

УДК 330
DOI: 10.26140/anie-2019-0803-0061

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ КОМПАНИИ-КОНЦЕССИОНЕРА

© 2019

Мищенко Оксана Анатольевна, заместитель главного бухгалтера ООО «МОП КОМПЛЕКС 1», преподаватель кафедры экономической теории и международных отношений
Российская таможенная академия, Ростовский филиал
(344082, Россия, Ростов-на-Дону, ул. Московская, 45, e-mail: ksyu04@yandex.ru)

Аннотация. Статья посвящена рассмотрению и внедрению порядка управленческого учета затрат у компании-концессионера. Изменение тенденций и направлений в развитии экономики страны делает учет концессионных операций актуальной темой исследования. Пробелы, связанные с недостаточной проработкой формирования и постановкой учета операций по концессионным соглашениям, дают возможность рассмотреть данную проблематику с разных сторон. Повышенный интерес компаний к управленческому учету дает возможность разрабатывать различные методы и подходы, направленные на достижение эффективного функционирования деятельности компании-концессионера. В статье показано, что применяемые учетные системы должны удовлетворять информационные потребности системы управления компанией-концессионером. Автор обосновывает, что формирование и учет расходов у концессионера должны опираться на такую систему управления затратами, которая бы являлась эффективным инструментом управления компанией-концессионером и охватывала бы весь процесс создания стоимости товара. Так как, нормативно-правовое регулирование порядка учета затрат, понесенных в связи с применением объектов концессионного соглашения на законодательном уровне в настоящее время отсутствует, управленческий учет затрат компании – концессионера автор предлагает рассматривать в разрезе различных стадий производства, которые возникают в процессе выполнения концессионного соглашения.

Ключевые слова: концессионное соглашение, управление, учет, затраты, концессионер, жизненный цикл, себестоимость, товары, производственный учет, центры затрат, объект концессионного соглашения, традиционный метод.

MANAGEMENT ACCOUNTING OF THE CONCESSIONARY COMPANY'S COSTS

© 2019

Mishchenko Oksana Anatolievna, Deputy chief accountant of LLC "MOP COMPLEX 1", teacher of the Department of economic theory and international relations
Russian Customs Academy, Rostov branch
(344082, Russia, Rostov-on-don, Moskovskaya str., 45, e-mail: ksyu04@yandex.ru)

Abstract. The article is devoted to the consideration and implementation of the order of management cost accounting of the concessionaire. Changing trends and trends in the development of the country's economy makes the accounting of concession operations an important topic of the study. Gaps related to the lack of elaboration of the formation and registration of operations under concession agreements provide an opportunity to consider this issue from different sides. The increased interest of companies in management accounting makes it possible to develop various methods and approaches aimed at achieving the effective functioning of the concessionaire company. The article shows that the accounting systems used must meet the information needs of the management system of the concessionaire company. The author substantiates that the formation and accounting of costs of the concessionaire should be based on a cost management system that would be an effective tool for managing the company-concessionaire and would cover the entire process of creating the value of the goods. Since there is currently no legal regulation of the procedure for accounting for costs incurred in connection with the use of objects of the concession agreement at the legislative level, the author proposes to consider the management accounting of the costs of the concessionaire in the context of the various stages of production that arise in the process of implementing the concession agreement.

Keywords: concession agreement, management, accounting, costs, concessionaire, life cycle, cost, goods, production accounting, cost centers, object of concession agreement, traditional method.

ВВЕДЕНИЕ

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами. Развитие рыночных отношений в России, их прогрессивный рост заставляют компанию задумываться о применении и внедрении эффективных методов функционирования, ведению разносторонней и действенной системы управления продажами, производством и реализацией конкурентоспособной продукции (работ, услуг), повышении уровня инициативы сотрудников компании и их предприимчивости. Безусловно, достижение всех этих показателей невозможно без отдельного экономического сектора – управленческого анализа, результаты применения которого приводят к эффективным управленческим решениям, стратегическому планированию, анализу затрат, производимых в определенном периоде.

Анализ последних исследований и публикаций, в которых рассматривались аспекты этой проблемы и на которых обосновывается автор; выделение неразрешенных ранее частей общей проблемы. Теоретические и методологические аспекты постановки учета и анализа объектов концессионного соглашения в России остаются малоизученными и до конца не раскрытыми. За последние 10 лет финансовый и управленческий учет операций по концессионным соглашениям рассматривался лишь в нескольких трудах:

– Тищенко И.А. – финансовый, управленческий и стратегический учет операций по концессионным соглашениям у концессионера [1];

– Палеев И.В. – проблемы бухгалтерского учета концессионных соглашений [2];

– Графова Т.О. – организация транзакционного управленческого учета операций по концессионным соглашениям [3].

МЕТОДОЛОГИЯ.

Формирование целей статьи. Основной целью в управлении себестоимостью у компании-концессионера играет эффективная система анализа. Анализ затрат является необходимым инструментом оценки результатов деятельности компании-концессионера с целью рационального управления прибылью. Анализ затрат – это метод, позволяющий следить за тем как используются ресурсы, рациональностью их применения, соблюдением норм и лимитов материальных расходов.

Необходимо добиться такого анализа затрат, который будет комплексно и эффективно работать с ключевыми элементами менеджмента предприятия, помогающие достичь оптимальных управленческих решений, выполняющие функции получения аналитической информации [4].

Выбирая методику анализа затрат на производстве и себестоимости продукции компания-концессионер

должна, в первую очередь, понимать, что применяемые учетные системы смогут удовлетворять информационные потребности системы управления компаний.

При формировании производственного учета у компании-концессионера в разрезе аналитики и группировки затрат лежат такие основные объекты как:

- центры ответственности;
- центры возникновения затрат;
- центры доходов;
- прочие технологические центры.

Процесс формирования информации о расходах у концессионера является следующим циклом производственного процесса, сопровождающегося движением материальных ресурсов по стадиям технологического процесса, эксплуатации оборудования, использования трудовых затрат и затрат на содержание персонала, машин и оборудования [5].

Стратегическая направленность – это необходимость, которая должна быть внедрена в систему производственного учета, путем трансформации управленческой системы затрат в стратегическое планирование [4].

Эффективность системы управления затратами в большинстве случаев зависит от правильности донесения объема информации, круговорот которой происходит как по горизонтали, так и по вертикали общих потоков. Поток формируемой информации должен быть, с одной стороны, полный и достоверный, для того, чтобы компания-концессионер могла получать своевременную информацию для принятия любых хозяйственных решений, в то числе и по оптимизации затрат. С другой стороны, информация, применяемая в учете должна быть конкретной, с набором основных показателей и быть максимально понятной и быстрой в обработке [6-14].

Постановка задания. В любом действии важна системность, управление затратами компании-концессионера не является исключением. Поэтому важным является то, что достижение целей концессионера возможно в результате взаимосвязи основных идей, функций и миссий.

Используемые в исследовании методы, методики и технологии. На сегодняшний день информации о применении методики анализа калькулирования себестоимости продукции у компании-концессионера очень мало. Но так как за концессионной деятельностью стоит основной процесс производства продукции или выполнения услуг для населения, нами предлагается рассмотреть основную последовательность такой методики в производстве:

- первый этап – это отнесения прямых расходов непосредственно на себестоимость конкретной продукции;
- второй этап – анализ косвенных расходов, учитываемых в целом по предприятию (отделу, цеху, центру ответственности) с отнесением на конкретную продукцию в пропорциональном соотношении трудоемкости.

Применяемая, так сказать, традиционная методика зависимости величины затрат от объема выпускаемой продукции используется на сегодняшний день в большинстве производственных компаниях. К сожалению, такая методика не позволяет полностью учитывать специфику каждого вида деятельности и соответственно обеспечивать управленческий персонал компании-концессионера необходимой аналитической и структурной информацией.

Этим обуславливается построение и применений интегрированной системы управления затратами компании-концессионера, которая поможет менеджерам компании и ее руководителям получать необходимую информацию на каждом жизненном цикле товара, на каждом производственном этапе, удовлетворять все потребности в планировании, анализе и принятии решений.

Интегрированная система управления затратами – это система управления, позволяющая на разных стадиях хозяйственной жизни компании применять различные методы учета затрат, с целью достижения общей

эффективности и получения максимального результата. То есть интегрированная система включает в себя в зависимости от стадии производства продукции или выполнения услуги не одну общую методику, а разные.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. Сегодня система управления затратами является эффективным инструментом управления предприятием, которая позволяет охватить всю цепочку создания стоимости производимой продукции, начиная от заключения договора с поставщиками до конечного покупателя. Особенный интерес в системе управления затратами представляют сами методы анализа ее эффективности в разрезе всех стадий производства товара. Существующие методики учета затрат и их управление позволяют компаниям выбирать себе подходящие под их специфику. Проанализировав различные системы управления затратами, для учета компании-концессионера нами выделено три основных группы, которые могут применяться на конкретных стадиях жизни выпускаемой продукции:

- маржинальный анализ управления затратами (CVP-анализ);
- функционально-стоимостной анализ управления затратами (ABC-анализ);
- система целевого управления затратами (target costing).

Как уже было сказано выше, эффективность применения таких систем на определенных стадиях производства различная, таким образом, можно выделить основные стадии производства продукции у компании-концессионера:

- стадия заключения концессионного соглашения;
- стадия проектирования будущего объекта концессионного соглашения;
- стадия построение/модернизация объекта концессионного соглашения;
- стадия эксплуатации объекта концессионного соглашения;
- стадия заключения договора с покупателями;
- стадия производственной подготовки;
- стадия производства продукции;
- стадия продажи.

На основании вышесказанного нами разработан методический подход к идентификации комплексной системы управления затратами у компании-концессионера по основным целям и стадиям производства. Комплексная система управления затратами у компании-концессионера ориентирована на достижение поставленных задач в разрезе двух целей:

- цель – сбор информации для принятия управленческих решений;
- цель – сбор информации о затратах для калькуляции себестоимости.

Построенный методический подход к комплексной системе управления затратами у компании-концессионера по основным целям и стадиям производства содержит в себе основные стадии производства, которые возникают у компании-концессионера при выполнении хозяйственных операций. Предлагаемые нами методы и инструменты управления затратами, как и применение их на разных стадиях производства носят рекомендательный характер, каждая организация вправе выбирать и применять те методы учета, которые на ее усмотрение являются наиболее подходящими под ее специфику и деятельность.

Стадия заключения концессионного соглашения, проектирование его объекта, а также его строительство (реконструкция).

Порядок заключения концессионного соглашения отличается от заключения других договоров гражданско-правового характера. Во-первых, чаще всего это конкурсная основа, то есть компания должна подать заявления на участие в тендере, а, во-вторых, компа-

ния, которая планирует вести концессионную деятельность должна заранее просчитать не только затраты на будущую выпускаемую продукцию, но и также расходы на создание/реконструкцию объекта концессионного соглашения, его проектирование и эксплуатацию. Следовательно, в случае победы в конкурсе, будущий концессионер обязан предоставить концеденту документы, подтверждающие обеспечение исполнения обязательств по концессионному соглашению.

Объектами концессионного соглашения чаще всего являются объекты социальной важности (поликлиники, больницы, спортивные школы) или по оказанию услуг населению (аэропорты, ж/д вокзалы, энерго-, водо-, тепло ресурсы и прочее), ценовую политику которых регулирует государство (концедент). Поэтому первостепенной задачей концессионера является – минимизация уровня затрат, а, следовательно, себестоимости конечного продукта.

Достижению поставленных целей по внедрению такой политики у компании-концессионера поможет система целевого управления затратами.

Система целевого управления затратами – это стратегическая система, направленная на понижение затрат, путем постоянного создания товаров-новинок, ориентации на рыночные цены и контроля по недопущению повышения издержек.

Такой метод позволяет еще на стадии планирования получить отличный инструмент превентивного контроля издержек путем интерпретации традиционного метода определения себестоимости. Основой данной системы управления затратами является первостепенное определение итоговой цены конечного продукта, которая будет рассчитываться как совокупность прибыли и себестоимости. Таким образом, компания-концессионер сначала определяет рыночную цену на будущую продукцию, а затем устанавливает желаемый размер прибыли компании и после высчитывает какая себестоимость должна быть заложена в этом продукте.

Основными параметрами при установлении цены будут являться:

- анализ качества продукции;
- функциональность продукции;
- конечная цена продукции.

Главным отличием (рисунк 1) системы целевого управления затрат от традиционного нормативного метода расчета себестоимости состоит в том, что компания-концессионер ориентируется на рыночные цены, а не на нормативы и показатели внутри компании, таким образом не завышая собственные издержки на единицу выпускаемой продукции.

Таким образом, инструментом системы целевого управления затрат является целевая себестоимость (target cost), после определения которой сотрудникам производственного процесса необходимо спроектировать такой продукт, себестоимость которого равнялась бы заданной. Основным преимуществом данного метода является:

– нестандартность мышления сотрудников в поисках новых, инновационных решений по сближению уровня себестоимости к целевой;

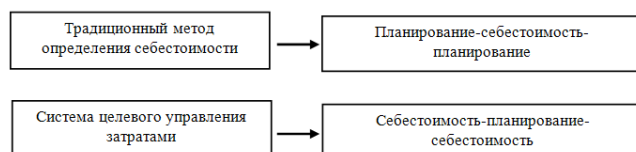


Рисунок 1 – Отличие нормативного метода определения себестоимости от системы целевого управления затратами (составлено автором).

– снижение необходимости в завышении затрат по применению в производстве более дорогостоящее обо-

рудования и технологий.

Стадия эксплуатации объекта концессионного соглашения.

Основным назначением концессионного соглашения является эксплуатация объектов государственной собственности. Заключение концессионного соглашения способствует повышению уровня инвестиций в России, качества предоставляемых услуг, особенно социально-значимых объектов, производимой продукции и выполняемых работ. Концессионная деятельность, как и любая другая нуждается в измерении соотношения извлекаемой прибыли с понесенными издержками, тем самым предопределяя немаловажную роль процесса управления затратами на производство.

На данном этапе для принятия эффективных, целесообразных и обоснованных управленческих решений для компании-концессионера с нашей точки зрения необходимо основываться на маргинальном анализе.

Маржинальный анализ – это метод, основывающийся на оценке взаимоотношения трех показателей:

- затраты;
- объем производства;
- прибыль.

Этап эксплуатации концессионного соглашения по сути является начальным этапом именно производственной деятельности, именно поэтому маржинальный анализ управления затратами поможет компании-концессионеру определить наиболее подходящую и выгодную комбинацию соотношения между постоянными издержками на единицу выпускаемой продукции, переменными затратами, ценой и объемом продаж.

Для проведения маркетингового анализа управления затратами компании-концессионеру необходимо определить его этапы:

1 этап – подготовка информации к ее анализу (сбор, обработка);

2 этап – деление затрат на постоянные и переменные на производство продукции и определение их сумм;

3 этап – определение и расчет величины постоянных и переменных затрат;

4 этап – сравнительный и факторный анализ уровня постоянных и переменных затрат;

5 этап – прогнозирование изменения величины постоянных и переменных затрат в зависимости от влияния внешних и внутренних факторов.

Что касается калькуляции себестоимости продукции, то на данном этапе логичней также применять систему целевого управления затратами – target costing, так как создание новых продуктов должно быть заранее обусловлено определенной ценовой политикой и выигрышной себестоимостью.

Стадия заключения договора с покупателями и производственной подготовки.

На данной стадии целесообразным будет применять у компании-концессионера систему целевого управления затратами. В рыночных отношениях калькулирование себестоимости продукции отталкивается от фактора установления цены, которую готов заплатить конечный потребитель за тот или иной товар с определенными характеристиками. Поэтому именно такой инструмент как target costing поможет компании-концессионеру в процессе создания договора с покупателями проработать все нюансы рыночной специфики. Основным инструментом при принятии решений по установке цен будет являться функционально-стоимостной анализ, который поможет компании-концессионеру на основе аналогов рассчитать примерную себестоимость продукта с заданными параметрами и, с учетом заданной рыночной цены и требуемого уровня рентабельности, определить, на сколько определенный договор интересен компании [15]. Явным преимуществом применения данного метода у компании-концессионера перед традиционным является то, что таргет-костинг позволяет определить цену до начала производства продукции, делая его тем самым

более конкурентным с выверенным набором необходимых характеристик для потребителя. Немаловажным фактором также является то, что стадия разработки продукции включает в себя до 90 % стоимости продукции, поэтому применение системы целевого управления затратами становится более чем очевидным.

На стадии производственной подготовки мы также рекомендуем компании-концессионеру применять систему таргет – костинг. В данном случае целевое управление затратами будет наиболее эффективно, так как применяемые технологические и производственные процессы будут выстраиваться в соответствии с их целями. Такой метод позволит компании-концессионеру получить объективные данные на всех этапах, начиная от заключения договора и до начала производственного процесса, о том насколько будет прибылен конечный продукт при его выходе на рынок, и что необходимо сделать для достижения целевого управления затратами и получения целевой себестоимости.

Стадия производства продукции и продажи.

На стадии производства товара и последующей продажи компании-концессионеру с целью принятия управленческих решений при подготовке аналитических данных по затратам наиболее подходящей системой будет являться маржинальная. В данном контексте характерным признаком системы маржинального управления затратами является расчет такой себестоимости единицы продукции, конечный результат которой не изменяется под влиянием постоянных затрат, лишь только переменные затраты распределяются на продукцию при расчете себестоимости [16–18]. Применение такой системы учета затрат позволяет своевременно принимать решения в производственном учете и направлена на применение:

- CVP-анализа;
- релевантных затрат;
- операционного планирования, системы поиска и анализа отклонений путем сравнения нормативов по переменным затратам.

Также на стадии производства и продажи совместно с таргет-костингом мы рекомендуем применять инструмент управленческого учета кайзен-костинг, который позволит путем снижения себестоимости обеспечить прибыльность компании-концессионера, оптимизировать затраты на этапе производства и последующей продажи продукции. Система кайзен является не просто инструментом, это определенная философия в системе менеджмента, позволяющая постепенно повышать качество управления и бизнес-процессов, связанных с производством продукции. При помощи такой системы компания-концессионер сможет достигнут следующих моментов в системе управления:

- привлечение всех сотрудников компании к созданию общей системы по устранению непродуктивных потерь;
- заинтересованности персонала в создании новых идей, новых продуктов, направленных на повышение качества всего производственного процесса;
- реализация новаторских идей сотрудников компании-концессионера, как стремление к повышению производительности труда, достижению более качественно и безопасно производства.

Каждый производимый товар имеет свой жизненный цикл, на котором он проходит определенные так называемые «стадии выживания». Для каждого товара продолжительность жизненных циклов различна, это зависит, как и от характеристик самого товара, так и от рынка, на котором его продвигают.

В зависимости от стадии жизненного цикла товара предприятие может принять соответствующее решение по поводу развития потребительских свойств товара, выведения на другой рынок или снятия с производства [19].

Для компании-концессионера мы предлагаем выделить следующие основные стадии жизненного цикла

товара:

- маркетинговые исследования и разработка;
- внедрение и выход товара на рынок;
- рост продаж;
- зрелость;
- насыщение-спад продаж-уход.

ВЫВОДЫ

Выводы исследования и перспективы дальнейших исследований в данном направлении. Учитывая все вышесказанное, можно сделать вывод, что предлагаемая нами система управления затратами позволит компании-концессионеру оценивать, контролировать и управлять себестоимостью производимой продукции на различных стадиях производства продукции и жизненных циклов товара. Такой комплексный подход к управлению затратами с различными вариантами методов и инструментов даст концессионеру возможность:

- в полной мере решать задачи и принимать управленческие решения;
- снизить уровень себестоимости продукции;
- оптимизировать используемые ресурсы;
- интегрировать с бухгалтерским финансовым учетом компании.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Тищенко И.А., *Формирование системы учета операций по концессионным соглашениям у концессионера: диссертация ... кандидата Экономических наук: ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева»*, 2017.
2. Палеев И.В., *Бухгалтерский учет операций по концессионным соглашениям. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Санкт-Петербург: С.-Петерб. гос. ун-т экономики и финансов*, 2009. с. 50–60.
3. Графова Т.О., Тищенко И.А. Организация транзакционного управленческого учета операций по концессионным соглашениям // *Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление*. 2015. № 12. С. 59–63.
4. Игумеников А. С. Различие понятий «затраты» и «расходы» // *Молодой ученый*. 2015. № 5. С. 275–278.
5. Темиргалиева С. А. Методика анализа затрат на производстве и себестоимости продукции // *Молодой ученый*. 2016. №30. С. 278–282.
6. Бороненкова С. А., *Управленческий анализ: учеб. пособие для вузов / С. А. Бороненкова. — М.: Финансы и статистика*, 2008. 384 с.
7. Завьялов, П. С., *Маркетинг в схемах, рисунках, таблицах: учебное пособие / П. С. Завьялов. М.: ИНФРАМ*, 2008. 496 с.
8. Любушин, Н. П. *Экономический анализ: учеб. для вузов / Н. П. Любушин — М.: ЮНИТИ-М*, 2011. 448 с.
9. Великая Е.Г., Чурко В.В. Механизм стратегического управления затратами малобюджетного бизнес проекта // *Карельский научный журнал*. 2014. № 2 (7). С. 43–47.
10. Бердникова Л.Ф. К вопросу о теоретических основах построения учета и внутреннего аудита в торговой организации // *Балканское научно обозрение*. 2017. № 1. С. 36–39.
11. Курилова А.А., Курилов К.Ю. Формирование системы стратегического управления затратами промышленного предприятия // *Вестник НГИЭИ*. 2016. № 3 (58). С. 31–40.
12. Парамонова Л.А. Риск-ориентированный подход к организации внутреннего аудита экономической безопасности Балкански изследвания. 2017. № 1. С. 35–37.
13. Шамышева Н.С., Шнайдер О.В., Коростелев А.А. Управление затратами как фактор повышения экономической безопасности коммерческой организации // *Карельский научный журнал*. 2016. Т. 5. № 4 (17). С. 210–212.
14. Шнайдер В.В., Данилов А.П., Чапурина Е.В. Инструменты мониторинга устойчивого развития экономических субъектов // *Научен вектор на Балканите*. 2017. № 1. С. 48–49.
15. 9Тарасевич В.М. *Экономико-математические методы и модели в ценообразовании: учебник / Ленингр. фин.-экон. ин-т им. Н.А. Вознесенского. Л., 1991. 186 с.*
16. Свириденко В.А. *Комплексная система управления затратами промышленного предприятия // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки*. 2014. № 4. С. 59–65.
17. Захаров С.О., Руденко А.А. *Методология стратегического планирования, учета и анализа материальных ресурсов // Вестник Самарского государственного экономического университета*. 2007. № 1 (27). С. 43–47.
18. Руденко А.А. *Алгоритм стратегического управления материальными ресурсами предприятия // Вестник Тольяттинского государственного университета сервиса. Серия: Экономика*. 2007. № 2. С. 168–172.
19. Завьялов, П. С. *Маркетинг в схемах, рисунках, таблицах: учебное пособие / П. С. Завьялов. М.: ИНФРАМ*, 2008. 496 с.

Статья поступила в редакцию 28.07.2019

Статья принята к публикации 27.08.2019