

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК [631.155:658.511]:633.521

БЕЛЯЦКАЯ ИРИНА АНДРЕЕВНА

**УЧЕТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
И ПЕРВИЧНУЮ ПЕРЕРАБОТКУ ПРОДУКЦИИ
ЛЬНОВОДСТВА: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ, РЕШЕНИЯ**

08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Минск – 2007

Работа выполнена в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Научный руководитель — доктор экономических наук, профессор,
Стражев В.И.,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства,
УО «Белорусский государственный экономический университет»

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки и техники Украины, Бутынец Ф.Ф.,
кафедра бухгалтерского учета и аудита, Житомирский государственный технологический университет

кандидат экономических наук, профессор
Михалкевич А.П.,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Оппонирующая организация — УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 27 июня 2007 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 25 мая 2007 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций,
доктор экономических наук, доцент

Е.Ф. Киреева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Изменения, происходящие в экономике, организации и технологии производства разных субъектов хозяйствования Республики Беларусь, требуют адекватного их отражения в информационной системе экономического управления. Большая роль и место здесь принадлежит бухгалтерскому учету и экономическому анализу как основным источникам учетно-аналитической информации. От них требуется не только своевременная и достоверная информация о фактических затратах производимой продукции, но и оперативное выявление их отклонений от нормального уровня, причин и виновников отрицательных отклонений в разрезе мест формирования затрат и центров ответственности за них. Только такой подход к учету и анализу в современных рыночных условиях хозяйствования позволит оперативно разрабатывать и принимать оптимальные управленческие решения по обеспечению эффективного экономического функционирования организации.

Льноводство является одной из наиболее важных отраслей агропромышленного комплекса Республики Беларусь и играет большую роль в экономике сельскохозяйственных организаций. Однако развитие этой отрасли идет недостаточно эффективно, продукция остается высокозатратной, велики потери на отдельных стадиях производства и первичной переработки льнопродукции.

Большой вклад в разработку теории и практики учета затрат сельскохозяйственного производства и определения себестоимости продукции внесли ученые И.А. Белебеха, И.Н. Белый, Г.И. Гринман, П.А. Костюк, И.А. Ламыкин, А.Д. Ларионов, А.С. Лисецкий, Ю.Я. Литвин, И.С. Мацкевичюс, А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, М.З. Пизенгольц и многие другие.

Отдельным проблемам экономики льноводства были посвящены труды С.И. Барановского, Т.А. Месерат, Г.В. Миренковой, П.В. Расторгуева, Н.Н. Шуралева и других авторов.

Теоретические основы оперативного экономического анализа в сельском хозяйстве рассматривались Ю.А. Бабаевым, Ю.С. Коваленко, Т.Н. Ковальчук, М.И. Ковальчуком, В.И. Пьянковым, Д.Ф. Романенковым, П.В. Смекаловым и рядом других экономистов.

Проблемам совершенствования бухгалтерского учета и анализа производственных затрат отрасли льноводства были посвящены две научные работы — М.В. Вильдфлуша и Т.Н. Ярмоленко, которые были опубликованы 15—20 лет тому назад. В них не нашли отражения новые явления, связанные с переходом к рыночным отношениям и адаптацией к международным стандартам.

Ряд важных вопросов развития учетно-аналитического механизма в системе управления затратами на производство и первичную переработку продукции

льноводства на микроэкономическом уровне не имеет научно-обоснованного решения. Поэтому исследование и разработка методических рекомендаций по совершенствованию и развитию учета затрат и калькулирования себестоимости льнопродукции, организации оперативного экономического анализа затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства в условиях применения ЭВМ имеет важное научное и практическое значение, что и определило выбор темы диссертационной работы.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертационная работа выполнена в соответствии с темой научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК УО «Белорусский государственный экономический университет» «Теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по учету производственных затрат и внутрихозяйственных расчетов на предприятиях АПК в условиях их реформирования» (№ 20001357, 2000 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются теоретическое обоснование и разработка методических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на производство и первичную переработку льнопродукции в соответствии с требованиями управления производственными затратами отрасли льноводства в современных условиях хозяйствования.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- уточнить учетно-экономическое содержание и сущность понятия «затраты производства» и его отличия от таких понятий, как «издержки производства», «расходы», а также классификацию производственных затрат с учетом современных требований к экономическому аспекту управления процессами производства и первичной переработки продукции льноводства;
- исследовать технологические и организационные особенности производства и первичной переработки продукции льноводства с целью выявления их устойчивого влияния на формирование себестоимости льнопродукции, методики учета и анализа производственных затрат в системе оперативного управления и необходимости их своевременного документального отражения;
- научно обосновать и разработать рекомендации по совершенствованию методик и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции льноводства с целью экономически обоснованного отнесения затрат на себестоимость отдельных ее видов и выявления реальной их рентабельности;
- разработать методику оперативного экономического анализа производственных затрат отрасли льноводства, ее учетно-аналитическое обеспечение на основе усовершенствованной номенклатуры элементов и статей затрат для внутренних пользователей информации о затратах на производство и первич-

ную переработку продукции растениеводства и эффективной организации ведения данного вида анализа.

Объект и предмет исследования. Объект исследования — экономические особенности формирования себестоимости льнопродукции в процессах ее производства и первичной переработки, обусловленные спецификой технологии и организации производства продукции льноводства, являющиеся основанием для развития и совершенствования методик бухгалтерского учета и экономического анализа производственных затрат отрасли льноводства с целью формирования необходимой информации для принятия обоснованных оперативных управленческих решений.

Выбор объекта исследования обусловлен необходимостью разработки и уточнения теоретических и практических вопросов методик и организации бухгалтерского учета производственных затрат и калькулирования себестоимости льнопродукции в связи с изменениями технологии возделывания льна-долгунца и первичной переработки льнопродукции. Кроме того, требуют научного обоснования и практического решения вопросы организации оперативного экономического анализа в льноводстве, методики его проведения, так как управленческие решения по использованию производственного потенциала должны базироваться на достоверной, своевременно представленной и полной учетно-аналитической информации.

Предметом исследования являются методика и организация учета и анализа затрат на производство и первичную переработку льноводческой продукции и калькулирования ее себестоимости в условиях оперативного управления производственными затратами.

Для экспериментального исследования и иллюстрации его результатов взяты сельскохозяйственные организации Могилевской области Республики Беларусь, в которой ярко выражены все зональные особенности и где активно совершенствуются их организационно-экономические связи с льноперерабатывающими предприятиями.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретической и методологической основой диссертационной работы явились диалектический и системный подходы к исследованию предмета, законодательные и нормативные акты по вопросам организации бухгалтерского учета производственных затрат, инструктивные материалы по учету затрат производства и исчислению себестоимости продукции сельского хозяйства, труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов и практический опыт по данной проблематике исследования. Источниками исходной практической информации для научных исследований послужили данные годовых отчетов сельскохозяйственных организаций Могилевской области, методики и организация бухгалтерского учета и экономического анализа субъектов хозяйствования и внутрихозяйственных

подразделений, научные разработки сельскохозяйственных вузов и НИИ по возделыванию льна-долгунца и первичной переработке льнопродукции.

В ходе исследования нашли широкое применение общенаучные и специальные методы экономических исследований, в частности: наблюдения, сравнения, анализ и синтез, абстрактно-логический метод, индукция и дедукция, системный метод анализа, методы и приемы бухгалтерского учета и другие. Экспериментальные расчеты осуществлялись с использованием пакетов программного обеспечения «Microsoft Excel».

Научная новизна и значимость полученных результатов. В диссертации дано теоретическое обобщение и научно-обоснованное решение комплекса проблем, связанных с организацией бухгалтерского учета и оперативного экономического анализа производственных затрат отрасли льноводства в условиях развития социально-ориентированной рыночной экономики Республики Беларусь. В процессе исследования получены следующие результаты, отражающие научную новизну:

- уточнена и развита классификация производственных затрат отрасли льноводства, позволяющая существенно повысить достоверность, объективность и полноту информации для принятия оперативных управленческих решений, а также производить группировку поступающей информации о производственных затратах с учетом рекомендуемых для исследуемой отрасли объектов учета затрат и центров ответственности, что даст возможность глубже изучать состав и характер затрат и повысить экономическую эффективность управления их формированием в процессе производства;

- разработаны новый первичный бухгалтерский документ по учету поступающей от урожая волокнистой продукции льноводства «Акт оприходования льносоломки», а также электронные таблицы для накопления данных о реализации льнопродукции «Накопительная ведомость учета реализации льнопродукции» и «Ведомость движения льнопродукции», обеспечивающие получение достоверной, полной и оперативной информации по поступлению и реализации продукции льноводства;

- усовершенствованы методики учета затрат и калькулирования себестоимости льнопродукции, вследствие чего стало возможным более достоверно распределять затраты по первичной переработке на сопряженные виды продукции из льна-долгунца, учитывать качество волокнистой льнопродукции, оценивать побочную продукцию и определять их реальную рентабельность;

- разработаны методика оперативного учета и анализа производственных затрат с учетом потребностей пользователей в данной информации, деления затрат на условно-переменные и условно-постоянные; технологические процессы выращивания и первичной переработки продукции льноводства; электронные учетно-аналитические регистры, позволяющие руководителям центров ответ-

ственности за формирование затрат своевременно выявлять отклонения затрат от запланированных величин и их причины.

Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов. Практическое применение разработанных в диссертации предложений позволит своевременно выявлять и использовать резервы снижения себестоимости льнопродукции за счет получения органами управления необходимой информации для проведения оперативного и текущего анализа затрат на производство и выработки на этой основе эффективных управленческих решений.

Рекомендации по совершенствованию методики и организации бухгалтерского учета и оперативного экономического анализа затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства, методики калькулирования себестоимости льнопродукции рассмотрены Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и приняты для практического использования сельскохозяйственными организациями страны, занятыми возделыванием и первичной переработкой продукции из льна-долгунца, что подтверждено соответствующим документом.

Кроме того, результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику учетно-аналитической работы сельскохозяйственных организаций Горецкого района Могилевской области, что подтверждено двумя актами о внедрении.

Экономическая значимость полученных результатов выражается в том, что внедрение их в практику позволит рационально организовать бухгалтерский учет и оперативный экономический анализ затрат на производство и первичную переработку льнопродукции в целях оперативного управления формированием себестоимости продукции льноводства и повышения тем самым экономической эффективности льноводческого производства.

Социальная значимость полученных результатов заключается в том, что их реализация будет способствовать росту доходности отрасли льноводства в целом, повышению эффективности льняного подкомплекса и увеличению тем самым покупательской способности на изделия из отечественного льна.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- уточненная классификация производственных затрат отрасли льноводства, обеспечивающая повышение информационной емкости методик учета и анализа в льнопроизводстве, группировку поступающей информации о производственных затратах с учетом рекомендуемых объектов учета затрат (мест возникновения затрат) для исследуемой отрасли и центров ответственности затрат, что дает возможность активно управлять процессом формирования затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства на микроэкономическом уровне;

- разработанные первичный бухгалтерский документ «Акт оприходования льносоломки», способствующий своевременному документальному оформлению хозяйственных операций по учету выхода продукции льноводства, а также электронные таблицы «Накопительная ведомость учета реализации льнопродукции» и «Ведомость движения льнопродукции», оперативно отражающие учетно-аналитическую информацию по поступлению и реализации волокнистой льнопродукции и позволяющие достоверно и полно учесть выращенную и прошедшую первичную переработку льнопродукцию, определить ее себестоимость и эффективность выращивания льна-долгунца;

- усовершенствованные методики учета затрат и калькулирования себестоимости льнопродукции, сущность которых состоит в выделении двух объектов учета затрат на стадии первичной переработки выращенной продукции льноводства и введении показателя себестоимости волокнистой льнопродукции с учетом качественных параметров, наиболее точно отражающего себестоимость единицы произведенной продукции, а также методики оценки побочной продукции (льняной соломы) исходя из ее питательности в кормовых единицах и плановой себестоимости кормового овса, позволяющие экономически обоснованно включать затраты в себестоимость соответствующих видов льнопродукции и определять их реальную рентабельность;

- разработанная методика оперативного учета и анализа производственных затрат отрасли льноводства, базирующаяся на применении усовершенствованной информационной базы с использованием электронных учетно-аналитических регистров и рекомендаций по их заполнению, что обеспечивает возможность осуществления оперативного анализа влияния производственных факторов на каждом этапе технологического процесса льнопроизводства, позволяет руководителям центров ответственности за формирование затрат принимать обоснованные оперативные управленческие решения, направленные на снижение производственных затрат и повышение точности калькулирования себестоимости льнопродукции.

Личный вклад соискателя. Диссертационная работа представляет собой самостоятельное и законченное научное исследование по теоретическим и практическим аспектам совершенствования и развития бухгалтерского учета и оперативного экономического анализа затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства. Личный вклад соискателя в получение приведенных в диссертации научных результатов состоит в анализе и обобщении информации, содержащейся в отечественных и зарубежных литературных источниках, нормативно-правовых документах, о состоянии бухгалтерского учета и анализа производственных затрат отрасли льноводства в Республике Беларусь, исследовании устойчивого влияния технологических и организационных особенностей льнопроизводства на формирование себестоимости продукции,

выявлении имеющихся проблем и разработке научно обоснованных рекомендаций по их разрешению. Все положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные результаты исследования были апробированы и докладывались на IV международной научно-методической конференции «Экономика и право переходного периода» (Гродно, 2000); республиканской научно-практической конференции «Социально-экономическое развитие и проблемы стабилизации экономики Республики Беларусь» (Бобруйск, 2002); международной научной конференции «Экономика и менеджмент» (Горки, 2002); международной научно-практической конференции «Организация производства в условиях рынка» (Горки, 2003); II и III международных научно-практических конференциях «Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования» (Горки, 2003, 2005); республиканской научной конференции студентов, магистрантов и аспирантов «Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке» (Минск, 2004); VIII международной научно-практической конференции «Сельское хозяйство — проблемы и перспективы» (Гродно, 2005); V международной научно-практической конференции «Статистика, анализ и учет в научных исследованиях и практике предприятий АПК» (Горки, 2006).

Опубликованность результатов. По теме диссертации опубликовано 15 научных работ, в том числе 3 статьи в научно-рецензируемых журналах, 1 — в сборнике научных трудов, 11 — в материалах конференций. Общий объем публикаций составляет 43 страницы.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Список использованных источников включает 137 наименований. Работа изложена на 181 странице. Объем, занимаемый 14 рисунками, 6 таблицами и 24 приложениями, составляет 72 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе «**Методологические и организационно-технологические основы построения учета и анализа затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства**» на основании изучения отечественной и зарубежной литературы, нормативно-правовых документов, организационных и технологических особенностей отрасли льноводства всесторонне рассмотрены точки зрения по экономической сущности понятий «затраты производства»

и «себестоимость» и научно обосновано их учетно-экономическое содержание, уточнена классификация затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства, выявлены технологические и организационные особенности возделывания и первичной переработки льнопродукции, оказывающие устойчивое влияние на методики и организацию бухгалтерского учета и экономического анализа производственных затрат, выхода продукции льноводства и калькулирования ее себестоимости.

Проведенное исследование позволило сделать вывод о том, что разграничение понятий «издержки производства», «затраты производства», «себестоимость», «расходы», обусловлено различным целевым использованием формируемой информации о ресурсах организации. Издержки производства выражают первичное потребление материальных, трудовых, финансовых (денежных), природных, информационных и прочих ресурсов организации. Переход издержек производства в затраты производства происходит в производственном процессе при потреблении ресурсов под влиянием организации и технологии производства. Затраты производства учитываются по объектам учета (местам возникновения затрат) в течение калькуляционного периода. После завершения производственных процессов затраты, учтенные по объектам учета затрат, распределяются по видам продукции (носителям затрат), то есть включаются в их себестоимость. Себестоимость произведенной продукции относится к активам предприятия до наступления момента реализации продукции (получения экономической выгоды). При наступлении момента реализации полная (коммерческая) себестоимость реализованной продукции признается расходами, необходимыми для определения финансового результата.

В диссертационной работе сформулированы уточненные определения рассматриваемых экономических понятий с целью их правильного применения в системе оперативного управления производственными затратами:

- издержки производства — денежное выражение всего совокупного живого и овеществленного труда, находящегося в непосредственной связи с целью предприятия (основным видом его деятельности), включая возможные упущенные выгоды;
- затраты производства — денежное выражение потребленных ресурсов на производство продукции (работ и услуг) в калькуляционном периоде;
- себестоимость — денежное выражение размера потребленных средств производства и трудовых ресурсов, возмещение которых необходимо для возобновления простого воспроизводства;
- расходы — денежное выражение затраченных предприятием ресурсов, которое соответствует реализованной в отчетном периоде продукции.

Для обеспечения центров ответственности за формирование затрат различных уровней управления отрасли льноводства разносторонней информацией,

способствующей оперативному управлению затратами производства диссертантом предложена уточненная классификация затрат по ряду признаков, каждый из которых расширяет получаемую информацию:

- 1) по центрам ответственности за затраты (центры ответственности различных уровней управления);
- 2) по местам возникновения затрат (технологические переделы и процессы производства и первичной переработки льнопродукции);
- 3) по экономическому содержанию (трудовые, денежные, материальные);
- 4) по способу включения в себестоимость (прямые, распределяемые, косвенные);
- 5) по отношению к объему производства (условно-переменные, условно-постоянные);
- 6) по элементам затрат и статьям калькуляции;
- 7) по носителям затрат (объектам калькуляции).

В отличие от рекомендуемых в специальной экономической литературе данная классификация производственных затрат для отрасли льноводства позволит значительно повысить информационную емкость учета и анализа затрат в льнопроизводстве, произвести группировку поступающей информации о производственных затратах по видам, статьям и элементам затрат с учетом рекомендуемых в диссертационной работе для исследуемой отрасли объектов учета затрат (технологические переделы и процессы производства и первичной переработки льнопродукции) и центров ответственности за формирование затрат различных уровней управления, что даст возможность повысить экономическую эффективность управления формированием затрат в процессе производства и первичной переработки продукции льна-долгунца.

Предложенный авторский вариант классификации производственных затрат отрасли льноводства послужил базой для разработки практических рекомендаций по совершенствованию методик бухгалтерского учета производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции льноводства и объемов выполненных работ на завершенных процессах производства, и основой построения методики оперативного экономического анализа затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства.

Во второй главе **«Учет затрат на производство и первичную переработку льнопродукции, калькулирование себестоимости продукции льноводства и пути их совершенствования»** рассмотрены теоретические и практические вопросы, а также состояние и основные направления развития бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции льноводства и предложены наиболее эффективные методики учета затрат на производство, в тесной взаимосвязи с методами учета, и калькулирования себестоимости продукции для системы оперативного управления производ-

ственными затратами исследуемой отрасли; исследованы недостатки действующих теории и практики учета выхода волокнистой льнопродукции и ее реализации и разработаны соответствующие формы документов; усовершенствована действующая методика калькулирования себестоимости льнопродукции, не учитывающая, как показало исследование, всех технологических и организационных особенностей отрасли льноводства.

Наиболее эффективными методами учета затрат в отрасли льноводства, по мнению соискателя, являются попроцессный и попередельный в сочетании с элементами нормативного метода. Выбор попередельного и попроцессного методов predetermined объект калькулирования, обусловленный технологическими особенностями отрасли льноводства. Нормативный метод выбран с целью повышения оперативности анализа затрат. Совокупное использование данных методов учета затрат позволит максимально учесть технологические и организационные особенности отрасли льноводства и обеспечить оперативное управление затратами на производство и первичную переработку льнопродукции необходимой информацией.

Для удовлетворения потребностей управляющих органов отрасли льноводства в разносторонней информации о себестоимости льнопродукции автором диссертации предложено:

- производить калькулирование полной себестоимости отдельных видов производимой продукции по организации в целом в силу нецелесообразности ее исчисления по отдельным структурным подразделениям (бригадам), что снизит трудоемкость расчетов по распределению условно-постоянных затрат и позволит избежать искажения показателей эффективности производства льнопродукции;
- калькулировать ограниченную («усеченную») себестоимость продукции по отдельным структурным подразделениям, что позволит определять уровень затрат (в расчете на единицу продукции), непосредственно связанных с производством продукции и подконтрольных производственным центрам ответственности затрат (специалисты агрохимической службы, руководители структурных подразделений);
- осуществлять калькулирование ограниченной себестоимости объемов выполненных работ по завершённым процессам производства и первичной переработки льнопродукции вне счетов бухгалтерского учета, используя эту информацию для текущего анализа производственных затрат (в разработанном диссертантом учетно-аналитическом регистре «Лицевой счет по учету затрат»).

Как показало проведенное исследование, в перечне типовых первичных документов по бухгалтерскому учету выхода продукции растениеводства не предусмотрен соответствующий документ по учету выхода льносоломки. Уже после теребления льна-долгунца она является готовой продукцией или полу-

фабрикатом, носителем затрат и объектом калькуляции, оприходуется и учитывается (для распределения затрат первого передела производства по видам сопряженной продукции и определения полного объема выращенной льнопродукции, остающейся в поле для прохождения росяной мочки), метод оценки льносырья в поле существует, а потому требуется и соответствующее документальное оформление выхода льносоломки с поля, как и всех других видов продукции растениеводства. Для этого в диссертационной работе предложено коллегиально, ревизионной комиссией, в состав которой следует включать и представителя льнозавода, проводить фактическую проверку размеров уборочных площадей и урожайности льносоломки сразу после теребления льна-долгунца в разостланных в поле лентах с использованием метода оценки сырья в поле. Результаты проверки рекомендовано оформлять разработанным автором первичным бухгалтерским документом «Акт оприходования льносоломки».

Для учета и анализа затрат, связанных с реализацией льнопродукции, накопления данных об объемах реализованной и находящейся в остатке продукции льноводства предложено применять автоматизированные электронные таблицы «Накопительная ведомость учета реализации льнопродукции» и «Ведомость движения льнопродукции».

В диссертации разработана методика калькулирования себестоимости льнопродукции. Отличия рекомендуемой методики калькулирования от действующей следующие:

- для достижения достоверности данных учет затрат по первичной переработке льнопродукции (работы второго передела) предложено вести на отдельных аналитических счетах к счету 20 «Основное производство»: «Переработка льновороха» и «Приготовление льнотресты». В этом случае затраты второго передела будут относиться на объекты калькулирования способом прямого расчета, так как объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования;
- при оценке заготовок волокнистой льнопродукции руководствуются количественными и качественными показателями. В диссертации разработана методика составления и практического внедрения параметрической калькуляции волокнистой льнопродукции (с учетом ее качества), более точно отражающей себестоимость единицы произведенной продукции. Основным параметром, наиболее полно и точно характеризующим потребительскую стоимость волокнистой льнопродукции, является ее номер. Рекомендуемая методика базируется на определении условно-натурального объема льнотресты и льносоломки в пересчете продукции на первый номер и проведении расчета себестоимости единицы волокнистой льнопродукции с использованием данных об объеме произведенной продукции с учетом ее качества. Показатели себестоимости единицы волокнистой льнопродукции с учетом качественных параметров предложено отражать в калькуляционном листе исчисления фактической себестоимости

продукции и приводить в годовом отчете сельскохозяйственной организации, так как данные показатели позволяют реально отражать экономическую эффективность затрат на производство волокнистой продукции льноводства и качественную сторону деятельности организации;

- льняную полосу, содержащуюся в льноворохе, выход которой составляет 0,05 т/га, имеющую целевое использование (на корм животным и для закладки силоса), рекомендовано учитывать как побочную продукцию и оценивать по следующей методике:

- 1) перевод массы полосы в условно-натуральное выражение исходя из ее питательности в кормовых единицах (к. ед.);

- 2) умножение массы полосы в условно-натуральном выражении на плановую себестоимость 1 кг кормового овса (питательная ценность которого — 1 к. ед.).

При калькулировании себестоимости льносемян следует из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счете «Переработка льновороха», вычитать стоимость побочной продукции (льняной полосы), а оставшуюся сумму затрат относить на себестоимость льносемян.

В третьей главе **«Рекомендуемая методика анализа затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства»** научно обоснована необходимость развития оперативного экономического анализа как одной из функциональных подсистем оперативного управления, предложена номенклатура статей и элементов учета затрат для отраслей растениеводства, повышающая аналитичность учетной информации о затратах на производство и первичную переработку продукции растениеводства, разработан ряд условий, обеспечивающих функционирование оперативного экономического анализа затрат на производство и первичную переработку льнопродукции, предложена методика оперативного бухгалтерского учета и экономического анализа производственных затрат отрасли льноводства и ее практическое применение с использованием разработанных диссертантом учетно-аналитических регистров.

Оперативный экономический анализ является перспективным направлением научных исследований, так как управленческие решения по использованию производственного потенциала в льнопроизводстве должны базироваться на достоверной, своевременной и полной учетно-аналитической информации. В связи с этим диссертантом предложена методика экономического анализа в льноводческой отрасли, новизна которой состоит в разработке информационных баз, удобных для аналитической работы внутренних пользователей (центров ответственности за формирование затрат) на различных уровнях управления, и ряда условий, служащих теоретическими и прикладными предпосылками функционирования оперативного экономического анализа в отрасли льноводства:

- 1) децентрализация управления;

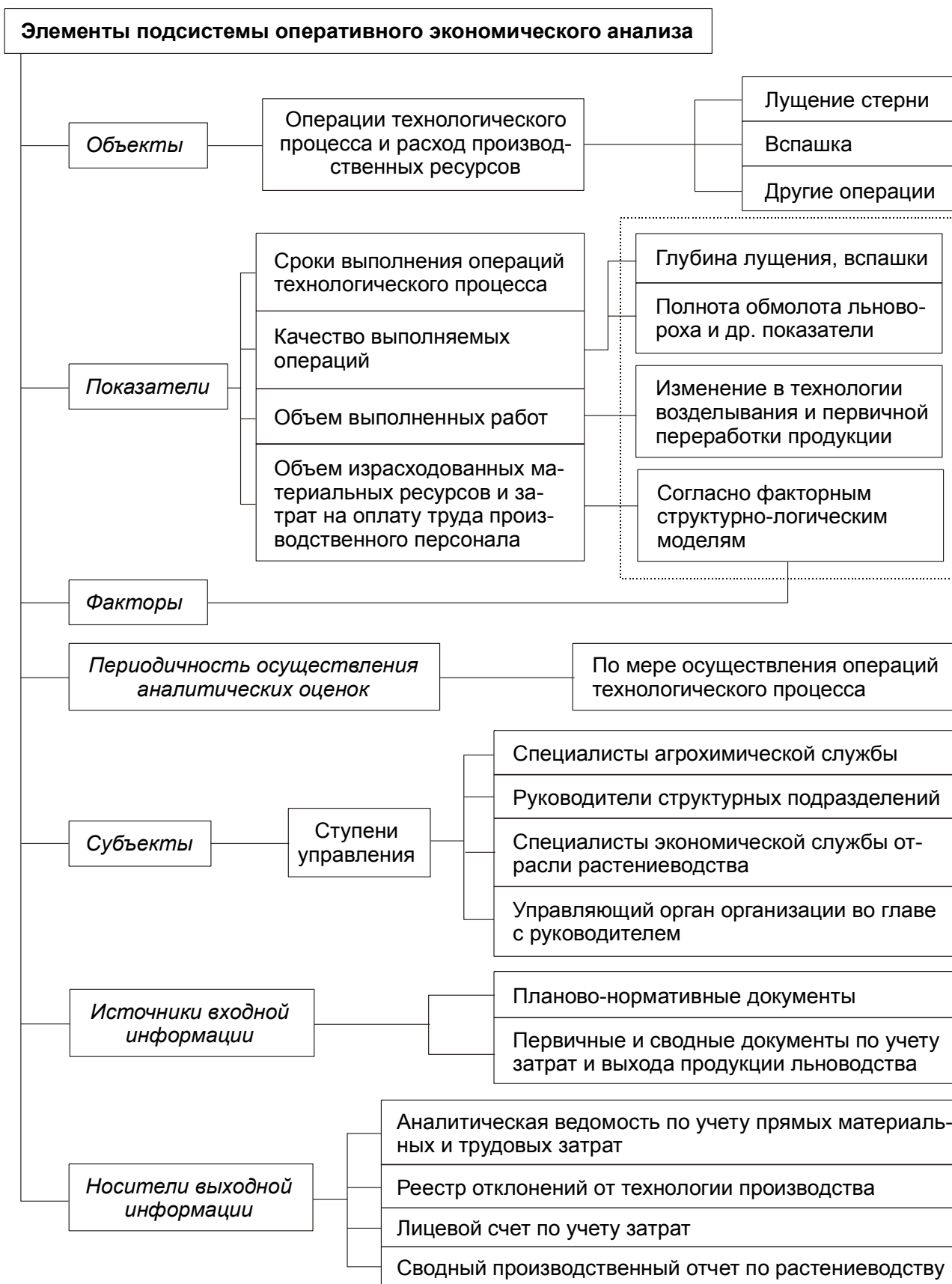
- 2) формирование мест возникновения затрат;
- 3) формирование центров ответственности затрат;
- 4) формирование структуры управления затратами;
- 5) наличие совокупности линий ответственности за формирование затрат, показывающих направления движения информации о производственных затратах от одного уровня управления к другому;
- 6) обеспечение учетно-аналитическими данными различных уровней управления соответствующей информацией о затратах производства.

Данная методика также включает разработанные автором элементы подсистемы оперативного экономического анализа (см. рисунок), последовательность формирования учетно-аналитической информации о затратах на производство и первичную переработку продукции льноводства и ее документальное отражение в предложенных в диссертации регистрах.

Для проведения оперативного анализа влияния факторов на величину прямых условно-переменных затрат разработан учетно-аналитический регистр «Аналитическая ведомость по учету прямых материальных и трудовых затрат». В случае возникновения отклонений от запланированной технологии производства, оперативный анализ затрат в возникшей нестандартной ситуации необходимо проводить с использованием формы регистра «Реестр отклонений от технологии производства», прилагая ее к соответствующей аналитической ведомости.

Для группировки прямых условно-переменных затрат (учтенных в аналитической ведомости и, в случае необходимости, в реестре отклонений от технологии производства), ведения аналитического учета распределяемых и косвенных условно-переменных затрат, а также учета выхода продукции растениеводства в разрезе внутрихозяйственных подразделений в диссертации предложено использовать регистр «Лицевой счет по учету затрат», содержащий информацию, необходимую для исчисления «усеченной» себестоимости продукции и объемов выполненных работ по завершённым процессам производства и первичной переработки льнопродукции. Данные регистров «Лицевой счет по учету затрат» следует ежемесячно переносить в усовершенствованный автором «Сводный производственный отчет по растениеводству», в котором осуществляется традиционный отечественный учет. Таким образом, затраты на производство по объектам учета будут сформированы в полном объеме.

Проведение оперативного и текущего бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства с использованием рекомендуемых диссертантом регистров, калькулирование себестоимости отдельных видов льнопродукции по усовершенствованной методике, автоматизировано автором с применением табличного редактора «Microsoft Excel».



Основные элементы подсистемы оперативного экономического анализа в льноводстве

И с т о ч н и к: собственная разработка автора.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование проблем совершенствования и развития методик бухгалтерского учета затрат на производство и первичную переработку льнопродукции, калькулирования ее себестоимости и оперативного экономического анализа производственных затрат отрасли льноводства с учетом современных требований к управлению позволило сделать выводы и обосновать следующие предложения:

1. Автором уточнено учетно-экономическое содержание понятия «затраты производства» — денежное выражение потребленных ресурсов на производство продукции (работ, услуг) в калькуляционном периоде. Уточненная в диссертационной работе классификация затрат для отрасли льноводства базируется на ряде классификационных признаков, каждый из которых расширяет информацию о производственных затратах, и тем самым повышает информационную емкость учета и анализа. Она позволяет производить группировку поступающей информации о производственных затратах с учетом потребностей пользователей в информации при принятии обоснованных оперативных управленческих решений на микроэкономическом уровне [3, 6, 7, 12].

2. В диссертации на основе исследования теории и практики учета выхода продукции льноводства обоснована необходимость проведения ревизионной комиссией фактической проверки размеров уборочных площадей и урожайности льносоломки и предложено документальное оформление результатов проверки в разработанном первичном бухгалтерском документе «Акт оприходования льносоломки». Искажение в учете поступления льнопродукции от урожая неизменно влечет за собой неточности в определении ее себестоимости. Для учета и накопления данных о затратах на реализацию волокнистой льнопродукции и выручке от ее реализации в разрезе отдельных структурных подразделений, анализа затрат, связанных с реализацией льнопродукции, осуществления контроля за расчетами льнозаводов за сданную льнопродукцию автором рекомендовано применять разработанную им электронную таблицу «Накопительная ведомость учета реализации льнопродукции». Результаты объемов выхода льноводческой продукции и ее реализации предложено обобщать в электронной таблице «Ведомость движения льнопродукции», использование которой обеспечивает получение оперативных данных об остатках нереализованной льнопродукции в разрезе сортов льна-долгунца, структурных подразделений и материально-ответственных лиц [5, 8, 9, 10, 11, 14].

3. В диссертационной работе выбраны наиболее эффективные методы учета затрат для отрасли льноводства — попроцессный и попередельный в сочетании с элементами нормативного метода, совокупное использование которых позволит обеспечить оперативное управление производственными затратами отрасли льноводства необходимой, действенной, разносторонней информацией. Для ориентации сельскохозяйственной организации в сложных рыночных

условиях и удовлетворения потребностей управляющих органов в объективной информации об экономическом состоянии исследуемой отрасли усовершенствованы методики бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции льноводства, в частности предложены исчисление полной себестоимости отдельных видов льнопродукции по сельскохозяйственной организации в целом и калькулирование ограниченной «усеченной» себестоимости льнопродукции и объемов выполненных работ по завершённым процессам производства и первичной переработки льнопродукции в разрезе структурных подразделений, что позволит избегать искажения показателей эффективности производства льнопродукции и положительно повлияет на оперативность и аналитичность производственного учета. Усовершенствованная и автоматизированная с применением табличного редактора «Microsoft Excel» методика калькулирования себестоимости льнопродукции позволит более достоверно распределять затраты по первичной переработке на сопряженные виды продукции льна-долгунца, учитывать качество волокнистой льнопродукции, оценивать стоимость побочной продукции (льняной половы), экономически обоснованно включать затраты в себестоимость соответствующих видов льнопродукции, использовать данные о себестоимости для правильного ценообразования и эффективного экономического управления [2, 13].

4. Проведенное исследование показало, что аналитическая работа, осуществляемая в сельскохозяйственных организациях, не обеспечивает эффективное использование оперативного анализа в управлении производством. В научных работах, посвященных оперативному экономическому анализу в сельском хозяйстве, не нашли отражения технологические и организационные особенности отрасли льноводства, которые определяют основу отраслевой методики оперативного экономического анализа, недостаточно учтены современные рыночные требования к управлению экономикой. Исходя из этого, автором разработана методика экономического анализа затрат на производство и первичную переработку льнопродукции, включающая номенклатуру статей и элементов учета затрат для отрасли растениеводства, повышающую аналитичность учетной информационной базы для управляющих органов сельскохозяйственной организации и ряд условий функционирования оперативного экономического анализа с учетом технологических и организационных особенностей исследуемой отрасли, а также раскрыта экономическая сущность элементов оперативного экономического анализа. С целью организации эффективной оперативной аналитической работы, предложены новые учетно-аналитические регистры «Аналитическая ведомость по учету прямых материальных и трудовых затрат», «Реестр отклонений от технологии производства», «Лицевой счет по учету затрат» и усовершенствована действующая форма «Сводный производственный отчет по растениеводству». Рекомендуемые учетно-аналитические регистры автоматизированы с применением табличного редактора «Microsoft Excel» [1, 4, 15].

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ*Статьи в научных рецензируемых журналах*

1. Беляцкая И.А. Повышение аналитичности учетной и отчетной информации о затратах на производство и первичную переработку продукции льноводства // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 2. — С. 45—49.
2. Беляцкая И.А. Совершенствование методики калькулирования себестоимости продукции льноводства // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 11. — С. 17—21.
3. Беляцкая И.А., Стражев В.И. Вопросы анализа производственных затрат в льноводстве // Вестн. Белорус. гос. с.-х. акад. — 2005. — № 4. — С. 8—11.

Статьи в сборниках научных трудов

4. Беляцкая И.А. Учет и анализ в системе оперативного управления затратами на производство льнопродукции // Сельское хозяйство: проблемы и перспективы: Сб. науч. тр.: В 6 т. / Гродн. гос. аграр. ун-т; Под ред. В.К. Пестиса. — Гродно, 2005. — Т. 2. — 340 с.

Материалы конференций

5. Беляцкая И.А. Технологические и организационные особенности производства и первичной переработки льнопродукции // Экономика и право переходного периода: Материалы IV междунар. науч.-метод. конф., Гродно, 6—7 апр. 2000 г. / Гродн. фил. НИСЗ. — Гродно, 2000. — С. 28.
6. Беляцкая И.А. Об издержках и затратах производства, себестоимости и стоимости // Социально-экономическое развитие и проблемы стабилизации экономики Республики Беларусь: Материалы науч.-практ. конф., Бобруйск, 21—22 марта 2002 г. / Белорус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2002. — С. 408—410.
7. Беляцкая И.А. Теоретические основы классификации затрат // Экономика и менеджмент: Материалы междунар. науч. конф., Горки, 12—14 сент. 2002 г.: В 2 ч. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2003. — Ч. 2. — С. 38—42.
8. Беляцкая И.А. Организационные резервы повышения эффективности производства продукции льноводства // Организация производства в условиях рынка: Материалы науч.-практ. конф., Горки, 6—7 июня 2003 г.: В 2 ч. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2004. — Ч. 1. — С. 11—13.
9. Беляцкая И.А. Организация производственно-экономических связей между льносеющими хозяйствами и промышленными предприятиями, перерабатывающими льносырье // Организация производства в условиях рынка: Ма-

териалы науч.-практ. конф., Горки, 6—7 июня 2003 г.: В 2 ч. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2004. — Ч. 2. — С. 11—13.

10. Беяцкая И.А. Технологические и организационные особенности производства и первичной переработки продукции льноводства и их влияние на себестоимость льнопродукции как объект учета и анализа / И.А. Беяцкая // Экономика и менеджмент: Материалы междунар. науч. конф., Горки, 12—14 сент. 2003 г.: В 2 ч. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2003. — Ч. 2. — С. 181—185.

11. Беяцкая И.А. Совершенствование учета выхода волокнистой продукции льна-долгунца // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: Материалы II междунар. науч.-практ. конф., Горки, 23—25 окт. 2003 г.: В 2 ч. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2004. — Ч. 1. — С. 238—241.

12. Беяцкая И.А. Систематизация признаков классификации затрат на производство и первичную переработку льнопродукции // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: Материалы II междунар. науч.-практ. конф., Горки, 23—25 окт. 2003 г.: В 2 ч. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2004. — Ч. 1. — С. 241—243.

13. Беяцкая И.А. Системы и методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции льноводства // Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке: Материалы респ. науч. конф. студентов, магистрантов и аспирантов, Минск, 16 дек. 2004 г. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Минск, 2005. — С. 135—137.

14. Беяцкая И.А. Совершенствование учета результатов от реализации волокнистой льнопродукции // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: Материалы III междунар. науч.-практ. конф., Горки, 26—28 мая 2005 г. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2006. — С. 127—130.

15. Беяцкая И.А. Условия формирования оперативного управления затратами на производство и первичную переработку продукции отрасли льноводства // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: Материалы III междунар. науч.-практ. конф., Горки, 26—28 мая 2005 г. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2006. — С. 130—132.

РЭЗІЮМЭ

БЯЛЯЦКАЯ ІРЫНА АНДРЭЕЎНА

Улік і аналіз затрат на вытворчасць і першасную перапрацоўку прадукцыі льнаводства: стан, праблемы, рашэнні

Ключавыя словы: вытворчыя затраты, калькуляванне сабекошту, вытворчасць ільнаводства, аператыўнае кіраванне, класіфікацыя затрат, методыка ўліку, аператыўны эканамічны аналіз.

Аб’ект даследавання: эканамічныя асаблівасці фармавання сабекошту льнапрадукцыі, якія выклікаюць неабходнасць удасканалвання і развіцця методык бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу вытворчых затрат галіны льнаводства ва ўмовах аператыўнага кіравання.

Прадметам даследавання з’яўляюцца методыкі і арганізацыя бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу затрат на вытворчасць і першасную перапрацоўку льнапрадукцыі і калькулявання яе сабекошту.

Мэтай даследавання дысертацыйнай працы з’яўляецца распрацоўка метадычных і практычных рэкамендацый па ўдасканалванню і развіццю методык бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу затрат на вытворчасць і першасную перапрацоўку льнапрадукцыі, калькулявання яе сабекошту ў сістэме аператыўнага кіравання вытворчымі затратамі.

Метады праведзенага даследавання: аналіз і сінтэз, параўнанне, абстрактна-лагічны метады, індукцыя і дэдукцыя, сістэмны метады аналізу, метады і прыемы бухгалтарскага ўліку і іншыя.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў — ва ўдасканалванні класіфікацыі вытворчых затрат, ва ўмовах аператыўнага кіравання, удасканалванні методыкі калькулявання сабекошту льнапрадукцыі, распрацоўцы дакументаў па ўліку выхаду і рэалізацыі льнапрадукцыі, методыкі аператыўнага ўліку і аналізу вытворчых затрат галіны льнаводства з прымяненнем рэкамендаваных аўтаматызаваных рэгістраў.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання разгледжаны Міністэрствам сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь і прыняты для практычнага выкарыстання ў улікова-аналітычнай практыке айчынных сельскагаспадарчых арганізацый; апрабаваны і ўведзены ў практычную дзейнасць шэрагу сельскагаспадарчых арганізацый Рэспублікі Беларусь.

Галіна ўжывання — у практычнай дзейнасці сельскагаспадарчых арганізацый Рэспублікі Беларусь, а таксама ў навучальным працэсе.

РЕЗЮМЕ

БЕЛЯЦКАЯ ИРИНА АНДРЕЕВНА

Учет и анализ затрат на производство и первичную переработку продукции льноводства: состояние, проблемы, решения

Ключевые слова: производственные затраты, калькулирование себестоимости, продукция льноводства, оперативное управление, классификация затрат, методика учета, оперативный экономический анализ.

Объект исследования: экономические особенности формирования себестоимости льнопродукции, вызывающие необходимость совершенствования и развития методик бухгалтерского учета и экономического анализа производственных затрат отрасли льноводства в условиях оперативного управления.

Предметом исследования являются методики и организация бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на производство и первичную переработку льнопродукции и калькулирования ее себестоимости.

Целью диссертационной работы является разработка методических и практических рекомендаций по совершенствованию и развитию методик бухгалтерского учета и анализа затрат на производство и первичную переработку льнопродукции, калькулирования ее себестоимости в системе оперативного управления производственными затратами.

Методы проведенного исследования: анализ и синтез, сравнение, абстрактно-логический метод, индукция и дедукция, системный метод анализа, методы и приемы бухгалтерского учета и другие.

Научная новизна полученных результатов — в уточнении классификации производственных затрат, в условиях оперативного управления, совершенствовании методики калькулирования себестоимости льнопродукции, разработке документов по учету выхода и реализации льнопродукции, методики оперативного учета и анализа производственных затрат отрасли льноводства с использованием рекомендуемых автоматизированных регистров.

Степень использования: результаты исследования рассмотрены Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и приняты для практического использования в учетно-аналитической практике отечественных сельскохозяйственных организаций; апробированы и внедрены в практическую деятельность ряда сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь.

Область применения — в практической деятельности сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь, а также в учебном процессе.

SUMMARY

BYELATSKAYA IRINA ANDREEVNA

The accounting and the analysis of expenses for manufacture and initial processing of flax production: conditions, problems and solution

Key words: industrial expenses, cost price calculation, flax production, operative management, classification of expenses, a method of the accounting, the operative economic analysis.

Object of the research: the economic features of formation of the cost price of flax production, which causes the necessity of improving and development the accounting methods and the economic analysis of industrial expenses of flax cultivation branch in conditions of day-to-day management.

The subject of research are methods and the organization of the accounting and the economic analysis of expenses for manufacture and initial processing of flax production and calculation its cost prices.

Aim of the research is development of methodical and practical recommendations for improving and development accounting methods of book keeping and the economic analysis of expenses for manufacture and initial processing of flax production, calculation of its cost prices using the system of operative management of industrial expenses.

Method of the research: the analysis and synthesis, comparison, abstract-logical method, an induction and deduction, a system method of the analysis, the accounting methods and etc.

Scientific results of the research — of improving of the classification of industrial expenses, technique calculation flax products cost prices, development of documents under the account of an output and realization of flax production and the methods of the operative accounting and the analysis of the producing expenses in flax cultivation branch using recommended IT documents.

Degree of use: results of research are considered by the Ministry of Agriculture and the Food of the Republic of Byelorussia and were accepted for practical use in accounting and analytical practice of the domestic agricultural organizations; are approved and introduced into practice of some agricultural organizations of Byelorussia.

The sphere of use — practical activities of the agricultural organizations of Byelorussia, and also in educational process.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *О.В. Бордашева*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 24.05.2007. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.