

УДК 657.47.011.1

И.П. Ковалева, М.С. Стрижак

Новороссийский филиал Финуниверситета, г. Новороссийск, email: ipkovaleva@fa.ru

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОПТИМИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И СЕБЕСТОИМОСТИ В ОРГАНИЗАЦИИ

Ключевые слова: управление затратами, управленческий учет, себестоимость, косвенные затраты, вспомогательное производство.

Рассматривается задача по разработке практических рекомендаций, направленных на совершенствование системы управленческого учета затрат и оптимизации себестоимости (на примере организации по производству тротуарной плитки ООО «Выбор – С»). Исследуются отдельные факторы формирования себестоимости двух видов тротуарной плитки при прочих равных условиях. Описанные в статье подходы и инструменты могут быть полезны коммерческим организациям, работающим в производственной сфере. Приводится пример управления затратами с использованием реальных данных финансово-хозяйственной деятельности ООО «Выбор».

I.P. Kovaleva, M.S. Strizhak

Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, email: ipkovaleva@fa.ru

PRACTICAL ASPECTS OF OPTIMIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND COST IN THE ORGANIZATION

Keywords: cost management, management accounting, cost, indirect costs, auxiliary production.

The task of developing practical recommendations aimed at improving the system of cost accounting and cost optimization is considered (using the example of the organization for the production of paving slabs LLC «Choice – S»). Separate factors of the formation of the cost of two types of paving slabs are investigated, other things being equal. The approaches and tools described in the article can be useful for commercial organizations working in the production sector. An example of cost management using real data of financial and economic activity of LLC «Choice» is given.

Для производственных компаний снижение себестоимости продукции играет важную роль, поскольку определяет уровень финансовых результатов и возможности процесса воспроизводства. Важнейшими резервами снижения себестоимости продукции для большинства производственных организаций России является сокращение материальных затрат. Так как, достаточно часто именно материальные затраты занимают большую долю в структуре производственных затрат, в сравнении с заработной платой основных производственных рабочих. Но не смотря на такую структуру себестоимости при распределении косвенных затрат и затрат вспомогательного производства в качестве базы используется заработная плата основных производственных рабочих. Вопрос определения базы распределения затрат в условиях высокой материалоемкости и трудоёмкости производства остается достаточно актуальным в современных условиях.

Цель исследования

Разработка практических рекомендаций, направленных на совершенствование системы управленческого учета затрат и оптимизацию себестоимости для организации по производству тротуарной плитки ООО «Выбор – С», г. Новороссийск. Предложенные рекомендации могут быть использованы не только в практической деятельности рассматриваемой организации, но и в хозяйственной деятельности производственных предприятий с высокими материальными и трудовыми затратами, а также в формировании теории управленческого учета и управления затратами.

Материал и методы исследования

В качестве методов исследования были использованы: аналитический метод (например, при анализе структуры себестоимости), моделирования (например, при распределении косвенных затрат и затрат на вспомогательное производство с использованием различных

баз) и статистический метод (использовалась выборка материалов с целью проведения сравнительного анализа затрат на сырье и материалы для производства тротуарной плитки).

В качестве основных материалов при проведении исследования была использована нормативно-правовая база, регулирующая деятельность коммерческих организаций, исследования российских и зарубежных экономистов, управленческая отчетность ООО «Выбор – С».

Результаты исследования и их обсуждение

Практика системного взаимодействия управления затратами, управленческого учета и учета затрат широко освещена в результатах исследований [1]. Этот методологический подход стал основой изучения процессов оптимизации себестоимости на практике, в частности, при разработке практических рекомендаций на примере организации по производству тротуарной плитки ООО «Выбор – С».

Проведенный анализ затрат на производство в рассматриваемой организации показал, что наибольшую долю в себестоимости продукции занимают материальные затраты, которые составляют – 77,55 % (см. таблица 1). Если проводить сопоставление материальных затрат по видам продукции, то количество сырья и материалов для производства тротуарной плитки марки 2.П.6 больше, чем для тротуарной плитки марки 2.П.4, поэтому предпочтительно применять в качестве базы для распределения косвенных затрат и затрат на вспомогательное производство не заработную плату основных производственных работников (этот способ распределения затрат закреплен в учетной политике организации в настоящий момент времени), а стоимость сырья, используемого для производства тротуарной плитки.

Даже незначительная экономия сырья, материалов, топлива и энергии при производстве каждой единицы продукции, окажет существенное влияние на уровень себестоимости [2].

Опираясь на результаты анализа процесса управления затратами в ООО «Выбор – С» и исследования российских ученых теоретиков и практиков в этой области, можно определить три

основных направления по оптимизации себестоимости, которые реально реализуются либо могут быть использованы в качестве плановых заданий в краткосрочной перспективе [3].

Первое направление: использование «оперативных баз» распределения затрат вспомогательного производства и косвенных расходов.

На предприятии ООО «Выбор – С» применяется нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Каждый тип продукта состоит из четырех и более компонентов сырья и основных материалов. Соответственно, для облегчения учета материальных затрат организация ведет отдельный учет производственных затрат в течение месяца по всем видам продукции [4].

Прямые материальные затраты в конце месяца на основании отчета о списании сырья относятся на соответствующий вид продукта, счет 20 «Основное производство». Общая сумма затрат управления производством списывается на счет основного производства в соответствии с принятой компанией базой распределения [5].

В таблице 2 представлены результаты сравнительного анализа доли распределения косвенных затрат и затрат на вспомогательное производство по видам продукции.

В таблице 3 отражено распределение косвенных затрат и затрат на вспомогательное производство в соответствии с базой распределения (заработная плата основных производственных рабочих), используемой организацией в текущий момент времени и предполагаемой базой распределения (материальные затраты).

Как видно из таблицы 3, общее изменение фактической себестоимости продукции при смене базы распределения составляет 12594 тыс. руб.: 3317 руб. за счет вспомогательного производства и 9277 руб. за счет косвенных расходов. Сопоставление полученных результатов расчетов применяемым и предлагаемым способами наглядно отражает важность выбора базы распределения косвенных затрат и затрат на вспомогательное производство, поскольку это позволяет оптимизировать процесс управления затратами и в результате будет способствовать снижению себестоимости [6].

Таблица 1

Анализ структуры себестоимости продукции по элементам затрат ООО «Выбор – С»

Элементы затрат	Январь 2020 г.		Январь 2021 г.		Изменение	
	Сумма, руб.	Удельный вес, %	Сумма, руб.	Удельный вес, %	Сумма, руб.	Удельный вес, %
Материальные затраты	1601800	77,72	1618200	77,55	16400	-0,17
Расходы на оплату труда рабочих	303908	14,74	307208	14,72	3300	-0,02
Отчисления на социальные нужды	91172	4,42	92162	4,42	990	<0,01
Амортизация основных средств и нематериальных активов	38318	1,86	38318	1,84	0	-0,02
Прочие затраты	25931	1,26	30650	1,47	3716	+0,21
Себестоимость произведенной продукции	2061129	100	2086538	100	25409	-

Таблица 2

Сравнение долей распределения косвенных затрат и затрат на вспомогательное производство по видам продукции ООО «Выбор – С»

Наименование затрат	Плитка 2.П.6, %	Плитка 2.П.4, %
Заработная плата основных работников	50	50
Материальные затраты	51,4	48,6

Таблица 3

Распределение косвенных затрат и затрат на вспомогательное производство в рамках применяемого и предлагаемого способа

Вид продук- ции	Зара- ботная плата, руб.	МПЗ, руб.	Сумма распределенных косвенных затрат, руб.			В том числе		Всего факти- ческая производ- ственная себесто- имость, руб.
			23 счет	25 счет	26 счет	Вспомо- гательное производ- ство, руб.	Кос- венные расходы, руб.	
Применяемый способ (база распределения косвенных затрат на основе заработной платы основ- ных производственных рабочих								
Плитка 2.П.6	153604		59218,5	24415	141252,5	59218,5	165667,5	1387055
Плитка 2.П.4	153604		59218,5	24415	141252,5	59218,5	165667,5	1149255
Итого	307208		118437	48830	282505	118437	331335	2511895
Предлагаемый способ (база распределения косвенных затрат и затрат вспомогательного произ- водства на основе стоимости сырья и материалов)								
Плитка 2.П.6		928000	60877	25099	145207	60877	170306	1291114
Плитка 2.П.4		690200	57560	23731	137297	57560	161029	1220781
Итого		1618200	118437	48830	282505	118437	331335	2511895

Таблица 4

Сравнительный анализ затрат на сырье для производства тротуарной плитки в условиях использования различных поставщиков ООО «Выбор – С»

Сырье и материалы	Единица измерения сырья и материалов	Стоимость действующего поставщика, руб.	Стоимость, предложенная новым поставщиком, руб.	Стоимостная разница между поставщиками, руб.
Цемент М-400 Д0	т	3683	3543	140
Песок Мкр 2,5	т	340	320	20
Вода	л	65	65	0
Пластификатор	л	38	34	4
Итого		4126	3962	164

Поэтому для наиболее точного отражения себестоимости выпускаемой продукции, предприятию можно рекомендовать использовать метод распределения косвенных затрат и затрат вспомогательного производства исходя из стоимости сырья и материалов [7].

Но в течение года факторы, связанные с базой распределения затрат могут быть подвержены изменениям, например, стоимость почасовой оплаты труда основных производственных рабочих будет проиндексирована в сторону увеличения или возрастет количество задействованных рабочих в производственном процессе. Аналогичным образом могут измениться и другие факторы производства, в частности может увеличиться количество станков, занятых в производственном процессе, обновиться используемая технология и др. В следствии чего изменится доля ручного и машинного времени в общей трудоемкости производства продукции, произойдет увеличение производственных мощностей и пр. А база распределения затрат, принятая на начало отчетного периода (года), должна быть неизменной в соответствии с учетной политикой регламентированного учета организации.

Следовательно, в целях повышения точности распределения затрат следует ежемесячно проводить мониторинг соответствующих баз, как материальных затрат, так и затрат на оплату труда основных производственных рабочих. В современных условиях финансово-хозяйственной деятельности производственной организации с высоким уровнем материалоёмкости и трудоёмкости

актуально в учетной политике для целей управленческого учета предусматривать возможность выбора нескольких «рабочих» баз распределения одновременно. При ежемесячной диагностике затрат появится возможность установить основную базу за прошедший месяц с целью более точного расчета затрат в будущем периоде. В данном случае речь идет об «оперативной базе» распределения затрат на производстве.

Например, если в предыдущем отчетном периоде затраты на заработную плату основных производственных рабочих превышали затраты на сырье и материалы, то и базой распределения в этом периоде должна быть заработная плата. А если в следующем месяце «лидером» стали материальные затраты, то соответственно в этом периоде базой распределения будет стоимость сырья, необходимого для производства и т.д.

Второе направление: оптимизация списка основных поставщиков материалов, находящихся на незначительном расстоянии от компании и сокращение транспортных расходов [8].

В таблице 4 представлен сравнительный анализ затрат на сырье, используемое для производства тротуарной плитки при поставке сырья и материалов от действующих и потенциальных поставщиков.

Как видно из таблицы 4, в результате оптимизационных процедур со списком поставщиков формируется резерв по снижению себестоимости продукции за счет более выгодной поставки сырья и материалов, который составляет 164 руб.

Таблица 5

Материальные затраты на сырье в основном производстве ООО «Выбор – С»

Материальные затраты в основном производстве единицы продукции 2.П.6				
Статьи затрат	Единица измерения	Объем, м²	Стоимость, руб.	Сумма, руб.
Сырье и основные материалы	руб.			185,6
Цемент М-400 Д0	т	0,04	3683	147,32
Песок Мкр 2,5	т	0,11	340	37,4
Вода	л	0,0115	65	0,7575
Пластификатор	л	0,0022	38	0,0836
Материальные затраты в основном производстве единицы продукции 2.П.4				
Сырье и основные материалы	руб.			138,04
Цемент М-400 Д0	т	0,03	3683	110,49
Песок Мкр 2,5	т	0,079	340	26,86
Вода	л	0,0095	65	0,6175
Пластификатор	л	0,002	38	0,076

Таблица 6

Укрупненный расчет общего экономического эффекта от снижения затрат на производство тротуарной плитки ООО «Выбор – С»

Элементы затрат	Себестоимость продукции в отчетном периоде до реализации мероприятий		Себестоимость продукции в плановом периоде после реализации мероприятий		Изменение	
	Сумма, руб.	Удельный вес, %	Сумма, руб.	Удельный вес, %	Сумма, руб.	Удельный вес, %
Материальные затраты	1618200	77,55	1550000	78,61	-68200	1,06
Расходы на оплату труда	307208	14,72	268807	13,63	-38401	-1,09
Отчисления на социальные нужды	92162	4,42	80642,1	4,09	-11519,9	-0,33
Амортизация основных средств	38318	1,84	42581	2,16	4263	0,32
Прочие затраты	29650	1,42	29650	1,50	0	0,08
Себестоимость произведенной продукции	2086538	100	1971680	100	-114857	-

Материальные затраты на сырье в основном производстве рассматриваемой организации представлены в таблице 5 по двум видам выпускаемой тротуарной плитки.

Из таблицы 5 следует, что стоимость материалов необходимых для производства 1 м² тротуарной плитки марки 2.П.6 равна 185,6 руб., а для тротуарной плитки марки 2.П.4 – 138,04 руб. В результате смены поставщика стоимость

материалов, необходимых для изготовления 1 м² плитки 2.П.6 составит 177,7 руб., что на 7,9 руб. меньше, чем в базовом варианте. Для плитки 2.П.4 стоимость материалов для 1 м² составит 132,3 руб., что меньше на 5,74 руб., чем в базовом варианте. Общий резерв снижения себестоимости из-за изменения стоимости сырья, при объеме производства 5000 шт. (средний объем производства обоих видов плитки при имеющихся

производственных мощностях предприятия) составит: $7,9 \times 5000 + 5,74 \times 5000 = 68200$ руб.

Третье направление: системное технологическое развитие производства на постоянной основе.

Внедрение новых технологий, комплексная механизация и автоматизация производственных процессов, в некоторых случаях роботизация, совершенствование технологий научной организации труда, использование современных инструментов управления способствует существенному сокращению затрат [9].

Например, при производстве тротуарной плитки может быть использована конвейерная линия для подачи сырья. Среднерыночная стоимость этого оборудования составит 358000 руб., но, несмотря на высокую стоимость, при том же объеме производства (10000 шт., по 5000 каждого вида плитки) можно сократить до двух работников производства. При анализе эффективности мероприятия следует учитывать ежемесячную сумму амортизации – 4263 руб., при прочих равных условиях. В качестве положительного эффекта можно говорить о повышении производительности труда, а в результате о снижении затрат на оплату труда при калькуляции себестоимости единицы продукции и об уменьшении доли заработной платы в структуре себестоимости [10]. В данном случае резерв по сокращению затрат на оплату труда будет рассчитываться как сумма заработной платы двух производственных

рабочих, учитывающая страховые взносы. Амортизационные отчисления по приобретенному оборудованию вычитаются из суммы экономии.

$(180 \times 106,67 \times 2) + (180 \times 106,67 \times 2) \times 0,3 - 4263 = 45658$ руб.

В таблице 6 представлен укрупненный расчет уровня снижения затрат на производство тротуарной плитки в результате оптимизационных мероприятий.

Общая сумма снижения себестоимости продукции в результате оптимизационных мероприятий может составить 114857 руб. или 5,5%.

Выводы

Таким образом, по результатам проведенного исследования на базе предприятия по производству тротуарной плитки к практическим аспектам оптимизации управленческого учета и себестоимости можно отнести: целесообразность использования оперативных баз распределения затрат вспомогательного производства и косвенных расходов, оптимизацию списка основных поставщиков материалов и сокращение транспортных расходов, а также системное технологическое развитие производства на постоянной основе. В результате уровень затрат будет снижен на 5,5% и более, обеспечивая прирост финансовых результатов и формируя устойчивую базу для развития промышленного производства.

Библиографический список

1. Ольховая Г.В. Управление затратами: проблемы соотношения с управленческим учетом и учетом затрат // Ученые записки крымского инженерно-педагогического университета. 2018. № 4 (62). С.137-143.
2. Ковалева И.П., Стрижак М.С. Управленческий учет производственных затрат организации: российский опыт // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9. № 3. С. 64-77.
3. Kapustina I.V., Kirillova T.V., Ilyina O.V., Razzhivin O.A., Smelov P.A. Features of economic costs of trading enterprise: Theory and practice. International Journal of Applied Business and Economic Research. 2017. № 11(15). P. 1-10.
4. Мастеров А.И. Управленческий учет и анализ ассортиментной и ценовой политики как инструмент повышения эффективности деятельности организации // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 9 (351). С. 27-39.
5. Динмухаметов И.Ф. Нормативный учет как метод калькулирования себестоимости продукции // Science Time. 2015. № 5 (17). С. 146-150.
6. Каменец Н.В. Особенности учета накладных затрат в системе управленческого учета // Перспективы науки. 2018. № 4 (103). С. 151-153.

7. Езерская Т.А., Матвейчик С.Н. Вопросы совершенствования учета затрат на основе внедрения системы управленческого учета // Потребительская кооперация. 2012. № 1 (36). С. 58-62.
8. Шмидт А.В., Горяева Е.Н., Горяева И.А. Снижение транспортных затрат как фактор повышения экономической устойчивости промышленного предприятия // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. 2012. № 23. С. 193-194.
9. Шабалина А.А. Методы учета затрат, особенности применения учета затрат в молочной отрасли // Экономика и бизнес: теория и практика. 2018. № 3. С. 148-152.
10. Ковалева И.П., Стрижак М.С., Баженова С.А. Механизм процесса разработки решений в предпринимательских структурах: условия финансовой нестабильности: монография – НИЦ «Академия знаний», 2021. 138 с.