

но найти отражение возможности использования в структурных подразделениях бухгалтерских счетов по учету внеоборотных активов.

Помимо этого, на сегодняшний день Инвестиции в железнодорожный комплекс осуществляются только на уровне Управления Белорусской железной дороги, в то время как отраслевые предприятия лишены возможности привлекать частные инвестиции вследствие отсутствия счета 08. Тем не менее, они могут привлекать капитал на свои расчетные счета. Следовательно, вертикальная подчиненность в трехуровневой структуре управления определяет необходимость реструктуризации учетных записей и разработки плана счетов по уровням управления во избежание возникновения теоретически неграмотных учетных записей.

Таким образом, создание теоретической и методологической базы и методического инструментария учета и анализа инвестиций в организациях Белорусской железной дороги в современных условиях развития экономики является самостоятельной задачей и требует научного решения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инвестиционный кодекс Республики Беларусь, 22 июня 2001 г., №37-3: принят Палатой представителей 30 мая 2001 г.; одобр. Советом Респ. 8 июня 2001 г. (в ред. Законов Республики Беларусь от 05.08.2004 № 313-3 (в ред. 01.11.2004); от 18.07.2006 № 159-3; от 08.07.2008 № 372-3; от 15.07.2008 № 397-3) // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2008. - 17 июля 2008. - № 2/1494.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности / В. Е. Ванкевич, Е. Н. Шибко, А. Н. Сушкевич - Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003. - 264 с.
3. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте: учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина [и др.]; под общ. ред. Г. Гизатуллиной, П. Я. Папковской.- Гомель: Бел ГУТ 2007. - 511 с.
4. Государство и впредь будет поддерживать развитие Белорусской железной дороги // Транспортный вестник. - №38/1 (5581/1).-15 октября 2009 г.-С. 1-3.
5. Теория анализа хозяйственной деятельности: учебник для вузов / Л. И. Кравченко, В. В. Осмоловский, Н. А. Русак; под общ. ред. Л. И. Кравченко.- 3-е изд., испр. - Мн.: Новое знание, 2005. - 368 с.
6. Шибко, М. А. Моделирование инвестиционной деятельности на основе государственно-частного партнерства: теория, методология, практика (на примере автодорожного хозяйства): автореф. дис... д-ра. экон. наук: 08.00.05 / М. А. Шибко; Воронежский государственный архитектурно-строительный университет - Воронеж., 2009. - 39 с.

МЕТОДИКА ОПЕРАТИВНОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПЛОДООВОЩНОГО КОНСЕРВНОГО ПРОИЗВОДСТВА

Ю.В. Минковская,
Учреждение «НИИ Белкоопсоюза»

Одной из первостепенных задач оперативного управления является выявление и учет отклонений от норм при использовании материальных ресурсов в процессе производства плодоовощной консервной продукции. Доля материальных затрат в себестоимости данной продукции составляет более 60 %, а в материальных затратах наибольший удельный вес занимают сырье и основные материалы - свыше 80 %, которые в значительной степени определяют объект оперативного учета затрат.

Процесс производства плодоовощных консервов является поточным и состоит из ряда этапов (стадий) тесно увязанных между собой. Учитывать и контролировать по этапам отклонения расхода сырья и материалов на производство продукции от норм расхода с установлением причин и выявлением ответственных лиц возможно лишь в процессе ведения соответствующего оперативного учета. В этой связи определенный научный и практический интерес представляет учет затрат по центрам ответственности и местам их возникновения, широко используемый в управленческом учете.

Организация оперативного учета и анализа затрат по центрам ответственности и местам возникновения способствует эффективному управлению процессом формирования фактических расходов, повышает ответственность не только за количественные, но и за качественные показатели деятельности организации, так как позволяет устанавливать подразделениям ответственность за формируемые у них и подконтрольные им затраты.

Центр ответственности представляет собой такую группировку затрат, которая помогает совместить в одном учетном процессе не только конкретные места возникновения затрат (производство, цех, участок, бригада), но и ответственность лиц, возглавляющих эти места.

Места возникновения затрат напрямую связаны со структурными подразделениями: рабочие места, бригады, производства, цеха, участки, представляющие собой отдельные объекты аналитического учета.

Цель учета затрат по центрам ответственности заключается в обобщении данных о затратах и результатах

деятельности по каждому центру, выявлении отклонений от заданного норматива и отнесении их на счет конкретного субъекта производственно-хозяйственной деятельности [1; 3; 5].

Формирование центров ответственности осуществляется на основе существующей организационной структуры управления, на базе функциональных отделов и служб, что повышает эффективность взаимодействия ответственных лиц на всех уровнях управления и конкретизирует персональную ответственность за использование всех видов потребляемых ресурсов. По возможности центры ответственности включают в свою структуру места возникновения затрат.

Как правило, центрами ответственности являются те места возникновения затрат, где представляется возможность не только определить плановое (нормативное) задание по расходу материальных или других ресурсов и зафиксировать в учетных регистрах его выполнение, но и определить отклонение их от фактического расхода. Сравнение фактического расхода с нормативным позволит ответственному лицу планировать и контролировать работу в своем центре, а вышестоящему ответственному лицу - помогать и решать возникшие проблемы.

Исследование производственной структуры и технологических особенностей организаций плодоовощного консервного производства (в частности, производство плодоовощной консервной продукции) позволяет сделать вывод о необходимости разработки и внедрения принципов управления материальными затратами по центрам ответственности и местам их возникновения, которые являются составной организационной частью методики оперативного учета материальных затрат, условием ее эффективного применения на практике. Наличие таких центров даст возможность выявлять неэффективные или малоэффективные участки производства, определять причины их низкой эффективности и принимать конкретные меры по устранению негативных последствий.

В связи с тем, что всю необходимую информацию для оперативного учета и анализа можно получать на стадиях потребления ресурсов, а также, учитывая, что, например, в консервном цехе за смену бригада производственных рабочих выполняет определенный объем работ, связанный непосредственно с производством консервной продукции, то консервный цех представляет собой своеобразный центр ответственности во главе со сменным мастером. Учитывая же специфику плодоовощного консервного производства, центры ответственности за использование материальных ресурсов на технологические цели можно определить по следующим местам возникновения затрат: бригада производственных рабочих, производящая продукцию в пределах одной смены во главе со сменным мастером, который отвечает за использование материальных ресурсов в натуральном выражении; технолог цеха, отвечающий за использование материальных ресурсов на технологические цели в цеху под контролем главного технолога (заведующего производством); начальник цеха, отвечающий за работу цеха, главный технолог, отвечающий в целом за технологический процесс; заведующий лабораторией, отвечающий за качество направляемого в переработку сырья и произведенной продукции; бухгалтерия ответственна за надлежащий уровень учета затрат всех видов ресурсов, своевременное и объективное составление оперативной и бухгалтерской отчетности, главный инженер в свою очередь ответственен за исправную работу приборов и оборудования.

Специфика организации плодоовощного консервного производства определяет и тем самым позволяет выделять места возникновения затрат в консервном цехе, так как существование установленных норм и нормативов позволяет формировать информацию об отклонениях от норм расхода сырья, материалов, полуфабрикатов, отходов по местам их возникновения. При этом разработанные нормативы затрат на единицу продукции, рецептуры на расход сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива на технологические цели и электроэнергию создают условия для организации оперативного учета отклонений от норм и возможного последующего изменения норм. Место возникновения затрат в консервном производстве связано с переработкой сырья в готовую продукцию: обработка сырья, подготовка тары, варка (бланшировка), расфасовка продукции, укупорка, стерилизация продукции - все это своеобразные места ответственности за затраты. В связи с этим предлагается взять за основу организации учета затрат по местам их-возникновения этапы производства консервной продукции.

Структура формирования мест возникновения затрат и центров ответственности на примере плодоовощного консервного производства потребительской кооперации, разработанная в рамках методики оперативного учета материальных затрат, представлена на рисунке 1.

Разграничение затрат по местам возникновения и центрам ответственности позволит эффективно управлять процессом формирования себестоимости продукции, выявлять экономию или перерасход ресурсов, предоставит работникам организации необходимую информацию для оперативного управления производством.

Однако факт отклонения не конкретизирует, кто за него лично отвечает, а только указывает о возникновении проблемной ситуации. Без дальнейшего анализа причин отклонения, оно само по себе не является окончательным доказательством персональной ответственности того или иного лица. Более глубокий анализ выявленных отклонений в дальнейшем позволит определить также должностное лицо, которое персонально обязано своевременно отреагировать на складывающуюся ситуацию и принимать соответствующие управленческие решения.

Анализ отклонений является одним из важнейших способов получения информации, необходимой для привлечения внимания руководства к различного рода отклонениям в уровне контролируемых затрат, величина которых отличается от нормативной или не планировалась вовсе. Только наличие такой информации позволит принять меры по устранению отрицательных последствий.



Рис. 1. Структура формирования мест возникновения затрат и центров ответственности в организациях плодоовощного консервного производства

Примечание - Собственная разработка на основе изучения экономической литературы и практики организации технологического процесса производства плодоовощной консервной продукции.

Выявление отклонений - это первый шаг в оценке деятельности организации, который помогает определить области эффективности или неэффективности. Помимо определения отклонения, важно выявить причину этого отклонения. Когда известна причина, управляющий (менеджер) может принять соответствующие действия и решения проблемы [7, с. 116].

Исследование отраслевых особенностей плодоовощного консервного производства позволило определить при разработке методики оперативного учета и анализа материальных затрат систематизированный типовой перечень причин отклонений фактического расхода материальных ресурсов от норм по местам возникновения затрат (таблица 1). Каждой причине соответствует свой код: первая цифра указывает на то, где произошло отклонение (при отпуске в производство или на технологической линии); вторая - на то, к какой группе она относится (зависящая от организации или независимая), третья и четвертая цифры обозначают и квалифицируют саму причину. Внедрение данного перечня причин отклонений позволит принимать оперативные меры по их предотвращению, а в случае экономии ресурсов пересмотреть установленные нормы с целью поддержания их на уровне достигнутых потребностей.

Изучение особенностей деятельности организаций плодоовощного консервного производства, современных требований управления позволило разработать в рамках методики оперативного учета материальных затрат систему внутренней документации, отражающую возникновение затрат и отклонения от норм расхода материальных ресурсов по центрам ответственности.

Применяемые формы первичных документов, отражающие расход сырья и материалов на производство плодоовощной консервной продукции, не позволяют определять и учитывать отклонения от норм расхода по каждому виду консервов. При этом отклонения фактического расхода сырья и материалов от нормативной величины зависят от качества сырья (содержания растворимых сухих веществ) и особенностей технологического процесса. В связи с этим, предлагается учитывать возникающие отклонения фактического расхода сырья и материалов от норм с указанием причин и виновников по местам возникновения затрат по каждому виду продукции в Карточке учета отклонений от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции (таблица 2).

Таблица 1

Типовой перечень причин изменений норм и отклонений от норм расхода материальных ресурсов в плодоовощном консервном производстве

Место возникновения отклонения	код	Наименование основных причины отклонений зависящих от центров ответственности	
1	2	3	
Отпуск сырья, материалов, полуфабрикатов в производство	1101	Потери и хищения в процессе хранения на складе	
	1102	Неправильный пересчет физического веса в установленном стандарте на 100% содержание сухих веществ в сырье или на 100% концентрацию	
	1103	Потери полуфабрикатов при непосредственной передаче в производство	
	1104	Небрежное отношение к работе	
	1105	Прочие причины	
Технологическая обработка сырья, материалов, полуфабрикатов	Подготовка сырья и тары для производства	2101	Потери и хищения сырья и материалов при хранении в цеху
		2102	Замена одного вида сырья, материалов другим
		2103	Изменение содержания сухих веществ в сырье
		2104	Изменение рецептуры производства продукции
		2105	Изменение содержания сухих веществ в результате неправильного хранения
		2106	Ошибки в расчетах определения фактического расхода сырья и материалов
		2107	Бой стеклотары
	Варка (бланшировка) продукции	2108	Нарушение технологического режима
		2109	Переработка одного вида продукции на другой
	Упаковка продукции	2110	Изменение Содержания сухих веществ в результате нарушения технологических операций
		2111	Потери сырья и материалов на технологической линии
	Закатка продукции	2112	Бой стеклотары
		2113	Брак продукции в стеклотаре (недокат, искажение нормального профиля обкатки, перекоп крышки)
	Стерилизация продукции	2114	Щербление стеклотары
2115		Сверхнормативный бой продукции в стеклотаре	
Оформление продукции	2116	Сверхнормативный брак продукции в стеклотаре	
	2117	Бой продукции в стеклотаре (нарушение технологического режима)	
	2118	Брак продукции в стеклотаре (бомбаж, подтечность, хлопуща, плесень)	
	2119	Бой продукции в стеклотаре	

Окончание табл. 1

1	2	3
На всех стадиях производственного процесса	2120	Сырье и материалы, израсходованные на исправимый брак
	2121	Потери сырья и материалов, израсходованные на неисправимый брак
	2122	Непредусмотренные технологическими инструкциями потери и отходы на стадиях производственного процесса
	2123	Небрежное отношение к работе
	2124	Совершенствование технологии производства

Примечание - Собственная разработка на основе изучения экономической литературы и исследования технологии плодовоощного консервного производства.

Таблица 2

Карточка учета отклонений от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции

№11 за «18» *щнбям-ц200_8_г.

ЧУП «Молодечненский пищевой комбинат»

Наименование цеха Консервный

Начальник цеха Косович Т.В.

Смена _____ ; _____]

Гайчук Е.М. (мастер смены)

Наименование продукции Сок яблочный с мякотью и сахаром»

Расфасовка 1. 0л

Наименование технологической операции	Наименование сырья, материалов, полуфабрикатов, тары, по которым возникло отклонение	Единицы измерения	Фактический расход	Расход по норме	Отклонение (+, -)			Причины	Ответственное лицо
					Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.		
Подготовка сырья для производства	Яблоки свежие (9,6%)	кг	1233,83	1285,14	-51,31	281,61	-14449,4.	2103	Новик
Варка	Сахар	кг	203,65	199	+ 4,65	1415,07	+6580,1	2110	Гайчук
Подготовка тары	Стеклобанка (1,0 л)	шт.	658	€55	+ 3	740	2220	2107	Гайчук
Упаковка продукции									
Укупорка									
Стерилизация									
Оформление продукции									
Всего:									
Сырья	X	X			X	X	-7869,3	X	X
Тары	X	X			X	X	+2220	X	X

Подписи: Мастер смены Гайчук
Начальник цеха Кодович

Технолог Новик

Предлагаемую карточку рекомендуется составлять в развитие применяемой формы сменного производственного отчета (форма № 4-28). В данном случае центры ответственности непосредственно увязываются с местами возникновения затрат, в качестве которых выступают конкретные технологические операции консервного цеха. По итогам смены карточка представляется начальнику цеха или другим соответствующим функциональным службам организации с целью повышения контроля за движением и расходом сырья и материалов в производстве.

Применение данной карточки позволит оперативно получать данные о возникающих отклонениях по технологическим этапам (переделам), по видам продукции, конкретизировать причины и ответственность за расходование материальных ресурсов, что будет способствовать более глубокому проведению оперативного анализа и контроля материальных затрат, предотвращению негативных явлений.

Начальник цеха, обобщая полученные за день сведения по карточкам учета отклонений от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции, составляет Журнал оперативного учета и анализа отклонений от норм расхода по материальным ресурсам и передает его в бухгалтерию или другим соответствующим функциональным службам организации для учета и контроля за расходованием этих ресурсов, а также принятия оперативных решений, направленных на эффективное использование материальных ресурсов в процессе производства (таблица 3).

Журнал оперативного учета и анализа отклонений от норм расхода по материальным ресурсам

Организация ЧУП «Молодечненский пищевой комбинат»

Цех консервный

октябрь м-ц.200_8_г.

Документ	Наименование показателя	2 СП £	Расход всего		Отклонение всего		в т.ч. по причинам						Отклонения с начала месяца	
			количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.	1	количество	сумма, руб.	1	количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.
	Продукция:													
11	18.10													
	Затраты													
	Яблоки свежие (9,6%)	кг	1233,83	347459	-51,31	-14449	2102	-51,31	-14449				+465,24	+131016
	Сахар	кг	203,65	288179	+4,65	+6580	2109	+4,65	+6580				+128,56	+181921
	Кислота лимонная	кг	3,16	12564										
	Крышка СКО-82	шт.	648	67152										
	Стеклобанка (1,0 л)	шт.	657	486180	+3	+2220	2106	+3	+2220				+3	+2220
Итого по цеху		Х	Х	1201534	Х	-5649	Х	Х	-6649	Х	Х		Х	+315157

Я

Подписи: Начальник цеха Косович
 Главный технолог Сколькова

"О
в
5<

Примечание - Собственная разработка на основе изучения экономической литературы и исследования технологии плодоовощного консервного производства.

Г
5

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

Предлагаемый журнал обобщает информацию, содержащуюся в сменном производственном отчете, карточке учета отклонений от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции, и позволяет формировать информацию о стоимости фактически израсходованных на производство продукции материальных ресурсов за смену в разрезе центров ответственности, видов продукции, отклонений от норм и их причин.

С целью учета, анализа и обобщения информации о возвратных отходах, которые, как указывалось, в настоящее время не учитываются и списываются по акту как безвозвратные, предлагается рапорт учета возвратных отходов (таблица 4).

Таблица 4

Рапорт учета возвратных отходов, образовавшихся при производстве консервной продукции

№1 за «18» октября м-ц 200 8 г.

ЧУП «Молодечненский пищевой комбинат» Наименование цеха Консервный

Начальник цеха Косович Т.В. Смена 1 Гайчук Е.М.

(мастер смены)

Наименование продукции Сока яблочный с мякотью и сахаром» Расфасовка 1.0л

Наименование отходов	Количество	ЕД ИЗМ.	Качественное состояние	Цена возможного использования, руб.	Сумма, руб.
Жмых яблочный	120	кг	нормальное	100	12000

Подписи: Мастер смены Гайчук
Начальник цеха Косович

Технолог Новик
Зав. лабораторией

Данный рапорт составляет мастер смены и вместе с первичными документами передает в бухгалтерию. Применение данной формы рапорта позволит своевременно принимать оперативные решения, направленные не только на снижение возвратных отходов, но и совершенствование технологии и организации производства.

При производстве плодоовощной консервной продукции потребляются и другие виды материальных ресурсов: электроэнергия, теплоэнергия, вода. Израсходованные на производство топливо и электроэнергия, а также вода учитываются по всем цехам в целом за месяц по показаниям счетчиков. При этом на каждый вид производства установлены средние нормы расхода электроэнергии и теплоэнергии.

Для документального отражения расхода топлива и электроэнергии на технологические цели за смену рекомендуется составлять Справку о расходе топлива и электроэнергии по консервному цеху, которая позволяет оперативно контролировать соблюдение установленных норм, выявлять отклонения, их причины и принимать своевременные управленческие решения, направленные на экономию топливно-энергетических ресурсов.

Предлагаемую форму справки целесообразно составлять сменному мастеру на основании данных о выработке продукции и измерительных приборов. Справка по итогам смены представляется главному инженеру для принятия необходимых оперативных решений при изменении параметров производственного процесса.

Таким образом, предлагаемая методика оперативного учета материальных затрат, включающая систематизацию затрат по центрам ответственности и местам их возникновения, и необходимые учетно-аналитические документы для отражения возникающих отклонений от норм расхода позволит организовать эффективную систему оперативного управления формированием себестоимости продукции организаций плодоовощного консервного производства.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 1 071 с.
2. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, метод, процедуры/О. Д. Каверина- М.: Финансы и статистика, 2003. - 352с.
3. Карпова, Т.В. Управленческий учет/Т.В. Карпова. - 2-е изд. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. - 351 с.
4. Керимов, В.Э. Управленческий учет/ В.Э. Керимов. - 2-е изд.- М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2003.-416 с.
5. Керимов, В.Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации: учебник. / В.Э Керимов. - 3-е изд. - М.: ИТК «Дашков и Ко», 2007. - 460 с.
6. Мишин, Ю.Я. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: монография / Ю.Я. Мишин. - М.: Дело и Сервис, 2002. - 176 с.
7. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: учебник /А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова; под ред. А.Д. Шеремета. - 3-е изд. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. - 344 с.