

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

УДК 657.1:637.5

Ш 98

ШУТОВА АНТОНИНА МЕЧИСЛАВОВНА

**ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И АНАЛИЗ
СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ
ПРЕДПРИЯТИЙ: СОСТОЯНИЕ, РАЗВИТИЕ МЕТОДИК**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ

на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

МИНСК — 2003

Работа выполнена в Белорусском торгово-экономическом университете потребительской кооперации

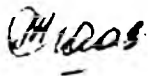
- Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент Шевлюков А. П., Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, кафедра финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор Мацкявичус И. С., Вильнюсский государственный университет, кафедра бухгалтерского учета
- кандидат экономических наук, доцент Яцковская Т. С., Частный институт управления и предпринимательства, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
- Оппонирующая организация: Белорусская государственная сельскохозяйственная академия

Защита состоится 24 октября 2003 г. в 14. 00 на заседании совета по защите диссертации Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом университете по адресу: 220070, г. Минск, Партизанский проспект, 26, зал заседаний совета (ауд. 407, уч. к. 1), тел. 249-91-70.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета

Автореферат разослан 23 сентября 2003 г.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



А. П. Михалкевич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Ресурсосбережение является актуальной задачей отечественной экономики. Экономия ресурсов за счет снижения затрат на производство и реализацию продукции оказывают значительное влияние на повышение конкурентоспособности и рентабельности отечественной продукции.

Затраты на производство продукции служат основанием для формирования себестоимости и отпускных цен на товары. Поэтому разработка научно обоснованных методов управления процессом формирования себестоимости является эффективным средством установления цен на реализуемые товары. Одной из функций управления себестоимостью продукции является применение рациональной системы нормирования, планирования, анализа и учета затрат на ее производство и реализацию. Необходима действенная система управления затратами на каждом предприятии, которая способствовала бы предотвращению необоснованного их роста и создавала условия для экономии прямых и снижения накладных затрат.

Трудности, которые испытывают промышленные предприятия в процессе формирования себестоимости и управления затратами, обуславливают необходимость:

- пересмотра состава и структуры затрат, включаемых в себестоимость продукции, с целью приведения их в соответствие с международными стандартами;
- создание научно обоснованной классификации затрат, которую можно использовать для управления производством, анализа затрат, прибыли и контроля за уровнем рентабельности;
- разработки новых подходов и методик управления производственными затратами;
- совершенствования методик распределения косвенных расходов, а также определения возможностей перевода максимального числа косвенно распределяемых затрат в прямые;
- развитие методик маржинального анализа для оптимизации выпускаемого ассортимента продукции и увеличения доходов предприятия.

Значительный вклад в развитие теории и практики учета, анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции внесли Д. А. Панков, П. Я. Папковская, А. П. Михалкевич, И. Е. Тишков, И. Н. Белый, Л. И. Кравченко, Л. Л. Ермолович, Н. А. Русак, Г. В. Савицкая, В. И. Стражев, А. П. Шевлюков, а также российские ученые П. С. Безруких, П. П. Новиченко, В. Ф. Палий, А. А. Додонов, А. Ф. Аксененко, Я. В. Соколов, С. А. Николаева, И. А. Ламыкин, В. Д. Новодворский. Однако проблемы учета и анализа затрат рассматривались и решались ими применительно к промышленности и сельскому хозяйству без адаптации к конкретным производственным технологиям, в част-

ности, к мясоперерабатывающей промышленности. На мясоперерабатывающих предприятиях вопросы внедрения систем рационального управления и учета затрат изучены недостаточно. Ряд принципиальных изменений, произошедших в экономике страны и хозяйственном механизме предприятий в течение последних лет, давших толчок к изменениям в учете и калькулировании, не обобщены должным образом. Не исследован передовой практический опыт организации нормирования, планирования, учета и анализа затрат на мясоперерабатывающих предприятиях. Возрастающая значимость этих проблем в современных условиях хозяйствования и их недостаточная изученность обусловили выбор темы диссертационного исследования, предопределили его основные цели и задачи.

Связь работы с крупными научными программами и темами. В диссертационной работе нашли отражение результаты участия автора в научных исследованиях кафедры бухгалтерского учета и кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации в течение 1996 — 2001 гг. по следующим темам:

- «Рационализация нормирования, планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг на производственных предприятиях потребительской кооперации на основе персональных ЭВМ» (2000 — 2001 гг., № гос. регистрации 20001083), в результате выполнения которой автором разработан раздел «Учет и контроль затрат на мясоперерабатывающих предприятиях»;
- «Исследование проблем совершенствования методологии бухгалтерского учета как основы внедрения рыночных отношений в потребительской кооперации» (1996 — 1997гг, № гос. регистрации 1995394), в результате выполнения которой автором разработаны рекомендации по совершенствованию учета производственных запасов и затрат на производство;
- «Разработка методики финансового менеджмента и управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации» (1996—1999 гг., № гос. регистрации 1998667), в результате выполнения которой автором разработаны параграфы «Себестоимость продукции как один из важнейших показателей эффективности производства», «Принципы организации учета затрат на производство и их влияние на управление и выявление конечных финансовых результатов».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является развитие методик производственного учета затрат и анализа себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий на основе исследования теории и практики синтетического и аналитического учета, калькулирования, оперативного, текущего и перспективного анализа.

Целевая направленность работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- развитие теоретических положений учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, их адаптация к особенностям учета на мясоперерабатывающих предприятиях на основе применения разработанных методик производственного учета и оперативного управления затратами;

- разработка методических рекомендаций по совершенствованию учета процессов снабжения, производства и выпуска продукции на основе проведения сравнительного анализа существующих систем учета на производственных предприятиях, позволяющих получить достоверную информацию для определения и оценки эффективности затрат с точки зрения оперативного управления процессом формирования себестоимости;

- усовершенствование полуфабрикатного варианта поперечного метода учета затрат, адаптированного к условиям работы мясоперерабатывающих предприятий, что необходимо для контроля за производственной себестоимостью полуфабрикатов и оценки эффективности работы структурных подразделений предприятий данной отрасли;

- обоснование функциональной модели учета отклонений фактических затрат от предварительно разработанной калькуляции с учетом производственно-экономических особенностей колбасного производства, позволяющей осуществлять оперативный контроль за производственными затратами и эффективное управление ими;

- определение основных направлений совершенствования сводного учета затрат с использованием нормативного метода учета и калькулирования себестоимости по переменным издержкам;

- усовершенствование методики определения оптимального размера закупки сырья и материалов, основанной на классификации материалов и затрат по закупке на релевантные и иррелевантные, позволяющей минимизировать расходы на приобретение и хранение материальных ресурсов;

- разработка рекомендаций по применению математических моделей определения нормативных затрат, постоянных и переменных расходов для прогнозирования эффективности производства, а также выпуска новой продукции в условиях инфляции, с использованием пакета MS Office 2000.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является теория и практика производственного учета затрат и анализа себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий.

Объектом исследования в диссертационной работе являются методики учета, нормирования, планирования, контроля и анализа затрат и себестоимости продукции в условиях реформирования внутрихозяйственных экономических отношений.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили экономические законы и категории, законодательные акты и постановления Правительства Республики Беларусь, Министерства финансов, Министерства экономики, Министерства статистики и анализа, научные труды, монографии и научные статьи отече-

венных и зарубежных экономистов в области управления, бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа, а также другая специальная литература. Информационной базой исследования явились опубликованные статистические данные, информация статистической и бухгалтерской отчетности, а также материалы, полученные в результате проведенного автором единовременного обследования предприятий колбасного производства потребительской кооперации.

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

Научная новизна и значимость полученных результатов. Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке научно-обоснованных методик производственного учета затрат и анализа себестоимости продукции на мясоперерабатывающих предприятиях. К числу наиболее существенных результатов, содержащих научную новизну, относятся:

- развитие теоретических положений учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, суть которых заключается в разработке концепции учета затрат и калькулирования себестоимости произведенной продукции по переменным затратам, обеспечивающим достоверную величину и изыскание резервов снижения себестоимости, а также в их адаптации к особенностям деятельности мясоперерабатывающих предприятий;
- усовершенствованные методики учета процессов снабжения, производства и выпуска продукции с использованием счетов «Заготовление и приобретение материалов» и «Выпуск продукции» на мясоперерабатывающих предприятиях, производственная деятельность которых включает такие процессы, как заготовление сырья, убой животных, производство колбасных и других мясных изделий и реализация мясoproдуктов, где названные счета используются не только для получения и обобщения информации о фактических затратах на приобретение сырья и выпуск продукции, но и для распределения стоимости израсходованного сырья по направлениям его использования, что способствует определению реальной себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции, а также финансовых результатов по видам деятельности предприятия;
- рекомендации по совершенствованию действующих методик учета производственных расходов, адаптированных к мясоперерабатывающим предприятиям, суть и новизна которых заключаются в научном обосновании необходимости использования полуфабрикатного варианта поперечельного метода учета затрат и калькулирования полной производственной себестоимости продуктов, получаемых при обвалке и жиловке, что дает возможность учесть все расходы, связанные с переработкой сырья, и определить фактическую себестоимость жилованного мяса;
- научное обоснование и разработка функциональной модели учета отклонений фактических затрат от предварительно разработанной калькуляции, сущность которой состоит во введении в план счетов синтетического счета для учета отклонений, в разработке форм первичных документов и регистров для

учета выявленных отклонений, способствующих эффективному контролю за производственными затратами и управлению ими;

- научное обоснование модели управленческого учета и контроля за материально-производственными запасами, новизна которых состоит в:

- ♦ классификации затрат на релевантные и иррелевантные, с помощью которой возможно определение оптимального размера закупки;

- ♦ группировке производственных запасов по их удельному весу в общей величине затрат на приобретение сырья, необходимого для оптимального обеспечения производственного процесса, позволяющей минимизировать расходы предприятия на приобретение и хранение сырьевых ресурсов;

- адаптирование к особенностям мясоперерабатывающей промышленности приемов оперативного анализа, основанных на применении метода «директ-костинг» для оптимизации выпускаемого ассортимента продукции по критерию максимизации валовой маржи на ограничивающий фактор, позволяющее решать проблему роста прибыли при ограниченных сырьевых ресурсах;

- разработанная методика прогнозирования затрат предприятия с использованием экономико-математических моделей, пакета MS Office 2000, которая на основе деления затрат на постоянные и переменные, использования в качестве коэффициента «*b*» показателя «переменные затраты на рубль продукции» позволяет осуществлять управление затратами в условиях инфляции, определять эффективность выпуска продукции.

Практическая и экономическая значимость полученных результатов.

Научные разработки и предложения, являющиеся результатом исследования, направлены на решение практических задач совершенствования системы учета и анализа затрат на производство и возможность использования данных производственного учета и анализа для принятия управленческих решений. Разработанные методы контроля производственных запасов позволят снизить затраты на их закупку и хранение, тем самым наряду с использованием нормативного метода учета они будут способствовать снижению себестоимости производимой продукции.

Экономическая значимость полученных результатов состоит в том, что использование содержащихся в диссертации положений будет способствовать повышению эффективности управления и нормирования затрат на производственных предприятиях потребительской кооперации. Результаты исследования могут быть использованы в качестве интеллектуальной продукции, представляющей интерес для предприятий мясоперерабатывающей отрасли при организации производственного учета.

Предлагаемая в диссертационной работе методика учета и анализа затрат апробирована на предприятиях пищевой промышленности потребительской кооперации (Унитарное предприятие Гомельского ОПС «Гомельский производственный комбинат», Обособленное структурное подразделение Речицкого райпо «Коопзаготпром»). Ряд предложений, выдвинутых в диссертации, нашли отражение в научно-исследовательской работе кафедры финансов и бухгалтерского учета производственной деятельности Гомельского кооперативного института по теме «Разработка методики финансового менеджмента и управлен-

ческого учета» (1996–1999 гг.), а также кафедры бухгалтерского учета Гомельского кооперативного института по теме «Исследование проблем совершенствования методологии бухгалтерского учета как основы внедрения рыночных отношений в потребительской кооперации» ГР № 1995394 (1996 — 1997 гг.).

Результаты исследования нашли применение в учебном процессе Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации при подготовке студентов по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Основные положения диссертации, выносимые на защиту. На защиту выносятся следующие научные положения и методики, разработанные автором:

- научно обоснованные теоретические положения по использованию методики учета затрат и калькулирования себестоимости произведенной продукции по переменным и нормативным затратам, что позволяет улучшить методику учета затрат и калькулирования себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий и получить необходимую информационную базу для налогообложения и управления процессом формирования себестоимости продукции;
- адаптированные к особенностям мясоперерабатывающих предприятий бухгалтерские процедуры отражения процессов снабжения и выпуска продукции, позволяющие: а) выделить в бухгалтерском учете результаты заготовительной и производственной деятельности; б) организовать контроль за производственными запасами путем группировки материалов, необходимых для оптимального обеспечения производственного процесса, по удельному весу в общей стоимости затрат на их приобретение; в) разделить затраты на релевантные и иррелевантные; г) определить оптимальный размер закупок и минимизировать расходы на приобретение и хранение сырьевых ресурсов;
- модифицированные методики учета производственных расходов, адаптированные к мясоперерабатывающим предприятиям, сущность и новизна которых состоит в:
 - ♦ научном обосновании необходимости использования полуфабрикатного варианта попередельного метода учета затрат и калькулирования полной производственной себестоимости продукции, получаемой при обвалке и жиловке мяса, что дает возможность учесть все расходы, связанные с переработкой сырья и определить фактическую себестоимость жилованного мяса;
 - ♦ разработке функциональной модели учета отклонений фактических затрат от предварительно разработанной калькуляции, во введении в план счетов специального синтетического счета для учета отклонений, форм первичных документов и регистров для учета выявленных отклонений, что способствует эффективному контролю за производственными затратами и управлению ими;
 - усовершенствованная методика оптимизации выпускаемого ассортимента по критерию максимизации валовой маржи на ограничивающий фактор для обоснования управленческих решений по формированию ассортиментной политики предприятия, основанная на применении метода «директ-костинг» и оперативном анализе, позволяющая решать проблемы использования свободных цеховых производственных мощностей и максимизации прибыли при ограниченных сырьевых ресурсах;

- разработанные алгоритмы бухгалтерского прогнозирования затрат предприятия, новизна которых состоит в использовании экономико-математических моделей, пакета MS Office 2000, деления затрат на постоянные и переменные, коэффициента «*b*» показателя переменных затрат на рубль продукции, что позволяет осуществлять управление затратами в условиях инфляции, определять эффективность обновления ассортимента продукции.

Личный вклад соискателя. Настоящая работа является законченным научным исследованием, выполненным соискателем самостоятельно на основе изучения теоретических разработок и практики учета на производственных предприятиях потребительской кооперации Республики Беларусь.

Апробация результатов диссертации. Результаты исследования были апробированы на международных и республиканских научно-практических конференциях, в том числе на: межвузовской конференции аспирантов и студентов Гомельского политехнического института им. Сухого и Гомельского кооперативного института (Гомель, май 1997 г.); республиканской научной конференции «Проблемы экономико-социальных преобразований на рубеже тысячелетий» (Гомель, ГКИ, апрель 2000 г.); республиканской научно-практической конференции «Социально-экономическое развитие и проблемы стабилизации экономики Республики Беларусь» (Бобруйск, Бобруйский филиал БГЭУ, 2002 г.); международной научно-практической конференции «Кооперативы и акционерные общества: развитие, преимущества и конкурентоспособность» (Гомель, БТЭУ, сентябрь 2002 г.); научно-практической конференции «Проблемы управления социально-экономическими процессам: опыт и перспективы» (Гомель, МИТСО, февраль 2002 г.); научно-практической конференции «Реформирование учета, совершенствование анализа и планирования затрат на производство и реализацию продукции» (Гомель, БТЭУ, октябрь 2002 г.).

Кроме того, отдельные положения диссертационной работы докладывались на методических семинарах и заседаниях кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации, на семинарах по повышению квалификации руководящих работников и специалистов системы потребительской кооперации в соответствии с постановлением Правления Белкоопсоюза № 228 от 26.09.2000 г. «Об утверждении планов повышения квалификации руководящих работников, специалистов и кадров массовых профессий учебных заведений Белкоопсоюза в 2000–2001 учебном году».

Опубликованность результатов. Основные научные результаты выполненного диссертационного исследования опубликованы автором в четырнадцать работ, общим объемом 84 страницы, в том числе в шести статьях, четыре из которых в научных журналах, общим объемом 23 страницы.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Работа содержит 175 страниц. Объем, занимаемый иллюстрациями: 17 таблиц, 13 рисунков, 33 приложения на 56 страницах. Список использованных источников включает 154 наименования, изложенных на 10 страницах.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе «Теоретические основы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» на основе изучения специальной литературы, нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации и стран с развитой рыночной экономикой, касающихся вопросов формирования себестоимости продукции, порядка включения в нее затрат, связанных с производством продукции, рассматриваются такие категории, как «затраты», «расходы», «издержки» и «себестоимость» продукции. Обоснована концепция трансформации затрат и активов в расходы, в соответствии с которой себестоимость состоит из затрат, понесенных предприятием в отчетном периоде и использованных активов, стоимость которых сформировали затраты прошлых периодов. В соответствии с этой концепцией затраты признаются расходами только в том случае, если в результате их совершения был получен доход.

Исследование проблемы формирования учета затрат и калькулирования себестоимости, эффективного использования ресурсов и управления себестоимостью позволило сделать вывод о том, что они зависят от целей управления и для предприятия важно определять как нормативную, так и фактическую себестоимость с полным распределением затрат для целей налогообложения и формирования реальных цен на продукцию, а в целях оперативного управления производственными затратами — себестоимость, калькулированную на основе переменных издержек. Себестоимость, сформированная по переменным издержкам, позволяет решать такие управленческие задачи как определение нижней границы цены продукции, формирование оптимального ассортимента выпускаемой продукции с помощью показателя валовой маржи, выбор оптимальной, с экономической точки зрения, технологии производства. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам позволит отказаться от существующей практики, когда формирование цены осуществляется путем увеличения себестоимости на заданный процент рентабельности. В этом случае величина прибыли зависит от величины себестоимости и это приводит к тому, что увеличение прибыли определяется не снижением, а ростом себестоимости, тем самым снижая конкурентоспособность продукции.

Определено понятие калькулирования себестоимости продукции как процесса исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), в котором издержки производства распределяются между готовыми изделиями и незавершенным производством и исчисляется себестоимость продукции.

С учетом особенностей утвержденного Министерством финансов Республики Беларусь нового плана счетов, предложена модель учета затрат и калькулирования полной себестоимости с применением счетов для учета экономических элементов затрат. Схема, представленная на рис. 1 предусматривает отражение произведенных расходов на счетах экономических элементов по видам деятельности и объектам учета затрат, которые затем на счете 35 «Расходы по обычной деятельности» распределяются по направлениям расходов.



Рис. 1. Схема построения учета расходов организации по обычным видам деятельности с применением счетов экономических элементов затрат.

Во второй главе «Развитие методик учета производственных расходов на мясоперерабатывающих предприятиях» разработаны рекомендации по совершенствованию документального оформления, оценки, контроля и синтетического учета производственных ресурсов. Анализ методов оценки производственных ресурсов по международным стандартам позволяет определить их влияние на прибыль и себестоимость продукции и сделать вывод о том, что каждая из предложенных методик оценки производственных ресурсов имеет свои положительные и отрицательные стороны. Установлено, что оценка стоимости материалов, отпускаемых в производство, должна быть ориентирована на те задачи по управлению себестоимостью и прибылью, которые ставит перед собой конкретное производственное предприятие. В целях обеспечения объективности формирования информационной базы о затратах на сырье, в условиях организации учета по центрам ответственности, предлагается использовать для подразделения «Обвалка и жиловка мяса» трансфертные цены, способствующие объективной оценке функционирования каждого центра ответственности или подразделения предприятия. Предложено для детального учета выхода жилованного мяса составлять отдельно акты разделки говядины и свинины по каждой категории упитанности, сравнивая фактический выход с нормативным, способствующие улучшению сохранности сырья и материалов.

Предлагается на предприятиях, объединяющих различные отрасли деятельности (заготовки, производство и подсобное хозяйство) в целях создания

единой методики отражения поступления материальных ресурсов к счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» открыть три субсчета: 15-1 «Заготовление и приобретение материалов, поступающих от поставщиков»; 15-2 «Заготовление сырья, поступающего от сдатчиков»; 15-3 «Расходы, связанные с заготовительной деятельностью предприятия». Данная методика позволит выделить в бухгалтерском учете материальных ресурсов заготовительный оборот и расходы, связанные с заготовительной деятельностью, результаты заготовительной и производственной деятельности.

На основании изучения действующей практики учета на мясоперерабатывающих предприятиях потребительской кооперации даны рекомендации по методике сводного учета затрат и разработана поэтапная последовательность этого процесса.

Первый этап — на аналитических счетах, открывающихся в разрезе видов продукции и ее сортов (на мелких производствах открываются только аналитические счета «Колбасное производство» и «Производство копченостей»), рекомендуется учитывать все прямые затраты, такие как стоимость расходуемых основных и вспомогательных материалов, энергии на технологические цели, основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих;

Второй этап — распределяются косвенные производственные затраты, большая часть которых относится на счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». К счету 25 «Общепроизводственные расходы» предлагается открыть аналитические счета «Постоянные общепроизводственные расходы» и «Переменные общепроизводственные расходы»;

Третий этап — списываются и распределяются затраты, учтенные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Со счета 25 «Общепроизводственные расходы», (аналитический счет «Переменные общепроизводственные расходы») затраты списываются на счет 20 «Основное производство», предварительно распределив их между видами продукции. Со счета 26 «Общехозяйственные расходы» и счета 25 «Общепроизводственные расходы», (аналитический счет «Постоянные общепроизводственные расходы») суммы списываются на счет 90 «Реализация»;

Четвертый этап — после подсчета прямых и косвенных производственных затрат по отдельным видам продукции составляется свод затрат по предприятию в целом.

В соответствии с рекомендуемой последовательностью сводного учета затрат разработаны статьи аналитического учета.

Рекомендовано организовать учет затрат, используя нормативный метод учета. Внесены предложения по организации учета отклонений от нормативной себестоимости. Предложена схема учета отклонений с использованием счета 17 «Отклонения от нормативной себестоимости».

Отражение в системе счетов бухгалтерского учета
отклонений от предварительно составленных калькуляций

Содержание операций	Корреспонденция счетов согласно новому плану счетов		Сумма
	Дебет	кредит	
Приходится готовая продукция по нормативной себестоимости	43	20	185500
Списываются отклонения по материалам	17	20	5300
Списываются отклонения по заработной плате	17	20	900
Списываются отклонения по косвенным расходам	17	20	1082
Списание отклонений после их анализа и рассмотрения руководством:			
• в части отклонений, подлежащих взысканию с виновных лиц;	94	17	2000
• в части отклонений, относящихся на увеличение фактической себестоимости реализованной продукции.	90	17	2000

Для учета отклонений использован резервный счет плана счетов 17 «Отклонения от нормативной себестоимости». Данный счет предназначен для обобщения информации о выявленных в процессе производства отклонениях от нормативной калькуляции. К нему могут быть открыты субсчета соответствующих отклонений, таких как отклонение по количеству материалов, отклонение по стоимости материалов и др.

Сделан вывод о возможности внедрения на предприятиях мясоперерабатывающей отрасли полуфабрикатного варианта попередельного метода учета затрат и исчисления себестоимости мясных полуфабрикатов, используемых на производство колбасных изделий, не по цене сырья, а с учетом всех затрат цеха первичной переработки сырья (т.е. обвалки и жиловки мяса). Данная методика позволит более достоверно определять себестоимость полуфабрикатов и готовых изделий, что является весьма актуальным в условиях постоянного развития и обновления ассортимента выпускаемых изделий.

В третьей главе «Анализ себестоимости продукции в системе производственного учета» проведено исследование методов разделения затрат на переменные и постоянные. Для целей прогнозирования и планирования нормативных затрат и определения затрат на производство новой продукции предложено применять математические модели определения нормативных затрат по таким статьям, как «Материалы», «Затраты труда» и «Косвенные расходы». Проведенное исследование показало, что анализ себестоимости за длительный период на основе уравнения совокупных затрат при использовании в качестве показателя оценки деятельности предприятия количества произведенной продукции не дает точных результатов. На это влияют рост цен, тарифов и заработной платы, а также другие процессы, характерные для рыночной экономики в период инфляции. В целях сглаживания влияния инфляции на прогнозирование

ние себестоимости предложено использовать в качестве показателя деятельности предприятия объем выпущенной продукции в стоимостном выражении, а в качестве коэффициента « b » — показатель «Переменные затраты на рубль произведенной продукции». Предложена следующая формула для определения совокупных производственных затрат:

$$y = a \times k + b \times x,$$

где: y — затраты предприятия на производство продукции;

a — постоянные затраты на весь выпуск продукции в прошлом периоде;

b — переменные затраты на рубль произведенной продукции;

x — планируемый объем производимой продукции в суммовом выражении;

k — темп инфляции.

Проведенное исследование по определению коэффициентов « a » и « b » показало, что коэффициенты, рассчитанные методом наименьших квадратов, являющимся наиболее известным и доступным приемом линейного регрессионного анализа, дают наиболее точный результат. Рассчитанный коэффициент детерминации 0,99 свидетельствует о правильном выборе независимой переменной и высокой функциональной степени зависимости между переменными затратами, а также объемом реализованной продукции в стоимостном выражении.

Для решения задач организации контроля производственных запасов предлагается методика контроля за уровнем производственных запасов при помощи классификации материалов по категориям «А», «В», «С». Для материалов категории «А» предложены методы определения наиболее экономичного размера заказа с помощью таблиц и формул, а также графически.

Усовершенствована формула для определения оптимального размера закупки:

$$Q = \sqrt{\frac{2 \times D \times O}{H + Z \times K}}.$$

где: Q — количество единиц заказа;

D — период заказа;

O — стоимость одной закупки;

H — стоимость хранения единицы запаса;

Z — цена единицы;

K — цена за банковский кредит, выраженная в десятичных дробях.

Предложена последовательность проведения оперативного и текущего анализа производственных затрат, представленная на рис. 2.

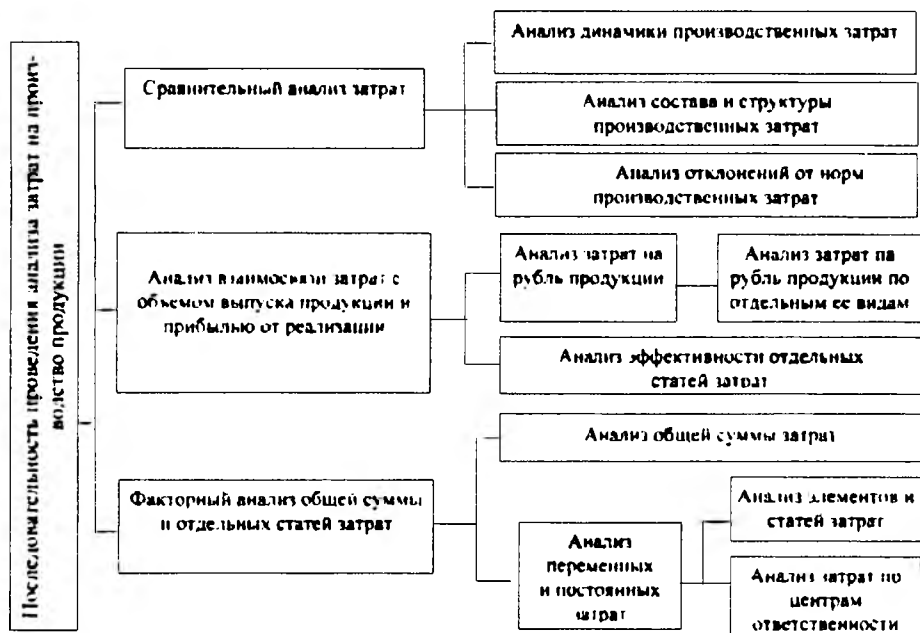


Рис. 2. Этапы проведения текущего и оперативного анализа затрат на производство.

Автором проведен анализ влияния факторов на себестоимость продукции как традиционным способом, так и с учетом деления затрат на переменные и постоянные, сделан вывод о необходимости расчета влияния факторов на себестоимость продукции по моделям, учитывающим деление затрат на переменные и постоянные. Разработана и апробирована методика оптимизации выпускаемого ассортимента по критерию максимизации валовой маржи на ограничивающий фактор, позволяющая максимизировать прибыль при ограниченных сырьевых ресурсах.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного диссертационного исследования позволили разработать и обосновать следующие теоретические выводы и практические рекомендации:

1. Изучение теории, практики и нормативно-правового обеспечения системы формирования себестоимости продукции на предприятиях Республики Беларусь, Российской Федерации, развитых стран с рыночной экономикой и международных стандартов по учету позволило научно обосновать концепцию трансформации затрат и активов в расходы, в соответствии с которой себестоимость состоит из затрат, понесенных предприятием в отчетном периоде и использованных активов, стоимость которых сформировали затраты прошлых периодов. В рамках предложенной концепции обоснована необходимость учета

затрат и калькулирования себестоимости продукции в зависимости от целей управления, позволяющего получать необходимую информационную базу для налогообложения и управления процессом формирования себестоимости продукции. Сделан вывод, согласно которому критерием точности исчисления себестоимости должна быть не полнота включения затрат, а способ их отнесения на то или иное изделие. В современных условиях хозяйствования более важное значение имеет составление обоснованных нормативных калькуляций и организация контроля за их соблюдением, поэтому разработаны модели учета, основанные на комбинировании систем учета нормативных затрат и исчисления себестоимости по переменным издержкам [8; 9].

2. Исследование проблемы учета материальных ресурсов, заготовительного и производственного оборотов на предприятиях мясоперерабатывающей промышленности, объединяющих такие отрасли деятельности как подсобное хозяйство, заготовки и производство, обусловило необходимость разработки в диссертации методик учета заготовительного оборота на производственных предприятиях с использованием счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и учета продукции убоя животных с использованием счета «Выпуск продукции (работ, услуг)», которая может направляться как на цели производства, так и для реализации. Применение разработанных методик позволяет обобщить информацию о выпущенной продукции и приобретенных ценностях, разделить их по направлениям расхода, тем самым обеспечивая достоверную информацию по планированию, учету и анализу заготовительного и производственного оборотов, выделить в бухгалтерском учете результаты заготовительной и производственной деятельности [4].

3. В диссертации исследованы методики оценки, учета и контроля над расходом материалов, являющимися главным элементом себестоимости. Проанализировано влияние методов оценки материально-производственных ресурсов на себестоимость продукции. Установлено, что оценка стоимости материалов, отпускаемых в производство, должна быть ориентирована на те задачи по управлению себестоимостью и прибылью, которые ставит перед собой конкретное производственное предприятие. В целях обеспечения объективности формирования информационной базы о затратах на сырье, в условиях организации учета по центрам ответственности предлагается использовать для подразделения «Обвалка и жиловка мяса» трансфертные цены, способствующие объективной оценке функционирования каждого центра ответственности или подразделения предприятия. Для детального учета выхода жилованного мяса предложено составлять отдельные акты разделки говядины и свинины по каждой категории упитанности, сравнивая фактический выход с нормативным, использование которых будет способствовать улучшению сохранности сырья и материалов [4; 14].

4. Актуальной проблемой организации производственного учета является методическое обеспечение установленного государством жесткого нормирования списания затрат на производство. В развитие нормативного метода учета

затрат предлагается функциональная модель учета отклонений от предварительно разработанной калькуляции. Общий принцип учета отклонений при калькулировании себестоимости по нормативным затратам основан на том положении, что готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости, а отклонения отражаются на отдельных счетах и субсчетах. Отличие предлагаемой методики учета отклонений от существующей заключается в том, что отклонения не включаются в производственную себестоимость продукции, а списываются на счета, связанные с возмещением затрат виновными лицами, учетом доходов и определения прибыли от реализации продукции. Для мясоперерабатывающих предприятий предложена схема учета отклонений в производственном учете после определения фактической производственной себестоимости готовой продукции и определена корреспонденция счетов по учету затрат и отклонений. Для учета отклонений предлагается использовать счет 17 «Отклонение от нормативной себестоимости», в развитие которого открываются такие субсчета как «Отклонение по материалам»; «Отклонение по заработной плате производственных рабочих»; «Отклонение по центрам затрат». Могут применяться и другие субсчета и аналитические счета отклонений в зависимости от того, как предприятие конкретизирует учет отклонений. Разработаны формы первичных документов и учетных регистров для учета отклонений от норм, а также по учету изменений норм, поскольку учет изменения норм является основополагающим элементом нормативного метода учета затрат. Предложена методология определения различных видов отклонений от нормативно разработанной себестоимости, что способствует эффективному контролю за производственными затратами и управлению ими [3; 7; 11; 12; 13].

5. Изучив организацию учета затрат на производство продукции и возможности использования различных методов производственного учета на предприятиях колбасного производства, в диссертации разработаны основные направления развития полуфабрикатного метода учета затрат на мясоперерабатывающих предприятиях. Сделан вывод о возможности внедрения полуфабрикатного метода учета затрат и исчисления себестоимости мясных полуфабрикатов, используемых на производство колбасных изделий, не по учетной цене сырья, а с учетом затрат цеха его первичной переработки, что дает возможность учесть все расходы, связанные с переработкой сырья и определить фактическую себестоимость жилованного мяса. Обоснована номенклатура статей затрат себестоимости продукции колбасных цехов, определен порядок учета потерь от брака и отходов производства. Предложено ежемесячно определять потери от брака продукции и отражать их в калькуляции фактической себестоимости продукции и в ведомости сводного учета затрат в качестве самостоятельной статьи [1; 2; 11].

6. В результате исследования методических вопросов и практических возможностей проведения анализа себестоимости в системе производственного учета автором разработаны алгоритмы бухгалтерского прогнозирования затрат предприятия с использованием инженерного метода, экономико-математических моделей, пакета MS Office 2000, основанные на делении затрат на постоянные и переменные и использовании в качестве коэффициента «b»

переменных затрат на рубль продукции. Использование названного коэффициента позволяет осуществлять прогноз затрат в период инфляции. Предложены последовательность проведения анализа себестоимости продукции, факторные модели, позволяющие установить влияние отдельных факторов на совокупные производственные расходы. Проведенный анализ показал, что использование факторных моделей, основанных на делении затрат на переменные и постоянные, позволяет более полно учитывать в краткосрочном периоде взаимосвязь между объемом выпуска продукции, себестоимостью и структурой производимой продукции [3; 5].

7. В условиях ограниченности финансовых и сырьевых ресурсов необходимо решать задачи, связанные с закупкой материалов и контролем уровня производственных запасов. В связи с этим предлагается методика контроля за уровнем производственных запасов при помощи классификации материалов по категориям «А», «В» и «С». Для материалов категории «А» предложен метод определения наиболее экономичного размера заказа с помощью таблиц, формул и графиков, а также использование такого метода контроля производственных запасов, как «своевременная закупка». Для оптимального использования имеющихся сырьевых ресурсов предложена методика оптимизации ассортимента выпускаемой продукции с учетом максимизации валовой маржи и прибыли на ограничивающий фактор, в качестве которого выступают сырьевые ресурсы [6; 10; 14].

Эффективный оперативный анализ производственных затрат возможен только в комплексе с надлежащей организацией учета на производственных предприятиях и применением нормативного метода учета и калькулирования себестоимости продукции как по полной себестоимости, так и по переменным издержкам, а также с другими элементами оперативного управления предприятием, такими как планирование и принятие оптимальных управленческих решений по результатам анализа и обеспечение их выполнения. Более действенным оперативный анализ будет при применении автоматизированных систем управления и организации учета затрат на базе современной вычислительной техники. Эффективность предлагаемых моделей анализа себестоимости существенно повышается при использовании пакета MS Office 2000, который обеспечивает точность и быстроту получения результатов.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Шутова А. М. Совершенствование учета затрат на мясоперерабатывающих предприятиях //Бухгалтерский учет и анализ. — 1999. — № 9. — С. 11–17.
2. Шутова А. М. Анализ и оценка будущих затрат на производство продукции на основании прошлой и текущей информации //Бухгалтерский учет и анализ. — 2000. — № 1. — С. 24–31.
3. Шутова А. М. Организация учета затрат на колбасных производствах потребительской кооперации //Все для бухгалтера. — 2000. — № 2. — С. 66–69.
4. Шутова А. М. Проблемы учета и оценки производственных запасов в колбасных цехах потребительской кооперации //Бухгалтерский учет и анализ. — 2002. — № 2. — С. 12–16.

5. Шутова А. М. Информационная база анализа себестоимости продукции и этапы его проведения //Общество в условиях трансформации социально-экономической системы: проблемы экономики и права: Сб. ст. Ч. IV. — М.: ИПЭ, 2002. — С.113–119.

6. Шутова А. М. Методика оптимизации выпускаемого ассортимента продукции в условиях ограниченности сырьевых ресурсов на мясоперерабатывающих предприятиях //Бухгалтерский учет и анализ. — 2003. — № 8. — С. 25–27.

7. Шутова А. М. Учет отклонений от предварительно установленной себестоимости: Материалы межвузовской конф. аспирантов и студентов /Гомельский политехнический институт им. П. О. Сухого. Гомельский кооперативный институт. — Гомель, 1997. — С. 98–99.

8. Шутова А. М. Себестоимость продукции как показатель эффективности //Проблемы экономико-социальных преобразований на рубеже тысячелетий: Тез. докл. респ. науч. конф., Гомель, 18–21 апреля 2000 г. /Гомельский кооперативный институт. — Гомель, 2000. — С.43–44.

9. Шутова А. М. Системы учета затрат и их влияние на эффективность производства //Общество в условиях трансформации социально-экономической системы: проблемы экономики и права: Сб. науч. тр. Ч.II /Институт правовой экономики. — М. 2001. — С. 212–219.

10. Шутова А. М. Контроль уровня производственных запасов на основе деления затрат по их закупке на релевантные и иррелевантные //Проблемы управления социально-экономическими процессам: опыт и перспективы: Материалы науч.-практ. конф. /Международный институт трудовых и социальных отношений. — Гомель, 2002. — С. 289–293.

11. Шутова А. М. Нормирование затрат как элемент производственного учета //Реформирование учета, совершенствование анализа и планирования затрат на производство и реализацию продукции: Сб. ст. /Под общ. ред. А. П. Шевлюкова. — Гомель: БГЭУ, 2002. — С. 94–98.

12. Шутова А. М. Система учета отклонений от установленных стандартов и нормативов — один из эффективных методов управленческого учета //Кооперативы и акционерные общества: развитие преимущества и конкурентоспособность: Материалы международной науч.-практ. конф. /Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации. — Гомель, 2002. — С. 209–212.

13. Шутова А. М. Проблемы внедрения нормативного метода учета затрат и учета отклонений в колбасных цехах потребительской кооперации //Социально-экономическое развитие и проблемы стабилизации экономики Республики Беларусь: Тез. докл. науч.-практ. конф., Бобруйск, 21–22 марта 2002 г. /Бобруйский филиал БГЭУ. — Бобруйск, 2002. — С. 907–908.

14. Шутова А. М. Учет сырья и материалов на мясоперерабатывающих предприятиях потребительской кооперации: Лекция для студентов вузов. — Гомель: ГКИ, 1998. — 24 с.

*Шутава Антаніна Мечыславаўна***Вытворчы ўлік выдаткаў і аналіз сабекошту прадукцыі мясаперапрацоўчых прадпрыемстваў: становішча, развіццё методак**

Ключавыя словы: сабекошт, вытворчыя рэсурсы, метады ўліку выдаткаў, калькуляванне, аператыўны аналіз, бягучы аналіз, прагножны аналіз, паўфабрыкатны спосаб ўліку выдаткаў, вытворчы ўлік, зводны ўлік выдаткаў, папярэдняя калькуляцыя, адхіленне ад нормаў.

Прадмет даследавання: вытворчы ўлік затрат, прагназаванне і аналіз сабекошту прадукцыі мясаперапрацоўчых прадпрыемстваў спажывецкай кааперацыі Рэспублікі Беларусь.

Аб'ект даследавання: метадыкі ўліку, кантролю, кароткатэрміновага і перспектыўнага аналізу выдаткаў і даходаў ва ўмовах рефармавання кіравання і унутрыгаспадарчых адносін.

Мэта даследавання: развіццё методак вытворчага ўліку выдаткаў і аналізу сабекошта прадукцыі мясаперапрацоўчых прадпрыемстваў на аснове даследавання тэорыі і практыкі сінтэтычнага і аналітычнага ўліку, калькулявання, аператыўнага, бягучага і перспектыўнага аналізу.

Метады праведзенага даследавання: агульнанавуковыя метады даследавання, сінтэз, параўнанне, аналіз, выснова па аналогіі, сістэмны падыход, метады і прыёмы бухгалтарскага ўліку, кантролю, эканамічнага аналізу.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў заключаецца ў новых навукова-абгрунтаваных метадыках вытворчага ўліку выдаткаў, прагназавання і аналізу сабекошта прадукцыі на мясаперапрацоўчых прадпрыемствах, сутнасць якіх складаецца ва ўдасканаленні ўліку працэсу забеспячэння, вытворчасці і выпуску прадукцыі, найбольш прымальных для мясаперапрацоўчых прадпрыемстваў метадаў ацэнкі і кантролю вытворчых запасаў, навуковым абгрунтаванні і распрацоўцы функцыянальнай мадэлі ўліку адхіленняў фактычных выдаткаў ад папярэдне распрацаванай калькуляцыі, адаптаваных да асаблівасцей мясаперапрацоўчай прамысловасці прыёмаў аператыўнага аналізу і прагназавання выдаткаў прадпрыемства ва ўмовах інфляцыі.

Ступень выкарыстання: вынікі праведзенага даследавання выкарыстоўваюцца Беларускай кааператыўным саюзам пры распрацоўцы метадычных рэкамендацый па арганізацыі ўліку і аналізу на мясаперапрацоўчых прадпрыемствах. Акрамя таго, вынікі дысертацыйнай работы выкарыстоўваюцца ў вучэбным працэсе пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ў Беларускай гандлёва-эканамічным універсітэце спажывецкай кааперацыі.

Галіна выкарыстання — практычная дзейнасць спецыялістаў і кіраўнікоў мясаперапрацоўчых прадпрыемстваў спажывецкай кааперацыі, у вучэбным працэсе эканамічных ВНУ.

Шутова Антона Мечиславовна

Производственный учет затрат и анализ себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий: состояние, развитие методик.

Ключевые слова: себестоимость, производственные ресурсы, методы учета затрат, калькулирование, оперативный анализ, текущий анализ, прогнозный анализ, полуфабрикатный способ учета затрат, производственный учет, сводный учет затрат, предварительная калькуляция, отклонения от норм.

Предмет исследования: производственный учет затрат, прогнозирование и анализ себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий потребительской кооперации Республики Беларусь.

Объект исследования: методики учета, контроля, краткосрочного и перспективного анализа затрат и доходов в условиях реформирования управления и внутрихозяйственных отношений.

Цель исследования: развитие методик производственного учета затрат и анализа себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий на основе исследования теории и практики синтетического и аналитического учета, калькулирования, оперативного, текущего и перспективного анализа.

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

Научная новизна полученных результатов заключается в новых научно обоснованных методиках производственного учета затрат, прогнозирования и анализа себестоимости продукции на мясоперерабатывающих предприятиях, суть которых состоит в совершенствовании учета процесса снабжения, производства и выпуска продукции, наиболее приемлемых для мясоперерабатывающих предприятий методов оценки и контроля производственных запасов, научном обосновании и разработке функциональной модели учета отклонений фактических затрат от предварительно разработанной калькуляции, адаптированных к особенностям мясоперерабатывающей промышленности приемов оперативного анализа и прогнозирования затрат предприятия в условиях инфляции.

Степень использования: результаты проведенного исследования используются Белкоопсоюзом при разработке методических рекомендаций по организации учета и анализа на мясоперерабатывающих предприятиях. Кроме того, результаты диссертационной работы используются в учебном процессе при подготовке специалистов высшей квалификации в Белорусском экономическом университете потребительской кооперации.

Область применения — в практической деятельности специалистами и руководителями мясоперерабатывающих предприятий потребительской кооперации, в учебном процессе экономических вузов.

SUMMARY

Shutova Antonina Mechislavovna

Cost-Accounting of Expenses and Analysis of Meat-Processing Enterprises

Product Cost: State, Developing of Methods

Key words: cost, production resources, methods of cost-accounting of expenses, calculating, operating analysis, current analysis, forecasting analysis, semi-manufactured method of accounting, cost accounting, combined accounting of expenses, preliminary calculation, deviations from norm.

Subject of research: cost-accounting of expenses, forecasting and analysis of the product cost of meat-processing enterprises of the consumer cooperatives of the Republic of Belarus.

Object of research: methods of accounting, control, short- and long-term analysis of expenses and revenues under the conditions of reforming of management and inside economic relationships.

The purpose of research: is to elaborate methods of cost accounting of expenses and cost analysis of meat-processing enterprises product based on theory and practice research of synthetic and analytical accounting, calculating, operating, current and forecasting analysis.

The basic methods of research have been: scientific common methods, synthesis, comparison, analysis, deduction by analogy, system approach, methods and techniques of accounting, audit, economical analysis method.

Scientific novelty and significance of the obtained results is in obtaining new scientifically grounded methods of cost accounting of expenses, forecasting and product cost analysis at meat-processing enterprises, the essence of those being in improving provision process, production and output accounting; in determining methods of evaluation and audit of production inventories which are most acceptable for meat-processing enterprises; in scientific grounding and elaborating of a functional model of taking into account deviations of real expenses from preliminarily elaborated calculation adapted to the peculiarities of meat-processing industries, techniques of operating analysis and forecasting expenses of the enterprise inflation.

Degree of use: the results of research done are used by Belcoopsoyuz in developing methodical recommendations on organizing accounting and analysis at meat-processing enterprises. Besides, the results of thesis work are used in teaching process while training specialists of higher qualification in Byelorussian Trade and Economic University of consumer cooperatives.

Field of application: in practical activity by specialists and heads of meat-processing enterprises of consumer cooperatives, in teaching process of higher educational economic establishments.



Подписано в печать 18 сентября 2003 г.

Формат 60 × 90/16. Офсетная печать.

Бумага офсетная. Гарнитура Таймс.

Усл. печ. л. 1,4. Тираж 100 экз. Заказ № 2195

Белорусский государственный экономический университет.

Лицензия ЛВ № 170 от 21.01.1998 г.

220070, г. Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано на ризографе Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации".

Лицензия ЛП № 112 от 25.05.2001 г.

246029, г. Гомель, просп. Октября, 52 а.