

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**УДК 657:664.68  
Е 42**

**ЕЗЕРСКАЯ ТАТЬЯНА АЛЕКСАНДРОВНА**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЬ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ  
В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ИХ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ НА  
ПРЕДПРИЯТИЯХ ХЛЕБОПЕЧЕНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ**  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Минск 2001

Гомельском кооперативном институте Белкоопсоюза

Научный руководитель доктор экономических наук,  
профессор Ермолович Л.Л., БГЭУ,  
кафедра бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в промышленности

Официальные оппоненты доктор экономических наук,  
профессор Кравченко Л.И., БГЭУ,  
кафедра бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в торговле

кандидат экономических наук,  
доцент Мисуню А.А., Управление  
инвестиций, денежно-кредитной  
политики и ценных бумаг Аппарата  
Совета Министров Республики  
Беларусь

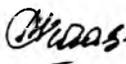
Оппонирующая организация Белорусская государственная  
сельскохозяйственная академия  
(г. Горки)

Защита состоится 23 ноября 2001 г. в 14-30 на заседании совета по  
защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном  
экономическом университете по адресу: 220070, г. Минск, Партизанский  
проспект, 26, зал заседаний совета (ауд. 205), тел. 249-51-07.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского  
государственного экономического университета

Автореферат разослан 22 октября 2001г.

Ученый секретарь  
совета по защите диссертаций



А.П. Михалкевич

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертации.** В современных условиях хозяйствования важной и актуальной является проблема совершенствования системы управления производственными затратами на предприятии на основе использования единых принципов их планирования, учета, контроля и анализа. Особое значение приобретают вопросы снижения материальных затрат, удельный вес которых в себестоимости продукции хлебопекарной отрасли составляет более 80 %.

Повышение эффективности производства возможно на основе дальнейшей интенсификации использования материальных, топливных и энергетических ресурсов. Уменьшение материальных затрат на производство продукции ведет к снижению ее себестоимости, росту прибыли и рентабельности производства.

В этой связи все больше возрастает значимость учета и контроля в системе управления производственными затратами и себестоимостью продукции на предприятии. Управленческий персонал производственного предприятия должен иметь полные и достоверные данные об уровне и структуре материальных затрат, их динамике и факторах, оказавших влияние на их формирование. Без такой информации невозможно определить конечные результаты хозяйственной деятельности, спрогнозировать цены с учетом конъюнктуры рынка, обеспечить конкурентоспособность продукции.

Эффективное управление производственными затратами и себестоимостью продукции требует повышения оперативности получения учетной информации, так как от своевременного принятия управленческих решений зависят конечные результаты работы предприятия. Существующие методики и организация бухгалтерского учета и контроля в хлебопекарной промышленности практически не способствуют принятию эффективных управленческих решений по устранению воздействия факторов (причин), отрицательно влияющих на экономические показатели. Действующая система учета и контроля материальных затрат не позволяет эффективно управлять процессом формирования себестоимости. Недостаточно используются средства автоматизированной обработки учетной информации. Проведенное исследование показало, что своевременное получение необходимой для управления информации возможно на основе организации оперативного учета и контроля материальных затрат.

Проблемы учета и контроля материальных затрат исследовались во многих работах отечественных и зарубежных авторов, результаты которых сохраняют свою научную и практическую значимость до настоящего времени, в частности Алборова Р.А., Андерсона Х., Баканова М.И., Балдиновой А.И., Басманова И.А., Безруких П.С., Белого И.Н., Белухи Н.Т., Додонова А.А., Друри К., Ермолович Л.Л., Жебрака М.Х., Ивашкевича В.Б., Ковалева В.В., Колдуэлла Д., Ладутько Н.И., Либермана А.В., Маргулиса А.Ш., Мизиковского Е.А., Михалкевича А.П., Нидлза Б., Николаевой С.А., Паляя В.Ф., Папковской П.Я., По-

клада И.И., Соколова Я.В., Стражева В.И., Ткача В.И., Тишкова И.Е., Трусова Д.А., Чумаченко Н.Г., Шеремета А.Д.

Вопросы учета и контроля материальных ресурсов в хлебопечении рассматривались в работах Гусликовой Т.И., Гуцайлюка З.В., Панкова Д.А., Сопко В.В., Хозяевой С.Г., Чечеты А.П., Шевлюкова А.П., Эльпинера З.Г. и других авторов. Не умаляя важности проделанной работы как отечественными, так и зарубежными учеными, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля в системе управления материальными затратами и себестоимостью на предприятиях хлебопечения.

Актуальность проблемы и недостаточная ее разработанность в экономической литературе и отраслевых нормативных документах определили выбор темы и основные направления исследования.

**Связь работы с крупными научными программами, темами.** Диссертационная работа является самостоятельным, целостным, законченным научным исследованием. Она выполнена в соответствии с темой научно-исследовательской работы кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Гомельского кооперативного института Белкоопсоюза ГР № 20001083 «Рационализация нормирования, планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг на производственных предприятиях потребительской кооперации на основе персональных ЭВМ» (2000-2001 гг.).

По результатам проведенного исследования разработаны рекомендации по совершенствованию системы оперативного учета и контроля материальных затрат, которые представлены Министерству экономики Республики Беларусь и Белкоопсоюзу для апробации и практического применения и используются на предприятиях отрасли хлебопечения.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является научное обоснование и разработка методик и практических рекомендаций по развитию и совершенствованию бухгалтерского учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения, направленных на повышение эффективности использования экономического потенциала, достижение наилучших результатов при наименьших затратах труда и средств.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

— исследование и обобщение теории и практики формирования материальных затрат на предприятиях хлебопекарной промышленности в Республике Беларусь, Российской Федерации, в странах с развитой рыночной экономикой с целью обоснования состава и структуры затрат для достоверного определения их величины при формировании экономического элемента «материальные затраты», а также статей «основные материалы» и «вспомогательные материалы» в себестоимости продукции в их взаимосвязи и взаимообусловленности;

— теоретическое обоснование экономической сущности понятий «материальные затраты» и «материальные ресурсы» как объектов бухгалтерского учета

и контроля;

— изучение классификации материальных затрат в соответствии с нормативными документами Республики Беларусь, Российской Федерации, стран с развитой рыночной экономикой в целях научного обоснования их состава для формирования себестоимости продукции;

— исследование действующих методик и организации бухгалтерского учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопекарной промышленности с целью выявления и устранения обнаруженных недостатков и разработки рекомендаций по их совершенствованию;

— исследование действующей методики оценки материальных ресурсов, используемых в производстве, с целью усовершенствования процесса формирования фактической себестоимости продукции хлебопечения;

— изучение действующей методики учета отходов производства и обоснование основных направлений ее совершенствования в хлебопекарной отрасли;

— разработка методик и организации предварительного, текущего и последующего контроля материальных затрат в системе управления формированием себестоимостью продукции на предприятиях хлебопечения.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования являются системы бухгалтерского учета и контроля материальных затрат предприятий хлебопечения и специфические технико-экономические факторы их формирования при производстве хлеба и хлебобулочных изделий, которые влияют на методику и организацию учета и контроля этой продукции. Информационной базой исследования послужили специальная экономическая литература, нормативные акты Правительства Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства промышленности Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, Белкоопсоюза, собственные разработки по совершенствованию системы бухгалтерского учета и контроля материальных затрат в хлебопекарной промышленности.

Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты развития и совершенствования организации и методик учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения в условиях становления рыночных отношений.

**Методология и методы проведенного исследования.** Теоретической и методологической основой проведенных исследований являются труды отечественных и зарубежных экономистов, действующее законодательство по исследуемой проблеме, материалы научно-практических конференций и периодической печати, а также постановления Правительства Республики Беларусь по экономическим вопросам.

В процессе исследования применялись общенаучные методы исследования, такие как: анализ и синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, сис-

темный подход, методы и приемы бухгалтерского учета, контроля, экономического анализа.

**Научная новизна и значимость полученных результатов.** Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по развитию методик организации учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопекарной промышленности, направленных на снижение себестоимости продукции.

К числу наиболее значимых результатов, имеющих научную новизну, относятся следующие:

- на основе изучения отечественного и зарубежного опыта учета и контроля материальных затрат разработаны новые концептуальные подходы к понятию «материальные затраты», позволившие обосновать их экономическое содержание как суммарную стоимость потребленных сырьевых, материальных, топливных и энергетических ресурсов;
- на основе общепринятых отечественных и зарубежных подходов разработана классификационная модель материальных затрат, исходя из их участия в процессе производства продукции (работ, услуг), что дает возможность обосновать составные их слагаемые и более достоверно сформировать величину элемента «материальные затраты» в затратах на производство и реализацию продукции;
- впервые разработаны усовершенствованные бухгалтерские документы по нормированию и учету материальных затрат в хлебопечении с использованием пакета MICROSOFT EXCEL, обеспечивающие не только достоверность учетной информации, но и сокращение трудовых затрат по планированию и учету затрат на производство;
- теоретически и практически обоснованы новая методика синтетического и аналитического производственного учета материальных затрат, заключающаяся в разработке к счетам 10 «Материалы» и 20 «Основное производство» субсчетов исходя из разработанной классификации затрат, а также методика учета отходов производства с использованием специального счета и субсчета, что повысит качество учетно-аналитической информации;
- наряду с существующей методикой и организацией бухгалтерского учета и контроля отклонений от цен на сырье и материалы впервые разработана методика организации учета и контроля отклонений от норм с использованием субсчета 1 «Отклонение от норм» к счету 16 «Отклонение в стоимости материалов», позволяющая улучшить контроль за отклонениями, возникающими в процессе производства, а также повысить эффективность управления формированием себестоимости продукции хлебопечения;
- в целях улучшения организации последующего контроля за материальными затратами разработана новая форма плана-задания и методика проведения их контроля, что дает возможность повысить эффективность деятельности контрольно-ревизионного аппарата.

**Практическая значимость полученных результатов.** Практическое применение разработанных в диссертации предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля материальных затрат позволит повысить качество и оперативность учетной и другой экономической информации и за счет этого повысить эффективность управления себестоимостью на предприятиях хлебопекарной промышленности.

Основные результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику учетно-контрольной работы на предприятиях Гомельского и Гродненского облпотребсоюзов.

**Экономическая и социальная значимость полученных результатов.** Научные разработки по совершенствованию учета и контроля материальных затрат могут быть использованы в практической деятельности предприятий хлебопечения Республики Беларусь и при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету, контролю и отчетности. Предложения по классификации и систематизации составных компонентов элемента «материальные затраты» позволят четко раскрыть и отразить его экономическую сущность, что в совокупности с применением рекомендованных методик учета и контроля материальных затрат приведет к исчислению точной и реальной их величины, а также позволит выявить резервы их оптимизации.

Социальная значимость результатов данного исследования выражается в том, что их внедрение в практику хозяйствования предприятий хлебопечения позволит решить задачу обеспечения населения более дешевыми и высококачественными хлебобулочными изделиями.

#### **Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

— разработанный новый концептуальный подход к обоснованию экономического содержания понятия «материальные затраты», который позволил научно обосновать их как суммарную стоимость потребленных сырьевых, материальных, топливных и энергетических ресурсов, что дает возможность обоснованно сформировать величину материальных затрат в системе бухгалтерского учета и отчетности;

— классификационная модель материальных затрат исходя из участия в процессе производства продукции (работ, услуг), что позволит обосновать составные их слагаемые и более достоверно сформировать величину элемента «материальные затраты» в затратах на производство и реализацию продукции;

— разработанные усовершенствованные бухгалтерские документы по нормированию и учету материальных затрат с использованием пакета MICROSOFT EXCEL, обеспечивающие не только достоверность их учета, но и сокращение трудовых затрат по планированию, учету и контролю затрат на производство;

— разработанные методики синтетического и аналитического производственного учета материальных затрат, заключающиеся в разработке к счетам 10 «Материалы» и 20 «Основное производство» субсчетов, в соответствии с разработанной их классификацией при формировании элемента «материальные за-

траты» на производство хлебобулочных изделий, что повысит достоверность исчисления материальных затрат по всем их слагаемым, составляющим свыше 80 % в себестоимости продукции;

— методику организации учета и контроля за отклонениями от норм материальных затрат, возникающими в процессе производства продукции с использованием субсчета 1 «Отклонение от норм» к счету 16 «Отклонение в стоимости материалов», позволяющую улучшить контроль и управление формированием себестоимости продукции хлебопечения.

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения, содержащим основные направления их развития и совершенствования.

**Апробация результатов диссертации.** Основные положения диссертации докладывались на научно-методических конференциях: «Экономика и право переходного периода» (Гродно, Гродненский филиал НИСЗ, 2000 г.), «Проблемы экономико-социальных преобразований на рубеже тысячелетий» (Гомель, ГКИ, 2000 г.), «Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков» (Минск, БГЭУ, 2000 г.), «Организационно-экономические проблемы формирования и развития социальной инфраструктуры села в условиях перехода к рынку» (Бобруйск, Бобруйский филиал БГЭУ, 2000 г.), «Проблемы финансирования и кредитования экономики на рубеже XXI века» (Гомель, ГГУ, 2000 г.). Результаты проведенного исследования используются Министерством экономики Республики Беларусь и Белкоопсоюзом при разработке инструктивных положений по бухгалтерскому учету и контролю материальных затрат, а также в учебном процессе при подготовке специалистов высшей квалификации экономического профиля в Гомельском кооперативном институте Белкоопсоюза при изучении учебного курса «Бухгалтерский учет на производственных предприятиях потребительской кооперации».

**Опубликованность результатов.** Основные положения работы опубликованы в восьми статьях в научно-практических журналах и одной практическом журнале, пяти тезисах докладов на научных конференциях. Общий объем опубликованных материалов – 75 страниц.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников. Работа содержит 181 страницу, в том числе 21 таблицу, 18 рисунков на 35 страницах, а также 31 приложение на 38 страницах. Список использованных литературных источников включает 175 наименований.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**В первой главе «Экономическое содержание материальных затрат как объекта бухгалтерского учета и контроля»** на основе изучения специальной литературы, нормативных документов Республики Беларусь, Россий-

ской Федерации и стран с развитой рыночной экономикой раскрыты вопросы формирования материальных затрат и их экономическое содержание, всесторонне рассмотрены различные точки зрения по определению понятия «материальные затраты», теоретически обосновано его экономическое содержание. В отличие от имеющихся точек зрения и «Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», понятие «материальные затраты» автором трактуется как суммарная стоимость потребленных в производстве сырьевых, материальных, топливных и энергетических ресурсов.

Изучение литературных источников и нормативно-правовых актов по вопросам формирования экономического элемента «материальные затраты» с точки зрения теории и практики позволяет констатировать, что на сегодняшний день отсутствует единое понятие и методика определения его составляющих. Это требует в каждом конкретном случае уточнения состава элемента «материальные затраты».

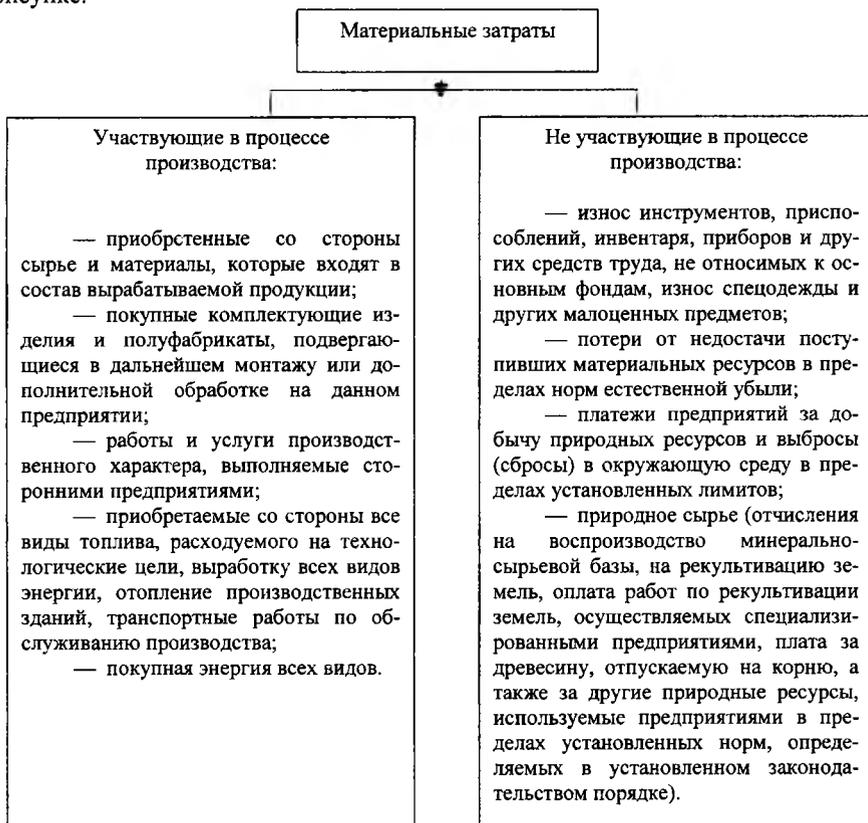
В настоящее время в соответствии с «Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» наряду с прямыми переменными и условно-постоянными материальными затратами в состав элемента «материальные затраты» включаются платежи предприятий за допустимые (в пределах установленных лимитов) выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду, платежи за землю. На основе изучения отечественных и зарубежных литературных источников предложено выделить в составе элементов затрат отдельный элемент «Финансовые расходы» и включить в его состав указанные платежи.

Учитывая опыт стран с развитой рыночной экономикой и неоднозначность трактовки экономического содержания понятия «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», рекомендовано исключить стоимость использованных малоценных и быстроизнашивающихся предметов, предметов проката и начисленный износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов из состава элемента «материальные затраты». Данные счетов 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» должны быть перенесены частично на счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы» и производственных затрат. В результате, элемент «материальные затраты» трансформируется так, чтобы в учете формировались однородные по своему составу материальные затраты.

Анализ составляющих элемента «материальные затраты» позволил определить классификационный признак, лежащий в основе формирования изучаемого экономического показателя. Данным признаком является отношение затрат к процессу производства.

Проведенное исследование позволило не только изучить состав материальных затрат, но и разработать их классификационную модель исходя из участия в процессе производства. Данная классификация позволит более достоверно сгруппировать затраты по элементу «материальные затраты». По нашему

мнению, затраты необходимо классифицировать на: материальные затраты, участвующие в производственном процессе, и материальные затраты, не участвующие в производственном процессе. Классификационная модель материальных затрат по отношению к участию в процессе производства представлена на рисунке.



Классификация материальных затрат по отношению к участию в производственном процессе

В данной главе рассматриваются особенности технологии и организации хлебопекарного производства, влияющие на методологию и методики учета и контроля материальных затрат.

Исследование проблемы классификации материальных ресурсов по их функциональной роли, выполняемой в производственном процессе на предприятиях хлебопечения, показало отсутствие единого мнения по данному вопросу. Считаем, что отнесение к дополнительным (прочим, вспомогательным) материалам воды, соли, дрожжей, масла растительного и животного, сахара и т.д.

необоснованно, так как наравне с мукой они входят в рецептуру и являются необходимым компонентом приготовления хлебобулочных изделий. Кроме того, в современных условиях стоимостная оценка данных материалов нередко в несколько раз превышает стоимость муки. Их также следует считать основными материалами. Что же касается топлива, тары и тарных материалов, запасных частей, используемых на предприятиях хлебопечения, то их необходимо относить к вспомогательным материалам, поскольку они не имеют отношения к вещественному составу произведенной продукции.

**Во второй главе «Развитие бухгалтерского учета материальных затрат в системе управления их эффективностью на предприятиях хлебопечения»** рассматриваются методические подходы и принципы, направленные на совершенствование организации и методики калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях Республики Беларусь, развитие системы бухгалтерского учета материальных затрат, улучшение организации документооборота на предприятиях отрасли с учетом критического изучения и оценки теории и практики отечественного бухгалтерского учета, международных принципов и стандартов учета и отчетности.

Существующая методика аналитического учета производственных операций на промышленных предприятиях, находящая свое изначальное отражение в отчетах о работе смен, не позволяет организовать систему оперативного управления материальными затратами на производство продукции хлебопечения. Основным недостатком рассматриваемого документа является то, что в нем отсутствует раздел, в котором отражается учет движения муки, соли, дрожжей, сахара и других основных материалов, топлива и тары в стоимостном выражении. Данное обстоятельство затрудняет ведение синтетического учета материальных затрат в производстве, увеличивает документооборот.

В используемой в хлебопечении ведомости расхода муки и выхода хлебобулочных изделий не контролируются данные о соблюдении норм расхода муки (экономия или перерасход) в целом за месяц. Такая информация необходима для организации действенного оперативного контроля за использованием муки каждой производственной бригадой и принятия мер по предупреждению фактов ее перерасхода, установлению причин, виновных лиц и мест их возникновения.

Кроме того, на предприятиях потребительской кооперации отсутствует регистр натурально-стоимостного учета затрат таких основных материалов, как дрожжи, сахар, соль и т.д. Для устранения этого недостатка в диссертации разработана сводная накопительная ведомость расхода материалов и топлива. Внесены также изменения в сводки отклонений от норм расхода муки и других основных материалов, так как существующий документ предусматривает выявление отклонений от норм только в натуральных измерителях, а при нормативном методе учета затрат и калькулирования себестоимости отклонения от норм должны определяться как по количеству, так и по сумме.

Предложения по совершенствованию документального оформления и учета затрат и результатов производственного процесса на хлебопекарных предприятиях позволяют осуществлять действенный ежедневный контроль за фактическим выходом хлебобулочных изделий, а также производственными отходами и потерями.

Нами разработана автоматизированная система ведения аналитического учета материальных затрат на базе пакета MICROSOFT EXCEL. Основным ее достоинством является автоматическое составление первичных документов и регистров аналитического учета, в том числе и в условиях использования на предприятиях отрасли нормативного метода учета затрат на производство продукции.

Разработана и предложена система обработки информации об остатках и движении материальных запасов с применением персональных ЭВМ. В многоуровневой информационной системе балансовых счетов по учету материальных затрат предлагается предусмотреть данные по каждой позиции учетной номенклатуры: материалы, находящиеся под особым контролем по сроку их пребывания в данной учетной группе; остродефицитные материалы; материалы регулярного использования; дорогостоящие материалы; материалы, редко применяемые в хозяйственной деятельности, но необходимые в качестве запасов; материалы, имеющие ускоренную оборачиваемость; материалы, имеющие замедленную оборачиваемость. Основным достоинством разработанной сквозной системы кодирования является то, что информация вводится один раз, после чего становится доступной в любом модуле системы, где это необходимо.

Проведенное исследование показало, что методика синтетического учета материальных затрат на предприятиях хлебопечения не обеспечивает достоверного отражения всей их величины. С учетом особенностей хлебопекарного производства нами разработана система учета затрат на субсчетах, открываемых к счетам 10 «Материалы» и 20 «Основное производство». Для аналитического учета материальных затрат по предложенной номенклатуре субсчетов рекомендовано использовать разработочную ведомость по учету материальных затрат.

Критическое изучение отечественных и зарубежных литературных источников, передовой учетно-аналитической практики позволило разработать рекомендации по совершенствованию учета материальных затрат. Для учета затрат по элементу «материальные затраты» предлагается ввести в систему счетов счет «Материальные затраты». Для систематизации слагаемых компонентов материальных затрат рекомендовано к счету «Материальные затраты» открыть субсчета: 1 «Сырье и материалы», 2 «Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты», 3 «Топливо и электроэнергия», что позволит более достоверно исчислять себестоимость единицы продукции и элемент «материальные затраты». Достоверная информация об элементе «материальные затраты» необходима для отражения в системе национальных счетов счета «Производство», на котором материальные затраты отражаются как промежуточное потребление. Это

дает возможность определить валовую добавленную стоимость как сальдо по счету «Производство» путем их вычитания из стоимости валового выпуска продукции промежуточного потребления. Рекомендуемая методика учета позволит увеличить достоверность исчисления макроэкономических показателей на уровне министерств, ведомств, отраслей и всего народного хозяйства, а также адаптировать данные бухгалтерского учета отечественных предприятий к требованиям международных стандартов по финансовой отчетности, что особенно актуально в условиях нарастающей тенденции внедрения в национальную систему учета принципов и требований международных стандартов.

Не менее значимой проблемой является методика оценки материальных затрат, так как от нее зависит себестоимость продукции и финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятия. Трудность, постоянно возникающая в учете материалов при их отпуске, заключается в определении цены, по которой они списываются в производство, когда материалы одного и того же вида были закуплены по разным ценам. Исследование действующей методики оценки показало, что предприятия хлебопечения оценивают использованные материалы по фактической средневзвешенной себестоимости. Проведенный анализ влияния различных методов оценки материальных затрат на финансовый результат предприятия показал преимущество варианта оценки материалов методом ЛИФО, так как в условиях инфляции только он позволяет создать резерв средств для дальнейшей бесперебойной работы предприятия.

В диссертации обоснованы основные направления совершенствования синтетического и аналитического учета производственных отходов. В частности, разработана система документооборота по движению отходов производства с момента их образования до момента использования, позволяющая более эффективно выявлять, изучать и предупреждать технологические потери в хлебопекарном производстве. Проанализировав существующую методику учета производственных отходов, в работе был сделан вывод, что отсутствие отдельного счета для их учета не содействует минимизации отходов. Нами предлагается открытие отдельного синтетического счета 17 «Отходы производства», аналогичного по своим классификационным признакам счету 10 «Материалы», с двумя субсчетами: 1 «Отходы производства», 2 «Отходы потребления». Применение данного счета повысит оперативность, наглядность и действенность учетной информации, улучшит контроль за образованием и использованием отходов.

**В третьей главе «Совершенствование контроля за материальными затратами на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь»** исследуются проблемы теории и практики предварительного, текущего и последующего контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь.

На основе изучения специальной литературы, нормативных документов Республики Беларусь и Российской Федерации обосновано отличие функций

бухгалтерского учета и контроля в системе управления материальными затратами.

Для осуществления оперативного управления материальными затратами в любой отрасли промышленности и особенно на предприятиях со сложной технологией производства, к которым относится хлебопечение, необходима соответствующая методика ежедневного контроля фактического расхода материалов и отклонений от норм по всем переделам технологического процесса, позволяющая выявлять и измерять влияние на эти отклонения конкретных причин (факторов).

Решить эту проблему для хлебопекарной промышленности позволяют разработанные в диссертации методики предварительного и текущего контроля с помощью организации и функционирования на предприятиях отделов нормирования материальных и других затрат. Недостаток существующей системы нормирования затрат на предприятиях состоит в том, что разработкой норм занимаются многочисленные службы и отделы, их координация практически не налажена. Функции отдела нормирования заключаются в разработке, утверждении, пересмотре норм расхода материальных ресурсов, а также нормативов использования основных, оборотных и финансовых ресурсов, различного рода экономических нормативов длительного действия. Разработка и использование норм и нормативов позволит реально применять нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях хлебопечения.

В качестве одного из направлений развития и совершенствования контроля материальных затрат на хлебопекарных предприятиях предлагается новая методика нормирования таких основных материалов, как соль, масло растительное и животное, дрожжи, которая позволит избежать ошибок и неточностей при определении размера материальных затрат и усилит контроль за формированием себестоимости продукции хлебопечения.

Исследование действующей методики контроля за материальными затратами на предприятиях хлебопечения показало, что на предприятиях ведется лишь количественный учет отклонений от норм и отсутствует их стоимостной учет по видам материалов и выпускаемой продукции. Нами разработаны рекомендации по учету отклонений от норм в натуральном и в стоимостном выражении. Предлагается в развитие счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» открыть субсчет 1 «Отклонения от норм расхода» и субсчет 2 «Отклонения от цен» по видам выпускаемой в хлебопечении продукции.

Первичный учет отклонений от норм по количеству будет вестись в ведомостях расхода муки и выхода хлебобулочных изделий и в накопительных ведомостях расхода материалов и топлива. По истечении отчетного периода (месяца) данные об отклонениях от норм расхода основных материалов будут переноситься в сводки отклонений от норм расхода муки и других основных материалов, где они будут сгруппированы в разрезе причин и виновников отклонений.

Аналитический учет отклонений от норм в стоимостном выражении рекомендовано вести на предприятиях хлебопечения (кроме потребительской кооперации) в разработанной нами ведомости, а для хлебопекарных предприятий потребительской кооперации в книге ф. № К-39 в разрезе видов материалов. В конце месяца сумма отклонений от норм должна распределяться по каждому виду выпущенной продукции. Предложенная методика контроля позволит осовременить нормативный метод учета затрат на производство продукции, усилив его контрольные функции.

В диссертации обоснованы основные направления развития и совершенствования последующего контроля материальных затрат, разработана новая форма плана-задания и методика проведения контроля, что дает возможность повысить эффективность учетно-контрольной работы. Это позволит также обеспечить работников контрольно-ревизионного аппарата новой методикой контроля затрат, позволяющей оперативно выявлять и изучать отклонения в учете использования материальных ресурсов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование проблем бухгалтерского учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь в условиях становления рыночных отношений позволило сделать следующие основные выводы и предложения.

1. Изучение теории и практики формирования материальных затрат на предприятиях Республики Беларусь, Российской Федерации, стран с развитой рыночной экономикой и международных стандартов по финансовой отчетности позволило научно обосновать понятие «материальные затраты», как суммарную стоимость потребленных в производстве сырьевых, материальных, топливных и энергетических ресурсов, раскрыть их экономическое содержание, что необходимо для определения величины материальных затрат в себестоимости продукции [7, 14].

2. Анализ составляющих элемента «материальные затраты» позволил обосновать классификационный признак, лежащий в основе формирования изучаемого экономического показателя. Данным признаком является отношение материальных затрат к процессу производства. Проведенное исследование позволило глубоко изучить состав материальных затрат, в результате чего была разработана их экономически обоснованная классификация. Предложенная классификация дает возможность достоверно сгруппировать затраты по элементу «материальные затраты». Затраты предлагается классифицировать на: материальные затраты, участвующие в производственном процессе, и материальные затраты, не участвующие в производственном процессе. К участвующим в процессе производства материальным затратам предлагается относить: стоимость приобретенных со стороны и потребленных в процессе производства сырья и материалов; покуп-

ных комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке на данном предприятии; работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями; приобретаемого со стороны топлива, расходуемого на технологические цели, выработку энергии, отопление производственных зданий; расходы на приобретение покупной энергии. К материальным затратам, не участвующим в процессе производства следует относить: стоимость природного сырья; потерь от недостач поступивших материальных ценностей в пределах норм естественной убыли; износа инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов и других средств труда, не относимых к основным фондам, износа спецодежды и других малоценных предметов; платежей предприятий за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду.

Исследование проблемы классификации материальных ресурсов по их функциональной роли, выполняемой в производственном процессе на предприятиях хлебопечения, показало отсутствие единого мнения по данному вопросу. Отнесение к дополнительным (прочим, вспомогательным) материалам воды, соли, дрожжей, масла растительного и животного, сахара и т.д. необоснованно, так как наравне с мукой они входят в рецептуру и являются необходимым компонентом приготовления хлебобулочных изделий. Кроме того, в современных условиях стоимостная оценка данных материалов нередко в несколько раз превышает стоимость муки. Их следует считать прочими основными материалами. Что же касается топлива, тары и тарных материалов, запасных частей, то их необходимо относить к вспомогательным материалам, поскольку они не имеют отношения к вещественному составу произведенной продукции. Внедрение в практику предложенной классификации материальных затрат повысит информационное обеспечение бухгалтерского учета и экономического контроля данного показателя и будет способствовать мобилизации резервов снижения себестоимости продукции хлебобулочных изделий [3, 7, 13].

3. В диссертации исследована методика синтетического и аналитического учета материальных затрат и разработаны основные направления совершенствования документооборота по использованию материальных ресурсов в производстве. Изменены и предлагаются к внедрению ряд документов: отчет о работе смены, сводная накопительная ведомость расхода основных материалов и топлива, сводка отклонений от норм расхода муки и других основных материалов. Применение этих документов повысит качество учета и контроля материальных затрат и их роль в принятии обоснованных управленческих решений по формированию себестоимости продукции хлебопечения.

Проведенное исследование показало, что методика ведения синтетического и аналитического учета материальных затрат на предприятиях хлебопечения не обеспечивает достоверное отражение результатов хозяйственной деятельности предприятия. В связи с этим разработана система

учета с помощью субсчетов к счетам 10 «Материалы» и 20 «Основное производство». Для аналитического учета материальных затрат по предложенной в диссертации номенклатуре субсчетов для предприятий хлебопечения рекомендовано использовать разработочную ведомость по учету материальных затрат.

Разработана автоматизированная система ведения аналитического учета материальных затрат на базе пакета MICROSOFT EXCEL. Основным достоинством данной системы является автоматическое составление первичных документов и регистров аналитического учета, в том числе в условиях применения на предприятиях отрасли нормативного метода учета затрат на производство продукции [4, 11, 12].

4. Исследование ныне действующей методики оценки материальных ресурсов показало, что предприятия хлебопечения применяют в основном оценку израсходованных материалов по фактической средневзвешенной себестоимости. Проведенный анализ влияния различных методов оценки материальных затрат на финансовый результат предприятия показал преимущество варианта оценки материалов методом ЛИФО, так как в условиях инфляции только он позволяет создать резерв средств для дальнейшей бесперебойной работы предприятия [2, 8].

5. Актуальной проблемой эффективного управления материальными затратами является совершенствование документального оформления, оценки, учета и контроля за образованием и использованием отходов производства. В диссертации обоснованы основные направления совершенствования синтетического и аналитического учета производственных отходов. В частности, разработана система документооборота по движению отходов производства с момента их образования до момента использования, позволяющая более эффективно выявлять, изучать и предупреждать нерациональные потери при технологическом процессе в хлебопекарном производстве. По данным анализа существующей методики учета производственных отходов в работе обоснован вывод, что отсутствие отдельного счета для учета отходов не содействует их минимизации. Предлагается открытие отдельного синтетического счета 17 «Отходы производства», аналогичного по своим классификационным признакам счету 10 «Материалы». В развитие учета отходов к этому счету рекомендовано открыть два субсчета: 1 «Отходы производства», 2 «Отходы потребления». Введение данного счета и субсчетов повысит оперативность, наглядность и действенность учетной информации, улучшит контроль за образованием и использованием отходов [1, 5, 10].

6. Политика ресурсосбережения требует разработки нового подхода к организации и методике контроля за использованием материальных ресурсов. Исследование действующей методики контроля за материальными затратами на предприятиях хлебопечения показало, что на практике ведется лишь количественный учет отклонений от норм и отсутствует стоимостной учет

отклонений от норм в разрезе наименований материалов по видам выпускаемой продукции. Разработаны рекомендации по учету отклонений от норм в натуральном и в стоимостном выражении. Предлагается в развитие счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» открыть субсчет 1 «Отклонения от норм расхода» и субсчет 2 «Отклонения от цен» по видам выпускаемой в хлебопечении продукции.

Аналитический учет отклонений от норм в стоимостном выражении рекомендовано вести для предприятий хлебопечения государственной промышленности в разработанной диссертантом ведомости, а для хлебопекарных предприятий потребительской кооперации в книге ф. № К-39 — в разрезе видов материалов. Предложенная методика контроля позволит осовременить нормативный метод учета затрат на производство продукции, усилив его контрольные функции.

В диссертации разработаны основные направления развития и совершенствования последующего контроля материальных затрат, предложена новая форма плана-задания и методика проведения контроля, что дает возможность повысить эффективность учетно-контрольной работы, а также обеспечить работников контрольно-ревизионного аппарата новой методикой, позволяющей оперативно выявлять и изучать отклонения от норм расхода материалов [6, 9].

Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, позволяют повысить информационную емкость учета и отчетности, улучшить экономический контроль на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь. Все это в конечном итоге будет способствовать дальнейшему совершенствованию управления материальными ресурсами и эффективному их использованию на предприятиях хлебопекарной промышленности.

## **СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**

1. Езерская Т.А. Учет отходов производства на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь // Бухгалтерский учет и анализ. — 2000. — № 6. — С. 24-28.
2. Езерская Т.А. Совершенствование методики оценки материальных ресурсов на промышленных предприятиях Республики Беларусь // Бухгалтерский учет и анализ. — 2000. — № 8. — С. 28-31.
3. Езерская Т.А. Совершенствование состава и классификации материальных затрат // Вестник БГЭУ. — 2000. — № 5. — С. 47-51.
4. Езерская Т.А. Нормативный метод – основа организации учета и контроля материальных затрат на промышленных предприятиях Республики Беларусь // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 2. — С. 23-28.
5. Езерская Т.А. Совершенствование учета отходов производства // Вестник БГЭУ. — 2001. — № 1. — С. 45-51.

6. Езерская Т.А. Организация контроля материальных затрат как средство исправления ошибок на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь // Консультант бухгалтера. — 2001. — № 5. — С. 15-20.
7. Езерская Т.А. Особенности формирования материальных затрат в условиях применения нормативного метода на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 4. — С. 26-31.
8. Езерская Т.А. Проблемы оценки материальных затрат на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь и ее влияние на налоговые обязательства и финансовые результаты // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 8. — С. 8-14.
9. Езерская Т.А. Организация контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь: проблемы и решения // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 9. — С. 13-14.
10. Езерская Т.А. Проблемы классификации отходов производства // Экономика и право переходного периода: Тез. докл. IV межд. науч. – метод. конф., Гродно, 6-8 апреля 2000 г./ Гродненский филиал НИСЗ.— Гродно, 2000. — С. 115-116.
11. Езерская Т.А. Критерии выбора учетной политики при заготовке материальных ресурсов // Проблемы экономико-социальных преобразований на рубеже тысячелетий: Тез. докл. Респ. науч. конф., Гомель, 18-21 апреля 2000 г./ ГКИ. — Гомель, 2000. — С. 38-40.
12. Езерская Т.А. Некоторые вопросы учета материальных затрат на предприятиях хлебопечения // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: : Тез. докл. IV Международной конф., Минск, 20-21 апреля 2000 г./ БГЭУ. — Минск, 2000. — С. 39-40.
13. Езерская Т.А. Вопросы совершенствования классификации материальных затрат// Организационно-экономические проблемы формирования и развития социальной инфраструктуры села в условиях перехода к рынку: Тез. докл. IV межд. науч. конф., Бобруйск, 26-27 мая 2000 г./ Бобруйский филиал БГЭУ.— Бобруйск, 2000. — С. 144-145.
14. Езерская Т.А. Эффективное управление материальными затратами как фактор повышения рентабельности промышленного предприятия // Проблемы финансирования и кредитования экономики на рубеже XXI века: Тез. докл. Межд. науч.-практ. конф., Гомель, 21-22 декабря 2000 г./ ГГУ. — Гомель, 2000. — С. 111-112.

## РЭЗЮМЭ

*Язерская Таццяна Аляксандраўна*

**Бухгалтарскі ўлік і кантроль матэрыяльных выдаткаў у сістэме кіравання іх эфектыўнасцю на прадпрыемствах хлебапачэння Рэспублікі Беларусь**

**Ключавыя словы:** сабекошт, матэрыяльныя выдаткі, мука, вільготнасць, адходы, ацэнка, калькуляванне, бухгалтарскі ўлік, кіраўніцкі ўлік, справаздачнасць, папярэдні кантроль, аператыўны кантроль, бягучы кантроль, паслядоўны кантроль.

**Аб'ектам даследавання** з'яўляюцца сістэмы бухгалтарскага ўліку і кантролю матэрыяльных выдаткаў прадпрыемстваў хлебапачэння і спецыфічныя тэхніка-эканамічныя фактары іх фарміравання пры вытворчасці хлеба і хлебабулачных вырабаў, якія ўплываюць на методыку і арганізацыю ўліку і кантролю гэтай прадукцыі.

**Прадметам даследавання** з'яўляюцца тэарэтычныя і практычныя аспекты развіцця і ўдасканалвання арганізацыі і методык уліку і кантролю матэрыяльных выдаткаў на прадпрыемствах хлебапачэння ва ўмовах станаўлення рынкавых адносін.

**Мэтай даследавання** з'яўляецца навуковае абгрунтаванне і распрацоўка практычных рэкамендацый па развіцці і ўдасканалванні бухгалтарскага ўліку і кантролю матэрыяльных выдаткаў на прадпрыемствах хлебапачэння, накіраваных на паляпшэнне эфектыўнасці выкарыстання эканамічнага патэнцыялу.

**Метады даследавання:** агульнанавуковыя метады даследавання, аналіз, сінтэз, параўнанне, вывады па аналогіі, сістэмны падход, метады і прыемы бухгалтарскага ўліку, кантролю, эканамічнага аналізу.

**Навуковая навізна атрыманых вынікаў:** заключаецца ва ўдакладненні эканамічнага зместу і абгрунтаванні паняцця «матэрыяльныя выдаткі», распрацоўкі класіфікацыйнай мадэлі матэрыяльных выдаткаў; рэкамендацый па ўдасканалванні методык уліку матэрыяльных выдаткаў, ацэнкі, уліку і кантролю адходаў вытворчасці, папярэдняга, бягучага і паслядоўнага кантролю матэрыяльных выдаткаў.

**Ступень выкарыстання.** Вынікі праведзенага даследавання выкарыстоўваюцца Белкаапсаюзам пры распрацоўцы інструкцыйных палажэнняў па бухгалтарскім уліку і кантролю матэрыяльных выдаткаў, апрабаваны і ўжываюцца на практыцы пры вядзенні ўлікова-кантрольнай работы на прадпрыемствах Гомельскага і Гродненскага аблспажыўсаюзаў. Акрамя таго, вынікі дысертацыі выкарыстоўваюцца ў вучэбным працэсе пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі эканамічнага профілю ў Гомельскім кааператыўным інстытуце Белкаапсаюза.

**Сфера ўжывання** – ў практычнай дзейнасці спецыялістамі і кіраўнікамі прадпрыемстваў хлебапачэння Рэспублікі Беларусь і прадпрыемстваў іншых галін народнай гаспадаркі.

**РЕЗЮМЕ***Езерская Татьяна Александровна***Бухгалтерский учет и контроль материальных затрат в системе управления их эффективностью на предприятиях хлебопечения Республики Беларусь**

**Ключевые слова:** себестоимость, материальные затраты, мука, влажность, отходы, оценка, калькуляция, бухгалтерский учет, управленческий учет, отчетность, предварительный контроль, оперативный контроль, текущий контроль, последующий контроль.

**Объектом исследования** являются системы бухгалтерского учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения и специфические технико-экономические факторы их формирования при производстве хлеба и хлебобулочных изделий, которые влияют на методику и организацию учета и контроля этой продукции.

**Предметом исследования** являются теоретические и практические аспекты развития и совершенствования организации и методик учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения в условиях становления рыночных отношений.

**Целью исследования** является научное обоснование и разработка практических рекомендаций по развитию и совершенствованию бухгалтерского учета и контроля материальных затрат на предприятиях хлебопечения, направленных на повышение эффективности использования экономического потенциала.

**Методы проведенного исследования:** общенаучные методы исследования, анализ, синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход, методы и приемы бухгалтерского учета, контроля, экономического анализа.

**Научная новизна полученных результатов** заключается в уточнении экономического содержания понятия «материальные затраты»; разработке их классификационной модели, рекомендаций по совершенствованию методик учета и контроля материальных затрат; совершенствовании методики оценки, учета и контроля отходов производства; усовершенствовании методик предварительного, текущего и последующего контроля материальных затрат.

**Степень использования.** Результаты проведенного исследования используются Белкоопсоюзом при разработке инструктивных положений по бухгалтерскому учету и контролю материальных затрат, апробированы и внедрены в практику учетно-контрольной работы на предприятиях Гомельского и Гродненского облпотребсоюзов. Кроме того, результаты диссертационной работы используются в учебном процессе при подготовке специалистов высшей квалификации экономического профиля в Гомельском кооперативном институте Белкоопсоюза.

**Область применения** – в практической деятельности специалистами и руководителями предприятий хлебопечения Республики Беларусь и предприятий других отраслей народного хозяйства.

## SUMMARY

*Yezerkaya Tatyana Alexandrovna*  
**Accounting and control of material costs in the system  
of managing their efficiency at the bakery enterprises  
of the Republic of Belarus**

**Key words:** cost, material costs, flour, humidity, waste, estimation, calculation, accounting, managerial accounting, accounts, initial control, operational control, current control, subsequent control.

**The object of investigation** is the system of accounting and material costs control at baking enterprises and specific technical and economic factors of their forming in bread and bakery production which affect the methods and organization of accounting and control of these products.

**The subject of investigation** is theoretical and practical aspects of developing and improving organization and methods of accounting and control of material costs at bakery enterprises in the forming of market relations.

**The aim of investigation** is scientific basis and working out of practical recommendations for developing and improving accounting and control of material costs at bakery enterprises aimed at increasing the efficiency of using economic potential.

**Methods of investigation:** general investigation methods, analysis, synthesis, comparison, conclusion by analogy, system approach, methods of accounting, control and economic analysis.

**The scientific novelty of the results obtained** consists in specification of economic contents of the concept «material costs»; working out their classificational model, recommendations for perfecting methods of accounting and control of material costs, methods of evaluation, accounting and control of material costs, methods of initial, current and subsequent control of material costs.

**The degree of application.** The results of the investigation are used by Belcoopsoyuz while developing instructions on accounting and control of material costs. They have been approbated and introduced into accounting and control at Gomel and Grodno regional consumer cooperatives enterprises. Also, the results of investigation are used in training high qualified specialists of economic profile at the Gomel Co-operative Institute of Belcoopsoyuz.

**The field of application** is in practical activities of specialists and executives of bakery enterprises of the Republic of Belarus and enterprises of other branches of national economy.



Подписано в печать 19.10.2001 г. Формат 60x84/16  
Бумага тип №1. Гарнитура Таймс.  
Усл. печ. л. 1,4. Тираж 100 экз. Заказ № 1076

Гомельский кооперативный институт  
Лицензия ЛВ № 112 от 30.12.97.  
220070, г. Гомель, просп. Октября, 50

Отпечатано на “Ризографе” ГКИ  
220070, г. Гомель, просп. Октября, 50