

БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

УДК 657.1

ЯКУБЕНКО ГАЛИНА АЛЕКСАНДРОВНА

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ
ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Минск 2000

Работа выполнена в Гомельском кооперативном институте

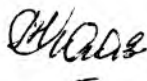
- Научный руководитель - кандидат экономических наук,
доцент Шевлюков А.П.
- Официальные оппоненты - доктор экономических наук,
доцент Панков Д.А.
- кандидат экономических наук,
доцент Мисуно А.А.
- Оппонирующая организация - Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия

Защита состоится 24 ноября 2000 г. в 14³⁰ 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 (205 ауд.), тел.: 249-91-70.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета.

Автореферат разослан 24 октября 2000 г.

Ученый секретарь совета
по защите диссертаций



А.П.Миха

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Бухгалтерский учет составляет основу информационной системы управления, от совершенствования которой во многом зависит эффективность экономики в условиях рыночных отношений и ее органическая интеграция в систему внешнеэкономических связей. Необходимость системного реформирования бухгалтерского учета на микроуровне обусловлена причинами как методологического характера, так и его прикладными аспектами: расширением круга учитываемых объектов, приданием гибкости в применении существующих и введении новых методик учета, изменением роли бухгалтера в управлении хозяйственными процессами субъекта хозяйствования.

Расширение внешнеэкономической деятельности субъектов хозяйствования, привлечение иностранных инвестиций стало предпосылкой для интеграции отечественной теории и практики учета в международную систему, изучения вопроса о целесообразности разделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий и повышения роли последнего в оперативном и стратегическом управлении предприятием.

Необходимость внедрения на предприятии управленческого учета обусловлена объективными экономическими условиями: расширением конъюнктуры рынка, повышением требований к качеству принимаемых управленческих решений. В связи с этим возникла потребность проведения исследований сущности и содержания управленческого учета, его теоретических основ, методик и форм организации на промышленных предприятиях.

Теоретической предпосылкой для исследования этой проблемы послужили научные разработки по экономике, бухгалтерскому учету и финансовому анализу, изданные в странах с развитой рыночной экономикой. Они позволили отечественным и российским экономистам провести адаптацию зарубежных методик управленческого учета к условиям зарождающейся рыночной экономики. Наиболее значимый вклад в развитие теории, методологии и методик управленческого учета внесли Роберт Н. Антони, Х. Андерсон, К. Друри, Д. Колдуэлл, Б. Нидлз, Д. Рис, Р. Смит, Чарльз У. Уолтер, Ч. Хорнгрен, Р. Энтони, А. Яругова, А. Ф. Аксененко, А. П. Зудилин, Т. П. Карпова, В. В. Ковалев, И. С. Мацкевичюс, С. С. Сатубалдин, Я. В. Соколов, С. А. Стуков, В. И. Ткач, Н. Г. Чумаченко и другие авторы.

Среди отечественных научных исследований в этом направлении интерес представляют труды белорусских ученых А. П. Михалкевича, Д. А. Панкова, Н. А. Русак, Г. В. Савицкой, А. П. Шевлюкова и др.

Вместе с тем, многие научные разработки по проблемам внедрения и функционирования управленческого учета, опубликованные в последние годы в отечественной и российской литературе, носят преимущественно теоретический характер, поскольку на современном этапе еще не сформировалась нормативная база, позволяющая провести расчет многих аналитических показателей. Это связано, в первую очередь, с переходным этапом становления экономики,

когда атрибуты рыночной системы только начинают формироваться. Как следствие этого в стадии развития, применительно к рыночным условиям хозяйствования, находятся методология, методика и организация бухгалтерского учета. На предприятиях отсутствует аналитическая информация динамического характера, необходимая для оценки организации производства и сбыта продуктов труда по критериям получения максимального маржинального дохода, периодичности обновления продукции и технологии и другим аспектам деятельности предприятия.

Решение теоретических, методических и практических вопросов организации и функционирования управленческого учета является актуальным и для консервных предприятий потребительской кооперации Республики Беларусь. Переход к рыночным отношениям противоречиво сказался на финансовых результатах их деятельности. С одной стороны, стремительно возросли объемы и темпы прироста стоимостных показателей вследствие инфляционных процессов. С другой стороны, анализ выпуска продукции в сопоставимых ценах и в натуральных показателях свидетельствует о реальном снижении объемов ее производства и реализации. Организация управленческого учета является одной из основных предпосылок эффективного функционирования консервных предприятий, повышения конкурентоспособности их продукции, замедления темпов инфляции в экономике. Возросшая значимость управленческого учета, недостаточное его изучение в экономической литературе обусловили выбор темы диссертационного исследования, предопределили его основные цели и задачи.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертация выполнялась во взаимосвязи с научно-исследовательской работой № ГР 1998667 "Разработка методики финансового менеджмента и управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации" (1996-1998 гг.) и научно-исследовательской работой № 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 г., I этап) кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Гомельского кооперативного института, в выполнение которых автор внес свой определенный вклад.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является исследование предметной и содержательной областей управленческого учета, разработка, совершенствование и адаптация его организации и методик на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации.

Целевая направленность работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- теоретически обосновать экономическую сущность управленческого учета, его экономическую природу и роль в рыночной экономике; разработать функциональную модель управленческого учета субъекта хозяйствования;

- обосновать рекомендации по группировке производственных затрат и совершенствованию номенклатуры статей их аналитического учета на производство продукции для предприятий исследуемой отрасли;

- внести рекомендации по совершенствованию документального оформления использования материальных и трудовых ресурсов с целью формирования оперативной учетно-аналитической информации в управленческом учете;

- разработать модель организации управленческого учета исходя из особенностей хозяйствования плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации и опыта зарубежных стран;

- усовершенствовать методику анализа соотношения объема производства (реализации), затрат и прибыли для научного обоснования управленческих решений;

- обосновать предложения по организации учета и контроля затрат по центрам ответственности и калькулирования себестоимости продукции по системе "директ-костинг" с учетом особенностей плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются теоретические и практические вопросы формирования, накопления и обработки информации о производственно-хозяйственной деятельности плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации Республики Беларусь.

Предметом исследования являются методики учета, контроля и анализа затрат и доходов, а также организация формирования информации для принятия управленческих решений в сфере производства.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные акты и постановления Правительства Республики Беларусь, Министерства финансов, Министерства экономики, Министерства статистики и анализа, научные труды, монографии и научные статьи отечественных и зарубежных экономистов в области управления, бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа, а также другая специальная литература. Информационной базой исследования явились опубликованные статистические данные, информация статистической и бухгалтерской отчетности, а также материалы, полученные в результате проведенного автором единовременного обследования предприятий плодоовощного производства потребительской кооперации.

В процессе исследования применялись общенаучные методы познания: анализ и синтез, метод системного подхода к изучаемому объекту, наблюдения, сопоставления, обследования, обобщения теоретического и практического материала, абстракции и др.

Научная новизна и значимость полученных результатов. Наиболее важными результатами исследования, содержащими новизну, являются следующие:

- разработана и научно обоснована современная концепция управленческого учета, суть которой заключается в моделировании основных его функций,

конкретизации предмета и объектов, уточнении сущности и задач в системе оперативного и текущего управления на предприятиях;

- обоснованы и рекомендованы к использованию новые подходы к группировке производственных затрат в системе управленческого учета; предложена приемлемая для исследуемой отрасли номенклатура статей затрат, суть которой состоит в разукрупнении ряда комплексных статей и выделении в самостоятельные позиции калькуляции отдельных видов затрат в целях экономически обоснованного исчисления себестоимости, подбора рациональных баз для распределения косвенных расходов;

- разработана система сбора и обработки оперативной учетно-аналитической информации о затратах на основе усовершенствованных первичных документов управленческого учета, суть и новизна которых заключается в обеспечении возможности своевременного отражения отклонений от норм расходов материальных и трудовых ресурсов, оперативном выявлении их причин и виновников;

- разработана методика анализа соотношения объема производства (реализации), затрат и прибыли для исследования комплекса причинно-следственных взаимосвязей важнейших результатов деятельности предприятия, научного обоснования управленческих решений, которая учитывает, в отличие от ранее принятых методик, особенности налогообложения в Республике Беларусь и отраслевую специфику деятельности предприятий при формировании показателей прибыли, выручки от реализации и других финансовых показателей;

- разработаны рекомендации по организации учета и контроля затрат по центрам ответственности и калькулирования себестоимости продукции по системе "директ-костинг" применительно к плодоовощным консервным предприятиям потребительской кооперации.

Практическая и экономическая значимость полученных результатов.

Практическое применение разработанных в диссертации предложений позволит существенно улучшить организацию бухгалтерского учета, повысить качество и оперативность учетно-аналитической информации в системе управления производством. Разработанные классификационные перечни причин и инициаторов изменений норм с учетом воздействующих факторов, формы первичной документации позволят в оперативном порядке (за смену, декаду) исчислять себестоимость продукции по структурным подразделениям по сокращенной методике — в разрезе прямых затрат.

Экономическая значимость результатов исследования выражается в повышении экономической эффективности управленческих решений, оптимизации использования производственных мощностей. Применение содержащихся в диссертации рекомендаций по организации учета затрат по местам их возникновения и центрам ответственности позволит в значительной степени оптимизировать их размеры и получить эффект в виде прямой экономии производственных ресурсов.

Основные результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику учетно-аналитической работы Калинковичского производственного комбината, Чериковского плодоконсервного комбината.

Основные теоретические выводы и практические предложения диссертационного исследования апробированы в процессе преподавания курсов "Основы управленческого учета" и "Калькулирование себестоимости продукции" для студентов специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" Гомельского кооперативного института.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- разработанные концептуальные основы управленческого учета в части уточнения его сущности, цели и задач, конкретизации предмета и объектов, создания универсальной функциональной модели управленческого учета;
- предложения по совершенствованию документального оформления использования материальных и трудовых ресурсов в плодоовощном консервном производстве, внедрение которых способствует своевременному отражению отклонений от норм расходов, оперативному выявлению их причин и виновников;
- новые подходы к группировке производственных затрат в системе управленческого учета, определение оптимального состава калькуляционных статей затрат, обеспечивающие единство методологии учета и калькулирования себестоимости продукции, экономически обоснованное исчисление себестоимости, подбор рациональных баз для распределения косвенных расходов;
- усовершенствованная методика анализа соотношения объема производства (реализации), затрат и прибыли для мультипроизводств, в отличие от ранее применяемых, позволяющая обеспечить количественную оценку влияния на названное соотношение действующей системы налогообложения и ценообразования, отраслевой специфики плодоовощеконсервных предприятий потребительской кооперации и формировать на этой основе производственную программу, ориентированную на максимизацию прибыли и оптимизацию использования производственных мощностей;
- методические рекомендации по организации управленческого учета и контроля затрат по центрам ответственности и калькулирования себестоимости продукции по производственному признаку в системе отраслевого директ-костинга, обеспечивающие исчисление маржинального дохода, оценку результатов от возмещения постоянных затрат и оптимальную их структуру;
- дополнения плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций потребительской кооперации Республики Беларусь синтетическими счетами 24 "Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования" и 77 "Внутрибалансовые расчеты", необходимыми для организации управленческого учета и обеспечения взаимосвязи с финансовым учетом.

Личный вклад соискателя. Представленная работа является научным трудом, выполненным соискателем самостоятельно на основе изучения и

обобщения различных теоретических материалов и практики деятельности плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации Республики Беларусь.

Апробация результатов диссертации. Основные результаты исследования были доложены на: научно-практической конференции БУПК "Потребительская кооперация России в системе рыночных отношений: проблемы и перспективы" (г.Белгород, апрель 1997 г.); межвузовской конференции аспирантов и студентов ГПИ им. П. О. Сухого и ГКИ (г. Гомель, май 1997 г.); международной научно-практической конференции БГЭУ "Экономическая наука и образование: проблемы и перспективы" (г. Минск, май 1998 г.); межвузовской научно-практической конференции ГКИ "Потребительская кооперация Республики Беларусь накануне XIV съезда" (г. Гомель, апрель 1999 г.).

Тезисы докладов и выступлений опубликованы в соответствующих изданиях. Кроме того, отдельные положения диссертационной работы докладывались на методических семинарах и заседаниях кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Гомельского кооперативного института.

Опубликованность результатов. Основные научные результаты выполненных исследований по теме диссертации опубликованы автором в 9 работах общим объемом 91 страница, в том числе две статьи в научно-практических журналах, одна статья в сборнике научных трудов, две депонированных рукописи, одна учебно-методическая работа, три тезиса докладов и выступлений на конференциях.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Работа содержит 148 страниц, в том числе 22 таблицы, 9 рисунков, 22 приложения на 46 страницах. Список использованных источников включает 170 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В первой главе диссертации "Теоретико-методические аспекты организации управленческого учета на производственных предприятиях" на основе изучения отечественных и зарубежных литературных источников, нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации, рекомендаций Международных учетных стандартов и опыта стран с развитой рыночной экономикой критически проанализированы различные точки зрения по вопросам сущности, цели и задач управленческого учета в системе оперативного менеджмента на предприятии.

В связи с тем, что предпосылкой возникновения и развития управленческого учета была калькуляционная бухгалтерия, ряд экономистов определяет управленческий учет как учет затрат и калькуляцию с акцентом на принятие

управленческих решений, связывая его с производственным учетом. Отдельные ученые в своих исследованиях объединяют понятия управленческого и производственного учета.

С нашей точки зрения, содержание понятий управленческого и производственного учета не тождественно. В системе производственного учета прежде всего происходят документирование и группировка затрат, определение издержек основного производства, списание со счета основного производства отходов и побочной продукции, исключение остатков незавершенного производства на конец отчетного периода. Кроме того, производственный учет охватывает операции по исчислению фактической себестоимости продукции и по составлению отчетности по себестоимости продукции. Таким образом, содержание производственного учета ограничивается организацией учета и контроля затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции.

В понятие "управленческий учет" вкладывается более широкий смысл. Сфера управленческого учета включает локализацию затрат по местам возникновения и центрам ответственности, подготовку необходимой информации для различных уровней управления, разработку проектов управленческих решений. Управленческий учет обеспечивает взаимосвязь бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета с функциями планирования, контроля, регулирования и прогнозирования на предприятии, переориентацию части учета на нужды внутреннего управления.

На основе изучения, обобщения и анализа существующих в экономической литературе трактовок управленческого учета, а также собственных исследований автором выработано следующее определение: **управленческий учет** — это система накопления и полной всесторонней обработки информации о производственно-хозяйственной деятельности предприятия с целью создания универсальной базы данных для принятия тактических, стратегических, технологических, инновационных, экономических и структурных решений по планированию, контролю, анализу, регулированию и прогнозированию производственных ситуаций и оценке возможных тенденций развития предприятия и его подразделений.

Система управленческого учета представлена как целостное упорядоченное образование с присущими ему особыми качественными признаками. Разработана функциональная модель системы управленческого учета субъекта хозяйствования (рис. 1).

Первичная исходная структуризация единой системы предполагает выделение объекта управленческого учета, или управляемой подсистемы, и субъекта управленческого учета, или управляющей подсистемы. В качестве объекта рассматривается производственно-хозяйственная деятельность предприятий. При более глубоком структурировании выделены многочисленные объекты, которые объединены в две группы:

- производственные ресурсы;
- хозяйственные процессы и их результаты.



Рис. 1. Функциональная модель системы управленческого учета

В качестве субъекта представлена администрация предприятия, которая решает задачу создания универсальной базы данных для оценки и принятия решений по управлению предприятием и его структурными подразделениями. Функционирование системы управленческого учета как единого целого обеспечивается связями между управляющей и управляемой подсистемами через организационно-информационные коммуникативные потоки, отмеченные на схеме стрелками.

Изучение специальной литературы и международных стандартов по организации управленческого учета, практики учета в потребительской кооперации позволило сделать вывод о том, что целью управленческого учета является получение системы данных, полностью адаптированных к природе принимаемых решений на конкретном предприятии и используемых в качестве инструмента управления. В обобщенном виде задачи управленческого учета представлены на рис. 2. В зависимости от форм собственности и организации труда предлагаемые задачи могут быть конкретизированы и скорректированы. Такая конкретизация и корректировка должна проводиться в соответствии с принципами различных уровней управления.



Рис. 2. Цель и задачи управленческого учета

В соответствии с действующим планом счетов и основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), особенностями налогообложения и спецификой плодоовощного консервного производства усовершенствована номенклатура статей аналитического учета затрат для предприятий исследуемой отрасли. Автором обоснована необходимость и доказана возможность разукрупнения следующих комплексных статей:

- статьи "Сырье и материалы" за счет выделения статей "Сельскохозяйственное сырье", "Основные и вспомогательные материалы", "Покупные и собственные полуфабрикаты", "Отходы, используемые в производстве";
- статьи "Общепроизводственные расходы" за счет выделения статей "Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования", "Налоги и отчисления в целевые бюджетные фонды", "Прочие общепроизводственные расходы";

- статьи "Основная и дополнительная заработная плата" за счет выделения статей "Расходы на оплату труда рабочих, занятых на технологических операциях" и "Расходы на оплату труда рабочих, занятых на операциях, сопутствующих технологическому процессу".

Такая подробная номенклатура статей рекомендована для внутреннего пользования, экономически обоснованного исчисления себестоимости, подбора рациональных баз для распределения косвенных расходов.

Применяемая на плодоовощеконсервных предприятиях потребительской кооперации номенклатура статей общепроизводственных расходов построена по принципу целевого назначения затрат, что позволяет предприятиям разрабатывать лимиты и сметы расходов на управление и обслуживание производства, содержание, амортизацию и ремонт зданий и инвентаря, а также других общепроизводственных затрат. Вместе с тем, такое объединение разных по экономическому содержанию затрат усложняет нормирование, планирование, контроль и анализ расходов. Внедрение новых технологических процессов, механизация и автоматизация производства вызывают существенный рост удельного веса затрат на содержание и эксплуатацию оборудования в себестоимости продукции.

Предприятия самостоятельно разрабатывают нормативы затрат на эксплуатацию и ремонт различных групп оборудования, лимиты потребления смазочных и обтирочных материалов, топлива, энергии, инструмента, лимиты численности обслуживающего персонала и др. В связи с этим на предприятиях должна быть налажена четкая система предварительного контроля за соблюдением смет этих расходов. Поэтому считаем необходимым разукрупнить счет 25 "Общепроизводственные расходы" и возобновить существовавшую ранее практику учета указанных расходов на счете 24 "Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования", что даст необходимую информацию для такого контроля.

Поскольку в настоящее время расходы по сбыту учитываются на двух счетах (26 "Общехозяйственные расходы" и 43 "Коммерческие расходы"), что затрудняет определение их общей величины, планирование и управление ими, считаем целесообразным выделить эту часть расходов со счета 26 "Общехозяйственные расходы" и учитывать на счете 43 "Коммерческие расходы", выделив в качестве центров ответственности отдел сбыта, фабрикатный цех и другие.

Во второй главе "Информационное обеспечение управленческого учета на плодоовощных консервных предприятиях и его использование в оперативном анализе" разработаны рекомендации по совершенствованию документального оформления использования материальных и трудовых ресурсов с целью создания системы формирования оперативной учетно-аналитической информации в управленческом учете, предложены конкретные модели организации

управленческого учета исходя из особенностей деятельности плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации и опыта зарубежных стран, усовершенствована методика аналитического обоснования управленческих решений на основе количественной оценки соотношения объема производства, затрат и прибыли на исследуемых предприятиях.

В направлении совершенствования методики нормативного метода учета затрат разработана номенклатура причин и инициаторов изменений норм, которая позволит усилить контроль за выполнением мероприятий внедрения новой техники и технологии, организацией рационального использования средств, предметов труда, трудовых ресурсов, определить и проанализировать вклад служб и отделов в снижении норм и нормативов, оценить результаты реализации планов организационно-технологических мероприятий по видам ресурсов.

Предложенная группировка изменений норм основана на технико-экономических факторах. При разработке причин учтено, что нормы могут изменяться не только вследствие улучшения, но и в результате ухудшения организации производства. Факторы подразделены на группы причин общего характера, связанных с использованием средств труда, предметов труда и самого труда. Предлагается сигнальная документация, состоящая из извещения на изменение норм и актов на внедрение новой техники, технологии, рационализаторских предложений и организационно-технологических мероприятий, которая включает ряд важнейших показателей, необходимых для принятия управленческих решений и отсутствующих в действующих документах (причины внесения изменений, размеры отклонений по объему и в сумме, возникшие в связи с введением изменений норм расхода, дата ввода изменений и дата внесения изменений в нормативную калькуляцию).

Учет изменений норм в технологических и первичных документах позволит устранить существенный недостаток в организации нормативного хозяйства, выражающийся в запаздывании отражения изменений норм в учете, когда в технологических документах действуют изменения, а в системе учета — прежние нормы. Изменения норм следует вносить по мере возникновения и одновременно производить расчеты нормативных затрат, хотя на практике, в соответствии с рекомендациями действующих положений, изменения норм вносят в начале следующего месяца, а в течение месяца эти изменения учитываются как отклонения от норм.

Для контроля за использованием сырья и материалов, расходами на оплату труда, анализа причин и принятия управленческих решений разработаны формы первичной документации по отклонениям от норм. Отклонения от норм материальных затрат рекомендовано выявлять по затратам сельскохозяйственного сырья, основных и вспомогательных материалов, расходу стеклянных и жестяных банок и крышек, а также по браку продукции, потери по которому в виде исключения планируются в пределах установленных норм только в производ-

стве консервов. Для обобщения результатов оперативного выявления отклонений разработаны ведомости отклонений в разрезе мест возникновения и центров ответственности.

Даны предложения по практической организации управленческого учета на консервных предприятиях на основе действующего плана счетов. В состав управленческой бухгалтерии отнесены разделы III "Затраты на производство" и IV "Готовая продукция, товары и реализация". Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно и к управленческому учету, и к финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируются сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в управленческом учете. Взаимосвязь между финансовой и управленческой бухгалтериями предлагается обеспечивать с помощью счета 77 "Внутрибалансовые расчеты", который рекомендуется ввести в раздел VI "Расчеты" плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций потребительской кооперации Республики Беларусь вместо свободного кода.

Важным условием эффективного управления предприятием является оптимальное формирование и контроль за соотношением между тремя группами важнейших экономических показателей хозяйственной деятельности предприятия: объемом производства (реализации) продукции, затратами и прибылью. Для оперативного анализа данного соотношения с учетом принятого в Республике Беларусь с 1 января 2000 года порядка расчета налога на добавленную стоимость и отчислений в бюджетные фонды, для производственных предприятий предложена следующая экономико-математическая модель:

$$\begin{aligned} \Pi = Px - 0,015Px - 0,005 \cdot 0,985Px - 0,025 \cdot 0,995 \cdot 0,985Px - \\ - 0,01 \cdot 0,975 \cdot 0,995 \cdot 0,985Px - (a + vx), \end{aligned}$$

где Π — прибыль предприятия от реализации продукции;
 x — количество реализованных единиц продукции;
 P — отпускная цена единицы реализованной продукции без налога на добавленную стоимость;
 a — сумма совокупных постоянных затрат;
 v — переменные затраты на единицу продукции.

В приведенной формуле прибыль рассчитывается исходя из следующих показателей:

1) выручка (без налога на добавленную стоимость), полученная от реализации произведенной продукции (Px);

2) отчисление в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки ($0,015Px$);

3) отчисление в местный целевой бюджетный жилищно-инвестиционный фонд ($0,005 \cdot 0,985Px$);

4) платежи, производимые по общему нормативу (отчисление в местный целевой фонд стабилизации экономики сельскохозяйственной продукции и продовольствия, целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, целевой сбор на содержание детских дошкольных учреждений) $(0,025 \cdot 0,995 \cdot 0,985 Px)$;

5) отчисление средств пользователями автомобильных дорог:
 $(0,01 \cdot 0,975 \cdot 0,995 \cdot 0,985 Px)$;

6) общая сумма затрат на производство, реализацию и управление $(a + vx)$.

Предлагаемая в диссертационной работе методика анализа соотношения объема производства, затрат и прибыли апробирована на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации.

В третьей главе "Организация учета затрат и контроля по центрам ответственности и калькулирования себестоимости продукции по системе "директ-костинг" на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации" разработаны рекомендации по организации управленческого учета, контроля затрат и калькулирования себестоимости продукции по центрам ответственности в системе "директ-костинг" применительно к характерным особенностям плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации.

Исходя из особенностей технологии и организации плодоовощеконсервного производства исследована структура формирования мест возникновения затрат для исследуемых предприятий, сформированы центры учета затрат на примере изготовления пастеризованного сока из цитрусовых плодов для сокового цеха, разработана методика учета затрат по центрам ответственности.

Для учета постоянной и переменной части общепроизводственных затрат в разрезе цехов основного и вспомогательных производств целесообразно вести следующие аналитические счета: "Общепроизводственные постоянные расходы", "Общепроизводственные переменные расходы". Использование отдельных группировок постоянных и переменных общепроизводственных расходов, кроме целей контроля и принятия управленческих решений, связано с взаимным распределением затрат вспомогательных подразделений и последующим их отнесением на основные подразделения. В данном случае постоянные производственные накладные расходы включаются в расчет распределения в зависимости от фактического объема деятельности. При этом варианте учета в себестоимость услуг вспомогательных производств не попадают расходы, вызванные бездействием оборудования. Такой учет приводит к получению стабильной себестоимости услуг вспомогательных производств, которая не зависит от объема производства, а является объективной категорией, независимой от конкретных условий.

Особенности плодоовощного консервного производства, где отдельные виды консервов изготавливаются на специальном оборудовании, предназначенном для выпуска определенных видов консервов, предполагают выявление

специальных постоянных расходов на содержание и эксплуатацию оборудования комплектовочных линий и отнесение их на конкретные виды производимой продукции. Это дает возможность улучшить технику исчисления переменной себестоимости плодоовощной консервной продукции путем включения в нее части прямых постоянных затрат, что является основой развитого директ-костинга. Внедрение развитого директ-костинга предполагает использование пирамидальной системы учета совокупного результата деятельности, которая может быть построена по производственному, реализационному и другим признакам. Организация учета по реализационному признаку предполагает, с одной стороны, локализацию производственной деятельности и определение серии полумарж по сегментам продукции, а с другой — обособление распределительной деятельности, определение и анализ серии марж по сегментам реализации.

С учетом особенностей деятельности плодоовощных консервных производств потребительской кооперации и экономической ситуации в Республике Беларусь на современном этапе доказывается недостаточная эффективность организации учета затрат по реализационному признаку в связи с небольшим ассортиментом реализуемой консервной продукции и ограниченной сферой реализации. Для предприятий консервной промышленности характерен сезонный характер производства, который проявляется в неравномерности выпуска на протяжении года и затоваривании продукции на складе предприятия. Следовательно, любое мероприятие по сбыту является выгодным и фактически не имеет альтернатив. В связи с этим обособление учета издержек по каналам реализации и покупателям дает невостребованную информацию. Согласно проведенному исследованию, учет затрат по системе "директ-костинг" по производственному признаку предлагается как наиболее предпочтительный для плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации. Преимуществом данного метода учета затрат на производство можно считать оптимальную структуризацию затрат, при которой достигается большая точность результатов расчета себестоимости и полученной прибыли.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенные исследования позволяют сделать следующие выводы:

1. Выработка концепции управленческого учета является актуальным и значимым направлением комплексного реформирования бухгалтерского учета на микроуровне. Проведенный анализ теоретических положений сущности, экономической природы и роли управленческого учета позволил сформулировать его определение, выделить основные функции, обосновать направления дальнейшего развития. Цель управленческого учета определена содержанием общей учетной функции управления, заключающейся в предоставлении своевременных, точных, всесторонних, обоснованных отчетных данных, полностью

адаптированных к природе принимаемых решений на конкретном предприятии. Целевая установка ориентирована на выработку задач управленческого учета. В основу управленческого учета автором положены задачи, которые объединены в пять групп и направлены на повышение перспективности и оперативности учета, сокращение учетных циклов, улучшение качества принимаемых решений. Постановка задач в таком направлении реализует все требования, предъявляемые к управленческому учету, и соответствует его цели [2], [7], [8].

2. Применяемая на плодоовощных предприятиях традиционная классификация затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции отвечает требованиям планирования и контроля за затратами и исчислению себестоимости, но не дает возможности получения информации для принятия управленческих решений, организации текущего контроля за издержками по местам их возникновения и центрам ответственности, прогнозированию и регулированию затрат. Применение группировки затрат в зависимости от объема производства на постоянные и переменные позволит прогнозировать их будущую вероятную величину с применением математических методов, проводить анализ безубыточности, осуществлять выбор системы учета затрат и калькулирования (с полным распределением затрат или только по переменным расходам). Для внутреннего пользования, экономически обоснованного исчисления себестоимости продукции, подбора рациональных баз для распределения косвенных расходов рекомендована усовершенствованная номенклатура статей себестоимости.

План счетов организаций и предприятий потребительской кооперации рекомендуется дополнить синтетическим счетом 24 "Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования" для усиления контроля за соблюдением смет по этим расходам.

Разработанные рекомендации по совершенствованию документального оформления использования материальных и трудовых ресурсов на основе нормативной системы учета производственных запасов и себестоимости продукции позволят оперативно устанавливать отклонения от намеченной программы, оценивать эти отклонения, вырабатывать альтернативные решения и выбирать оптимальный вариант воздействия на объект управления [5].

3. Разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий с выделением в единой бухгалтерии двух подразделений даст возможность усилить управление затратами в производственных подразделениях и обеспечить руководителей предприятия оперативной аналитической информацией о ходе производства и реализации продукции, соответствующей по своим количественным и качественным параметрам международным стандартам. Предложены конкретные модели организации управленческого учета на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации на основе действующего плана счетов. Для связи двух подразделений бухгалтерии рекомендовано использование счета 77 "Внутрибалансовые расчеты" [5].

4. Важным условием эффективного управления является оптимальное формирование и контроль за соотношением между тремя группами важнейших экономических показателей хозяйственной деятельности предприятия: объемом производства (реализации) продукции, затратами и прибылью. Это соотношение анализируется для исследования комплекса причинно-следственных взаимосвязей важнейших показателей конечных результатов деятельности предприятия, научного обоснования управленческих решений. Имеющиеся методики не учитывают порядок расчета балансовой прибыли с учетом особенностей налогообложения и отраслевую специфику предприятий. Предлагаемая в диссертационной работе методика анализа соотношения объема производства, затрат и прибыли апробирована на плодоовощных предприятиях потребительской кооперации. Результаты анализа рекомендовано использовать при планировании объемов производства и реализации новых видов продукции, определении цен, контроле затрат на производство, прогнозировании прибыли, оценке проектов, направленных на снижение издержек производства, определении наиболее выгодных вариантов продукции, оптимизации использования производственных мощностей [1], [6], [9].

5. В условиях рыночных отношений ведение учета по центрам ответственности является прогрессивным направлением его совершенствования. В результате исследования разработана система центров ответственности для консервного предприятия, позволяющая выявить неэффективные участки, определить причины низкой эффективности и установить ответственное лицо по определенному участку производства, обеспечить своевременное предупреждение возникновения отклонений от норм материальных и трудовых ресурсов [4].

6. В целях совершенствования управления экономикой предприятия, обоснования управленческих решений, расширения и углубления возможностей анализа затрат и результатов обоснована необходимость внедрения в практику учета плодоовощных консервных предприятий системы "директ-костинг". Учитывая особенности деятельности плодоовощных консервных производств потребительской кооперации и экономическую ситуацию в Республике Беларусь, учет затрат по системе "директ-костинг" по производственному признаку рекомендован как наиболее предпочтительный, отражающий оптимальную структуризацию затрат и наибольшую точность результатов расчета себестоимости и полученной прибыли. По плодоовощной консервной продукции, произведенной на поточных линиях, отнесение специфических прямых постоянных расходов по видам продукции рекомендуется производить с учетом эффективности использования производственных мощностей в отчетном периоде, что даст возможность получить наиболее обоснованные результаты о возмещении постоянных затрат и добиться успеха в управлении производственными мощностями на перспективу [3].

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Якубенко Г.А. Анализ соотношения объема производства, затрат и прибыли на плодоовощных консервных предприятиях и принятие оптимальных управленческих решений // Бухгалтерский учет и анализ. – 1998. – № 11. – С. 30-39.

2. Якубенка Г.А. Кіраўніцкі ўлік: перадумовы станаўлення // Финансы, учет, аудит. – 1998. – № 7-8. – С. 81-83.

3. Якубенко Г.А. Организация учета затрат и калькулирование себестоимости продукции по системе "директ-костинг" на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации / ГКИ. – Гомель, 1999. – 16 с. – Деп. в БелИСА 02.07.1999 г., № Д199977 // Реферативный сборник непубликуемых работ. Выпуск 3 (14). БелИСА. – Мн., 1999. – С. 81.

4. Якубенко Г.А. Формирование центров ответственности на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации / ГКИ. – Гомель, 1999. – 18 с. – Деп. в БелИСА 02.07.1999 г., № Д199976 // Реферативный сборник непубликуемых работ. Выпуск 3 (14). БелИСА. – Мн., 1999. – С. 81-82.

5. Якубенко Г.А. Использование управленческого учета на плодоовощных предприятиях потребительской кооперации // Потребительская кооперация Республики Беларусь накануне XIV съезда: Сборник научных работ участников межвузовской научно-практической конференции: В 2 ч. Ч. 1. – Гомель: ГКИ, 1999. – С. 95-100.

6. Якубенко Г.А. Основы организации управленческого учета и его использование на производственных предприятиях потребительской кооперации: Текст лекции для студентов специальностей "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Финансы и кредит", слушателей специального факультета и факультета повышения квалификации. – Гомель: ГКИ, 1996. – 32 с.

7. Якубенка Г.А. Кіраўніцкія аспекты бухгалтарскага ўліку на вытворчых прадпрыемствах спажывецкай кааперацыі // Сборник материалов межвузовской конференции аспирантов и студентов. – Гомель: ГКИ - ГПИ, 1997. – С. 100-101.

8. Якубенко Г.А. Предпосылки становления и развития управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации // Потребительская кооперация России в системе рыночных отношений: проблемы и перспективы: Материалы докладов и выступлений на межвузовской научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, молодых ученых и практических работников потребительской кооперации. – Белгород: БУПК, 1997. – С. 211-213.

9. Якубенко Г.А. Обоснование управленческих решений на основе анализа соотношения объема производства, затрат и прибыли на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации // Экономическая наука и образование: проблемы и перспективы: Сборник материалов международной конференции. – Мн.: БГЭУ, 1998. – С. 140-141.

РЕЗЮМЕ**Якубенко Галина Александровна****ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ
ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

Ключевые слова: управленческий учет, переменные расходы, постоянные расходы, места возникновения затрат, центры ответственности, точка безубыточности, маржинальный доход, директ-костинг.

Объектом исследования являются вопросы теории и практики процесса формирования, накопления и обработки информации о производственно-хозяйственной деятельности плодоовощных консервных предприятий потребительской кооперации Республики Беларусь.

Предметом исследования являются методики и организация учета, контроля и анализа затрат и доходов, формирующие информацию для принятия управленческих решений в сфере производства.

Целью диссертационной работы является исследование предметной и содержательной областей управленческого учета, разработка, совершенствование и адаптация его организации и методик на плодоовощных консервных предприятиях потребительской кооперации.

Основные методы исследования — анализ и синтез, наблюдение, сопоставление, системный подход, обобщение теоретического и практического материала и др.

Научная новизна полученных результатов заключается в теоретическом обосновании и уточнении сущности управленческого учета, разработке системы формирования оперативной учетно-аналитической информации на основе усовершенствованных первичных документов по учету использования материальных и трудовых ресурсов в системе управленческого учета, усовершенствовании методики аналитического обоснования управленческих решений на основе количественной оценки объема производства, затрат и прибыли для мультипроизводств, обосновании предложений и разработке рекомендаций по организации учета и контроля затрат по центрам ответственности и калькулированию себестоимости продукции по системе "директ-костинг" применительно к особенностям исследуемой отрасли.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы в учетно-аналитической работе специалистами и руководителями предприятий, при организации управленческого учета на производственных предприятиях, в учебном процессе экономических вузов.

РЭЗЮМЭ

Якубенка Галіна Аляксандраўна АРГАНІЗАЦЫЯ І МЕТОДЫКІ КІРАЎНІЦКАГА ЎЛІКУ НА ВЫТВОРЧЫХ ПРАДПРЫЕМСТВАХ СПАЖЫВЕЦКАЙ КААПЕРАЦЫІ

Ключавыя словы: кіраўніцкі ўлік, пераменныя выдаткі, пастаянныя выдаткі, месцы ўзнікнення выдаткаў, цэнтры адказнасці, кропка бясстратнасці, маржынальны даход, дырэкт-костынг.

Аб'ектам даследавання з'яўляюцца пытанні тэорыі і практыкі працэсу фарміравання, наапаўнення і апрацоўкі інфармацыі аб вытворча-гаспадарчай дзейнасці пладоваагароднінных кансервавых прадпрыемстваў спажывецкай кааперацыі.

Прадметам даследавання з'яўляюцца методыкі і арганізацыя ўліку, кантролю і аналізу выдаткаў і даходаў, якія фарміруюць інфармацыю для прыняцця кіраўніцкіх рашэнняў у сферы вытворчасці.

Мэтай дысертацыйнай работы з'яўляецца даследаванне прадметнай і змястоўнай вобласцей кіраўніцкага ўліку, распрацоўка, удасканаленне і адаптацыя яго арганізацыі і методык на пладова-агароднінных кансервавых прадпрыемствах спажывецкай кааперацыі.

Асноўныя метады даследавання — аналіз і сінтэз, назіранне, параўнанне, сістэмны падыход, абагульненне тэарэтычнага і практычнага матэрыялу і інш.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў заключаецца ў тэарэтычным абгрунтаванні і ўдакладненні сутнасці кіраўніцкага ўліку, распрацоўцы сістэмы фарміравання аперагатыўнай улікова-аналітычнай інфармацыі на падставе ўдасканаленых першасных дакументаў па ўліку выкарыстання матэрыяльных і працоўных рэсурсаў у сістэме кіраўніцкага ўліку, удасканаленні методыкі аналітычнага абгрунтавання кіраўніцкіх рашэнняў на падставе колькаснай ацэнкі аб'ёму вытворчасці, выдаткаў і прыбытку для мультывытворчасцей, абгрунтаванні прапаноў і распрацоўцы рэкамендацый па арганізацыі ўліку і кантролю выдаткаў па цэнтрах адказнасці і калькуляванню сабекошту прадукцыі па сістэме "дырэкт-костынг" у адносінах да асаблівасцей даследаванай галіны.

Вобласць прымянення. Вынікі даследавання могуць быць выкарыстаны ва ўлікова-аналітычнай рабоце спецыялістамі і кіраўнікамі прадпрыемстваў, пры арганізацыі кіраўніцкага ўліку на вытворчых прадпрыемствах, у навучальным працэсе эканамічных ВНУ.

SUMMARY**Yakubenko Galina Alexandrovna****THE ORGANIZATION AND METHODS OF ADMINISTRATIVE
CALCULATION AT THE ENTERPRISES OF CONSUMER
COOPERATIVES**

Key words: administrative calculation, variable expenses, constant expenses, places of the rise of expenses, centres of responsibility, point of operating without loss, marginal profit, direct costing.

The object of research are theoretical and practical problems of the process of forming, accumulation and processing of information on the production and economic activities of fruit and vegetable canneries of the consumer cooperatives of the republic of Belarus.

The subject of research are the methods and organization of calculation, control and analysis of expenses and profits that form information for making administrative decisions in the field of production.

The purpose of the thesis is the study of the subject and contents of administrative calculation as well as elaboration, improvement and adaptation of its organization and methods at fruit and vegetable canneries of the consumer cooperatives.

The main methods of research: analysis and synthesis, observation, comparison, system approach, special methods of economic information processing.

The scientific novelty of the obtained results is in the theoretical substantiation and specification of the essence of administrative calculation, elaboration of the system of forming operative administrative and analytical information based on improved primary documents on the registration of the use of material and labour resources in the system of administrative calculation, improvement of the methods of analytical substantiation of administrative decisions on the base of the quantitative valuation of the production volume, expenses and profits for multiproduction, substantiation of suggestions and elaboration of recommendations on the organization of calculation and control of expenses in the centres of responsibility and calculation of production costs on the direct costing system with reference to the examined branch.

The field of application. The results of the research can be used in calculation and analytical work by specialists and heads of production enterprises, in the organization of administrative calculation at production enterprises as well as in the course of studies at the institutions of higher economic education of the Republic of Belarus.



Научное издание

Якубенко Галина Александровна

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
УЧЕТА НА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ
ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат диссертации
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Подписано в печать 04.09.2000 г.

Формат 60x84 1/16. Бумага тип. № 1.

Гарнитура Таймс. Усл. печ. л. 1,16.

Уч-изд. л. 1,0. Тираж 100 экз. Заказ № 297.

Отпечатано на "Ризографе" ГКИ.

Просп. Октября, 50, г. Гомель, 246029.

Лицензия ЛП № 112 от 30.12.97.