценный путь повышения прибыльности субъектов хозяйствования наряду с методами увеличения объемов производства и доходов от реализации. Однако в современной экономической ситуации, характеризующейся превышением предложения товаров над платежеспособным спросом населения и усилением конкурентной борьбы, процессами интеграции и глобализации, рост продаж становится в большинстве отраслей экономически нецелесообразным, выдвигая на главенствующие позиции оптимизацию системы управления затратами.

Одной из отраслей агропромышленного комплекса, в которой указанные социально–экономические изменения проявились наиболее ярко, является отрасль птицеводства. Стремительный, скачкообразный рост производства мяса птицы связан как с внедрением инновационных технологий выращивания бройлеров, так и со сравнительно низкой стоимостью продукции птицеводства по отношению к другим видам животноводческой продукции. Высокая инвестиционная привлекательность отрасли, в свою очередь, повышает уровень конкуренции на рынке птицеводства и приводит к необходимости поиска внутренних резервов роста эффективности производства за счет снижения текущих расходов.

Анализ последних исследований и публикаций: Создание и функционирование оптимальной системы управления затратами сельскохозяйственных предприятий, в том числе специализирующихся на производстве яиц и мяса птицы, всегда являлось предметом и объектом изучения в различных направлениях научной деятельности. Общие принципы построения системы управления затратами широко рассматриваются в трудах В.Г. Андрейчука, С.Ф. Голова, К. Друри, В.Ф. Паляя, Б.И. Пасхавера, В.Я. Соколова, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, Ю.С. Цал–Цалко; относительно агропроизводителей и предприятий отрасли птицеводства – в работах А.С. Лисецкого, Л.А. Мармуль, В.Я. Месель–Веселяка, П.Т. Саблука, В.И. Топихи, Г.В. Черевко, Ф.О. Ярошенко и др.

Вместе с тем, без должного внимания и сегодня остается ряд вопросов, связанных с учетом и анализом затрат на производство продукции птицеводческих предприятий. И это при том, что процесс управления затратами основан на информации различной степени детализации, предоставляемой системой бухгалтерского учета и экономического анализа, с помощью которых производится оценка текущего уровня расходов, выявляются недостатки применяемой системы калькулирования, прогнозируются

направления снижения себестоимости по местам возникновения и центрам ответственности. Таким образом, изучение организации и методики учета и анализа затрат на производство продукции птицеводства имеет большую актуальность для повышения экономической и социальной эффективности деятельности птицеводческих предприятий как на уровне всей Украины, так и ее отдельных регионов.

Постановка задачи: рассмотреть учетно-аналитические элементы системы управления затратами современных птицеводческих предприятий и разработать направления их оптимального взаимодействия.

Изложение основного материала исследования: Современная система управления затратами – это целевая, многоуровневая система, где объектом управления выступают затраты субъекта хозяйствования, а основная цель построения сводится не к ограничению и контролю расходов, а заключается в оптимизации затрат для получения предприятием заданного результата.

Основными задачами управления затратами предприятий выступают:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- определение основных методов управления затратами;
- определение экономических и технических способов и средств измерения, учета и контроля затрат на предприятии [1].

Как справедливо отмечает Д.В. Славников, в каждом предприятии всегда имеются резервы для снижения затрат [5]. Однако, поиск данных резервов и их переход в состояние источника дополнительной прибыли возможен только при эффективной системе управления затратами, основанной на всестороннем анализе и своевременном учете.

Изучение деятельности предприятий отрасли птицеводства, как в Украине в целом, так и на региональном уровне Автономной Республики Крым, свидетельствует, что оценка их расходов проводится преимущественно в разрезе состава и структуры затрат, без использования методов факторного анализа, построения трендовых рядов, и, тем более, экономико-математического моделирования. При этом расчет даже такого простого показателя, как уровень затрат, даст возможность руководителям предприятий отрасли принимать взвешенные управленческие решения. Проиллюстрируем данное высказывание.

Рост общей суммы затрат может быть вызван не только увеличением стоимости составляющих его элементов, но и свидетельствовать о соответствующем росте производства продукции. Для оценки взаимосвязи данных показателей используется обобщающий показатель, характеризующий уровень себестоимости продукции в целом по предприятию – показатель затрат на 1 гривну произведенной продукции. Данный показатель позволяет сравнивать затраты на производство продукции (работ, услуг) с результатами деятельности предприятия и показывает ее эффективность. Так как данный показатель является относительным, он позволяет также сравнить эффективность деятельности предприятий отрасли птицеводства между собой.

Данные анализа затрат на 1 грн. произведенной в 2010–2012 гг. продукции птицеводства ГП «УОППЗ им. Фрунзе НУБиПУ» представлены в табл. 1:

Таблица 1. Анализ затрат на 1 грн. дохода (выручки) от реализации продукции птицеводства ГП «УОППЗ им. Фрунзе НУБиПУ», 2010–2012 гг.

Наименование показателя	2010 год	2011 год	2012 год	Отклонение	
				+ / -	%
Доход (выручка) от реализации продукции (ВП), тыс.грн.	48963,0	35322,0	42248,0	-6715,0	-13,7
Общая сумма затрат на производство и реализацию продукции (З _{общ.}), тыс.грн.	63597,0	45562,0	39843,0	-23754,0	-37,4
Удельные затраты на 1 грн. (УЗ), грн./грн.	1,30	1,29	0,94	-0,36	-27,7

Полученные результаты анализа говорят о снижении удельных затрат на 1 грн. реализованной продукции птицеводства на 0,36 грн. или 27,7 % и свидетельствуют о соответствии снижения затрат производственной деятельности ГП «УОППЗ им. Фрунзе НУБиПУ» уменьшению объемов производства продукции птицеводства. Однако, несмотря на рентабельность реализации продукции птицеводства в 2012 году, ее производство в ГП «УОППЗ им. Фрунзе НУБиПУ» было на протяжении 2010–2011 гг. нерентабельным, что требует дальнейшего поиска сокращения затрат предприятия и формирования политики управления ими на уровне основных отраслей животноводства.

На величину затрат на выращивание продукции птицеводства в ГП «УОППЗ им. Фрунзе НУБиПУ» влияет целый комплекс внутренних и внешних факторов. Общая сумма затрат может измениться из-за объема производства продукции в целом по предприятию, ее структуры, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов на весь объем производства продукции. Данные для расчета влияния этих факторов приведены в табл. 2.

Из данных табл. 2 видно, что в связи с невыполнением плана по производству товарной продукции в условно-натуральном выражении на 38,0 % сумма затрат снизилась на 38825,2 тыс.грн. (324771,8 – 63597,0). За счет изменения структуры производства продукции сумма затрат возросла на 14987,5 тыс.грн. (39759,3 – 24771,8). Это свидетельствует о том, что в объеме производства увеличилась доля затратоемкой продукции.

Из-за увеличения уровня удельных переменных затрат перерасход затрат на производство продукции составил 280,9 тыс.грн. (40040,2 – 39759,3). Постоянные расходы снизились по сравнению с 2010 годом на 197,2 тыс.грн. (39843,0 – 40040,2), что связано с уменьшением затрат на содержание производственных

помещений отрасли птицеводства.

Таблица 2. Расчет влияния факторов на изменение общей суммы затрат на производство продукции птицеводства в ГП «УОППЗ им. Фрунзе НУБиПУ»

Затраты	Сумма, тыс.грн.	Факторы изменения затрат			
		объем производства продукции	структура продукции	переменные затраты	постоянные затраты
По плану на плановый выпуск продукции (2010) 6437,3 x 9,83 + 318,4	63597,0	План 2010 6437,3	План 2010	План 2010 9,83	План 2010 318,4
По плану, пересчитанному на фактический объем производства продукции при сохранении плановой структуры 0,62 x 4012,3 x 9,83 + 318,4	24771,8	Факт 2012 4012,3	План 2010 4012,3 : 6437,3 = 0,62	План 2010 9,83	План 2010 318,4
По плановому уровню на фактический выпуск продукции при фактической ее структуре 4012,3 x 9,83 + 318,4	39759,3	Факт 2012 4012,3	Факт 2012	План 2010 9,83	План 2010 318,4
Фактические при плановом уровне постоянных затрат 4012,3 x 9,9 + 318,4	40040,2	Факт 2012 4012,3	Факт 2012	Факт 2012 9,90	План 2010 318,4
Фактические (2012) 4012,3 x 9,9 + 121,2	39843,0	Факт 2012 4012,3	Факт 2012	Факт 2012 9,90	Факт 2012 121,2
Изменения Сф – Спл 39843,0 – 63597,0 = – 23754,0	–	24771,8 – 63597,0 = – 38825,2	39759,3 – 24771,8 = = + 14987,5	40040,2 – 39759,3 = = + 280,9	39843,0 – 40040,2 = – 197,2

Таким образом, общая сумма затрат ГП «УОППЗ им. Фрунзе НУБиПУ» на производство продукции птицеводства в 2012 году снизилась по сравнению с уровнем 2010 г. на 23754,0 тыс.грн. (39843,0 – 63597,0), или на 37,4 %, в том числе за счет невыполнения плана по объему производства продукции и уменьшения постоянных затрат – на 39022,4 тыс. грн. (38825,2 + 197,2), а за счет изменения структуры и увеличения переменных затрат производства продукции она возросла, соответственно, на 15268,4 тыс.грн. (14987,5 + 280,9).

Выявленные резервы снижения суммы и уровня затрат птицеводческого предприятия позволяют разрабатывать направления их уменьшения, в том числе в процессе построения системы рационального учета. При этом основой данной системы должен стать Приказ руководителя об утверждении объектов учета затрат по курам яичного и мясного направления [2], что позволит усовершенствовать организацию процесса получения информации для проведения экономического и финансового анализа. В этом контексте видна тесная взаимосвязь между учетом и анализом затрат птицеводческих предприятий, как важнейших элементов системы управления их затратами.

В современных экономических условиях хозяйствования, когда наблюдается высокий спрос на отечественную продукцию птицеводства, а рынок насыщен импортной продукцией (в основном мясом птицы), с целью усиления конкурентоспособности производимой продукции, поиска путей снижения ее себестоимости и повышения рентабельности должен бы был прогрессировать нормативный метод учета затрат [3]. Но на практике птицеводческими предприятиями АР Крым данный метод учета затрат практически не используется. Если быть более точными, то на предприятиях отрасли птицеводства не совсем верно осуществляется учет отклонений от норм. А именно, отклонения выявляются расчетами за длительный период времени (как правило, за месяц), и учет ведется в укрупненном виде без определения причин и виновников выявленных отклонений.

Основными факторами, которые сдерживают применение нормативного метода учета затрат в предприятиях отрасли птицеводства, являются, во-первых, скрытие недостатков в производственном и технологическом процессах. Вторым фактором выступает цена, вызванная как конкурентной борьбой на рынке сбыта птицеводческой продукции, так и постоянно растущим уровнем инфляции. При этом система нормативного учета затрат не ориентирована на процесс реализации птицеводческой продукции, а сосредоточена на ее производстве, и поэтому не позволяет обосновывать цены.

С целью эффективной работы предприятий отрасли птицеводства необходимо устранить вышеуказанные факторы, сдерживающие процесс их оперативного управления. Устранение первого фактора возможно путем включения в документооборот сигнальных первичных документов. Так, для сверхнормативного отпуска и расхода материальных ценностей необходимо выписывать дополнительно сигнальные документы (акты, лимитно-заборные карты, накладные внутрихозяйственного назначения, ведомости учета расхода кормов и т.д.), имеющие сигнальную полосу. Устранению второго фактора будет способствовать использование в учете выше рассмотренных элементов системы «директ–костинг».

По мнению О.О. Злобиной, И.А. Селезневой, И.П. Селезневой, анализ достоинств и недостатков нормативного метода учета затрат и метода «директ–костинг» показывает, что в их сочетании имеется ряд преимуществ [4]:

- оба метода обращены в будущее, поскольку каждый из них содержит элемент управленческого учета – планирование (с одной стороны, планирование норм расхода ресурсов, с другой – затрат и доходов);
- оба метода выполняют контрольную функцию учета: за отклонениями от норм (нормативный метод учета затрат), уровнем постоянных расходов (система «директ–костинг»);
- оба метода предполагают проводить оперативный анализ в местах возникновения затрат (анализ

отклонений от норм по нормативному методу, и анализ переменных затрат по методу «директ-костинг»);

4. сочетание данных методов позволит формировать политику цен и даст возможность оперативного изучения и оценки затрат и доходов, следовательно, эффективного управления затратами на производство продукции птицеводства.

В связи с этим систему «директ-костинг» в птицеводстве необходимо сочетать с нормативным методом учета затрат, поскольку нормативный метод учета затрат в большей степени учитывает специфику отрасли птицеводства, а «директ-костинг» – современные условия хозяйствования.

Элементы системы «директ-костинг» и элементы нормативного метода учета затрат должны найти отражение и в регистрах синтетического и аналитического учета затрат. Поскольку сущностью системы «директ-костинг» является разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, в производственные отчеты по птицеводству следует включать лишь переменные и условно-переменные, прямые и косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты.

Выводы из данного исследования:

1. Система управления затратами выступает в современной экономической жизни каждого предприятия важнейшей составляющей его эффективного развития. Особую, специфическую роль данная система играет в функционировании предприятий, достигших максимального объема производства и реализации продукции, в частности, предприятий отрасли птицеводства.
2. Система управления затратами базируется на взаимодействии двух основных элементов – учета и анализа, каждый из которых дает и необходимую информацию разнопланового характера для принятия управленческих решений, и позволяет выявить резервы снижения себестоимости конечной продукции.
3. Совершенствование системы управления затратами предприятий отрасли птицеводства в части элементов учета и анализа возможно в направлении проведения факторного анализа и использовании сочетания таких методов учета затрат, как нормативный и «директ-костинг».

Источники и литература:

1. Багиев Г. Л. Организация предпринимательской деятельности [Текст]: учебное пособие / Г. Л. Багиев, А. Н. Асаул; Под общей ред. проф. Г. Л. Багиева. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2001. – 231 с.
2. Барышева Т. В. Особенности учета затрат в птицеводстве [Текст] / Т. В. Барышева // Главбух. Приложение «Учет в сельском хозяйстве». – № 2. – 2006. – С.4–6.
3. Ветрова Л. Н. Управленческий учет и анализ производственных затрат в промышленном птицеводстве (на примере птицеводческих организаций Орловской области) : автореф. дисс. на соискание научн. степ. канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» [Текст] / Л. Н. Ветрова. – Орел, 2001. – 20 с.
4. Злобина О. О. Организация управленческого учета затрат на производство продукции птицеводства [Электронный ресурс] / О. О. Злобина, И. А. Селезнева, И. П. Селезнева. – Режим доступа: http://www.catalog-statei.ru/view_article.php?id=636
5. Славников Д. В. Аналитические инструменты управления затратами в системе контроллинга [Текст] / Д. В. Славников. – Мн.: РЕГИСТР, 2007. – 160 с.

Карпухно И.А., Майданюк А.А.

УДК 336.27

ПРОБЛЕМЫ И ПОСЛЕДСТВИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ДОЛГА ДЛЯ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ УКРАИНЫ

Аннотация. В статье проанализирована динамика внутреннего и внешнего государственного долга Украины, особенности изменения его структуры за последние годы. Обозначены социально-экономические, внешнеполитические предпосылки формирования внутреннего и внешнего государственного долга. Рассмотрены последствия увеличения государственного долга для социально-экономической безопасности в стране. Предложена концепция управления государственным долгом Украины, а также пути его погашения с учетом современного опыта управления государственным долгом в развитых странах. Рассмотрены принципы, критерии и направления повышения эффективности управления государственным долгом Украины.

Ключевые слова: внутренний государственный долг, внешний государственный долг, гарантированный государственный долг, номинальный ВВП.

Анотація. У статті проаналізовано динаміку внутрішнього та зовнішнього державного боргу України, особливості зміни його структури за останні роки. Позначені соціально-економічні, зовнішньополітичні передумови формування внутрішнього й зовнішнього державного боргу. Розглянуті наслідки збільшення державного боргу для соціально-економічної безпеки в країні. Запропонована концепція управління державним боргом України, а також шляхи його погашення з урахуванням сучасного досвіду управління державним боргом у розвинених країнах. Розглянуті принципи, критерії та напрямки підвищення ефективності управління державним боргом України.

Ключові слова: внутрішній державний борг, зовнішній державний борг, гарантований державний борг, номінальний ВВП.