

На правах рукописи



Е. Шапочкина

ШАПОЧКИНА ЕКАТЕРИНА ЛЕОНИДОВНА

**ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12
«Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

10.15.11

Ставрополь – 2009

Работа выполнена в ФГОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет»

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ: кандидат экономических наук, доцент
Костюкова Елена Ивановна

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ОППОНЕНТЫ: доктор экономических наук, профессор
Хахопова Наталья Николаевна

кандидат экономических наук, доцент
Рубацова Наталья Николаевна

ВЕДУЩАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ: ГОУ ВПО «Кабардино-Балкарский
государственный университет
им. Х.М. Бербекова»

Защита состоится «29» апреля 2009 г. в 11.30 часов на заседании диссертационного совета ДМ.212.245.08 при ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2 а, ауд. 405.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2, с авторефератом – на сайте университета: www.ncstu.ru.

Автореферат разослан «28» марта 2009 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат экономических наук, доцент



О.А. Алексеева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Изменение концепции управления в рыночных условиях хозяйствования привело к усилению роли управленческого учета – внутренней информационной системы, обеспечивающей принятие адекватных управленческих решений руководством экономических субъектов.

Выступая в качестве основного информационного фундамента управления деятельностью организаций, система управленческого учета позволяет планировать и контролировать результаты хозяйственной деятельности, анализировать разнообразные хозяйственные ситуации, оценивать вклад каждого структурного подразделения в достижение конечного финансового результата. Таким образом, управленческий учет дает возможность повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и контролировать риски хозяйственной деятельности.

Это особенно актуально для сельскохозяйственных производителей, обеспечивающих продовольственную безопасность страны. Несмотря на финансовую поддержку со стороны государства, оказываемую сегодня сельскохозяйственным организациям в рамках приоритетного национального проекта «Развитие АПК», Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы, для наибольшей отдачи отрасли необходимо рациональное управление сельхозпроизводством с помощью современных приемов и методов.

Поэтому в целях устойчивого развития и повышения конкурентоспособности отрасли требуют решения вопросы организации эффективной системы управленческого учета, устойчивой к динамично меняющимся условиям рынка.

Однако, существующие на сегодня методологические подходы различных авторов, которые в большинстве случаев не учитывают отраслевые особенности хозяйствующих субъектов, не позволяют использовать преимущества управленческого учета на практике, искажая его значение для руководства. Такая неопределенность во многом обусловлена тем фактом, что преобладающая часть исследований российских ученых основана на западных технологиях управления, которые достаточно сложно адаптировать к сложившимся традициям управления отечественными предприятиями, а тем более, сельскохозяйственными.

Поскольку вопросы организации и ведения управленческого учета официально не регулируются российским законодательством, они остаются наиболее сложными и востребованными в отечественной методологии учета.

В связи с этим исследование теоретических и совершенствование организационно-методических аспектов постановки управленческого учета в

сельскохозяйственных организациях приобретает первостепенное значение для дальнейшего подъема и развития отрасли.

Состояние изученности проблемы. Проблемам становления и развития системы управленческого учета посвящены труды таких отечественных и зарубежных ученых, как И. Аверчев, Х. Андерсон, И.Н. Богатая, М.А. Вахрушина, К. Друри, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, Д. Колдуэлл, Н.П. Кондраков, И.Г. Кукукина, Э. Майер, Р. Мюллендорф, Б. Нидлз, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, Т. Скоун, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, В.И. Ткач, К. Уорд, Дж. Фостер, Д. Хан, Н.Н. Хахонова, Ч.Т. Хорнгрей, А.Д. Шеремет, Р. Энтони и других. Применительно к сельскохозяйственному производству вопросы организации управленческого учета рассмотрены в работах Р.А. Алборова, В.В. Говдя, Е.И. Костюковой, И.А. Ламыкина, Г.М. Лисовича, М.З. Пизенгольца, В.А. Пипко, Л.И. Хоружий, В.Г. Широкова и других.

Однако, до сих пор отсутствует единое мнение относительно сущности и назначения управленческого учета и его отдельных элементов в современных условиях хозяйствования, не разработаны методики постановки системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях. Неразрешенной остается проблема создания соответствующей организационной структуры, формирования внутренней управленческой отчетности, системы бюджетирования и контроля.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы заключается в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических основ процедуры постановки и внедрения системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях.

Реализация цели исследования потребовала научной разработки и решения следующих основных задач:

- развития теоретических положений управленческого учета, в том числе изучения генезиса классических теорий и современных концепций управленческого учета, уточнения роли и функций управленческого учета;
- обоснования необходимости внедрения системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях региона;
- разработки комплекса рекомендаций по формированию механизма функционирования системы управленческого учета сельскохозяйственной организации;
- формирования документирования операций управленческого учета в организациях, занятых сельхозпроизводством;
- разработки методического обеспечения управленческой учетной политики в сельскохозяйственных организациях;
- разработки рекомендаций по совершенствованию процессов бюджетирования и контроля в системе управленческого учета сельскохозяйственной организации;

– обоснования системы материального стимулирования работников центров ответственности сельскохозяйственной организации.

Область исследования. Тема диссертации соответствует п. 1.8 Паспорта специальности ВАК РФ (экономические науки) – Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей.

Предметом исследования является организационно-методическое обеспечение системы управленческого учета организации.

Объектом исследования выступают системы бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций Ставропольского края.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области теории бухгалтерского и управленческого учета.

Нормативно-правовую базу исследования составили программно-прогнозные разработки, законодательные и нормативные документы государственных органов Российской Федерации, а также нормативно-правовые акты законодательных и исполнительных органов власти Ставропольского края.

При написании диссертационной работы использовались общенаучные методы исследования: анализ и синтез, индуктивный и дедуктивный методы, исторический и системный подходы, наблюдение, обобщение и детализация, сравнение, группировка, моделирование, анкетирование.

Информационная база исследования формировалась на основе официальных данных Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации и ее территориальных органов, статистических сборников, первичных материалов Минэкономразвития Ставропольского края, также материалов монографических исследований отечественных и зарубежных ученых. Обработка информации проводилась с использованием компьютерных технологий и применением программных средств общего и специального назначения. Репрезентативная совокупность использованных статистических данных, соответственно обработанных, проанализированных, обобщенных, экономически интерпретированных и прокомментированных, обеспечила достоверность результатов исследования и аргументированную обоснованность практических рекомендаций.

Научная новизна исследования состоит в разработке организационно-методических основ формирования системы управленческого учета сельскохозяйственной организации для обеспечения релевантной информацией процесса принятия управленческих решений.

При этом получены следующие наиболее существенные научные результаты:

-- обобщены результаты сравнительного анализа генезиса классических теорий и современных концепций управленческого учета, на основе которого раскрыта и дополнена сущность составляющих его понятий;

– показана необходимость видения системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях и предложена структурно-логическая схема последовательности действий по ее формированию, использование которой позволит адаптировать процессы принятия управленческих решений по совершенствованию системы учета к будущим переменам и гибко реагировать на изменения внутренней и внешней среды;

– разработан комплекс рекомендаций по формированию механизма функционирования системы управленческого учета сельскохозяйственной организации, включающий развитие ее управленческой учетной политики в части реорганизации, организационной структуры бухгалтерии, введения должности бухгалтера-аналитика, разработки его должностной инструкции, выделения центров ответственности, разработки порядка формирования внутренней управленческой отчетности, а также системы записей на счетах управленческого учета;

– предложена иерархическая структура центров ответственности сельскохозяйственной организации в горизонтальном и вертикальном разрезах с выделением четырех основных уровней детализации, которая дает возможность определить вклад каждого центра ответственности и его руководителя в достижение общего результата финансово-хозяйственной деятельности субъекта;

– разработан пакет внутренних регламентирующих документов, обеспечивающих функционирование системы управленческого учета сельскохозяйственной организации (внутренние корпоративные стандарты, рабочий план счетов, система кодов, порядок документооборота и представления отчетности);

– сформировано методическое обеспечение управленческой учетной политики сельскохозяйственной организации; в частности предложены способы ведения учета, представлены формы и определено содержание основных управленческих отчетов (отчета о движении денежных средств, отчета о дебиторской и кредиторской задолженности, отчета о затратах), данные в которых отражаются в различных аналитических разрезах, что обеспечит получение релевантной информации при принятии управленческих решений;

– выработаны рекомендации по совершенствованию процессов бюджетирования и контроля в системе управленческого учета сельскохозяйственной организации, а именно предложена система бюджетов, учитывающая специфические особенности сельскохозяйственного производства, разработано положение о бюджетировании организации, в рамках которого обоснована система материального стимулирования работников центров ответственности.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке регламентных документов по управленческому учету: управленческой учетной политики, положения о бюджетировании,

должностной инструкции бухгалтера-аналитика, а так же схемы записей по учету бюджетных отклонений, универсальных форм управленческой отчетности сельскохозяйственной организации, системы материального стимулирования работников центров ответственности. Это позволит повысить качество и расширить информационно-аналитическое обеспечение управления сельскохозяйственными организациями. Предложенные методические рекомендации по управленческому учету в сельскохозяйственных организациях могут быть использованы как в научных целях, так и в управленческой деятельности учетно-аналитических служб.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались на различных научно-практических конференциях, были опубликованы в соответствующих тематических сборниках, в том числе международных. Отдельные предложения и рекомендации внедрены и используются в учебном процессе ФГОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет» (акт внедрения от 27.10.2008г.), в практической деятельности сельскохозяйственных организаций Ставропольского края: СХПК «Россия» (акт внедрения от 19.03.2008г.), СПК КП «Казьминский» (акт внедрения от 20.05.2008г.), ЗАО «Нива» (акт внедрения от 08.09.2008г.), а так же Управления сельского хозяйства и охраны окружающей среды Администрации Андроповского муниципального района Ставропольского края (акт внедрения от 12.12.2008г.).

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 8 работ общим объемом 13,25 п.л. (авторских 2,31 п.л.), в том числе одна статья в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 167 источников. Работа изложена на 181 странице машинописного текста, включает 27 таблиц, 12 рисунков, 23 формулы и 16 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены его цель, задачи, предмет и объект, теоретико-методические основы и инструментарий исследования, представлена научная новизна и практическая значимость научных результатов.

В первой главе – «Теоретические основы становления и развития управленческого учета» с исторической точки зрения изучены истоки зарождения и основные этапы развития концепции управленческого учета, в частности, рассмотрены различные подходы отечественных и зарубежных ученых относительно взаимосвязи финансового и производственного учета с управленческим, определено место последнего в единой информационной системе организации, раскрыта сущность, структура и принципы системы управленческого учета, в том числе как подсистемы информационного обеспечения управления сельскохозяйственным производством; уточнена разница в понятиях затрат, издержек и расходов, проведена их

классификация в целях построения адекватной системы управленческого учета сельскохозяйственной организации.

Во второй главе – «Аналитическое обоснование развития системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях» исследовано влияние состояния сельскохозяйственного производства на организацию управленческого учета в сельском хозяйстве; представлены результаты анализа анкетирования главных бухгалтеров сельскохозяйственных организаций по вопросам качественной перестройки учетной системы в них; исследованы возможности решения управленческих проблем с помощью методов и приемов управленческого анализа.

В третьей главе – «Организационно-методические основы внедрения и функционирования системы управленческого учета сельскохозяйственной организации» разработан комплекс рекомендаций по формированию механизма функционирования системы управленческого учета; обоснована иерархическая структура центров ответственности сельскохозяйственной организации; предложен пакет регламентирующих документов, необходимых для функционирования системы управленческого учета; разработано методическое обеспечение управленческой учетной политики сельскохозяйственной организации; даны рекомендации по совершенствованию процессов бюджетирования и контроля в системе управленческого учета; обоснована и апробирована система материального стимулирования работников центров ответственности.

В заключении по результатам исследования сформулированы и представлены основные выводы и рекомендации.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Усложнение ориентации сельскохозяйственных организаций в системе экономических связей определило возрастание значимости и развитие управленческого учета как инструмента повышения качества принимаемых управленческих решений в условиях роста конкуренции и нестабильности рыночной среды.

Исследование эволюции концепции управленческого учета, истоков его методологической обособленности, взглядов различных российских и зарубежных ученых на его сущность, роль и принципы позволило автору выделить три ключевые позиции: 1) управленческий учет – это производственный учет; 2) управленческий учет – это самостоятельная подсистема бухгалтерского учета; 3) управленческий учет – это интегрированная информационная система, и на этой основе сформулировать следующее определение: управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, охватывающая все виды учетной и внеучетной информации, обеспечивающей принятие эффективных управленческих

решений тактического, стратегического и инновационного характера, позволяющих оперативно решать проблемы внутреннего управления. Эта система включает в себя следующие элементы: учет затрат и калькулирование себестоимости, управленческий анализ, бюджетирование и контроль, внутреннюю управленческую отчетность.

В связи с тем, что основой информационного обеспечения процесса принятия большинства управленческих решений выступают затраты, в работе уделено особое внимание изучению их экономической природы, состава и классификации. При этом первоочередной явилась проблема разграничения понятий «затраты», «издержки» и «расходы». Так, в Толковом словаре русского языка приведены следующие определения: «издержки» – израсходовавшая на что-нибудь сумма, затраты; «затрата» – то, что истрачено, израсходовано; «расход» – 1) затрата, издержки; 2) потребление, затрата чего-нибудь для определенной цели.

Считаем, что затраты – это средства, потраченные на приобретение различных ресурсов; расходы – это стоимость ресурсов, использованных в течение определенного периода времени для получения дохода, то есть это часть затрат, представленных в себестоимости проданной продукции (работ, услуг). Издержки же включают в себя бухгалтерские (явные, расчетные) издержки – затраты и альтернативные (вмененные) издержки.

Несмотря на то, что наиболее важное практическое значение имеет классификация затрат для целей формирования себестоимости, по отношению к объему производства, а так же по элементам и статьям калькуляции, в рамках управленческого учета особую значимость приобретает признак существенности информации, который предполагает разделение затрат на релевантные и нерелевантные, регулируемые и нерегулируемые, эффективные и неэффективные. Данной группировкой предложено дополнить традиционно используемую классификацию в рамках методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях.

Вместе с тем, только обоснованное калькулирование себестоимости продукции позволяет предупредить ее рост, мобилизовать внутрихозяйственные резервы, улучшить внутрипроизводственные отношения, специализацию и концентрацию производства, повысить конкурентоспособность сельскохозяйственной продукции, что в совокупности влияет на конечные финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Так как в рыночных условиях наиболее важным выступает такое качество информации как ее оперативность, более эффективным сегодня считается учет неполной себестоимости в рамках «директ-костинга», который применим как в целом по предприятию, так и по его отдельным структурным подразделениям – центрам ответственности, что позволяет оценить деятельность каждого из них. В связи с этим нами проведен

сравнительный анализ результатов калькулирования полной и усеченной себестоимости сельскохозяйственной продукции и представлены соответствующие варианты составления отчета о прибылях и убытках.

Несмотря на то, что агропромышленный комплекс находится в настоящее время в числе общенациональных приоритетов, а к сельскому хозяйству в целом относятся как к сфере продовольственной безопасности, многолетнее игнорирование отрасли со стороны государства, упущения в аграрной политике и безразличное отношение к сельскохозяйственным производителям, разрушенным стихией рыночных механизмов, наложили серьезный отпечаток на развитие сельхозпроизводства в нашей стране.

В сложившихся условиях для диагностики и правильной оценки перспектив развития сельскохозяйственных организаций, выявления эффективных инструментов регулирования отрасли в интересах социально-экономического благополучия страны, нами проведен анализ состояния сельскохозяйственного производства в Ставропольском крае как одном из главных продовольственных доноров России.

Исследование результатов финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций за 2001-2007 гг. показало, что экономическая ситуация в сельском хозяйстве края постепенно улучшается и кризис нерентабельности отрасли в целом преодолен. За 2007 г. сумма полученной прибыли (до налогообложения) выросла по сравнению с 2001 г. на 73,2%, и практически в три раза по отношению к уровню 2006 г. Следовательно, вырос и показатель рентабельности хозяйственной деятельности – более чем в 2 раза. При этом за последние годы в крае значительно сократилась доля убыточных хозяйств: в сравнении с 2001 г. их стало на 68,7% меньше. Соответственно возросла доля прибыльных предприятий – более чем на 50% по сравнению с уровнем 2001 г.

Складывающиеся в настоящее время положительные тенденции в сельском хозяйстве во многом обусловлены ростом государственной поддержки отрасли. Вместе с тем, в долгосрочной перспективе для устойчивого развития и повышения конкурентоспособности не менее важным является совершенствование внутренней системы управления сельскохозяйственным производством. Поэтому на первый план выходит проблема постановки наиболее оптимальной учетно-информационной системы, обеспечивающей адекватное управление и достижение тактических и стратегических целей, – управленческого учета.

Это подтверждено результатами анкетирования главных бухгалтеров 52 сельскохозяйственных организаций Ставропольского края (из 26 районов края, сгруппированных по четырем зонам, участие принимало по две сельхозорганизации). Результаты проведенного исследования показали, что в большинстве организаций (87%) учетно-аналитическое обеспечение не представлено подсистемой управленческого учета, в лучшем случае используются его отдельные элементы. При этом потребность в постановке

системы управленческого учета испытывают только 33% опрошенных, 58% – затруднились ответить на этот вопрос, поскольку толком не знают, что собственно эта система из себя представляет и какова ее роль. По мнению 38% бухгалтеров, качественной перестройке сложившейся учетной системы и внедрению управленческого учета, в первую очередь, препятствует отсутствие необходимых знаний и высококвалифицированных специалистов, а так же единой методологии и регламентных документов (29%). Вместе с тем, при решении управленческих задач руководством в значительной мере испытывается недостаток аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений в нестабильных условиях внешней и внутренней среды.

Внедрение системы управленческого учета в учетную практику любого сельскохозяйственного предприятия предполагает, кроме организационной работы, значительные методические усилия; одним из важнейших документов, подлежащих первоочередному созданию, является управленческая учетная политика. Несмотря на то, что в настоящее время нет научно разработанных и законодательно закрепленных обязательных элементов этого регламентного документа, его структура может быть обусловлена принципами формирования учетной политики для целей традиционного бухгалтерского учета.

По аналогии с определением, изложенным в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», можно раскрыть сущность учетной политики по управленческому учету как принятую организацией совокупность способов или правил ведения управленческого учета, включающую в себя два больших раздела: организационно-технический и методический.

В первом отражаются общие принципы организации управленческого учета, в том числе финансовая структура предприятия с учетом его отраслевой специфики, распределение полномочий между руководителями центров ответственности, формы, порядок и периодичность предоставления управленческих отчетов, используемые счета бухгалтерского учета и т.п.

Во втором непосредственно фиксируются способы ведения управленческого учета, существенно отличающиеся от бухгалтерских стандартов, в том числе используемая группировка затрат и метод калькуляции себестоимости продукции, методы управленческого анализа, регламенты бюджетного планирования и порядок учета бюджетных отклонений и т.п.

В диссертации разработан комплекс рекомендаций по формированию механизма внедрения и функционирования системы управленческого учета сельскохозяйственной организации, включающий развитие управленческой учетной политики в части:

- реорганизации организационной структуры бухгалтерии и создания механизма взаимодействия финансового и управленческого учета, распределения полномочий;

- выделения центров ответственности;
- разработки форм управленческой отчетности и порядка формирования документов внутренней управленческой отчетности;
- разработки методического обеспечения управленческого учета.

С точки зрения автора, бухгалтерия должна быть разделена на управленческую и финансовую; при этом в небольших организациях можно ограничиться одним бухгалтером по управленческому учету – бухгалтером-аналитиком. Область его ответственности и функциональных обязанностей закреплена автором документально в разработанной должностной инструкции, включающей четыре основных раздела: общие положения, обязанности, права и ответственность.

С целью повышения качества управления сельхозорганизациями в целом, а так же по отдельным направлениям их деятельности, формирования гибких «прозрачных» организационных структур, автором предложена следующая структура центров ответственности (центров затрат) сельскохозяйственной организации (таблица 1).

Таблица 1 – Структура центров ответственности сельскохозяйственной организации

		Уровни детализации (степень децентрализации управления)						
		I	II	III	IV			
Центры ответственности (затрат)	основные	Цех растениеводства		бригады, участки	группы	управление	АУП	отделы
		Цех животноводства		комплексы, фермы	отделения			
		Цех промышленного производства		заводы, пункты	стадии, операции			
	вспомогательные (обслуживающие)	Производства, хозяйства		направления			финансово-экономическая служба	

Соответственно вся сельскохозяйственная организация в целом выступает центром прибыли и инвестиций. Однако, в случае, когда производственные подразделения растениеводства, животноводства, промышленного производства функционируют на основе хозяйственного расчета, они могут быть отнесены к обособленным центрам прибыли.

В целях наиболее удобной и полноценной интерпретации данных управленческого учета, каждому центру ответственности (ЦО) следует присвоить определенный код в пределах каждого предложенного уровня детализации. Например, агрегированные данные по центру затрат «Отделение № 1 свинокомплекса» СХПК «Россия» следует отражать по аналитике 11.22.32.41, в которой уровням детализации 1,2,3,4 соответствуют коды, указывающие на следующее:

- 1 – основной ЦО;
- 2 – ЦО отрасли животноводства (1 – ЦО растениеводства, 3 – ЦО промышленного производства, 4 – ЦО вспомогательного производства);
- 2 – свинокомплекс (1 – молочно-товарная ферма, 3 – овцекомплекс, 4 – птицефабрика и т.п.);
- 1 – отделение № 1 (2 – отделение № 2, 3 – отделение № 3 и т.д.).

Предлагаемая нами горизонтальная структура центров ответственности представлена также в вертикальном разрезе (рис. 1).



Рисунок 1 – Иерархия руководителей центров ответственности сельскохозяйственной организации

В части методического обеспечения управленческой учетной политики сельскохозяйственной организации в диссертации при разработке

управленческого плана счетов рекомендуется взять за основу План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, дополнив его соответственно недействующими счетами. По мнению автора, необходимо ввести следующие несальдовые регулирующие счета учета бюджетных отклонений: 30 «Отклонения затрат», 31 «Отклонения выручки», 32 «Отклонения налогов с выручки» (при уплате налога на добавленную стоимость). По окончании бюджетного периода полученные отклонения списываются на результирующий счет 90 «Продажи» субсчет «Отклонения». При этом учитывается следующее: благоприятные отклонения будут аккумулированы по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет «Отклонения», а неблагоприятные – по дебету счета 90 «Продажи» субсчет «Отклонения».

В целом схема записей на счете 90 «Продажи» по окончании бюджетного периода будет выглядеть следующим образом (рис. 2).

Счет 90 «Продажи»	
Дебет	Кредит
Общие затраты по бюджету НДС с выручки по бюджету	Выручка по бюджету
<i>Неблагоприятные отклонения</i>	<i>Благоприятные отклонения</i>
Обороты по дебету	Обороты по кредиту
Убыток	Прибыль
Финансовый	результат

Рисунок 2 – Общая схема записей на счете 90 «Продажи»

Используя дополнительную кодировку статей затрат (1 – материальные затраты, 2 – затраты на оплату труда, 3 – отчисления на социальные нужды, 4 – амортизация, 5 – прочие затраты), автором предложено ввести систему управленческих счетов, позволяющих проследить отклонение суммы фактических затрат, собираемых по дебету счетов 20, 23, 25, 26 от плановых, отражаемых по кредиту соответствующих счетов. Поэтому в форму внутренних первичных документов целесообразно ввести такие обязательные реквизиты как «Центр ответственности», «Код затрат».

Все многообразие управленческих отчетов систематизировано автором по трем ключевым признакам: по уровню охвата информации, по периодичности представления и по характеру информации. При этом предложено три обязательных формы управленческой отчетности: отчет о затратах, отчет о дебиторской и кредиторской задолженности, отчет о движении денежных средств, данные в которых отражаются в различных аналитических разрезах, обеспечивающих получение релевантной информации, полезной для принятия оперативных управленческих решений.

Предлагаемые формы управленческих отчетов составляют единый контур данных регулирования внутреннего учета в процессе решения ежедневных тактических и стратегических задач сельскохозяйственных организаций.

Поскольку координирующим элементом системы управленческого учета выступает бюджетирование, в диссертации раскрыта его сущность и назначение, проведена классификация бюджетов по шести основным признакам: по методу разработки, в зависимости от информационной базы бюджетов каждого последующего периода, в зависимости от влияния неопределенности, с точки зрения возможности межстатейного и межпериодного переноса сумм, в зависимости от ожидаемых результатов планирования, по степени охвата деятельности организации.

Разработанные автором формы бюджетов сельскохозяйственной организации (бюджет продаж, бюджет производства, бюджет потребности основных материалов, бюджет приобретения основных материалов, бюджет прямых трудовых затрат, бюджет общепроизводственных расходов, бюджет себестоимости продаж, бюджет доходов и расходов, бюджет движения денежных средств и бюджет по балансовому листу), содержащие методику определения основных бюджетных показателей, закреплены в качестве приложения к предложенному положению о бюджетировании, которое, в свою очередь, включает следующие разделы: общие положения, назначение системы бюджетирования, основные принципы бюджетирования, процесс разработки бюджетов, структура системы бюджетирования, бюджетный регламент, утверждение бюджета организации, организация деятельности бюджетного комитета.

Функции бюджета как средства контроля и оценки деятельности хозяйствующего субъекта и его отдельных структурных подразделений раскрываются в отчетах об исполнении бюджета путем сопоставления плановых и фактических показателей, выявления отклонений и причин их возникновения. При этом уровень существенности отклонения выбирается самостоятельно и закрепляется в учетной политике – в виде определенного процента либо фиксированной суммы.

На основе данных разработанного отчета о выполнении бюджета производства (в количественном выражении) или себестоимости произведенной продукции (в стоимостном выражении), который содержит информацию о фактическом и плановом выходе сельскохозяйственной продукции по видам и центрам ответственности, а также о величине отклонений в абсолютном и относительном выражении, их характере (благоприятное или неблагоприятное, контролируемое или неконтролируемое) и причинах возникновения, нами предложена система материального стимулирования работников центров ответственности сельскохозяйственной организации.

С учетом показателей, представленных в отчете о выполнении бюджета производства, размер квартальной или годовой премии работников

соответствующих центров ответственности определяется следующим образом:

$$\Pi = Oa * P * K, \quad (1)$$

где Π – размер общей премии работников i -го центра ответственности;

Oa – абсолютное отклонение по соответствующей статье бюджета производства;

P – расценка за n -й %-т перевыполнения бюджета производства, в руб.;

K – коэффициент относительного отклонения по соответствующей статье бюджета производства.

Впоследствии между работниками i -го центра ответственности общая сумма премии распределяется по усмотрению его руководителя.

В результате проведенного исследования автором сформулированы следующие **выводы**:

- усложнение задачи принятия оптимального управленческого решения в условиях неопределенности и нестабильности современной экономической среды требует совершенствования теоретико-методических положений по внедрению и развитию системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях.
- для успешного выполнения современных требований управления необходима децентрализация управления на основе выделения центров ответственности, переход от традиционных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к более прогрессивным (например, «директ-костингу»), формирование внутренней управленческой отчетности, планирование и контроль фактов хозяйственной деятельности в рамках системы бюджетирования.
- с помощью инструментов и методов управленческого анализа можно просчитать различные альтернативные варианты решения управленческой проблемы тактического, стратегического и инновационного характера, выбрать из них наиболее оптимальный и оперативно принять эффективные управленческие решения.

С целью совершенствования организационно-методических основ внедрения и функционирования системы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях **рекомендуется**:

- внедрять предлагаемую иерархическую структуру центров ответственности сельскохозяйственной организации в горизонтальном и вертикальном разрезах с выделением четырех основных уровней детализации, которая даст возможность определить вклад каждого центра ответственности и его руководителя в достижение общего результата финансово-хозяйственной деятельности субъекта.

- для организации управленческого учета в сельскохозяйственной организации использовать разработанный пакет регламентирующих документов по управленческому учету, в том числе внутренние корпоративные стандарты, рабочий план счетов, систему кодов, порядок документооборота и представления отчетности; использовать разработанные формы внутренней управленческой отчетности: отчет о затратах, отчет о дебиторской и кредиторской задолженности, отчет о движении денежных средств.
- применять систему бюджетов, адаптированную к специфическим особенностям сельскохозяйственного производства, разработанное положение о бюджетировании, систему материального стимулирования работников на основе отчетов о выполнении бюджета.

Основные положения диссертационной работы отражены в следующих публикациях:

Статьи в ведущих научных изданиях, рекомендуемых ВАК РФ:

1. Шапочкина, Е.Л. Организационные аспекты управленческого учета в сельскохозяйственном производстве / Е.Л. Шапочкина // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – Ростов-на-Дону: издательство «Академическая литература», № 4, часть 2, том 6, 2008. – 0,45 п.л.

Публикации в других изданиях:

2. Шапочкина, Е.Л. Трансфертное ценообразование как элемент эффективной системы управления производством / Е.И. Костюкова, Е.Л. Шапочкина // Современное предпринимательство: социально-экономическое измерение: монография / А.В. Андреев, В.И. Катков, Л.Ю. Питерская и др.; Под общей ред. проф. О.И. Кирикова. – Книга 10. – Воронеж: Воронежский госпединститут, 2005. – 11,3/0,36 п.л.

3. Шапочкина, Е.Л. СVP-анализ как инструмент принятия эффективных управленческих решений / Е.Л. Шапочкина // Экономика регионов России: анализ современного состояния и перспективы развития: Сборник научных трудов по материалам студенческой ежегодной 69-й научно-практической конференции, посвященной 75-летию СтГАУ. – Том 2. – Ставрополь, 2005. – 0,24 п.л.

4. Шапочкина, Е.Л. Управленческий учет как элемент системы «контроллинга» / Е.Л. Шапочкина // Экономика регионов России: анализ современного состояния и перспективы развития: Сборник научных трудов по материалам 70 ежегодной студенческой научно-практической

конференции факультета «Бухгалтерский учет и аудит». – СтГАУ, 2004. – 0,22 п.л.

5. Шапочкина, Е.Л. Сущность и функциональная роль бюджетирования в системе управленческого учета / Е.Л. Шапочкина // Аграрно-экономическая наука о проблемах инновационного развития агропромышленного производства: материалы I Междунар.-практ. конф., 28-29 июня 2007г.: в 2 ч. – Омск: Изд-во ФГОУ ВПО ОмГАУ, 2007. – Ч. II. – 0,3 п.л.

6. Шапочкина, Е.Л. Децентрализация управления сельскохозяйственным производством: учет по центрам ответственности / Е.Л. Шапочкина // Материалы 4-й международной научно-практической конференции «Современные научные достижения – 2008». – Том 6. Экономические науки. – Przemysl: «Nauka i studia», 2008. – 0,33 п.л.

7. Шапочкина, Е.Л. Анализ и учет бюджетных отклонений в системе управленческого учета – управленческий контроль / Шапочкина Е.Л. // Материалы международной научно-практической конференции «Становление современной науки – 2008». – Praha: «Education and Science», 2008. – 0,25 п.л.

8. Шапочкина, Е.Л. Методологические основы постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях / Шапочкина Е.Л. // Финансовые проблемы развития предпринимательства в регионе: материалы региональной научно-практической конференции (26-28 ноября 2008 года). – Ставрополь: Изд-во Альфа-Принт, 2008. – 0,16 п.л.

Отпечатано в авторской редакции

Подписано в печать 27.03.2009 г.

Формат 60x84 1/16 Усл. печ. л. – 1,5 Уч.- изд. л. – 1,0

Бумага офсетная. Печать офсетная. Заказ № 145 Тираж 100 экз.

ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет»
355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2

Издательство Северо-Кавказского государственного
технического университета

Отпечатано в типографии СевКавГТУ