

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.47:664

СМОЛЯКОВА ОЛЬГА МЕЧЕСЛАВОВНА

**МЕТОДИКИ И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ:
СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ**

08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель — доктор экономических наук, профессор
Папковская П.Я.,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК, УО «Белорусский государственный экономический университет»

доктор экономических наук, профессор
Шавлюков А.П.,
кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства, УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»

кандидат экономических наук, доцент
Яцковская Т.С.,
кафедра экономики предпринимательства, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Опонирующая организация — ГНУ «Институт экономики НАН Беларуси»

Защита состоится 21 июня 2006 г. в 14.00 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 19 мая 2006 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций,
доктор экономических наук,



Е.Ф. Кирилов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. В современных условиях рыночных отношений эффективная деятельность субъектов хозяйствования, обеспечение высоких темпов их развития, повышение конкурентоспособности в значительной мере определяются уровнем затрат на производство, которые являются основополагающим фактором развития любой экономической системы. Проблематичность управления экономикой организации в настоящее время требует создания адекватной системы формирования и использования информации о производственно-хозяйственной деятельности организаций, в том числе новых подходов к решению вопросов совершенствования производственного учета и калькулирования себестоимости продукции.

Требования оперативного, тактического и стратегического управления экономическими объектами, согласованного с условиями внешней среды, по-иному раскрывают проблему содержания системы бухгалтерского учета. Исходя из требований пользователей экономической информации система бухгалтерского учета должна комплексно отражать производственную деятельность организации на разных уровнях управления, движение производства и нарастание связанных с ним издержек.

Необходимо подчеркнуть, что «устаревание» существующих нормативных документов в отношении учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в молочной промышленности не только не позволяет реально отражать складывающуюся в организации хозяйственную ситуацию, но и не обеспечивает управление необходимой информацией обо всех детерминантах эффективной деятельности. С этих позиций объективно возникает потребность в теоретическом осмыслении и практическом применении вопросов формирования информационного учетного пространства, разработке концепции его построения.

Сегодня особое научное и практическое значение приобретают уточнение и структуризация понятийного аппарата, используемого в производственном учете, адекватного требованиям не только современного менеджмента, но и бухгалтерского учета, в целях устранения терминологических разночтений идентичных понятий и категорий.

Вопросы организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции исследовались отечественными и зарубежными учеными, работы которых сохраняют свою научную и практическую значимость до настоящего времени. Приоритет в развитии современных идей учета затрат на производство принадлежит зарубежным авторам К. Друри, А. Апчерч, Й. Бетге, Д. Блейк, О. Амаат, Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр, К. Серфлинг, Т. Скоун, К. Уорд, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Р. Энтони, Дж. Рис и др. Данным вопросам посвящены труды ученых-экономистов России, Украины, Польши П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, А.А. Додонова, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, П.П. Новиченко, В.Ф. Палия, И.И. Полежаева, С.Ф. Голова, А. Яруговой и др. Большой вклад в развитие теории и калькулирования системы производственного учета внесли отечественные ученые: Л.А. Сасманова, П.Я. Пап-

ковская, И.Н. Белый, П.А. Костюк, Л.И. Кравченко, Н.И. Ладутько, А.П. Михалкевич, Д.А. Панков, И.Е. Тишков и др. Следует отметить, что работы названных авторов характеризуются многогранностью и глубиной исследования рассматриваемых вопросов. Однако многие проблемы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции еще не решены, некоторые требуют детализации, научного обоснования, а также практической апробации и реализации.

Таким образом, необходимость и наличие предпосылок создания научно обоснованной концепции совершенствования производственного учета для организаций молочной промышленности, определения направлений теории и методологии ее развития в современных условиях хозяйствования и практическая востребованность разработки современной методики учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обусловили выбор темы диссертационной работы, ее цель, предмет, объект и содержание исследования.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертационная работа является самостоятельным, целостным и законченным научным исследованием. Она выполнена в соответствии с темой научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК УО «Белорусский государственный экономический университет» «Развитие теории, методологии и организации учета, анализа и аудита в условиях трансформации национальной экономики Республики Беларусь».

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы — научное обоснование методик и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учета затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции организаций молочной промышленности Республики Беларусь.

Для достижения намеченной цели в работе поставлены следующие задачи:

- исследовать современное состояние методик и организации учета затрат на производство и калькулирования в организациях молочной промышленности; определить их соответствие современным требованиям хозяйствования и разработать направления совершенствования;
- структурировать понятийный аппарат, используемый в производственном учете, адекватный экономической природе важнейших категорий современного менеджмента и экономической теории;
- идентифицировать и систематизировать классификационные признаки группировок затрат на производство для создания информационной базы, принятия управленческих решений, ценообразования, организации контроля и определения финансовых результатов;
- изучить, разработать и обосновать применительно к организациям молочной промышленности методики учета затрат на производство по центрам ответственности;
- внести предложения по совершенствованию калькулирования себестоимости продукции молочной промышленности в соответствии с методикой учета затрат на производство по центрам ответственности.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются методика и организация учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции организаций молочной промышленности Республики Беларусь.

Предмет исследования — совокупность теоретических и практических положений, раскрывающих методику учета затрат на производство и калькулирования себестоимости молочной продукции.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретической и методологической основой диссертации явились общенаучные методы исследования (анализ, синтез, комплексность, системность, аналогия, историзм), а также специальные приемы и процедуры (графический метод, сравнение, группировка). Для аргументации выдвигаемых в работе положений и предложений были использованы результаты исследований и наблюдений, полученные сравнительно-историческим, аналитико-синтетическим и абстрактно-логическим методами.

Диссертационное исследование основано на нормативно-правовых документах, регулирующих вопросы бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), а также трудах ведущих отечественных и зарубежных ученых в данной области. Информационной базой исследования явились данные оперативной технико-экономической, бухгалтерской отчетности, а также материалы, полученные автором в результате проведенного непосредственного изучения состояния учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в организациях молочной промышленности Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Научная новизна и значимость полученных результатов. Научная новизна исследования состоит в разработке методик и практических рекомендаций по совершенствованию и развитию учета затрат на производство, калькулированию себестоимости продукции организаций молочной промышленности.

К наиболее значимым результатам диссертационного исследования можно отнести следующие:

- уточнен и структурирован понятийный аппарат, используемый в производственном учете, адекватный требованиям современного менеджмента, экономической теории и бухгалтерского учета; разработана и представлена схема взаимосвязи и взаимозависимости понятий «затраты», «расходы» и «издержки»;

- предложен подход к управлению затратами на производство посредством их группировки в зависимости от целевой установки: для определения себестоимости продукции (работ, услуг), осуществления функции управления, принятия ценовых решений. Данная классификация базируется на многовариантности ее целевых функций в процессе финансово-хозяйственной деятельности и позволяет сформировать систему производственного учета в организациях в соответствии с современными требованиями;

- разработан авторский подход к рассмотрению сущности методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, а также предложены следующие основные классификационные признаки: объекты уче-

та и калькулирования, степень оперативности учета и контроля за затратами на производство, полнота охвата затрат на производство;

- дана критическая оценка действующей системы документального оформления отпуска и списания в производство сырья и материалов, разработаны и предложены к использованию документы:

- Заявка на производство продукции и получение сырья и основных материалов в производство, формирующая информацию для прогнозирования объемов производства и ассортимента продукции;

- Ведомость на отпуск (получение) сырья в производство, внедрение которой позволит сформировать систему отпуска сырья в производство, предоставить возможность вести оперативный контроль;

- Требование-накладная на отпуск (получение) материалов. Ее наличие призвано способствовать предотвращению неоправданных потерь, а также своевременному отражению в учете расходования материалов на производство продукции и отклонений от норм;

- Накладная на внутреннее перемещение молочного сырья и полуфабрикатов, содержащая все необходимые реквизиты, которые позволяют дать полную характеристику передаваемого сырья и полуфабрикатов, что будет содействовать осуществлению контроля за движением сырья и полуфабрикатов из цеха в цех (со склада в цех) не только в количественной оценке, но и качественной характеристике передаваемых продуктов в условиях попересдельного метода учета затрат;

- усовершенствована методика выявления результатов использования молочных отходов, в соответствии с которой внесены рекомендации по информационно-структурному преобразованию формы Рапорта о выработке готовой продукции (ф. № П-20 мол), применяемой в настоящее время;

- на основе изучения технологических особенностей и организационной структуры предприятий молочной промышленности предложены классификация центров ответственности и вариант децентрализации управления затратами на производство;

- разработан усовершенствованный перечень объектов учета затрат на производство, объектов калькулирования для организаций молочной промышленности, рассмотрена их взаимосвязь в соответствии с целевыми установками системы управления формированием себестоимости продукции. Предложена методика учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции для организаций молочной промышленности, сущностью которой является поэтапное распределение издержек и которая позволит наиболее обоснованно (с использованием фактора зависимости поведения затрат на производство и выбора адэкватных баз распределения) получать достоверные данные о себестоимости продукции; рассмотрен порядок ее практической реализации на каждом из этапов учета и калькулирования. Разработан порядок определения стоимости возвратных отходов и ее исключения из общей суммы издержек производства для организаций молочной промышленности, позволяющий объ-

ективно оценить возвратные отходы, не искажая данных об общей сумме затрат на производство продукции и по отдельным ее видам.

Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов. Содержащиеся в диссертации выводы и рекомендации могут быть применены для дальнейшего совершенствования организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Основные результаты исследования представлены в Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, апробированы и внедрены в практику работы ОАО «Солигорский молочный завод», КПУП «Городской молочный завод № 3», ОАО «Гормолзавод № 2», примняются в учебном процессе УО «Белорусский государственный экономический университет» на учетно-экономическом факультете при изучении курсов «Особенности бухгалтерского учета в других отраслях» и «Калькуляция себестоимости продукции», что подтверждается соответствующими документами.

Экономическая значимость основных положений выражается в повышении качественного уровня формирования и предоставления информации о затратах на производство и себестоимости продукции в результате применения содержащихся в диссертационном исследовании разработок и рекомендаций, что будет содействовать совершенствованию экономической и управленческой работы, а также повышению эффективности деятельности организации в целом.

Социальная значимость результатов исследования заключается в создании условий для эффективной работы организаций молочной промышленности, снижения себестоимости молочной продукции и повышения ее конкурентоспособности на внутреннем и внешних рынках, а также дальнейшего экономического и социального развития молочной промышленности Республики Беларусь.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- научное обоснование формирования объектов учета затрат на производство и калькулирования в организациях молочной промышленности с учетом отраслевых особенностей (ассортимент, периодичность, повторяемость выпуска продукции, невозможность создания сырьевых запасов, сезонность их поступления и др.) и определение сущностного содержания понятия метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на основе их взаимосвязи и взаимообусловленности как элементов единой системы управления затратами в производственном процессе;

- разработка рекомендаций по формированию затрат на производство по центрам ответственности с учетом технологических особенностей молочной промышленности и предложенного варианта децентрализации управления издержками с использованием соответствующих форм внутренней отчетности (Контрольный отчет центров ответственности), реализация которых обеспечит систематизацию затрат для их большей информативности, регулирования и оперативного контроля за отклонениями от нормативных показателей и причинами их возникновения;

- разработка методики выявления возвратных отходов в производстве молочной продукции и исключения их стоимости из общей суммы издержек

производства (центры ответственности, переделы, конкретные виды производимой продукции), а также предложения по их оценке на основе отпускных цен без включения косвенных налогов и сборов и суммы прибыли в пределах уровня рентабельности цельномолочной продукции. Применение данной методики в учетной практике обеспечит достоверное формирование данных о фактических затратах на производство как в целом по процессу изготовления продукции, так и в разрезе ее отдельных видов;

- информационно-структурное преобразование действующих и разработка новых форм документального оформления затрат на производство молочной продукции (Заявка на производство продукции и получение сырья и основных материалов в производство, Ведомость на отпуск (получение) сырья в производство, Рапорт о выработке готовой продукции и др.), что в отличие от существующей системы первичного учета позволит достоверно формировать базу данных об издержках в разрезе их конкретных видов путем прямого отнесения по объектам формирования затрат на производство и обеспечит реальность прогнозных расчетов по объему и ассортименту продукции;

- разработка методики калькулирования себестоимости на основе поэтапного распределения затрат на производство между видами сопряженной продукции одного технологического процесса переработки исходного сырья (центры ответственности, переделы, виды продукции) и многовариантности использования баз распределения (физическая масса и сроки хранения продукции, сумма заработной платы, производственные площади и др.), реализация которой в отличие от действующего порядка калькулирования обеспечит достоверность информации о понесенных издержках для формирования себестоимости продукции и контроля за ее уровнем.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Все методологические положения, выносимые на защиту, имеют определенную научно-практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Результаты исследования были апробированы на международных научных, научно-практических конференциях: «Техника и технология пищевых производств» (Могилев, 2003), «Актуальные проблемы рыночной экономики» (Минск, 2004), «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2004), «Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке» (Минск, 2004), «Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования» (Горки, 2005), «Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики» (Минск, 2005), «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2005), «Коммуникативные технологии в системе современных экономических отношений» (Минск, 2006), «Научно-инновационная деятельность и предпринимательство в АПК: проблемы эффективности и управления» (Минск, 2006).

Опубликованность результатов. По теме диссертации опубликовано 13 работ, в том числе 4 статьи в научных рецензируемых журналах, 9 статей в материалах конференций. Общий объем публикаций — 24 страницы.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 104 наименования, и приложений. Работа изложена на 137 страницах. Объем, занимаемый 4 рисунками и 29 приложениями, составляет 35 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе диссертационной работы «**Методологические подходы к построению системы учета затрат на производство и калькулированию себестоимости молочной продукции**» представлены современное состояние, проблемы и направления развития молочной промышленности Республики Беларусь, определены основные технологические и организационные особенности производства молочной продукции и их влияние на процессы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости, а именно:

- невозможность создания запасов сырья и готовой продукции, что влияет на организацию первичного учета поступления и отпуска в производство сырья и материалов;
- сложность технологии производства, что определяет необходимость комбинирования элементов различных методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- сезонность поступления сырья, которая вызывает колебания себестоимости продукции по месяцам в течение года и ведет к усложнению учета и контроля сырья в производстве;
- сложность организационной структуры предприятия, оказывающая влияние на построение всей системы учета затрат на производство (определение мест возникновения затрат на производство, центров ответственности);
- непостоянство ассортимента продукции, совершенствование и изменение технологических схем, требующие, соответственно, развития методологии учета затрат на производство и калькулирования.

Рассмотрена сущность понятий «затраты», «издержки» и «расходы» с точки зрения отечественных и зарубежных специалистов, а также определения данных категорий, приведенные в нормативных документах Республики Беларусь и международных стандартах. Предложен авторский подход к трактовке вышеуказанных понятий и их взаимосвязи. «Затраты» представляют собой стоимостное выражение использованных организацией за определенный период ресурсов; «издержки» — часть затрат, относящихся непосредственно к выпуску продукции, а «расходы» — часть затрат организации, которая будет сопоставлена с доходами за данный период для оценки результатов деятельности.

Таким образом, «затраты», произведенные организацией в данном отчетном периоде, переходят в зависимости от того, будут ли они сопоставляться с доходами данного или последующих отчетных периодов в категории «расходы

будущих периодов», «затраты, не включаемые в себестоимость» и «затраты, включаемые в себестоимость» (войдут в категорию «издержки»). Под «расходами будущих периодов» понимают затраты предприятия, отнесенные в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов». При этом «расходы будущих периодов» в дальнейшем также перейдут в категорию «издержки» в том отчетном периоде, в котором они будут отнесены на себестоимость продукции. Расходы, формирующие «предстоящие расходы» (имеются в виду расходы, собранные по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов»), в данном отчетном периоде перейдут в категорию «издержки», но при этом в состав «затрат» они войдут лишь в том отчетном периоде, когда резерв предстоящих расходов будет использован. «Расходы текущего периода», образованные за счет «издержек», а также «затрат, не включаемых в себестоимость», будут соотношены с доходами за текущий период.

Разработан комплексный подход к управлению издержками на базе их группировки в зависимости от целевой установки: для определения себестоимости произведенной продукции, осуществления функции управления и обоснованного ценообразования.

Рассмотрены различные точки зрения по вопросу соотношения учета затрат на производство и калькулирования, определен авторский подход к решению данной проблемы, заключающийся в следующем. Установлено, что учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются взаимосвязанными и взаимообусловленными элементами единого учетного процесса, но с использованием различных учетных и калькуляционных приемов и способов в зависимости от организационных, технологических особенностей отрасли либо конкретной организации. Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции следует понимать совокупность приемов по сбору, группировке и обобщению в учете данных о производственных затратах, а также исчислению фактической себестоимости произведенной продукции, обеспечивающих получение информации для контроля за затратами на производство и формированием себестоимости продукции. Для организаций молочной промышленности предложено использовать элементы позаказного и попроцессного методов учета затрат на производство и калькулирования (полупроцессный метод) на основе полуфабрикатного варианта.

Во второй главе «**Формирование системы учета затрат на производство молочной продукции**» рассмотрены состояние, проблемы и направления развития документального оформления затрат на производство молочной продукции. Дана критическая оценка нормативно-правовой базы, регулирующей порядок ведения первичного учета затрат на производство в организациях молочной промышленности.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок ведения первичного учета в данной отрасли, являются Методические указания о порядке ведения первичного учета на предприятиях молочной промышленности, которые были утверждены 16.10.1975 г. Управлением бухгалтерского учета, отчетности и контроля Министерства мясной и молочной промышленности

СССР. В силу изменившихся условий хозяйствования многие положения данного документа нуждаются в доработке и корректировке.

Изучение структуры состава себестоимости молочной продукции, сложившейся за последнее время, показывает, что в данной отрасли существенную долю в общей сумме затрат на производство занимают материальные затраты (80 %). Для материалоёмких производств особое значение имеет организация учета и контроля за рациональным использованием сырья, основных и вспомогательных материалов в производстве, а также увеличением физического объема производства при снижении потребляемых ресурсов. Определены методы контроля за расходованием сырья, основных и вспомогательных материалов в молочном производстве:

- сигнальное документирование;
- метод лимитирования;
- инвентарный метод.

Необходимость повышения эффективности применения данных методов послужила причиной разработки, усовершенствования и предложения к использованию первичных документов по учету расходования и использования сырья, основных материалов и полуфабрикатов в производстве: Заявка на производство продукции и получение сырья и основных материалов в производство, Ведомость на отпуск (получение) сырья в производство, Требование-накладная на отпуск (получение) материалов, Накладная на внутреннее перемещение молочного сырья и полуфабрикатов, усовершенствованная форма Рапорта о выработка готовой продукции.

Требования, предъявляемые к построению системы учета затрат на производство продукции в современных условиях, обусловлены необходимостью строгого контроля за их уровнем, выявления и анализа причин перерасхода, а также возможных резервов экономии ресурсов. Одним из вариантов создания такой системы является внедрение внутрихозяйственного управления, что достигается путем использования информации, формируемой в центрах ответственности. На основе изучения общих принципов построения данной организационной системы, а также с учетом технологических особенностей производства молочной продукции предложен вариант децентрализации управления себестоимостью продукции для организаций данной отрасли экономики. Рекомендовано обособливать центры ответственности по принципу производственного функционирования: снабжение, производство, сбыт, управление. Исходя из этого применительно к организациям молочной промышленности выделены следующие группы центров ответственности:

- относящиеся к материальным запасам (служба снабжения, складское хозяйство);
 - участки и цехи основного производства (приемно-аппаратный цех, цельномолочный цех, маслоцех, сыродельный цех, цех казеина, цех сухого молока, цех детского питания, цех мороженого и т.д.);
 - управленческие (администрация, лаборатория, бухгалтерия, плановый, финансовый, юридический отделы);

- сбытовые (отдел маркетинга, магазин);
- непромышленные обслуживающие, например объекты социальной сферы;
- вспомогательные (аммиачно-компрессорный цех, теплохозяйство, электростанция (подстанция), ремонтно-механический цех, отдел контрольно-измерительных приборов и автоматики, водоснабжение, транспортное хозяйство).

Разработана и предложена к использованию форма внутренней отчетности — Контрольный отчет центра ответственности, целью составления которого является обеспечение руководства информацией о показателях результатов деятельности структурных подразделений и на основе полученных данных выполнение функций контроля, регулирования и планирования.

В третьей главе «**Методика калькулирования себестоимости молочной продукции и направления ее развития**» исследованы теоретические и прикладные аспекты калькулирования себестоимости молочной продукции. С учетом отраслевых особенностей предложен перечень объектов учета затрат на производство (центры ответственности, переделы, виды полуфабрикатов и готовой продукции) и калькулирования (виды полуфабрикатов и готовой продукции), рассмотрены взаимосвязь данных объектов и их влияние на построение системы управления формированием себестоимости продукции.

Определен перечень способов калькулирования себестоимости продукции (нормативный, прямого расчета, суммирования затрат, исключения затрат, пропорционального распределения затрат). На основе изучения различных подходов к построению системы калькулирования и с учетом технологических и организационных особенностей молочного производства, а также предложенного варианта децентрализации управления издержками (с использованием центров ответственности) разработана схема калькулирования себестоимости продукции для организаций молочной промышленности (см. рисунок).

Рассмотрен порядок практической реализации предлагаемой методики калькулирования себестоимости молочной продукции на каждом из этапов:

- разработан порядок отнесения затрат на производство на отдельные объекты учета;
- предложен вариант списания издержек вспомогательных и обслуживающих центров ответственности на затраты производственных подразделений на основе использования многовариантности баз распределения для каждого из обслуживающих и вспомогательных центров;
- определен порядок распределения затрат на производство основных центров ответственности на осуществляемые в рамках данных подразделений переделы;
- предложен способ распределения косвенных затрат на производство между сопряженной продукцией (полуфабрикатами), получаемой в едином производственном процессе;
- дана критическая оценка применяемого в настоящее время в молочной промышленности порядка определения стоимости возвратных отходов и ее исключения из общей суммы издержек производства и рекомендовано определять стоимость возвратных отходов с учетом отпускных цен без включения косвен-

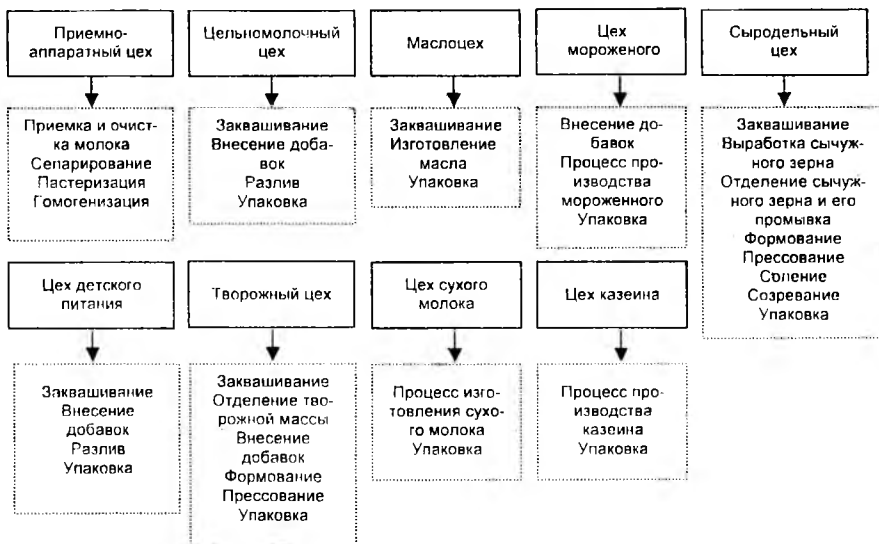
ных налогов и суммы прибыли, рассчитанной исходя из уровня рентабельности цельномолочной продукции; предложено авторское решение по обоснованию отнесения отдельных видов продукции к группе возвратных отходов.

1. Аккумуляция всех издержек по местам их возникновения (центрам ответственности)

2. Распределение издержек подразделений, не выпускающих конечный продукт и их отнесение на подразделения, которые выпускают конечный продукт



3. Распределение накладных затрат на производство (собственных и перераспределенных) подразделений, которые выпускают конечный продукт, на отдельные переделы



4. Определение себестоимости полученных полуфабрикатов

5. Исключение стоимости полученных возвратных отходов

6. Определение себестоимости произведенной продукции

Схема калькулирования себестоимости продукции

Использование разработанной методики калькулирования позволит формировать объективную информацию о себестоимости произведенной продукции для обоснованного ценообразования и будет способствовать принятию эффективных управленческих решений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изучение методик учета затрат на производство и калькулирования молочной продукции позволило сделать следующие основные выводы и сформулировать предложения.

1. Рассмотрены различные точки зрения отечественных и зарубежных ученых по определению понятий «затраты», «издержки» и «расходы». На их основе разработан авторский подход к формулировке данных категорий.

По мнению диссертанта, «затраты» как термин бухгалтерского учета представляют собой стоимостное выражение использованных организацией за определенный период ресурсов; «издержки» — часть затрат («затраты на производство»), относящихся непосредственно к выпуску продукции; «расходы» — часть затрат организации, которая будет соотнесена с доходами за данный период для оценки результатов деятельности.

Важным моментом в организации планирования и учета затрат на производство, а также калькулирования себестоимости продукции является классификация затрат на производство. Рассматривая преимущества и недостатки тех или иных классификаций, диссертант предложил собственный подход к управлению затратами посредством их группировки в зависимости от целевой установки: для определения себестоимости продукции, осуществления функции управления, принятия ценовых решений. Предлагаемая классификация базируется на многовариантности ее целевых функций, поэтому является основой для формирования системы учета затрат в организациях в зависимости от целевой установки в конкретной ситуации [1, 2, 4, 12].

2. Технологические и организационные особенности производства, длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики производимой продукции требуют различного сочетания способов и приемов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Изучив различные точки зрения по вопросу объединения либо обособления методов учета затрат на производство и методов калькулирования себестоимости продукции, их определения и классификации, диссертант представил собственный подход к рассмотрению данной проблемы. Он заключается в следующем.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются взаимосвязанными и взаимообусловленными процессами, которые должны строиться на основе единого подхода. Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции следует понимать совокупность приемов по сбору, группировке и обобщению в учете данных о производственных затратах, а также исчислению фактической себестоимости произведенной продукции, обеспечивающих получение информации для контроля за затратами на производство и формированием себестоимости продукции.

В соответствии с данным определением предложены следующие основные признаки для группировки методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции:

- объекты учета и калькулирования (позаказный (произдельный) и попроцесный (попередельный): полуфабрикатный и бесполуфабрикатный);
- степень оперативности учета и контроля за затратами на производство (учет фактических затрат на производство и нормативный учет);
- полнота охвата затрат на производство (учет и калькулирование по системе полных затрат, а также учет и калькулирование по системе частичных затрат).

Диссертантом отмечено, что в современных системах учета одновременно учитывается несколько классификационных признаков, поэтому для организаций молочной промышленности предложен к использованию метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на основе применения элементов позаказного и попроцессного методов (полулюпроцессный) [5, 11].

3. Изучение структуры состава себестоимости молочной продукции позволило сделать вывод о том, что существенную долю в общей сумме затрат на производство занимают затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы. Для материалоемких производств особое значение имеет организация учета и контроля за рациональным использованием сырья, основных и вспомогательных материалов в производстве, а также увеличение физического объема производства при снижении потребляемых ресурсов. В связи с этим разработаны и предложены к использованию следующие документы:

- Заявка на производство продукции и получение сырья и основных материалов в производство, применение которой обеспечит возможность планирования объемов производства продукции и ее ассортимента и на основе этих данных производить расчет необходимого количества сырья и основных материалов;
- Ведомость на отпуск (получение) сырья в производство, внедрение которой позволит упорядочить отпуск сырья в производство, а также предоставит возможность вести оперативный контроль за рациональностью использования сырья;
- Требование-накладная на отпуск (получение) материалов. Использование данного документа призвано способствовать предотвращению неоправданных потерь, а также своевременному отражению в учете расходования основных материалов на производство продукции и отклонения от норм, что актуально с точки зрения применения предложенного диссертантом для организаций данной отрасли сигнального метода контроля за расходованием основных материалов;
- Накладная на внутреннее перемещение молочного сырья и полуфабрикатов. Ее внедрение обеспечит осуществление контроля за движением сырья и полуфабрикатов из цеха в цех (со склада в цех) не только в количественной оценке, но и качественной характеристике передаваемых продуктов, что является важным при соблюдении технологии производства, предотвращении брака.

Внесены предложения по усовершенствованию используемой в настоящее время формы Рапорта о выработке готовой продукции, поскольку применяемые в данном документе методики выявления результатов использования сырья и основных материалов не в полной мере соответствуют требованиям, которые предъявляются к формированию информационной базы о расходовании сырьевых ресурсов и затратах на производство [3].

4. Одним из важнейших условий эффективной организации учета затрат на производство является внедрение внутрихозяйственного управления, которое предполагает не только расширение самостоятельности и увеличение прав работников при принятии ими управленческих решений, но и повышение ответственности за последствия таких решений. На основе изучения технологических особенностей организаций молочной промышленности предложен вариант управления затратами на производство посредством создания центров ответственности.

Определены принципы и цели составления внутренней отчетности, разработана и предложена к использованию форма Контрольного отчета центра ответственности, составление которого обеспечит руководство информацией о результатах деятельности центров ответственности, нормативных (планируемых) показателях уровня издержек, отклонениях и причинах их возникновения [6, 7].

5. Исследованы теоретические и прикладные аспекты калькулирования себестоимости молочной продукции. С учетом отраслевых особенностей диссертантом разработан перечень объектов учета затрат на производство и объектов калькулирования. На основе изучения предлагаемых различными авторами вариантов установления последовательности калькуляционных процедур и с учетом технических и технологических особенностей молочного производства определена последовательность калькулирования себестоимости молочной продукции.

Предлагаемая методика калькулирования позволит обоснованно, с использованием различных баз распределения (в зависимости от этапа калькулирования) получать достоверные данные о себестоимости молочной продукции, а также будет способствовать обеспечению контроля за затратами на производство посредством формирования информационной базы об издержках в разрезе центров ответственности [8, 9, 10, 13].

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Смолякова О.М. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости в промышленности // Бух. учет и анализ. — 1999. — № 4. — С. 12—15.
2. Смолякова О.М. Классификация затрат в зарубежной практике // Вестн. БГЭУ. — 2004. — № 2. — С. 109—111.
3. Смолякова О.М. Первичное документирование как средство управления себестоимостью продукции // Бух. учет и анализ. — 2004. — № 3. — С. 27—29.
4. Смолякова О.М. Методологические аспекты формирования издержек производства // Бух. учет и анализ. — 2006. — № 1. — С. 8—10.

5. Смолякова О.М. Управление затратами на производство продукции на предприятиях молочной промышленности // Техника и технологии пищевых производств: Материалы IV Междунар. науч.-техн. конф. Могилев, 26—28 марта 2003 г. / МГУП. — Могилев, 2003. — С. 110—111.

6. Смолякова О.М. Современные направления формирования системы учета затрат на производство продукции на предприятиях молочной промышленности // Актуальные проблемы рыночной экономики: Материалы науч.-практ. конф. Минск, 22—24 апр. 2004 г. / БГЭУ. — Минск, 2004. — С. 244—246.

7. Смолякова О.М. Современные направления формирования системы учета затрат на производство продукции // Актуальные проблемы современной экономики: Материалы Респ. конф. молодых ученых. Минск, 26 нояб. 2004 г. / БГЭУ. — Минск, 2005. — С. 260—261.

8. Смолякова О.М. Совершенствование калькулирования себестоимости продукции в современных условиях (на примере предприятий молочной промышленности Беларуси) // Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке: Материалы Респ. науч. конф. студентов, магистрантов, аспирантов. Минск, 16 дек. 2004 г. / БГЭУ. — Минск, 2005. — С. 198—200.

9. Смолякова О.М. Современные направления формирования системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: Материалы Междунар. науч.-практ. конф. Горки, 26—28 мая 2005 г. / БГСА. — Горки, 2005. — С. 119—121.

10. Смолякова О.М. Формирование объектов учета затрат и калькулирования, их взаимосвязь и влияние на построение эффективной системы управления себестоимостью // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики: Материалы Междунар. науч.-практ. конф. Минск, 26 окт. 2005 г. / БГЭУ. — Минск, 2005. — С. 420—421.

11. Смолякова О.М. Методологические аспекты формирования информации о затратах на производство и себестоимость продукции // Актуальные проблемы современной экономики: Материалы Респ. конф. молодых ученых. Минск, 25 нояб. 2005 г. / БГЭУ. — Минск, 2005. — С. 313—314.

12. Смолякова О.М. Проблема идентификации отдельных терминов бухгалтерского учета на современном этапе перехода к международным стандартам финансовой отчетности // Коммуникативные технологии в системе современных экономических отношений: Материалы Междунар. науч.-практ. конф. Минск, 1—2 февр. 2006 г. / БГЭУ. — Минск, 2006. — С. 57—59.

13. Смолякова О.М. Создание единой системы формирования информации о затратах на производство и себестоимости продукции организаций молочной промышленности в современных условиях // Научно-инновационная деятельность и предпринимательство в АПК: проблемы эффективности и управления: Сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. Минск, 16—18 марта 2006 г. / БГАТУ. — Минск, 2006. — С. 192—194.



Смалякова Вольга Мечаславаўна

Методыкі і арганізацыя ўліку затрат на вытворчасць і калькулявання сабекошту малочнай прадукцыі: стан і напрамкі развіцця

Ключавыя словы: затраты, выдаткі, расходы, класіфікацыя затрат на вытворчасць, сістэма дакументавання, цэнтры адказнасці, сегментарная справаздачнасць, сабекошт, калькуляванне, размеркаванне выдаткаў.

Аб'ектам даследавання з'яўляюцца методыкі і арганізацыя ўліку затрат на вытворчасць і калькулявання сабекошту прадукцыі арганізацый малочнай прамысловасці Рэспублікі Беларусь.

Прадмет даследавання — сукупнасць тэарэтычных і практычных палажэнняў, якія раскрываюць методыку ўліку затрат на вытворчасць і калькулявання сабекошту малочнай прадукцыі.

Мэтай дысертацыйнай работы з'яўляецца навуковае абгрунтаванне метадык і распрацоўка практычных рэкамендацый па ўдасканаленню ўліку вытворчых затрат і калькуляванню сабекошту прадукцыі арганізацый малочнай прамысловасці Рэспублікі Беларусь.

Метады праведзеннага даследавання: агульнанавуковыя метады (аналіз, сінтэз, комплекснасць, сістэмнасць, аналогія, гістарызм) і спецыяльныя прыёмы і працэдурны (графічны метады, параўнанне, групіроўка).

Навуковая навізна атрыманых вынікаў: удакладнёны і структурыраваны паняццёвы апарат, які выкарыстоўваецца ў вытворчым ўліку, прапанаваны падыход да кіравання затратамі на вытворчасць праз іх групіроўку на аснове шматварыянтнасці яе мэжавых функцый; прапанаваны падыход да разгляду сутнасці метадаў ўліку затрат на вытворчасць і калькулявання сабекошту прадукцыі; удаканалены парадак дакументальнага афармлення водпуску і сцісання ў вытворчасць малочнай сыравіны і асноўных матэрыялаў; распрацаваны варыянт дэцэнтралізацыі кіравання выдаткамі для арганізацый малочнай прамысловасці, а таксама методыкі ўліку затрат на вытворчасць і калькулявання сабекошту малочнай прадукцыі, якія базіруюцца на пазтапным размеркаванні выдаткаў; удаканалены парадак вызначэння вартасці зваротных адходаў малочнай прамысловасці.

Ступень выкарыстання. Вынікі даследавання атрымалі ўкараненне ва ўлікова-эканамічнай практыцы арганізацый малочнай прамысловасці Міністэрства сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь.

Вобласць ужывання: практычная дзейнасць арганізацый малочнай прамысловасці.

Смолякова Ольга Мечеславовна

Методики и организация учета затрат на производство и калькулирования себестоимости молочной продукции: состояние и направления развития

Ключевые слова: затраты, издержки, расходы, классификация затрат на производство, система документирования, центры ответственности, сегментарная отчетность, себестоимость, калькулирование, распределение издержек.

Объектом исследования являются методики и организация учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции организаций молочной промышленности Республики Беларусь.

Предмет исследования — совокупность теоретических и практических положений, раскрывающих методику учета затрат на производство и калькулирования себестоимости молочной продукции.

Целью диссертационной работы является научное обоснование методик и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учета производственных затрат и калькулированию себестоимости продукции организаций молочной промышленности Республики Беларусь.

Методы проведенного исследования: общенаучные методы (анализ, синтез, комплексность, системность, аналогия, историзм) и специальные приемы и процедуры (графический метод, сравнение, группировка).

Научная новизна полученных результатов: уточнен и структурирован понятийный аппарат, используемый в производственном учете; предложен подход к управлению затратами на производство посредством их группировки на основе многовариантности ее целевых функций; разработан авторский подход к рассмотрению сущности методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции; усовершенствован порядок документального оформления отпуска и списания в производство молочного сырья и основных материалов; разработан вариант децентрализации управления издержками для организаций молочной промышленности, а также методики учета затрат на производство и калькулирования себестоимости молочной продукции, базирующиеся на поэтапном распределении издержек; усовершенствован порядок определения стоимости возвратных отходов молочной промышленности.

Степень использования. Результаты исследования внедрены в учетно-экономическую практику организаций молочной промышленности Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Область применения: практическая деятельность организаций молочной промышленности.

SUMMARY

Smolyakova Olga Mecheslavovna

Methods and organization of calculation of expenditures on production and basic cost of dairy products: conditions and trends of development

Key words: expenses, cost of production, expenditures, classification of expenses, system of documentation, centers of responsibility, segmental accounting, calculating, distribution of expenses.

The object of research is the methods and organization of calculation of expenditures on production and basic cost of dairy products in Republic of Belarus.

The subject of research is the combination of theoretical and practical issues, covering methods of calculating production expenses and cost of dairy products.

The goal of this thesis is scientific basis of methodics and developing of practical recommendations on upgrading the system of cost calculating and basic cost of dairy products in the Republic of Belarus.

The methods of the research: common methods of research (analysis, synthesis, complexity, analogy, historicism) and special methods and procedures (graphic method, comparison, grouping).

Scientific novelty of obtained results: conceptual apparatus used in production calculating is refined and regulated, a new approach to expenses management is suggested, approach to examining nature of calculating methods and basic cost of dairy production is developed, the order of documentary register and writing off dairy products and basic materials are upgraded, the variant of management decentralization of different expenses is developed, the methods of expenditure calculation and basic cost of dairy products, based on step by step distribution of expenses are developed, the order of defining costs of returned waste in dairy products is upgraded.

Level of application. The results of this research are adopted in economic practice of dairy enterprises of The Ministry of Agriculture and Food Products in the Republic of Belarus.

The sphere of application: the practical activities of different organizations of dairy production.

Редактор *Т.В. Бурая*
Корректор *Н.В. Терех*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Н.А. Тарашкевич*

Подписано в печать 16.05.2006. 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 169

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.