

На правах рукописи

БЕЗЗУБ Владимир Иванович
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО
ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В
ПРОМЫШЛЕННОМ ПТИЦЕВОДСТВЕ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук



Волгоград - 2003

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, аудита и повышения квалификации Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии.

- Научный руководитель - канд. экон. наук, профессор
Бычков Михаил Федорович
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Голованов Альберт Алексеевич
- канд. экон. наук, доцент
Глущенко Александра Васильевна
- Ведущая организация - Воронежский государственный аграрный
университет им К.С.Глинки.

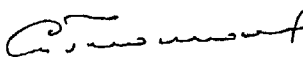
Защита состоится 15 октября 2003 года в 15⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410000, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 15 сентября 2003 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

 Богомолов С. М.

2005-Н
13771

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

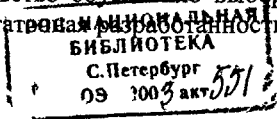
Актуальность темы исследования. Российское птицеводство функционирующее на промышленной основе, занимает важное место в снабжении населения высококачественными продуктами питания. Однако переход отрасли к рыночным отношениям происходит болезненно. Птицеводческие предприятия столкнулись с проблемами реализации своей продукции по приемлемым для себя ценам, снижением рентабельности, закредитованности и постоянного дефицита оборотных средств. Необходима разработка четкой инвестиционной политики отрасли и отдельных ее предприятий, сконцентрированной на наиболее эффективных и быстро окупаемых направлениях, но потеря конкурентоспособности сделала птицеводство неперспективным для инвестиций. В сложившихся условиях птицеводческие предприятия вынуждены выбрать пассивную инвестиционную стратегию, обеспечивающую сохранение достигнутых производственных и финансовых показателей с постепенным продвижением к цели повышения конкурентоспособности.

Поправить финансовое положение птицеводческие предприятия смогут путем сокращения непроизводительных затрат. Грамотно построенный учет затрат во многом определяет способность хозяйственных руководителей принимать правильные решения по ключевым вопросам управления. Цена ошибок, связанных со слабой постановкой учета затрат, всегда очень высока. В то же время учет затрат является одним из самых сложных элементов управленческого учета с точки зрения выбора и применения соответствующей методологии. В концептуальном плане учет затрат может быть построен на основе различных методик, но в любом случае система должна предоставлять аналитическую информацию о затратах по их видам, а также центрам учета и объектам распределения. В связи с этим особую актуальность приобретает управленческий учет затрат по центрам ответственности.

Степень разработанности проблемы. Имеется множество фундаментальных исследований в области управленческого учета. Среди них наиболее важными являются труды таких зарубежных ученых как Ч.Хорнгрен, К.Друри, Р.Энтони, Дж. Фостер, Ж.Ришар, Дж. Чербони. Известны труды отечественных ученых В.Г.Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, А.Д.Ларионова, М.В.Мельник, С.А.Николаевой, В.Ф.Паляя, Я.В.Соколова, С.А.Стукова, В.И.Ткача и других.

Определенный вклад в развитие не только идеи управленческого учета, но и его отдельных элементов и подсистем: производственного учета, внутрихозяйственного учета и анализа внесли ученые А.Ф. Аксененко, И.А.Басманов, В.И.Бариленко, Н.А.Бортник, П.С.Безруких, Ф.П.Васин, А.А. Голованов, А.Ш.Маргулис, К.Н.Нарибаев, Н.Г.Чумаченко, А.Д.Шеремет и др.

Вопросы организации управленческого учета по центрам ответственности, в том числе организации системы сбора, анализа первичной информации и принятия управленческих решений, с учетом специфики птицеводческих предприятий исследованы явно недостаточно. Это обстоятельство обусловило выбор темы и объектов исследования. Актуальность и недостаточная разработанность



темы определили необходимость ее разработки, цель, задачи и основные направления исследования.

Целью диссертационного исследования является обобщение теоретических разработок и практического опыта организации управленческого учета, разработка организационных вопросов управленческого учета и методических рекомендаций по использованию отдельных его элементов в птицеводческих предприятиях.

Задачи исследования. Исходя из цели исследования, в работе поставлены следующие задачи:

- изучение эволюции определений экономической сущности затрат и рассмотрение существующих подходов к классификации затрат и их использование в учете и анализе;

- изучение зарубежной практики управленческого учета затрат и возможностей ее адаптации к птицеводческой отрасли;

- обоснование необходимости ведения учета затрат по центрам ответственности;

- разработка методических положений по оценке эффективности деятельности и оперативному и текущему контролю в управлении затратами по центрам ответственности;

- обоснование факторов снижения затрат в управлении производством по центрам ответственности.

Предметом исследования в данной диссертационной работе является совокупность теоретико-методологических и практических проблем организации управленческого учета затрат на предприятиях.

Объектом исследования были избраны птицеводческие предприятия Саратовской области.

Методологической основой исследования послужил диалектический метод познания и системного подхода. В процессе исследования использовались такие общенаучные методы и приемы как научная абстракция, анализ и синтез, методы группировки, сравнения и др.

Теоретическую базу диссертационного исследования составляют труды отечественных и зарубежных ученых по экономической теории, бухгалтерскому учету, экономическому анализу, финансовому менеджменту, экономико-математическим методам, законодательные и нормативные документы, касающиеся исследуемой проблемы, материалы научно-практических конференций и периодической печати по вопросам бухгалтерского учета и экономики.

При доказательстве теоретических положений и разработке практических рекомендаций, обработке и анализе материалов обследования использовался системный подход к изучению рассматриваемой проблемы учета затрат, а также приемы и методы исследования как наблюдение, абсолютные и относительные величины, сравнительный и факторный анализ.

Эмпирической основой обеспечения доказательности теоретических положений, достоверности выводов и рекомендаций стали законодательство Российской Федерации, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и от-

четности птицеводческих предприятий Саратовской области, факты, опубликованные в научной литературе и периодической печати, результаты социологических исследований, а также авторские материалы, полученные в ходе проведенных исследований.

Информационной базой работы послужили нормативно-правовые акты Российской Федерации в области бухгалтерского учета и аудита.

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во введении обоснованы актуальность и выбор темы исследования, определены цель, задачи, предмет и объект исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе "Экономические основы учета затрат на производство по центрам ответственности в промышленном птицеводстве" рассмотрены теоретические аспекты состава затрат на производство продукции промышленного производства; дана оценка различных подходов к определению "центры ответственности" и принципов их классификации на предприятии; обоснованы объекты управленческого учета и классификация производственных затрат по центрам ответственности.

Во второй главе "Пути совершенствования учета затрат на производство продукции птицеводства по центрам ответственности" рассматривается влияние технологии и организации производства на построение учета в птицеводстве; предлагается совершенствование первичной документации по учету затрат и выхода продукции; обосновываются рекомендации по составлению отчетности по центрам ответственности; анализируются преимущества и недостатки различных подходов к калькулированию себестоимости продукции промышленного птицеводства.

В третьей главе "Контроль и анализ в управлении затратами по центрам ответственности в промышленном птицеводстве" в качестве основных инструментов оперативного и текущего контроля рассматриваются сметный контроль и внутренний аудит; анализируются факторы снижения затрат в управлении производством по центрам ответственности; предлагается аналитический инструментарий управления затратами.

В заключении обобщены итоги исследования, сформулированы основные выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендаций по организации управленческого учета и анализа затрат по центрам ответственности в промышленном птицеводстве.

В процессе научного исследования получены следующие существенные результаты:

- уточнено экономическое содержание издержек производства в условиях рыночных отношений;
- обоснована группировка затрат применительно к специфике птицеводческих предприятий, что позволяет повысить достоверность и обоснован-

ность показателя себестоимости в условиях совершенствования внутрихозяйственных производственных отношений;

- дана авторская трактовка классификации центров, сформулированы особенности их организации в птицеводческих предприятиях, систематизированы производственные затраты, контролируемые ими;
- предложена методика распределения накладных расходов по центрам ответственности пропорционально объемным показателям;
- разработаны рекомендации по организации, информационному обеспечению и методике внутреннего контроля в подсистеме управленческого учета птицеводческих предприятий;
- предложен аналитический инструментарий обоснования управленческих решений по оптимизации затрат в птицеводстве на основе маржинального дохода;

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в систематизации и обосновании элементов управленческого учета для повышения эффективности учетной информации, что дополняет соответствующие разделы отраслевых экономических дисциплин.

Практическая значимость работы заключается в том, что использование ее теоретических положений и практическая реализация результатов исследования дают возможность организовать эффективную систему управленческого учета затрат по центрам ответственности в птицеводческих предприятиях. Внедрение разработанных предложений позволит повысить оперативность учета, улучшить информационное обеспечение и экономическую обоснованность управления затратами, будет способствовать достижению безубыточной работы предприятий. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике управленческой деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и отраслевой принадлежности.

Основные положения исследования, составляющие его научную новизну, могут быть использованы в учебном процессе для слушателей системы повышения квалификации руководителей и специалистов птицеводства и студентов специальности "Бухгалтерский учет и аудит".

Апробация результатов исследования. Результаты исследований докладывались на научно-практических конференциях в Саратовском аграрном университете им. Н.И.Вавилова (Саратов, 2001 год) и Волгоградской сельскохозяйственной академии (Волгоград, 2002 год).

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Успешная реализация задач управления организацией в системе рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно, адекватно оценить и в реальном режиме времени отреагировать как на динамичные внешние

условия развития экономических процессов, так и на смену режима функционирования организации, связанную с изменениями номенклатуры и объема производства продукции, структурными перестройками и т.д.

При решении управленческих задач во многих случаях испытывается недостаток аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления. Именно бухгалтерский учет призван снабдить пользователей на всех иерархических уровнях содержательной и достоверной информацией. Проведенное исследование показало, что ведущая роль в общей совокупности информационных потоков принадлежит учетно-экономической информации, которую обеспечивает управленческий учет.

В настоящее время можно выделить четыре позиции специалистов по вопросам управленческого учета:

1. В бухгалтерском учете нет отдельного управленческого учета, а был и остается производственный учет (учет затрат на производство).

2. Управленческий учет - это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета.

3. Бухгалтерский учет в современных условиях - это система, включающая три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и бухгалтерскую отчетность.

4. Управленческий учет является вполне сложившейся самостоятельной дисциплиной, поскольку он кроме вопросов собственно бухгалтерского учета включает в себя вопросы анализа, планирования, прогнозирования и др. На наш взгляд, наиболее обоснованной является третья позиция, которой мы и придерживаемся.

В целом система бухгалтерского учета обеспечивает нужды управления в широком плане, т.е. и внешних пользователей информации, и внутренних. Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: учредителям; налоговым, статистическим органам, финансирующим банкам и т.п. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

Очень важной и принципиально отличной от финансового учета задачей управленческого учета является организация учета по центрам затрат и цен-

трам ответственности. Это проводится с целью контроля за затратами по местам их возникновения для оценки усилий, приложенных к получению прибыли как основного условия деятельности предприятия. При этом, поскольку производственное предприятие - это динамично функционирующая система, т.е. со временем приоритеты по направлениям деятельности могут изменяться, то и организация учета по центрам ответственности должна быть ориентирована на отражение этого фактора развития и управления предприятием.

Децентрализация управления требует более формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающей все структурные единицы сверху донизу и определяющей место каждой структурной единицы (подразделения, отделения, сегмента) с точки зрения делегирования ей определенных полномочий и ответственности. Таким обобщающим понятием стал центр «ответственности». В результате организационную структуру современного предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности. Бухгалтерская система, которая в рамках такой структуры обеспечивает отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров, называется учетом по центрам ответственности.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности помимо децентрализации управления затратами позволяет наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования.

Таким образом, центром затрат будет являться то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Система учета здесь должна быть нацелена лишь на измерение и фиксацию затрат (на входе) в данный центр ответственности. Результаты деятельности центра затрат (объем произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять эти результаты невозможно, либо не нужно.

Определение центра ответственности как центра затрат не всегда означает, что его менеджер несет ответственность только за управление затратами. Например, начальник отдела снабжения также ответствен за оценку и выбор поставщиков, за качество поставляемых материалов и т.д.

При определении центра ответственности как центра затрат в условиях промышленного производства необходимо учитывать следующие моменты:

- каждый центр затрат должен быть отдельной сферой ответственности, возглавляемым ответственным лицом, мастером или начальником отдела, который будет оказывать помощь руководству предприятия в планировании и кон-

троле затрат;

- каждый центр затрат должен объединять такие машины и рабочие места, которые обуславливают издержки приблизительно однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является загрузка производственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат. При этом на каждом производственном участке загрузка производственных мощностей должна иметь по возможности однородный характер, для чего необходимо более глубокое деление предприятия на центры затрат;

- все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на центры затрат возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Формирование центров затрат следует осуществлять на основе изучения и анализа организационных и технологических особенностей предприятия. Центры затрат могут работать в двух направлениях. Согласно принципу эффективности оптимальным будет решение, позволяющее реализовать одну из задач:

1) получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;

2) довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

Для оценки деятельности центра затрат недостаточно лишь финансовых показателей. Такой подход может, например, стимулировать к уменьшению затрат за счет снижения качества продукции. Поэтому, формируя структуру организации исключительно как совокупность центров затрат, в системе управленческого контроля необходимо наладить дополнительное наблюдение за качеством продукции, выпускаемой структурными подразделениями.

Обязательным условием планирования и оценки деятельности любого центра ответственности, в том числе и центра затрат, является разделение его издержек на две категории - контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на неконтролируемые он воздействовать не может. В дальнейшем, по окончании отчетного периода работа руководителя будет оцениваться по его способности управлять контролируемыми затратами.

С внедрением новой системы учета на птицеводческих предприятиях наряду с конкретными условиями технологии и организации производства очень важными становятся оценочные показатели работы подразделений, во многом зависящие от степени их самостоятельности. Механизм хозяйствования предприятия в целом определяется степенью управляемости затратами. Основные элементы системы управления затратами на производство и их взаимосвязь приведены на рисунке 1.

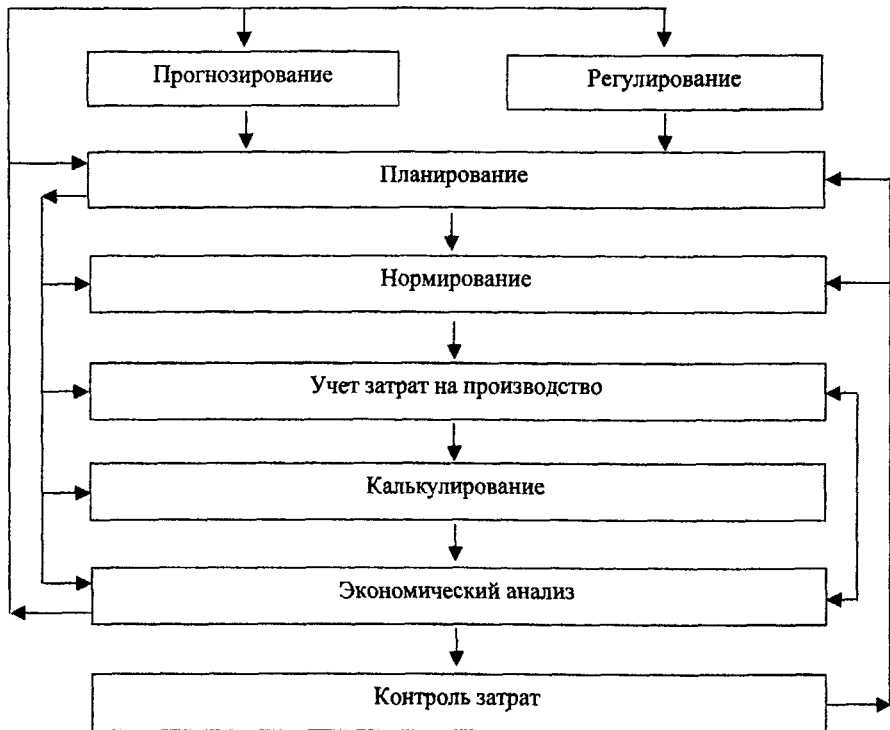


Рис.1. Система управления затратами на этапе производственного процесса

Переход птицеводства на промышленную основу привел к перестройке документооборота, который с учетом специфики предприятий должен быть построен так, чтобы обеспечить своевременное получение информации о затратах и выходе продукции. От того, насколько четким и эффективным будет контроль, во многом зависит рациональность использования хозяйственных средств.

Особенности технологии и организации птицеводства до сих пор не получили должного отражения при разработке системы учета затрат, в результате чего снижается обоснованность информации, нарушается оперативность в бухгалтерском учете, не используются его возможности для эффективного управления. Специфика птицеводческих предприятий требует особого внимания к организации учета производственных затрат применительно к требованиям анализа структуры себестоимости. Из этого следует, что необходимо принять такую классификацию затрат, которая отвечала бы требованиям системы управления, а также в полной мере соответствовала бы характеру производства птицеводческой продукции. В птицеводстве присутствуют и самым тесным образом переплетаются промышленная технология и биологические процессы.

Одним из наиболее проблемных вопросов при определении реальных издержек производства и прибыли предприятия является учет затрат по статьям калькуляции и по экономическим элементам. В основных нормативных актах, регламентирующих формирование издержек производства и финансовых результатов понятия "элементы" и "статьи" не разграничиваются. Кроме того, в них не указывается, что по элементам затраты можно учитывать в целом по предприятию без относительно к месту их возникновения и к центрам ответственности.

По местам возникновения и по центрам ответственности затраты по экономическому содержанию подразделяются не на элементы, а на статьи затрат. Статья, как и элемент, представляет собой отдельный вид затрат, но в отличие от элемента статьи затрат относятся к конкретным объектам синтетического и аналитического учета процесса производства. Однако в современных условиях каждое предприятие может выбрать свой перечень статей затрат с учетом специализации и конкретных условий производства. В связи с этим типовая классификация статей затрат не вполне отвечает требованиям конкретной отрасли - птицеводства и должна быть развернутой в каждом предприятии в соответствии с его специализацией.

Считаем, что одним из основных недостатков группировки затрат по статьям является то, что статьи затрат по перечню не соответствуют наименованиям элементов затрат. Это не дает возможности перегруппировать статьи затрат в элементы по предприятию. В экономической литературе для устранения этого недостатка предлагается вариант, при котором на всех аналитических счетах для учета прямых расходов животноводства необходимо выделить статьи, соответствующие элементам.

В соответствии с данной точкой зрения статью "Работы и услуги" целесообразно подразделить на две: "Работы и услуги сторонних организаций" и "Работы и услуги вспомогательных производств". Это обусловлено прежде всего тем, что услуги сторонних организаций в классификации затрат по элементам входят в состав элемента "Материальные затраты", а работы и услуги внутренних подразделений, оказываемых друг другу, представляют собой повторный счет, искусственно увеличивающий годовые затраты предприятия. Все это доказывает, что данные расходы совершенно разного характера и они должны быть разделены не только по статьям, но и по местам (позициям) их размещения.

Таким образом, качество первичной информации существенно влияет на качество всего процесса управления, а также статистического, бухгалтерского и оперативного учета. Ошибочная, недостоверная информация может возникнуть как на первичном уровне, так и на любой стадии обработки и преобразования данных. Вероятность появления искаженной информации в действующих системах первичного учета по некоторым оценкам превышает допустимые значения в несколько раз, а значительная часть ошибок допускается на начальной стадии учетного процесса. Причем значительное число искажений первичных данных в личных или групповых интересах нельзя считать ошибками как тако-

выми. В работе предлагаются пути совершенствовании некоторых первичных документов.

Периодичность составления внутренней отчетности, ее точность, подробность и сроки предоставления индивидуальны для каждого предприятия, зависят от объекта и целей управления. При решении всех этих вопросов администрация предприятия руководствуется принципом экономичности, в соответствии с которым затраты на подготовку отчетов по центрам ответственности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

В системе управленческого контроля к формам отчетности разных подразделений предъявляются различные требования, в зависимости от того, к какому виду центров ответственности эти подразделения относятся. На основании типовой организационной структуры птицеводческих предприятий нами представлена структура центров ответственности (Рис.2).

Как правило, центры ответственности управленческой службы, обслуживающего производства имеют только центры затрат. На наш взгляд эти центры ответственности должны иметь и центры продаж и центры прибыли. В данном случае под центром продаж понимается оказание услуг подразделениям внутри предприятия.

В соответствии с предложенной структурой центров ответственности предлагается детализация мест затрат.

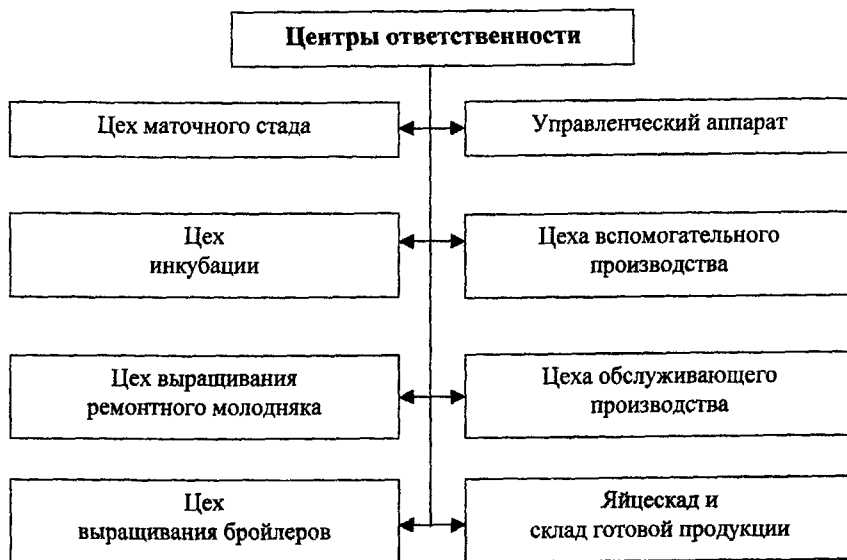


Рис.2. Структура центров ответственности для птицеводческих предприятий

В диссертации сформулирован вывод о том, что основными факторами, влияющими на выбор системы управленческого учета, являются: экономические, юридические, организационные, технико-экономические, компетентность

и потребность руководителя в той или иной управленческой информации. При этом обоснована необходимость использования различных систем управленческого учета. В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) можно выделить две основные системы управленческого учета: система полного включения затрат в себестоимость продукции и система неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку. Традиционной для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости.

На основании данных о полной себестоимости продукции руководитель предприятия может сделать выводы о прибыльности или убыточности продукции, о целесообразности ее производства в будущем. Учет по полной себестоимости широко распространен не только на российских предприятиях, но и в практике ведения бухгалтерского учета в зарубежных компаниях. На ее основе определяется финансовый результат, исчисляются налоговые платежи, оцениваются перспективы развития производства.

К основным достоинствам учета по полной себестоимости на отечественных предприятиях можно отнести соответствие действующим в России нормативным актам по финансовому учету и налогообложению, а также скорректированную оценку незавершенной и готовой продукции. Кроме того, система калькуляции себестоимости с полным распределением затрат не снижает значения постоянных расходов и позволяет избежать отражения в отчетности фиктивных убытков (при производстве, ориентированном на сезонные продажи).

Однако данная система имеет ряд существенных недостатков: включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством (в результате происходит искажение рентабельности отдельных видов продукции); утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов; невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема производства (так как постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные).

Одна из задач управленческого учета - получение информации о затратах, влиянии каждого центра ответственности на создание условий для бесперебойной работы предприятия решается с помощью системы контроля, которая включает процедуры, инструменты, виды контроля, а также типы отчетности. В работе обосновывается необходимость использования системы внутреннего контроля, масштаб и особенности которого, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и особенностям его деятельности. На птицеводческих предприятиях существует множество задач внутреннего контроля, которые различаются по уровням иерархии, субъектам и объектам контроля, видам деятельности и т. д. Эта совокупность задач контроля базируется на целях, стратегии и тактике деятельности предприятия, а также вытекающих из них потребностях в определенных управленческих действиях. Поэтому процесс контроля должен начинаться с постановки глубоко осмысленных целей управления, которые формируют систему основополагающих прин

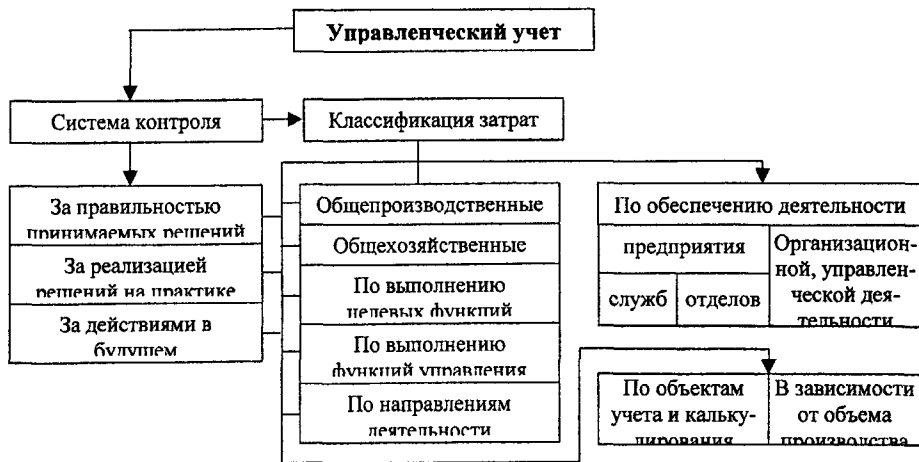


Рис.3. Система контроля в управленческом учете

ципов и приоритетов, определяющих стратегическую направленность деятельности предприятия по всем уровням его управления.

Все задачи внутреннего контроля самого верхнего уровня на предприятии конкретизируются и детализируются в задачи контроля нижестоящих уровней управления - субъектов контроля (структурных подразделений предприятия, его функциональных служб, менеджеров подразделений, отдельных специалистов), а также в задачи контроля по его объектам (отдельным видам деятельности, отдельным видам продукции и услуг).

Функция контроля заключается в проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, позволяет выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры. Контроль необходим для обнаружения и разрешения возникающих проблем раньше, чем они станут слишком серьезными, и может также использоваться для стимулирования успешной деятельности. Необходимо при контроле учитывать его соответствие специфике конкретных условий, т. е. должна быть адекватность контроля. Система адекватного контроля должна учитывать, на каком хозяйственном уровне он осуществляется, размер организации, ситуации, в которых он используется.

Предлагается в качестве главного инструмента управленческого учета использовать сметный контроль, позволяющий контролировать деятельность центров затрат. Смета представляет собой формализованный письменный регистр, содержащий плановые стоимостные (иногда говорят, финансовые) показатели. В нашем изложении под сметой подразумевается внутрифирменный финансовый план. Смета для центра затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых

затрат. Определение контролируемых статей - ключевая задача при внедрении на предприятии системы учета по центрам ответственности. В идеале все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами.

В работе предлагается широко использовать гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Суть пересчета заключается в четком разделении всех учитываемых статей затрат на переменные (т. е. прямо пропорциональные динамике объемных показателей) и постоянные и корректировке ожидаемых переменных затрат на коэффициент фактического изменения объема производства. Это позволяет исключить неконтролируемое изменение затрат, поскольку объем производства не контролируется центрами затрат. Такая корректировка плановых данных в случаях выявления отклонений называется обратной связью (Рис. 3.).

Избыток или недостаток информации в конечном счете ведут к значительным финансовым потерям предприятий. Поэтому состав и объем информации, требуемой для реализации управленческих функций, должны быть четко определены. Важность исследования данной проблемы обусловлена интересом широкого круга пользователей информации - не только субъектов управления и контроля (например, учредителей и собственников, менеджеров всех уровней управления и др.), но и внешних аудиторов в процессе разработки ими собственных внутрифирменных методик и стандартов проведения аудиторских проверок.

Следовательно, необходим критерий достаточности информационной базы внутреннего контроля на предприятии. На наш взгляд, информационная база внутреннего контроля может считаться полной только в том случае, если она обеспечивает качественное решение всех стоящих перед контролем задач, то есть, основой для определения состава необходимой информации должна выступать прежде всего конкретная задача, связанная с осуществлением контроля.

В диссертации обосновывается возможность использования на птицеводческих предприятиях одного из важнейших элементов внутреннего контроля - внутреннего аудита. Системно-ориентированный подход к аудиту привел к тому, что внешние аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля, под которым понимается организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Внутренний аудит направлен на повышение эффективности управленческих решений по совершенствованию финансовой и хозяйственной деятельности предприятия в целях максимизации прибыли и рентабельности.

На наш взгляд, из всех возможных вариантов наиболее приемлемым для рассматриваемых предприятий является аудиторская бригада, сформированная из специалистов предприятия: аудитора, плановика, бухгалтера, механика, технолога, инженера по труду и заработной плате. В случае необходимости для

разрешения отдельных специальных вопросов привлекаются финансисты, юристы, инженеры-строители и другие специалисты. Исходя из поставленных целей проводится подбор членов аудиторской бригады.

Все виды и формы контроля затрат на производство и реализацию продукции птицеводства, используемые на предприятии, должны быть направлены не на поиск виновных, а на выявление и устранение нерациональных расходов и снижение себестоимости продукции.

Поиск конкретных путей снижения себестоимости продукции предполагает всесторонний анализ этого показателя. Только на основе взаимосвязанного исследования экономических и технологических условий производства можно выявить резервы снижения затрат на единицу продукции и дать объективную оценку деятельности центров ответственности. Анализ результатов работы подразделений необходим для изыскания возможностей дальнейшего развития предприятия (таблица 1).

Таблица 1.

**Структура себестоимости привеса птицы на птицефабрике
"Михайловская"**

Статьи затрат	2000 год				2001 год			
	Всего		В расчете, руб.		Всего		В расчете, руб.	
	тыс. руб	% к итогу	на 1 ц привеса	на 1 голову	тыс. руб	% к итогу	на 1 ц привеса	на 1 голову
Оплата труда	3 177	2,07	35	0,51	4 591	2,59	49	0,81
Корма	74 968	48,56	826	12,01	9 584	54,16	1 023	17,07
Работа техники	12 162	7,86	134	1,95	1 292	7,29	138	2,30
Текущий ремонт	12 616	8,18	139	2,02	1 068	6,04	114	1,90
Электроснабжение	4 810	3,10	53	0,77	4 028	2,28	43	0,72
Теплоснабжение	3 721	2,43	41	0,59	3 654	2,06	39	0,65
Амортизация	12 525	8,13	138	2,01	468	0,27	5	0,08
Потери от падежа	3 993	2,50	44	0,64	1 414	8,00	151	2,52
Прочие	15 157	9,79	167	2,43	1 976	11,18	211	3,52
Накладные расходы	11 254	7,28	124	1,80	1 086	6,13	116	1,94
ИТОГО	154 383	100,00	1701	24,73	176 980	100,00	1889	31,51

Анализ структуры себестоимости привеса птицы по статьям затрат имеет немаловажное значение для изыскания возможностей дальнейшего снижения себестоимости продукции. Наибольшее влияние на изменение себестоимости

продукции будет иметь элемент затрат, занимающий большой удельный вес в структуре себестоимости. Исходя из этого затраты на корма безусловно, можно назвать основной статьей себестоимости. Затраты на корма занимают более половины в структуре себестоимости. Тот факт, что их доля на основное производство стабилизировалась на протяжении многих лет приблизительно на одном уровне свидетельствует о том, что птицефабрика "Михайловская" четко придерживается технологии производства мяса бройлеров.

На птицефабрике существенно повысилась в 2001 году доля затрат, отнесенных к статье "Прочие прямые затраты". Это объясняется введением в производство новых мощностей комбикормового завода, куда направлялась большая часть затрат, связанных с реконструкцией производственных помещений и строительства и оборудования нового кормоцеха. В связи с этим увеличились расходы, связанные с оказанием услуг сторонними организациями. Постановка на учет средств, отнесенных на новое оборудование, хотя и привело к увеличению в 2000 и 2001 годах таких статей как "амортизация основных средств", "работа техники" и "текущий ремонт", вместе с тем это позволило увеличить производство комбикорма и значительно повысить его качество. В результате птицефабрика получила большую независимость в обеспечении птицы качественными кормами и были снижены расходы на единицу комбикорма. Как показала практика птицеводческих предприятий ОАО "АК "Саратовптица" и ряда передовых предприятий страны себестоимость комбикорма, производимого на собственных мини-заводах, на 30-40% ниже себестоимости покупных кормосмесей.

На величину затрат на корма оказывают влияние расход кормов на 1 ц привеса птицы, стоимость 1 ц кормовых единиц и величина валового привеса птицы. Автором был проведен анализ степени влияния каждого из указанных факторов на сумму затрат на корма на птицефабрике в 2000 - 2001 годах.

Таблица 2.

Данные для факторного анализа влияния на сумму затрат на корма по птицефабрике "Михайловская" в 2000 - 2001 годах

Показатели	Годы	
	2000	2001
Всего затрат на корма, руб.	59 748 000	80 292 000
Производство мяса птицы, ц.	93 350	90 224
Стоимость 1 ц. к.ед., руб.	250,02	355,97
Затраты корма на 1 ц. привеса, ц. к.ед.	2,56	2,5

Модель факторного анализа нами была построена с применением следующей формулы:

$$ЗК = РК \times Ц \times ВП,$$

где **ЗК** - сумма затрат на корма; **РК** - расход кормов на 1 ц привеса птицы; **Ц** - стоимость 1 ц кормовых единиц; **ВП** - валовое производство мяса птицы.

Исследование практического материала показало, что наибольшее влияние на изменение себестоимости имеют затраты на корма и их экономия является основным резервом снижения себестоимости на птицефабрике "Михайловская". Полное и объективное отражения влияния различных факторов на величину себестоимости продукции птицеводства возможно только при условии выделения в составе фактических расходов затрат на указанные мероприятия. Раздельный экономический учет фактических затрат позволит собрать их в отдельные группы на счетах производственных затрат применительно к показателям отчетности. Такого рода предложения уже вносились в экономической литературе. Они, несомненно, заслуживают практического внедрения.

В работе анализируется возможность использования маржинального анализа для обоснования управленческих решений и в частности для определения критического уровня постоянных затрат при заданном уровне маржинального дохода, с помощью которого можно эффективнее управлять процессом формирования финансовых результатов. По мнению диссертанта, сделанные в процессе исследования выводы, предложения и рекомендации будут способствовать дальнейшему развитию теории и практики управленческого учета затрат по центрам ответственности и повышению его значимости в управлении не только предприятиями промышленного птицеводства, но и других отраслей промышленности.

В заключении работы, по результатам проведенного исследования представлены основные выводы и рекомендации производству.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Беззуб В.И. Российская система учета и организации управления издержками производства. // Эколого-экономические проблемы развития АПК. Тезисы докладов Всероссийской научно-практической конференции. - Калуга: Изд-во Калужский НИПТИ АПК, 2001 - 0,5 п. л.

2. Беззуб В.И. Критерии определения центров ответственности и их роль в управлении затратами на предприятии. // Вестник Саратовского государственного аграрного университета им. Н.И. Вавилова. - 2002. - № 2. - 0,5 п. л.

3. Беззуб В.И. Проблемы учета амортизационных отчислений. / Международная научно-практическая конференция "Проблемы агропромышленного комплекса". - Волгоград: Изд-во ВГСХА, 2003. - 0,25 п. л.

Автореферат

Подписано в печать

10.09.2003г.

Формат 60x84 ¹/₁₆

Бумага типогр. №1

Гарнитура "Times"

Печать офсетная

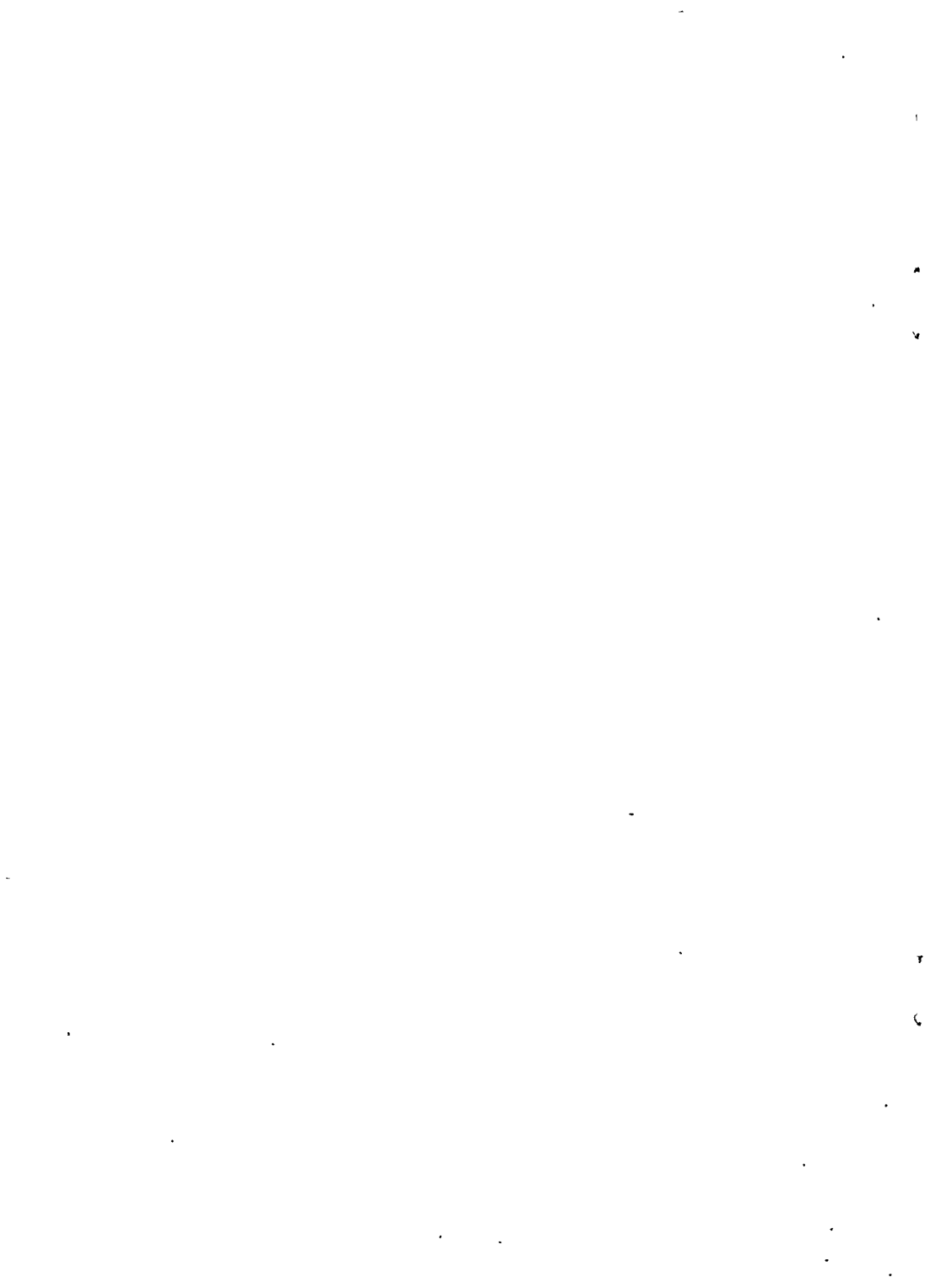
Уч.-изд. л. 1,0

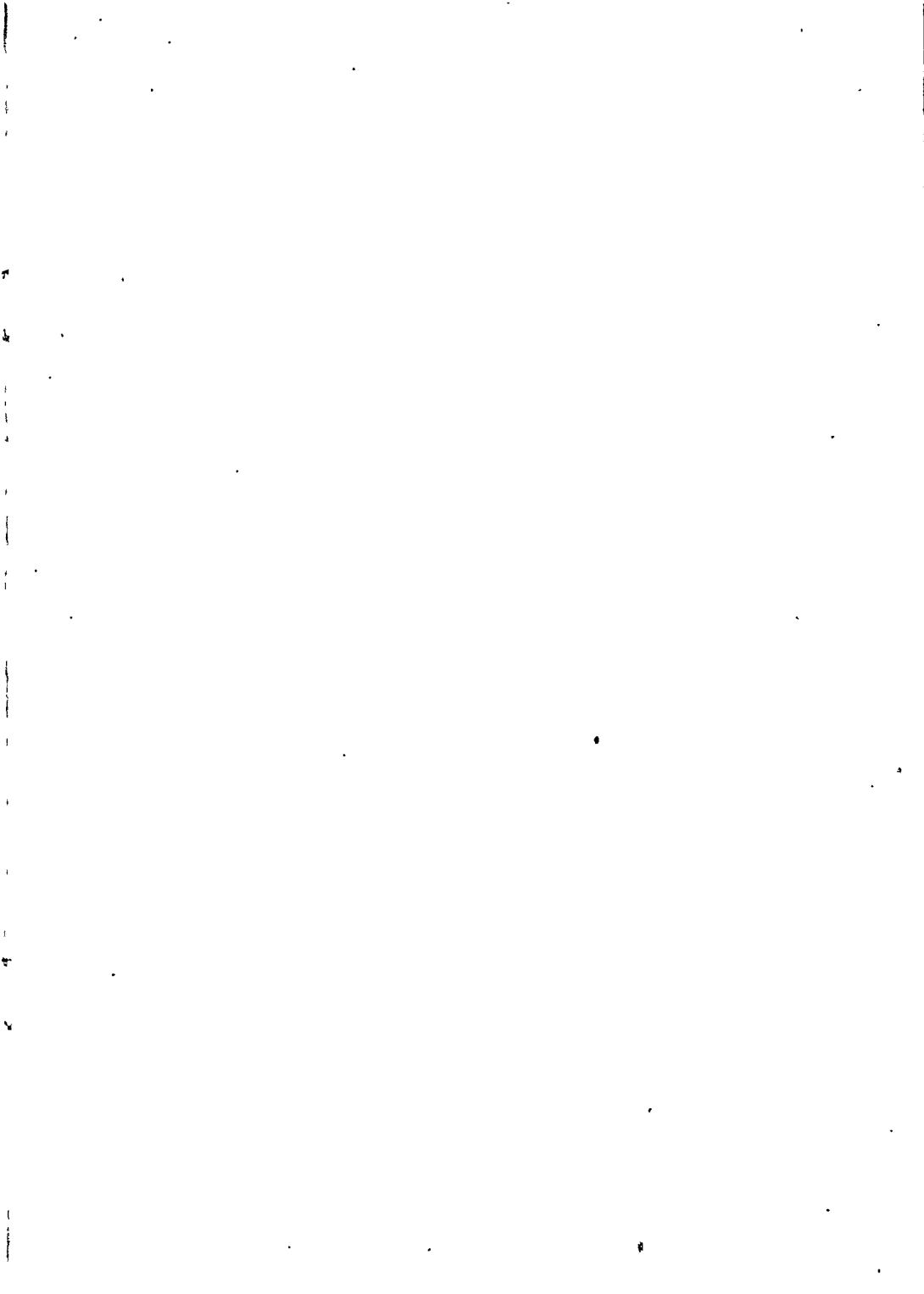
Заказ 265

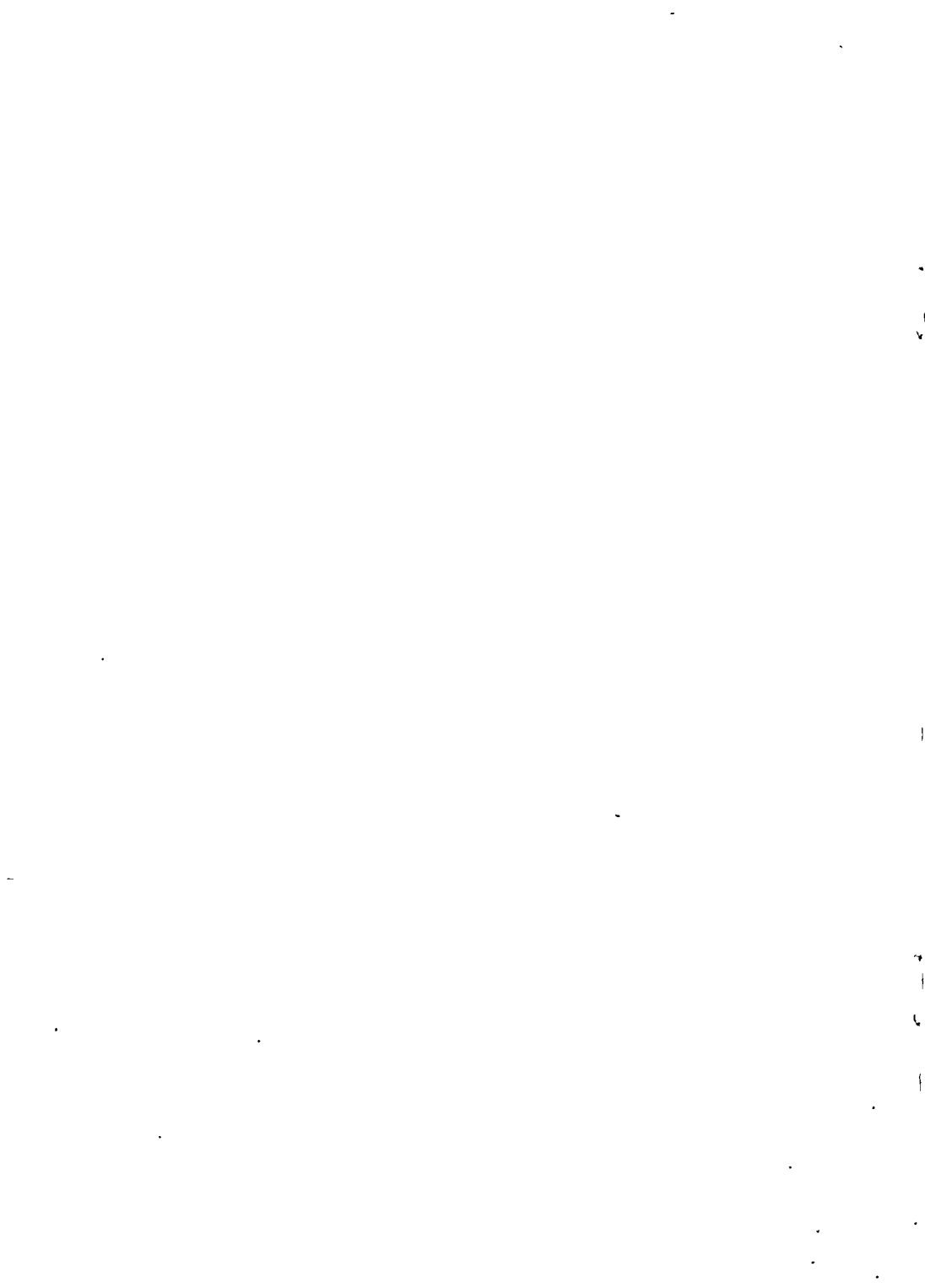
Тираж 100 экз.

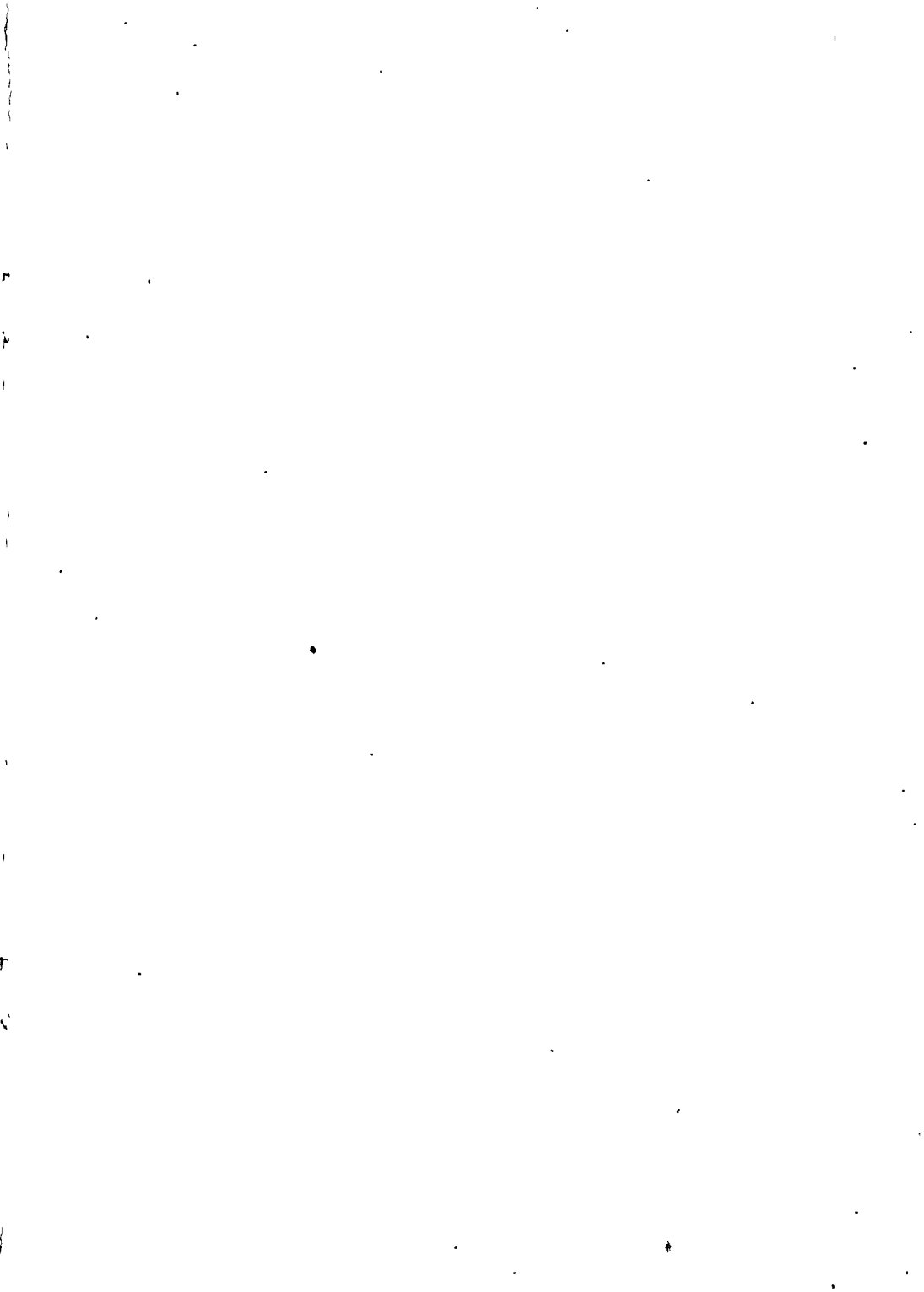
Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.

410600, Саратов, Радищева, 89.









2005-A

13771

№ 13771