

## 2.9. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ РАСХОДОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Удалова З.В., д.э.н., доцент зав. кафедрой  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»;  
Кириченко Д.А., аспирант кафедры  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*Донской государственный аграрный университет*

В статье рассмотрены теоретические основы учетно-аналитического обеспечения расходов, проанализированы понятия расходов в отечественной и зарубежной практике. Раскрыта методика учета расходов в бухгалтерском и налоговом учете в сельскохозяйственных организациях.

Современные тенденции развития экономических отношений, усиление конкурентной борьбы за достижение конкурентных преимуществ и повышения доходности сельскохозяйственных организаций требуют применения принципиально новых подходов к управлению. Данная ситуация вызывает потребность иметь информационную систему, способную адекватно и своевременно обеспечить запросы менеджеров различных уровней управления данными, необходимыми для определения направлений дальнейшего развития и решения текущих вопросов производственной деятельности, в том числе и для эффективного управления расходами.

Вопросы, связанные с формированием информационной базы для принятия решений по управлению расходами являются объектом исследования многих ученых-экономистов. Проблеме управления расходами посвящены работы таких отечественных ученых как Безруких П.С., Вахрушина М.А., Гильде Э.К., Ивашкевич В.Б., Керимов В.Э., Ковалев В.В., Кутер М.И., Лисович Г.М., Николаева О.В., Николаева С.А., Соколов Я.В., Шеремет А.Д., а также зарубежных ученых как Дэвид А. АAKER, В. Говиндараджан, К. Друри, Ж. Ришар, К. Уорд, Дж. Шанк и др. Для принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию расходов управленцы должны знать основные резервы и пути воздействия на их величину.

Традиционная система управления расходами на производство не в полной мере способствует их оптимизации и эффективности деятельности экономических субъектов. В сельскохозяйственной организации необходимо создание гибкой системы, позволяющей определять релевантные затраты на производство. В связи с этим актуализируются вопросы формирования учетно-аналитического обеспечения управления расходами. Управление расходами как средство достижения организацией высокого экономического результата не сводится только к снижению расходов, но и распространяется на все элементы управления. В связи с этим разработка новых нетрадиционных систем учета и управления расходами, исследование проблем повышения качественных характеристик и аналитичности информации о них – одна из актуальных проблем теории и практики. В современных условиях уровень расходов выступает как важнейший объект управле-

ния, поэтому значение совершенствования учета и анализа бесспорно возросло.

Бухгалтерский учет является основой учетно-аналитического обеспечения управления расходами и играет важную роль в принятии управленческих решений в сельскохозяйственных организациях. Однако в настоящее время недостатки, свойственные современным учетным системам вызвали появление таких направлений как стратегический управленческий учет, стратегический учет, развитие которых происходит в рамках закономерного сближения бухгалтерского и экономического подходов. Развитие данных направлений позволяет выработать основные подходы к формированию аналитического инструментария управления расходами и предоставлять менеджерам необходимую информацию для оценки результатов деятельности.

В настоящее время система учета включает налоговый, управленческий и финансовый учет.

Рассмотрим особенности формирования учетного обеспечения расходами сельскохозяйственной организации. Внешняя информация о расходах формируется исходя из информационных потребностей заинтересованных пользователей и определяется особенностями конкретной сельскохозяйственной организации.

Структура и состав внутренней информации, а также порядок ее формирования будет определяться особенностями взаимодействия различных видов учета в рамках конкретной учетно-аналитической системы организации.

Система учетного обеспечения управления расходами является информационной системой, которая должна обеспечить руководство сельскохозяйственных организаций данными, необходимыми для принятия обоснованных управленческих решений, и, в том числе, для решения следующих задач:

- повышения эффективности контроля над расходами организации;
- сокращения неэффективных расходов, т.е. расходов, возникающих при нарушении нормальных условий хозяйственной деятельности;
- увеличения объемов производства прибыльных видов продукции (работ, услуг).

Рассмотрим нормативно-правовую базу учетного обеспечения управления расходами в сельскохозяйственных организациях. На уровне законодательного регулирования формирование бухгалтерской финансовой информации регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», налоговой информации – Налоговым кодексом РФ (НК РФ). В части нормативного регулирования бухгалтерской финансовой и налоговой информации в целях управления расходами выделены Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Для того чтобы рассмотреть методические аспекты организации финансового и налогового учета расходов необходимо исследовать терминологическую базу, используемую при формировании учетного обеспечения управления расходами. Основными в ней являются такие понятия как «затраты», «расходы», «издержки» и «себестоимость».

В экономической литературе, в частности по бухгалтерскому учету, часто употребляют понятия «затраты на производство», «издержки производства», «расходы на производство» (производственные расходы), подразумевая в них либо одно содержание, либо разные по составу категории.

Вахрушина В.А. справедливо отмечает: «Издержки – денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью». Также она дает определение затратам организации: «Затраты – можно определить как издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг» [8, с. 58].

Кузьмина М.С. дает следующее определение издержкам: «Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции представляют собой издержки производства» [21, с. 7]. В свою очередь профессор Соколов Я.В. отмечает, что «издержки – та часть затрат, которая связана с калькуляцией себестоимости (издержки производства) и процессами реализации работ и услуг (издержки обращения)» [32, с. 447].

Согласно современному экономическому словарю, под редакцией Райзберга Б.А., Лозовского Л.Ш., Стародубцевой Е.Б. «издержки – это выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции, товаров» [30, с. 56,66].

Как отмечено в методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, бухгалтерские издержки – денежное выражение затрат по использованию производственных факторов, в результате которых осуществляется производство (индивидуальные производственные издержки) и продажа (реализация) продукции (издержки обращения).

Бухгалтерские издержки (или производственные затраты) сельскохозяйственной организации могут быть признанными в качестве расходов для получения соответствующих доходов или же «капитализированными», т.е. отраженными в бухгалтерском балансе как активы. Этот переход (трансформация) затрат в категории «расходы» и «активы» является регулярным и определяется самим характером финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций [4].

Нами рассмотрены различные определения термина «затраты», данные российскими и зарубежными учеными, которые обобщены в табл. 1.

Таблица 1

**ОБЗОР ОПРЕДЕЛЕНИЙ ДЕФИНИЦИИ «ЗАТРАТЫ»**

Источник информации	Определение
Друри К.	Затраты за отчетный период – это расходы, не учитываемые при определении себестоимости запасов, поэтому они рассматриваются как расходы, приходящиеся на период, когда они были понесены. Поэтому всякая попытка связать затраты отчетного периода с затратами, учитываемыми при определении себестоимости товарно-материальных запасов, должна быть исключена [13, с. 47]
Богатая И.Н., Хахонова Н.Н.	Потребленная в процессе производства часть материальных, трудовых, финансовых ресурсов организации за определенный период времени представляют собой затраты производства [6, с. 319]
Волкова О.Н.	Затраты – это стоимостная оценка ресурсов, используемых организацией в процессе своей деятельности [10, с. 87]

Источник информации	Определение
Кондраков Н.П.	Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели [20, с. 268]
Ивашкевич В.Б.	Затраты в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени [15, с. 53]
Керимов В.Э.	Под затратами следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия [17]
Электронный словарь	Затраты – выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции. Затраты называют также издержками [40].
Лисович Г.М.	Затраты – это средства, израсходованные на приобретение товарно-материальных ценностей, которые отражаются в балансе как активы организации, способные в будущем принести доход [23, с. 306]
Пошерстник Н.В.	Затраты представляют собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу [29, с. 260]
Петрова В.И.	Затраты на производство (издержки производства) – это часть затрат предприятия, представляющая собой стоимостную оценку ресурсов, потребленных в процессе производства [28, с. 25]
Мансуров П.М.	Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) – издержки производства [24, с. 23]
Носкова Н.Ю.	Затраты – это стоимостные оценки ресурсов, используемых организацией в процессе своей деятельности [27, с. 7]
Карпова Т.П.	В управленческом учете под затратами на производство следует понимать стоимостное выражение израсходованных или предполагаемых к расходу ресурсов, обусловленных особенностями технологии производства выполняемой и реализуемой продукции, выполняемых работ и услуг, включая обязательные отчисления за определенный или на определенный период времени [16, с. 52]
Кутер М.И., Шеремет А.Д.	Затраты – это потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги [22, с. 168], [39, с. 33]
Хорнгрен Ч.Т.	Под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги [36, с. 20]

Исходя из полученных результатов можно отметить, что понятие «затраты» уделено большое внимание в трудах отечественных и зарубежных авторов. Так же необходимо отметить схожесть большинства авторов в определении расходов и затрат организации. Таким образом, проведя исследования дефиниции определения «затраты», можно сказать, что под затратами сельскохозяйственной организации понимается ресурсы, в денежном выражении, используемые при производстве и реализации продукции за определенный период.

Рассмотрим понятие расходов в отечественной и зарубежной литературе.

Профессор Лисович Г.М. определяет расходы как часть экономически оправданных затрат, которые произведены для осуществления деятельности организации, направленной на получение дохода. По сути, расходы характеризуют себестоимость проданной продукции (работ, услуг) [23, с. 306].

Носкова Н.Ю. отмечает, что в соответствии с финансовой трактовкой расходы – это платежи, которые легко отследить как движение денежных средств по денежным счетам организации и которые по результатам периода находят свое отражение в отчете о движении денежных средств [27, с. 7].

В российском законодательстве понятие «расходы» для целей бухгалтерского учета впервые было сформулировано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 декабря 1997 Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В соответствии с п. 7.6 указанного документа «...расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников)» [3].

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» «...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)» [2].

Для того чтобы определить, что является расходом в целях налогообложения, следует обратиться к ст. 252 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ (НК РФ). В абзаце 2 данной статьи сказано, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [1].

Рассмотрим определение дефиниции «расходы» согласно международной практике бухгалтерского учета. В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) под расходами понимают «уменьшение экономических выгод за отчетный период, выражающееся в уменьшении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала» [8, с. 22].

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда дают следующее определение расходам: «Расходы представляют собой неблагоприятное движение ресурсов, уменьшающее прибыль фирмы. Однако не любое неблагоприятное движение является расходом. Более точно расхо-

ды – это использование или потребление товаров и услуг в процессе получения дохода». Экономисты называют рабочую силу, материалы и капитал, вовлеченные в процесс производства товаров и услуг, факторами. В экономическом контексте расходы приводят к истечению (потреблению) факторов и либо прямо, либо косвенно связаны с производством и продажей продукции предприятия [37, с. 243].

Совет по разработке стандартов финансового учета (FASB) определяет расходы, как выбытие или другое использование активов или образование кредиторской задолженности (или сочетание и того, и другого) в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или выполнения других видов деятельности, составляющих продолжающуюся основную деятельность предприятия [37, с. 244].

В соответствии с ПБУ 10/99 бухгалтерский учет расходов осуществляется на основе их классификации в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности. Однако положения Плана счетов бухгалтерского учета и ПБУ 10/99 применимы исключительно для целей бухгалтерского учета, а для целей налогообложения следует исходить из требований 25 главы НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 252 части второй НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Таким образом, под расходами понимается выбытие активов организации и (или) увеличения кредиторской задолженности в процессе получения дохода, которое приводит к уменьшению ее собственного капитала.

Необходимо рассмотреть такую немаловажную категорию в учете как «себестоимость». В управленческом учете одной из основных задач является определение себестоимости единицы продукции, поскольку именно этот показатель лежит в основе принятия большинства управленческих решений. Себестоимость продукции, работ, услуг является важной характеристикой деятельности организации, ее филиалов, крупных подразделений, сегментов и направлений деятельности.

С одной стороны, достоверно исчисленный показатель себестоимости обеспечивает правильность формирования основного финансового результата деятельности организации – прибыли (убытка) от реализации продукции. С другой стороны, фактическая прибыль организации, исчисляемая как разница между фактической выручкой от реализации и фактической себестоимостью, служит базой для формирования объекта налогообложения налогом на прибыль [26].

Профессор Богатая И.Н. дает следующие определение себестоимости: «Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию [6, с. 320].

Такие ученые как Безруких П.С., Врублевский Н.Д., Гетьман В.Г., полагают, что себестоимость – это стоимостная оценка использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия, которая состоит из себестоимости незавершенного производства и себесто-

имости готовой продукции [7, с. 234], [11, с. 53], [35, с. 289]. В финансово-кредитном энциклопедическом словаре, изданном в 2002 г., определение себестоимости также дублируется из Положения о составе затрат [35].

Профессор Кутер М.И. утверждает, что полная себестоимость – это часть расходов отчетного периода, приходящихся на основные виды деятельности и включающая производственную себестоимость продаж, расходы на управление и расходы на продажи. При этом автор подчеркивает, что производственная себестоимость состоит из себестоимости готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг и товаров, включенной в расходы отчетного периода, плюс затраты на организацию производства и управления, отнесенные к этому периоду [21, с. 171]. Таким образом, М.И. Кутер под полной себестоимостью понимает расходы по обычным видам деятельности. Е.П. Козлова указывает, что себестоимость формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды [18, с. 390-391]. В зарубежных работах отмечается, что себестоимость формируется на основе фактических затрат на приобретение ресурсов, используемых в процессе производства. Так, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда считают, что себестоимость – цена обмена товаров и услуг на момент их приобретения, которая отражает денежные затраты фирмы и предполагается достоверной [37, с. 246].

Определение термина «себестоимость» раскрывают Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, согласно которым, «себестоимость характеризуется величиной затрат в денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу».

Различие понятий «затраты производства» и «себестоимость продукции» связано с тем, что время осуществления затрат производства не совпадает со временем выпуска продукции. Так, затраты производства продукции выражают первичное потребление производственных ресурсов, связанных с использованием рабочей силы, средств труда и предметов труда, тогда как себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает все затраты, которые относятся на выпущенную из производства продукцию (работы, услуги) и ее продажу, то есть себестоимость показывает расходы организации на производство и сбыт (продажу) продукции. Себестоимость включает в себя себестоимость незавершенного производства и себестоимость готовой продукции [14].

Исследование определений позволило сделать вывод о том, что в науке и практике под себестоимостью продукции понимают выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию продукции.

Современные авторы заменяют понятие себестоимости понятием расходы по обычным видам деятельности или расходы, связанные с производством и реализацией. С нашей точки зрения это не всегда оправдано. Следует различать себестоимость реализованной продукции, которая всегда составляет расходы по обычным видам деятельности и формирует отчет о прибылях и убытках, и себестоимость произведенной продукции, которая не может отождествляться с расходами. Понятие затрат чаще всего смешивают с понятием расходов.

Затраты, как правило, связаны с производственным процессом и составляют себестоимость произведенной продукции. В данном случае целесообразно употреблять термин «затраты на производство» (текущие затраты). Однако могут иметь место капитальные затраты (которые превратятся в затраты на производство, а в дальнейшем в расходы по обычным видам деятельности в последующие отчетные периоды по мере начисления амортизации). Для признания расходов в отчете о прибылях и убытках необходимо наличие соответствия с полученными доходами. Согласно принципу начисления доходы у организации возникают только после перехода права собственности, а, следовательно, лишь в этом случае произведенные затраты, отраженные ранее на счетах 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», признаются расходами. В соответствии с методологией учета произведенные за отчетный период затраты сначала аккумулируются на счетах учета затрат в разрезе видов деятельности, производственных подразделений, калькуляционных статей и экономических элементов. По окончании отчетного периода часть затрат списывается на счет 43 в качестве фактической себестоимости готовой продукции, другая часть составляет незавершенное производство и отражается на счете 20, а третья собирается на счете 45 в том случае, если договором предусмотрен особый порядок перехода права собственности. При отсутствии реализации продукции произведенные затраты в отчет о прибылях и убытках не попадают и расходами не являются, а представляют собой активы, которые отражаются в соответствующих строках баланса.

Признание расходов всегда осуществляется на счетах 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы» – счетах, на которых доходы «встречаются» с расходами и формируют прибыль. Поэтому следует подчеркнуть, что расходы отражаются только по дебету этих счетов. Говорить об отражении расходов на затратных счетах (08, 97, 15, 20 и т.п.) некорректно. Эти счета не связаны с образованием финансового результата, они находятся в начале производственной цепочки, и лишь по окончании приводят к финансовому результату. Однако и дать определение расходам как суммам, отраженным по дебету счетов 90 или 91, было бы неверно, поскольку суть определения должна быть противоположной – по дебету указанных счетов могут быть отражены только те суммы, которые «имеют право» влиять на сумму прибыли, то есть которые признаются расходами, поскольку уменьшают капитал организации.

По нашему мнению, в ПБУ 10/99 или в другом положении по бухгалтерскому учету следует дать определение не только расходам, но и затратам, ограничив сферу применения данных понятий, при этом принципы формирования информации о расходах и затратах должны соответствовать изложенным выше и обеспечивать возможность однозначной их квалификации.

Для принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию расходов управленцы должны знать основные резервы и пути воздействия на их величину. Для выявления основных резервов необходима информация о затратах организации, которая может быть сформирована из различных информационных источников. Однако следует признать, что на сегодняшний день важнейшими источниками информации являются различные виды бухгалтерского учета. Информация о расходах, затратах

в них формируется на базе различных концепций. Именно учет позволяет выявить основные факторы, оказывающие воздействие на величину себестоимости, затрат и расходов организации и определить соответствующие данным факторам резервы (поэлементные и комплексные) и пути их реализации.

Для принятия эффективных управленческих решений, направленных на стратегическое управление затратами необходима полная, достоверная и оперативная информация. В бухгалтерском учете формируется информация о расходах, затратах и себестоимости продукции (работ, услуг).

Одной из предпосылок рациональной организации учета затрат является экономически обоснованная их классификация.

В соответствии с международными стандартами и практикой учета в странах с развитой рыночной экономикой все затраты целесообразно обобщать и группировать по трем направлениям деятельности для:

- калькулирования себестоимости, оценки запасов и незавершенного производства, определения прибыли;
- принятия управленческих решений, планирования и прогнозирования;
- осуществления контроля и регулирования.

В рамках этих направлений деятельности можно использовать различные варианты классификации затрат в зависимости от конкретных задач. В практике производственного учета российских предприятий исторически превалировало первое направление деятельности – калькулирование себестоимости продукции. Существует определенный круг классификаций, которые были направлены на расчет себестоимости продукции для последующего ценообразования [24, с. 23-24].

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации группируются по следующим элементам затрат:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы для определения финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период, разработки бизнес-планов, определения объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля над расходами, исчисления показателей эффективности использования ресурсов (материалоёмкости, трудоёмкости и др.) и ряда других показателей. Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не выделяют расходы на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство [20, с. 275].

Большую информацию по отношению к элементам затрат несет классификация по статьям затрат.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях рекомендуют следующую группировку затрат по статьям калькуляции.

Материальные ресурсы, используемые в производстве:

- семена и посадочный материал;
- удобрения;
- средства защиты растений и животных;

- корма;
- сырье для переработки;
- нефтепродукты;
- топливо и энергия на технологические цели;
- работы и услуги сторонних организаций.

Оплата труда:

- основная; дополнительная; натуральная; другие выплаты;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств:
  - амортизация;
  - ремонт и техническое обслуживание основных средств;
- работы и услуги вспомогательных производств;
- налоги, сборы и другие платежи;
- прочие затраты;
- потери от брака, падежа животных;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы [4].

Детализация списка зависит от конкретной цели составления калькуляции, значимости каждой статьи в итоговой сумме и других факторов.

Затраты, входящие в производственную себестоимость (затраты на продукт), – материализованные производственные затраты, которые овеществлены в запасах материалов, объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции на складе, их можно инвентаризировать и даже «пощупать руками». К ним относятся прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты (прямые затраты на оплату труда), общепроизводственные расходы [10, с. 101].

Затраты составляют часть расходов, как отмечалось ранее. Для исследования проблемы управления расходами, необходимо рассмотреть учет расходов в целом.

Расходы организации и их учет очень важен для организации. При правильном ведении учета расходов можно избежать ряда сложностей в общем ведении учетной политике. Неправильное отнесение расходов по статьям может приводить к искажению показателей бухгалтерской отчетности. А за это предусмотрена ответственность. Исходя из этого, необходимо рассмотреть теоретические аспекты расходов организации с финансовой точки зрения.

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ, как уже было отмечено ранее.

Не признается расходами организации выбытие следующих активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией [2].

Приведенный перечень выбытия активов, не признаваемых расходами, показывает, что понятие «расходы» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов. Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами. К расходам будут отнесены лишь амортизационные отчисления по приобретенным основным средствам. Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и в отчете о прибылях и убытках.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров. Учитываются они на счетах учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.) и расходов на продажу (44).

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Расходы по обычным видам деятельности формируются:

- из расходов по приобретению сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходов по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;
- расходов по продаже продукции (работ, услуг) и товаров. Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы принимаются к учету в сумме оплаты этой части расходов и кредиторской задолженности.

Классификация расходов представлена на рис. 1.

ПБУ 10/99 предписывает организациям вести учет обычных расходов по элементам затрат. Эта группировка едина и обязательна для организаций всех отраслей народного хозяйства. Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Экономический элемент расходов – это однородный их вид, который невозможно разложить на составные

части. Пример такого вида расхода – стоимость покупной электроэнергии.

Однако на практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты – материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и др.

Профессор Белов Н.Г. отмечает, что элемент «Материальные затраты» отражает стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации; работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности;
- топлива всех видов, приобретаемого на стороне и расходуемого
- на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;
- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли и некоторых других материальных затрат.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Под возвратными отходами производства понимают остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

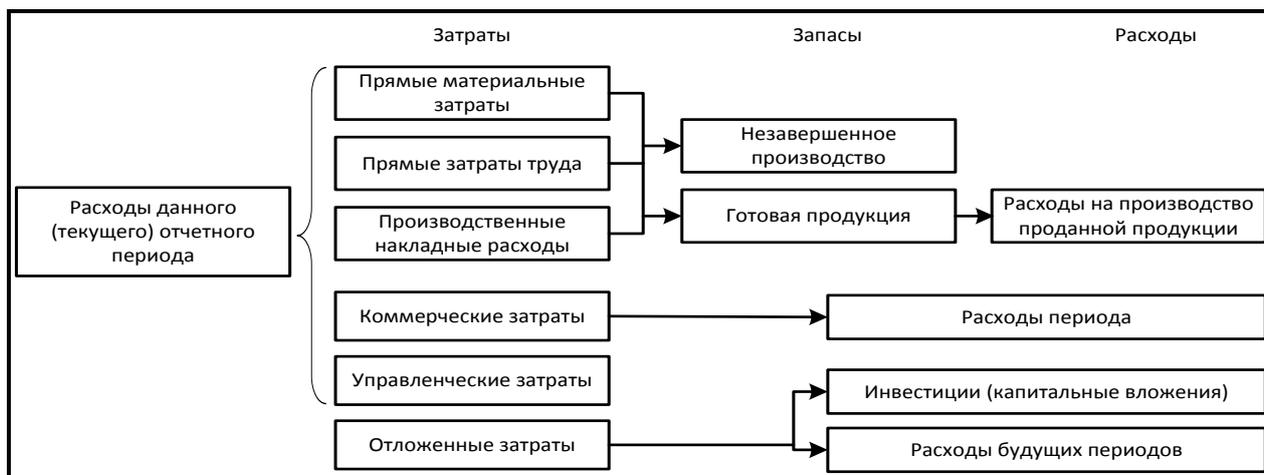


Рис. 1. Расходы и затраты организации [38]

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;
- по цене продажи, если отходы реализуются на сторону. «Затраты на оплату труда» включают в себя любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также затраты, связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми договорами.

К затратам на оплату труда относят, в частности:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные показатели, и другие начисления и выплаты.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

В элемент «Амортизация» включаются сумму амортизационных отчислений по основным средствам, материальным ценностям, предоставляемым организацией за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности) и нематериальным активам.

В элементе «Прочие затраты» отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат [5, с. 450-454].

Классификация расходов по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат, представленная в ПБУ 10/99, с нашей точки зрения, не является достаточной, и ее необходимо дополнить. В связи с тем, что классификация расходов в финансовом учете, прежде всего, необходима для формирования Отчета о прибылях и убытках, в качестве признака классификации следует добавить структуру отчета о прибылях и убытках.

Саложникова Н.Г. пишет, что все расходы организации (по обычным видам деятельности и прочие) признаются в бухгалтерском учете при наличии условий представленных в табл. 2.

Если организацией принят порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной

формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности. Расходы признаются в Отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между производственными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов [31, с. 363].

Таблица 2

### КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ

№	Критерий признания выручки
1	Расход производится в соответствии с конкретным договором, – требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота
2	Сумма расходов может быть определена
3	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов)
4	Расходы признаются по принципу начисления
5	Расходы обязательно должны быть подтверждены документально

Необходимость изучения расходов организации обуславливается их важностью в управлении организации. Бухгалтерский учет расходов является одним из важнейших компонентов всего учета организации. Неправильное отнесение расходов по статьям может приводить к искажению показателей бухгалтерской отчетности. Поэтому большой интерес представляет собой порядок признания расходов в налоговом учете. Известно, что ошибки в учете затрат организации порой дорого обходятся организации. Ситуация еще более осложняется постоянно вносимыми изменениями и дополнениями в гл. 25 НК РФ. Поэтому весьма необходимо знать все тонкости учета расходов, как для целей бухгалтерского учета, так и для налогового учета.

Для того чтобы определить, что является расходом в целях налогообложения, следует обратиться к ст. 252 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ. В абзаце 2 данной статьи сказано, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной рабо-

те в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, для признания расходов в целях налогообложения, они должны соответствовать условиям, представленным на рис. 2.

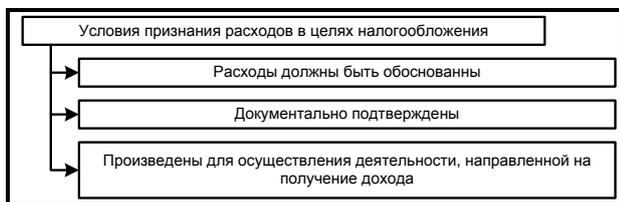


Рис. 2. Условия признания расходов в целях налогообложения

- Порядок признания расходов в целях налогообложения прибыли определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания расходов – кассового метода (статья 273 НК РФ) или метода начисления (статья 272 НК РФ). При применении метода начисления расходы признаются следующим образом:
- по сделкам с конкретными сроками исполнения расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок;
- в случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно;
- по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода расходы признаются равномерно и пропорционально доходам.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Классификация расходов в рамках налогового учета в значительной степени отличается от классификаций, рассмотренных в финансовом учете. В зависимости от характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

В налоговом учете, как и в финансовом учете, предусмотрена группировка расходов, связанных с производством и реализацией продукции, по экономическим элементам. Согласно ст. 253, расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы. Можно отметить, что классификации расходов по экономическим элементам для целей финансового и налогового учета будут не совпадать на сумму элемента «Отчисления на социальные нужды», который в налоговом учете отнесен к прочим расходам.

Проанализировав вышесказанное, можно заметить основное отличие в признании расходов в целях бухгалтерского и налогового учета. Если в бухгалтерском учете расходы признаются независимо от намерения получить выручку, прочие доходы, то в целях налогообложения прибыли расходами признаются любые затраты, но при условии, что они произведены для осу-

ществления деятельности, направленной на получение дохода [33].

Необходимость изучения расходов организации, их учета для обеспечения корректного управления в текущем периоде, а также в стратегической перспективе обуславливают актуальность и значимость более углубленного анализа поставленной проблемы.

Состав, содержание и качество информации, которая привлекается к анализу, как отмечает Л.Т. Гиляревская, играют определенную роль в обеспечении действительности комплексного анализа хозяйственной деятельности. Анализ не ограничивается только экономическими данными, а широкоиспользует техническую, технологическую и другую информацию. Все источники данных для анализа можно разделить на плановые, учетные и внеучетные [19, с. 91].

Состав основных материалов, необходимых для проведения анализа расходов, приведен в табл. 3.

Таблица 3

СОСТАВ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ ДЛЯ АНАЛИЗА РАСХОДОВ

Источники информации	Источник информации
Планово-нормативная документация	Сметы: затрат на производство; себестоимости реализованной продукции; прямых материальных затрат; расходов на оплату труда; накладных расходов. Плановые (нормативные) калькуляции себестоимости единицы продукции. Нормативы по видам затрат. Ценники; данные о ставках и тарифах на услуги
Отчетность	Бухгалтерская: Отчет о прибылях и убытках; разд. 6 «Затраты на производство» Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках; Форма №8-АПК «Отчет о затратах на производство»; Отчет №9-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства»; Отчет №13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства». Статистическая: форма №5-з «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции»; «Отчет по труду»; «Сведения о численности, заработной плате и движении работников» и др.
Данные бухгалтерского учета	Учетные регистры: журналы-ордера №10 и 10/1, данные аналитического учета по счетам затрат Первичная документация: наряд-заказы, данные табельного учета, маршрутные листы, накладные на отпуск материалов, лимитно-заборные карты и т.п.
Внеучетные данные	Акты инвентаризаций, ревизий и иных проверок; Отчеты аудиторов; Статистическая информация, данные других предприятий, материалы публикаций

Эффективное управление расходами (планирование, нормирование, организация контроля и анализа) необходимо для достижения текущей операционной экономичности и повышения результативности использования ресурсов.

В качестве главных достоинств эффективного анализа и контроля расходов можно назвать:

- повышение конкурентоспособности выпускаемой продукции за счет снижения ее себестоимости;
- наличие оперативной и достоверной информации о структуре себестоимости продукции и возможности ее сопоставления с продукцией других товаропроизводителей;

- предоставление объективной информации для краткосрочного финансового планирования и бюджетирования;
- возможность аналитического обоснования ценовой политики и повышения ее гибкости;
- возможность оценки вклада каждого внутрифирменного подразделения в создание финансового результата при организации внутрифирменного предпринимательства;
- обоснование рациональных управленческих решений, направленных на создание стоимости бизнеса.

Расходы отражаются в бухгалтерской отчетности для внешних пользователей по методу полного их распределения (поглощения) затрат – «абсорпшен-костинг» (absorptiocosting) с распределением накладных расходов (в основном постоянных) и применением выбранного драйвера (базы) распределения. Типичный способ отражения расходов в российской практике разработки финансовой отчетности приведен на рис. 3 [25, с. 119].

Необходимость практического применения анализа расходов сельскохозяйственных организаций вызвана важностью полученных результатов и сделанных на их основе выводов при данном анализе для принятия управленческих решений.

Объектом анализа послужили финансовые результаты Общества с ограниченной ответственностью (ООО) «АгроСоюз Юг Руси» филиал «Племенной завод «Придонский» Октябрьского района Ростовской области. Деятельность организации заключается в выращивании племенного крупного рогатого скота, свиней товарных; выращивании пшеницы, ячменя, подсолнечника; получении молока.

Мы рассмотрим лишь часть агрохолдинга «Юг Руси», а именно филиал «Племенной завод «Придонский». Видами деятельности агрохолдинга являются:

- оптовая торговля зерном, мукой, крупами;
- оптовая торговля молочной продукцией;
- оптовая, оптово-розничная торговля;
- оптовая, оптово-розничная торговля зерновыми;
- оптовая, оптово-розничная торговля молочной продукцией;
- оптово-розничная торговля;
- производители скота и птицы;
- производитель состава зерновых;
- производитель молока;
- производитель сыра.

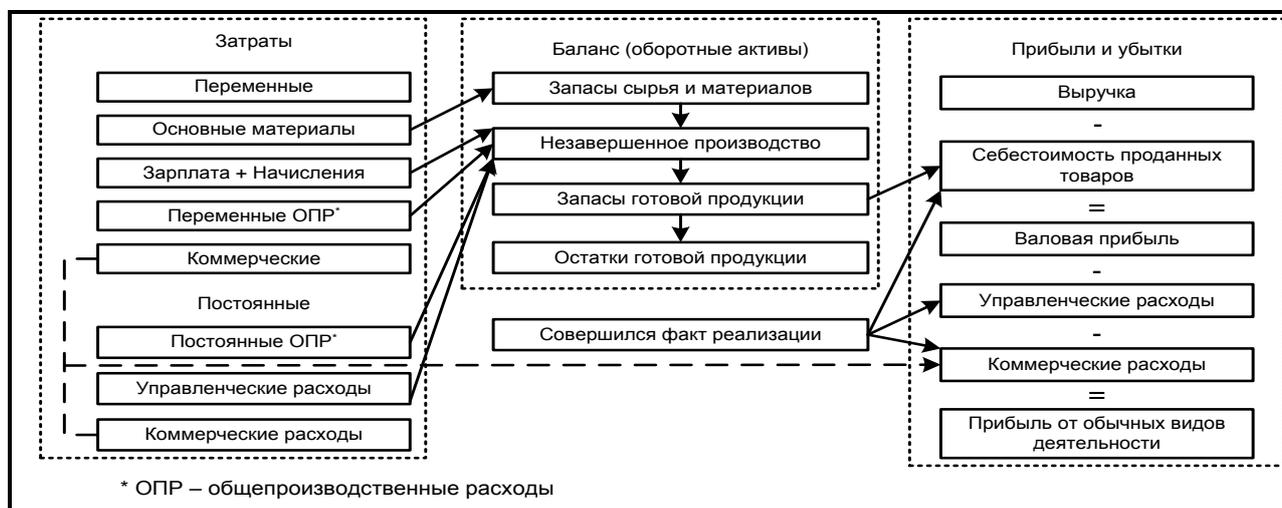


Рис. 3. Российская практика отражения расходов в отчетности для внешних пользователей

Таблица 4

ПОКАЗАТЕЛИ СОСТАВА, СТРУКТУРЫ И ДИНАМИКИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ООО «АГРОСОЮЗ ЮГ РУСИ» ФИЛИАЛ «ПЛЕМЕННОЙ ЗАВОД «ПРИДОНСКИЙ» В 2008-2011 гг.

Показатель	Сумма, тыс. руб.					Темп роста 2011 г. к 2008 г., %	Структура доходов и расходов, %				
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Изменение 2011 г. от 2008 г. (+, -)		2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Изменение 2011 г. от 2008 г. (+, -)
1. Доходы – всего, в том числе:	149 514	59 066	80 506	94 477	-55 037	63,19	100,00	100,00	100,00	100,0	-
1.1. Выручка от продаж	149 151	56 574	78 814	80 282	-68 869	53,83	99,76	95,78	97,90	84,98	-14,78
1.2. Прочие доходы	363	2 492	1 692	14 195	13 832	3 910,47	0,24	4,22	2,10	15,02	14,78
2. Расходы – всего, в том числе:	91 235	56 285	76 431	85 070	-82 728	9,32	100,00	100,00	100,00	100,00	-
2.1. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	87 874	54 415	73 391	81 949	-5 925	93,26	96,32	96,68	96,02	96,33	0,01
2.2. Прочие расходы	3 361	1 870	3 008	3 072	-289	91,40	3,68	3,32	3,94	3,61	-0,07
2.3. Налог на прибыль	-	-	32	49	49	-	-	-	0,04	0,06	0,06
3. Чистая прибыль (стр. 1 – стр. 2)	61 519	2 781	4 075	9 407	-52 112	15,29	-	-	-	-	-
4. Коэффициент соотношения доходов и расходов (стр. 1/ стр. 2)	1,64	1,05	1,05	1,111	-0,529	67,74	-	-	-	-	-

Проведем анализ, структуры и динамики доходов и расходов и представим полученные результаты в табл. 4.

Необходимо отметить, что доход за 4 анализируемых года сократился на 55037 тыс. руб. и в 2011 г. составил 94 477 тыс. руб. Наибольшую долю в доходе организации занимает выручка от продаж (около 84%-99%), которая и повлияла на уменьшение дохода. Прочие доходы также увеличиваются как в сумме с 363 тыс. руб. в 2008 г. до 14 195 тыс. руб. в 2011 г., так и в доле доходов организации до 15,02%. Аналогично доходам сокращаются расходы организации. Если в 2008 г. они составляли 91 235 тыс. руб., то в 2011 г. их сумма 85 070 тыс. руб. Себестоимость сократилась с 87 874 тыс. руб. в 2008 г. до 81949 тыс. руб. в 2011 г. Уменьшение совокупных расходов можно признать обоснованным в условиях уменьшения сбыта продукции, так как темп роста доходов является отрицательным. Рассматривая состав расходов организации, следует отметить, что наибольший удельный вес в структуре расходов занимает себестоимость проданной продукции (97%). На долю прочих расходов приходится 3% от общих расходов организации.

Среди показателей, оценивающих эффективность ведения дел в организации, одним из самых популярных относительных показателей являются показатели рентабельности. Показатели рентабельности характеризуют относительную доходность, или прибыльность, измеряемую в процентах к затратам средств или имущества. В странах с хорошо развитой рыночной экономикой обычно ежегодно торговой палатой, промышленными ассоциациями или правительством публикуется информация о «нормальных» значениях показателей рентабельности. Сопоставление своих показателей с их допустимыми величинами позволяет сделать вывод о состоянии финансового положения предприятия. В России эта практика пока отсутствует, либо слабо распространена, поэтому единственной базой для сравнения является информация о величине показателей предыдущие годы.

Показатели рентабельности можно сгруппировать следующим образом:

- во-первых, показатели рентабельности продаж (маржа), назначение которых оценивать выгодность производимой продукции;
- во-вторых, показатели рентабельности активов, по которым можно судить об эффективности использования активов и о кредитоспособности организации;
- в-третьих, показатели рентабельности капитала (собственного и инвестированного).

Показатель рентабельности собственного капитала характеризует инвестиционную привлекательность организации, а показатель рентабельности инвестированного капитала показывает потенциальную способность бизнеса создавать стоимость, с помощью этого показателя можно оценивать как эффективность управления организацией, так и перспективность бизнеса в целом.

В процессе интерпретации полученных результатов необходимо учитывать, что для эффективно управляемой организа-

ции характерно превышение показателей над эталонными значениями и положительная динамика показателей рентабельности. При этом можно отметить следующие закономерности:

- рост рентабельности продаж при условии роста объема реализации свидетельствует о росте конкурентоспособности продукции, причем за счет таких факторов, как качество и сервис в обслуживании покупателей, а не ценового фактора;
- рост рентабельности активов является индикатором повышения эффективности их использования, кроме того, рентабельность активов отражает степень кредитоспособности организации: организация кредитоспособна, если рентабельность ее активов превышает процент по привлекаемому финансовым ресурсам;
- рост рентабельности собственного капитала отражает повышение инвестиционной привлекательности организации: рентабельность собственного капитала должна превышать отдачу от альтернативных вложений с сопоставимым уровнем риска. Необходимо отметить, что рентабельность капитала – это тот показатель, который имеет тенденцию к выравниванию в масштабах всей экономики, т.е. низкое значение этого показателя в течение длительного времени может рассматриваться как косвенный признак искажения отчетности;
- рост рентабельности инвестированного капитала отражает увеличение способности бизнеса создавать стоимость, т.е. повышать благосостояние собственников; рентабельность инвестированного капитала должна превышать средневзвешенную цену капитала предприятия, рассчитанную с учетом рыночных цен на источники финансовых ресурсов [12, с. 211-214].

Показатели рентабельности могут иметь неодинаковую динамику: например, при росте показателей рентабельности продаж показатели рентабельности активов могут снижаться или, наоборот; в этом случае необходим факторный анализ показателей рентабельности. Результативность и экономическая целесообразность функционирования предприятия оценивается с помощью системы показателей рентабельности. Показатели рентабельности представлены в табл. 5.

Общий их смысл – определение суммы прибыли с одного рубля вложенного капитала. И поскольку это относительные показатели – они практически не подвержены влиянию инфляции. Показатели рентабельности отражают сумму прибыли, полученную организацией на каждый рубль капитала, активов, доходов, расходов и т.д.

Анализируя данные табл. 5 необходимо заметить уменьшение всех показателей рентабельности организации. Так, рентабельность продаж сократилась на 43% и в 2011 г. составила – 2,08%. Также произошло сокращение по всем остальным показателям. Это характеризует работу организации как неудовлетворительную. Необходимо провести факторный анализ нераспределенной прибыли (табл. 6).

Таблица 5

ПОКАЗАТЕЛИ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ ПРИБЫЛЬНОСТЬ (РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ)

%

№	Наименование показателя	Способ расчета	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Отклонение 2011 от 2008 гг.
1	Рентабельность продаж	$R1 = \frac{\text{Прибыль от продаж}}{\text{Выручка от продаж}} * 100\%$	41,08	3,82	6,88	-2,08	-43,16
2	Бухгалтерская рентабельность от обычной деятельности	$R2 = \frac{\text{Прибыль до налообл.}}{\text{Выручка от продажи}} * 100\%$	41,25	4,92	5,21	11,78	-29,47
3	Чистая рентабельность	$R3 = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Выручка от продаж}} * 100\%$	41,25	4,92	5,17	11,72	-29,53
4	Экономическая рентабельность	$R4 = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Ср. стоим. имущ.}} * 100\%$	112,57	4,47	6,60	21,98	-90,59
<b>Частные показатели</b>							
5	Валовая рентабельность	$R6 = \frac{\text{Прибыль валовая}}{\text{Выручка от продаж}} * 100\%$	41,08	3,82	6,88	-2,08	-43,16
6	Затратоотдача	$R7 = \frac{\text{Прибыль от продаж}}{\text{Затраты на произ. и реал. прод.}} * 100\%$	69,73	3,97	107,39	54,26	-15,47

Таблица 6

**ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ВЕЛИЧИНЫ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ В ФИЛИАЛЕ  
«ПЛЕМЕННОЙ ЗАВОД «ПРИДОНСКИЙ» ЗА 2008-2010 гг.**

Показатель	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Абсолютное отклонение(+, -)		Темп роста в 2011 г. по сравнению с 2008 г., %	Темп роста в 2011 г. по сравнению с 2010 г., %
					2011 г. от 2008 г.	2011 г. от 2010 г.		
<b>Финансовые результаты</b>								
Выручка от продаж <b>B</b> , тыс. руб.	149 151	56 574	78 814	80 282	-68 869	1 468	53,83	101,86
Валовая прибыль <b>P1</b> , тыс. руб.	61 277	2 159	5 423	-1667	-62 944	-7 090	-2,72	-30,74
Прибыль (убыток) от продаж <b>P2</b> , тыс. руб.	61 277	2 159	5 423	-1667	-62 944	-7 090	-2,72	-30,74
Прибыль (убыток) до налогообложения <b>P3</b> , тыс. руб.	61 519	2 781	4 107	9456	-52 063	5 349	15,37	230,24
Прибыль (убыток) от обычной деятельности <b>P4</b> , тыс. руб.	61 277	2 159	5 423	-1667	-62 944	-7 090	-2,72	-30,74
Чистая прибыль (убыток) <b>P5</b> , тыс. руб.	61 519	2 781	4 075	9407	-52 112	5 332	15,29	230,85
<b>Расчетные показатели</b>								
С/с проданных товаров, работ, услуг <b>B – P1</b> , тыс. руб.	87 874	54 415	73 391	81949	-59 25	8 558	93,26	111,66
Затратоемкость производства $((B - P1) / B)$ , коэф.	0,59	0,96	0,93	1,02	0,43	0,09	172,88	109,68
Затратоемкость производства и сбыта $P.((B-P2)/B)$ , коэф.	0,59	0,96	0,93	1,02	0,43	0,09	172,88	109,68
Рентабельность продаж <b>P2 / B</b> , коэф.	0,41	0,04	0,07	-0,02	-0,43	-0,09	-4,88	-28,57
Коэф. прибыли (убытка) от прочих видов деятельности <b>P3 / P2</b>	1,00	1,29	0,76	-5,67	-6,67	-6,43	-567,00	-746,05
Доля чистой прибыли в прибыли до налогообложения <b>P5 / P3</b>	1,00	1,00	0,99	0,99	-0,01	0	99,00	100,00
Коэф. обратн. коэф. рентабельности $(B - P1) / P3$	1,43	19,57	17,87	8,67	7,24	-9,2	606,29	48,52

Анализируя полученные данные можно отметить общее уменьшение всех показателей прибыли, так прибыль от обычных видов деятельности уменьшилась на 3 264 тыс. руб. в 2010 г. по сравнению с 2008 г. Наблюдается рост показателя затратоемкости производства с 0,59 в 2008 г. до 0,93 в 2010 г. Рентабельность продаж увеличилась.

Важным аспектом работы организации является получение и распределение прибыли. По результатам проведенного анализа необходимо отметить низкие результаты деятельности организации. Важно принимать решения направленные на повышение прибыльности предприятия.

Чистая прибыль отчетного года, как правило, распределяется на две основные части:

- потребляемую (дивиденды по привилегированным и обыкновенным акциям);
- выплаты поощрительного, благотворительного, социального и иного характера) и капитализируемую (резервный и уставный капитал);
- нераспределенная прибыль, присоединяемая к накопленной прибыли прошлых лет).

Вопрос об использовании чистой прибыли достаточно сложный, поскольку его решение – это поиск компромисса в первую очередь между интересами собственников организации, претендующих на дивиденды, и интересами руководства организации, заинтересованного в реинвестировании чистой прибыли, так как это – наиболее доступный источник роста масштабов деятельности и финансовой стабильности организации. Таким образом, в динамике за три года филиал «Племзавод «Придонский» имел чистую прибыль.

Проведенный анализ доказывает необходимость комплексной оценки деятельности организации, в том числе ее расходов для выявления недостатков в работе и их устранению в краткосрочной перспективе. Основываясь на вышеизложенном, можно отметить значимость развития методологии анализа расходов сельскохозяйственных организаций.

Изучение теоретических аспектов учетно-аналитического обеспечения управления расходами позволит в дальнейшем выработать конкретную методологию учета и анализа для обеспечения управленческого персонала информацией, необ-

ходимой для управления расходами как в краткосрочном перспективе, так и в стратегическом управлении.

Научная новизна проведенного исследования состоит в теоретическом обосновании теоретических положений по формированию учетного обеспечения управления расходами в сельскохозяйственных организациях в современных экономических условиях.

Практическая значимость исследования состоит в том, что сформулированные в работе теоретические положения направлены на совершенствование управления расходами в сельскохозяйственных организациях на основе улучшения учетно-информационного отражения расходов.

Результаты, полученные в ходе исследования, способствуют развитию теории и практики формирования учетного аналитического обеспечения управления расходами сельскохозяйственных организаций применительно к современным динамично изменяющимся условиям хозяйствования.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (в ред. приказа М-ва финансов РФ от 8 нояб. 2010 г. №144н). Доступ из справ. – правовой системы «КонсультантПлюс»
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобр. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при М-ве финансов РФ и Президентским советом Ин-та профессиональных бухгалтеров 29 дек. 1997 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва

- сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. №792. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Белов Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] : учеб. / Н.Г. Белов ; под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М. : Эксмо, 2010. – 608 с. – (Новое экономическое образование).
  6. Богатая И.Н. Бухгалтерский учет [Текст] / И.Н. Богатая, Н.Н. Хаконова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 858 с.
  7. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / под ред. П.С. Безруких. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
  8. Вахрушина В.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для студентов, обучающихся по экономическим специальностям / В.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2007. – 570 с. – (Высшее финансовое образование).
  9. Вахрушина М.А. и др. Международные стандарты отчетности и финансовой отчетности [Текст] / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова ; под ред. М.А. Вахрушиной. – М. : Вузовский учебник, 2005. – 320 с.
  10. Волкова О.Н. Управленческий учет [Текст] : учеб. / О.Н. Волкова. – М. : Велби, Проспект, 2005. – 472 с.
  11. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика [Текст] / Н.Д. Врублевский. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
  12. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности [Текст] : учеб. / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и сервис, 2009. – 384 с.
  13. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
  14. Зубарева О.А. Методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями [Текст] : монография / З.В. Удалова, О.А. Зубарева. – п. Персиановский : Изд-во ДонГАУ, 2010. – 372 с.
  15. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов. / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 2004. – 638 с.
  16. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
  17. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях [Текст] : учеб. пособие / В.Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2005. – 144 с. – (Высшее экономическое образование).
  18. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях [Текст] / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 752 с.
  19. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] : учеб. / Л.Т. Гиляровская [и др.]. – М. : Велби, Проспект, 2006. – 360 с.
  20. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кондраков. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 656 с. – (Высшее образование).
  21. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы [Текст] : учеб. пособие / М.С. Кузьмина. – М. : КНОРУС, 2010. – 248 с.
  22. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.И. Куттер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
  23. Лисович Г.М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий) [Текст] : учеб. / Г.М. Лисович. – Ростов н/Д : МарТ, 2002. – 720 с. – (Экономика и управление).
  24. Мансуров П.М. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / П.М. Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.
  25. Мельник М.В. Анализ и контроль в коммерческой организации [Текст] : учеб. / М.В. Мельник, В.В. Бердникова. – М. : Эксмо, 2011. – 560 с. – (Полный курс МВА).
  26. Николаева С.А. Управленческий учет [Электронный ресурс] / С.А. Николаева ; Инф. агентство «ИПБ-БИНФА», 2002 г. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
  27. Носкова Н.Ю. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в различных отраслях производственной деятельности [Текст] : учеб. пособие / Н.Ю. Носкова. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 124 с.
  28. Петрова В.И. и др. Управленческий учет и анализ. С примерами из зарубежной практики [Текст] : учеб. пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кабищан, Е.А. Козельцев. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 304 с. – (Высшее образование).
  29. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии [Текст] : учеб.-практ. пособие / Н.В. Пошерстник. – М. : Проспект, 2008. – 552 с.
  30. Райзберг Б.А. и др. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовской, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 480 с.
  31. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / Н.Г. Сапожникова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2010. – 480 с.
  32. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000.
  33. Сравнительный анализ расходов в бухгалтерском и налоговом учете [Электронный ресурс]. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/accouNet/tax/a35/43848.html>
  34. Финансово-кредитный энциклопедический словарь [Текст] / под общ. ред. А.Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
  35. Финансовый учет [Текст] : учеб. / под ред. В.Г. Гетьмана. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
  36. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с. – ил. – (Серия по бухгалтерскому учету).
  37. Хэндриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хэндриксен, М.Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
  38. Чая В.Т. Стандарты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в агрохолдингах [Электронный ресурс] / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Все для бухгалтера. – 2008. – №6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
  39. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет ; под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с. – (Академия бухгалтера и менеджера).
  40. Экономический словарь [Электронный ресурс] / URL: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/ecoN\\_dict/6078](http://dic.academic.ru/dic.nsf/ecoN_dict/6078).

**Ключевые слова**

Учетное обеспечение расходов; аналитическое обеспечение расходов; расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы; бухгалтерский и налоговый учет расходов сельскохозяйственных организаций.

*Удалова Зоя Васильевна*

*Кириченко Денис Александрович*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность исследуемой темы обусловлена тем, что в современных динамично развивающихся экономических условиях любой организации и в частности сельскохозяйственной необходимо постоянно соизмерять полученные доходы с понесенными расходами. Для этого необходима своевременная и достоверная учетная информация. Также следует уделять огромное внимание аналитическому обеспечению управления расходами. Эта необходимость вызвана потребностью управленческого персонала и руководителей в поиске путей снижения расходов и изыскании скрытых резервов для повышения эффективности работы сельскохозяйственной организации.

Научная новизна и практическая значимость. В статье подробно рассмотрены теоретические аспекты учета расходов сельскохозяйственных организаций. Исследованы определения расходов, затрат, себестоимости, издержек организации. Также следует отметить рассмотренный анализ расходов, а именно практическую привязку к конкретной сельскохозяйственной организации.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры аудита Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)*