

0-793851

На правах рукописи

Алексеев

Алексимова Олеся Валентиновна

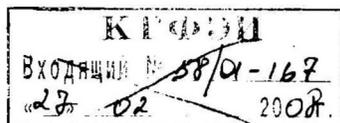
**ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ
ИНФОРМАЦИИ О ЗАТРАТАХ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ
УПРАВЛЕНИЯ В ЖИВОТНОВОДСТВЕ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Самара 2008



Работа выполнена в Самарском государственном экономическом университете

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Ерофеева Вера Арсентьевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Осипов Владимир Иванович

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714766

Ведущая организация -

кандидат экономических наук, доцент
Аленичев Анатолий Дмитриевич

Тольяттинский государственный
университет

Защита состоится 21 марта 2008 г. в 13 час. на заседании диссертационного совета Д 212.214.04 при Самарском государственном экономическом университете по адресу: ул. Советской Армии, д.141, ауд. 325, г.Самара, 443090.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. На фоне продолжающихся процессов реформирования сельского хозяйства применительно к рыночным отношениям особое значение придается развитию животноводства, обеспечивающего население страны продуктами питания, способствуя тем самым укреплению продовольственной безопасности государства. Мощным резервом повышения продуктивности скота является совершенствование племенного дела в животноводстве, а потому состоянию и процессу развития этого направления придается важная роль как на федеральном уровне - Министерством сельского хозяйства России, так и местными региональными органами агропромышленного комплекса (АПК).

Определяя эту проблему в качестве важнейшей, ее решение вызывает необходимым пересмотра роли учетной информации в направлении повышения уровня аналитичности и адресности в целях разработки и принятия экономически обоснованных оперативных решений на каждом отдельно взятом уровне управления. Особая значимость в этих условиях принадлежит поиску мер, направленных на снижение уровня затрат как важнейшего средства по обеспечению конкурентоспособности предприятия.

Исследованию проблем учета и контроля затрат посвятили свои труды многие отечественные и зарубежные ученые: Аксененко А.Ф., Алборов Р.А., Басманов И.А., Безруких П.С., Вахрушина М.А., Гильде Э.К., Додонов А.А., Друри К., Ерофеева В.А., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Карренбауэр М., Кутер М.И., Ларионов А.Д., Николаева С.А., Палий В.Ф., Соколов Я.В., Ткач В.И., Ткач М.В., Фостер Дж., Херин А.Н., Хорнгрен Ч.Т., Чумаченко Н.Г., Шермет А.Д., Янч Э. и др.

Однако несмотря на существенный вклад ученых в решение данной проблемы, многие исследования по организации и совершенствованию учета и контроля затрат представлены в широком аспекте без привязки к технологическим и организационным особенностям, характерным для отраслей, подотраслей и видов деятельности. В частности, отсутствуют исследования, отражающие специфику и технологические особенности производства племенного животноводства: недостаточно аналитично представлен состав и структура затрат в племенном животноводстве; не разработан порядок организации учета затрат по бизнес-процессам, суб-процессам и видам работ во взаимосвязи с местами возникновения затрат; несовершенными являются формы и содержание документов первичного учета, применяемые в данной отрасли; отсутствует научно обоснованная методика управленческого анализа и контроля, удовлетворяющая запросы заинтересованных пользователей.

Актуальность рассматриваемых вопросов, их недостаточная разработанность и большая практическая значимость определили необходимость поиска новых решений в организации учета и контроля затрат применительно к объекту исследования, что определило цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Область исследования. Диссертационное исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет и статистика". Область исследования соответствует Паспортам специальности ВАК: 1.3 Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов; 1.8 Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм всех сфер и областей; 1.10 Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является теоретическое обоснование и разработка практических рекомендаций по формированию учетно-аналитической информации о затратах, необходимой для целей управления в животноводстве.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- выявить влияние технологических и организационных особенностей производства в животноводстве на построение учета затрат;
- уточнить состав и структуру затрат в племенном животноводстве;
- разработать модели учета затрат, основанные на специфических особенностях производства в племенном животноводстве;
- дать рекомендации по организации учета затрат по центрам ответственности и местам их возникновения;
- изменить формы и содержание первичных документов, процесс их обработки и представления;
- разработать рекомендации по организации контроля и анализа затрат.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических вопросов по организации управленческого учета и контроля затрат в племенном животноводстве.

Объект исследования. Объектом исследования являются предприятия племенного животноводства. В качестве базового выступило Открытое акционерное общество "Самарское", специализирующего на разведении крупного рогатого скота и выпуске биопродукции.

Теоретической и методологической основой исследования послужила специальная и общеэкономическая литература, законодательные и нормативные акты по организации учета и отчетности в Российской Федерации, работы отечественных и зарубежных ученых по широ-

кому кругу вопросов учета затрат в животноводстве. При написании диссертационной работы использовались данные первичного, синтетического и аналитического учета, годовых отчетов предприятий животноводства, материалы органов статистики, а также результаты проведенных автором исследований. Исследование базируется на следующих приемах и методах систематизации данных: экономико-статистическом, абстрактно-логическом, расчетно-конструктивном, обобщениях и других.

Научная новизна исследования. Научная новизна выполненной работы заключается в разработке научно-методических и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитической информации о затратах, способствующей повышению эффективности хозяйствования предприятий животноводства.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- выявлено влияние технологических и организационных особенностей производства продукции на построение учета затрат в племенном животноводстве;

- уточнен состав и структура затрат в племенном животноводстве, позволяющих повысить аналитичность учета и на этой основе обоснованность принимаемых управленческих решений;

- произведена классификация затрат, положенная в основу моделирования организации учета;

- теоретически обоснована концепция и разработана система организации учета затрат по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ в соответствии с технологическими и организационными особенностями производства в племенном животноводстве;

- обоснованы принципы и порядок организации учета затрат по центрам ответственности и местам их возникновения;

- разработаны новые формы внутренней отчетности в соответствии с технологией производства продукции в животноводстве и используемые заинтересованными пользователями по уровням управления;

- даны рекомендации по совершенствованию организации управленческого контроля затрат.

Практическая значимость исследования. Реализация результатов исследования создает возможность:

- использовать различные методы, системы учета и порядок формирования затрат с целью повышения оперативности управления процессами производства продукции в племенном животноводстве;

- повысить объективность, достоверность и уровень полноты информации для принятия обоснованных управленческих решений в процессе производства продукции;

- способствовать более точному определению затрат и исчислению себестоимости продукции с выявлением эффективности результатов работы трудовых коллективов;

- обеспечить мобилизацию внутренних резервов по каждому технологическому процессу для повышения эффективности производства биопродукции;

- использовать разработанные рекомендации в учебном процессе при подготовке экономистов для сельскохозяйственного производства;

- усовершенствовать организацию контроля и анализа по исчислению себестоимости в племенном животноводстве в условиях рынка.

Апробация результатов исследования. Основные выводы и предложения диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на конференции "Проблемы развития предприятий: теория и практика" в СГЭУ в 2007 году; теоретические положения прошли апробацию и реализуются в ОАО "Самарское"; материалы выполненного исследования используются в учебном процессе при чтении лекций по курсу "Бухгалтерский управленческий учет".

Публикации. Основные положения диссертации изложены в пяти работах общим объемом 1,5 п.л.

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

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определены цель, задачи, предмет и объекты исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость.

В первой главе "Учетно-информационное обеспечение в системе управления затратами в животноводстве" проведен анализ современного состояния отраслей животноводства; исследованы технологические и организационные особенности производства продукции в племенном животноводстве, оказывающие влияние на организацию и методику учета затрат; даны рекомендации по совершенствованию состава и структуры затрат в племенном животноводстве, а также показана роль учетной информации в системе управления затратами.

Во второй главе "Совершенствование учета затрат для целей управления" разработана система построения учета затрат по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ; даны рекомендации по совершенствованию первичного учета, схемы документооборота и представлению по уровням управления; обоснованы научные и практические рекомендации по организации учета затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

В третьей главе "Организация управленческого контроля за затратами" уточнено содержание управленческого контроля за затратами; разработаны принципы и подходы к управленческому контролю; сформулированы методические приемы и способы управленческого контроля; показаны возможности анализа как важнейшего средства повышения эффективности контроля.

В заключении обобщены результаты, сформулированы теоретические выводы и практические рекомендации, полученные в результате диссертационного исследования.

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ, ИССЛЕДУЕМЫЕ В ДИССЕРТАЦИИ, ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Влияние технологических и организационных особенностей на построение учета затрат в животноводстве

В соответствии с поставленной целью в диссертации исследованы технологические и организационные особенности предприятий племенного животноводства и показано их влияние на организацию учета затрат, каковыми являются:

- природно-климатические условия;
- сезонность производства;
- длительность процесса производства и несовпадение с рабочим периодом;
- многообразие применяемых дискретных технологий;
- использование средств производства, продуктивность которых не поддается точному учету ввиду влияния на них разных природных факторов;
- использование части произведенной продукции на собственные нужды;
- применение для оценки деятельности предприятий большого количества специфических показателей, таких как продуктивность скота, жирность молока и другие.

Перечисленные особенности и факторы оказывают влияние на организацию учета затрат в животноводстве в общем виде. Ввиду того, что объектом диссертационного исследования являются предприятия племенного животноводства, диссертантом исследован технологический процесс производства, состоящий из большого количества и разнообразия стадий, следующих одна за другой, представленной на рис. 1 и оказывающий непосредственное влияние на выбор объекта и организацию учета затрат.

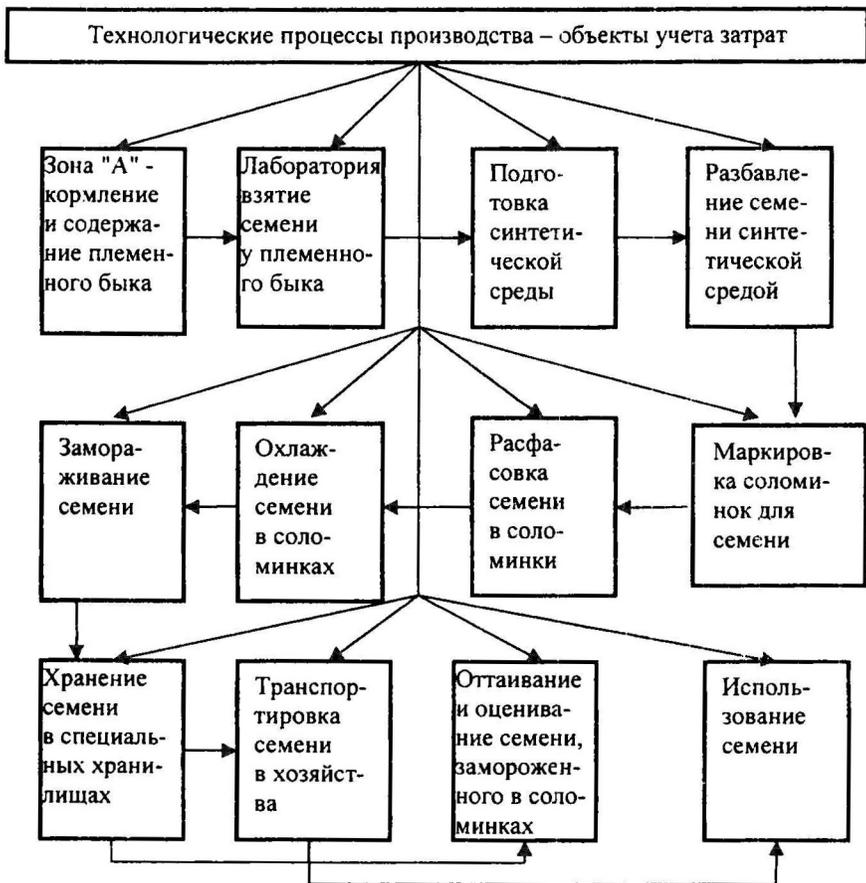


Рис. 1. Схема технологического процесса производства в племенном животноводстве

Поскольку на построение учета затрат и процесс ее формирования существенное влияние оказывает организационная структура предприятий племенного животноводства, в диссертации, наряду с исследованием технологических особенностей производства, рассмотрена эволюция организационных структур племенного молочного животноводства в Российской Федерации в дореформенный период, в условиях рыночных отношений и планируемых на перспективу.

Как показало исследование, во всех анализируемых структурах присутствует как централизованный так и децентрализованный порядок формирования информационной базы.

В этой связи в работе подробно рассматривается централизованный порядок, когда информационная база создается непосредственно в региональных вычислительных центрах и с определенной периодичностью поступает на федеральный уровень, и децентрализованный, при котором исходные данные формируются непосредственно в племенных хозяйствах, а затем на машинных носителях передаются в региональный вычислительный центр, после чего объединенные массивы информации о племенных животных региона поступают в Главной информационно-селекционный центр, где формируются базы данных породного уровня.

Учитывая современное состояние инфраструктуры племенных организаций и с учетом имеющихся возможностей их внедрения, в разных регионах страны могут быть использованы как централизованный, так и децентрализованный порядок формирования информации.

Однако, ориентируясь на информационные запросы о затратах внутренних пользователей, преимущество, по мнению автора, следует отдать децентрализованной системе, обеспечивающей повышение уровня оперативности, а главное - адресности формируемой информации.

2. Организация учета затрат по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ

Как было отмечено ранее, формирование системы информационного обеспечения, в соответствии с особенностями процесса производства в животноводстве (рис.1), предполагает принципиально новый подход к выделению объектов учета затрат.

В работе обосновывается целесообразность рассмотрения процесса формирования информации в разрезе бизнес-процессов, subprocessов и видов работ. В качестве бизнес-процессов как объектов учета затрат первого уровня предлагается выделить следующие сферы производственно-хозяйственной деятельности организации:

- управление предприятием;
- обеспечение предприятия;
- материально-техническое снабжение;
- основная производственная деятельность;
- вспомогательная производственная деятельность;
- сбытовая деятельность;
- прочая деятельность.

Вторым уровнем при определении объектов учета затрат выделены subprocessы бизнес-процессов предприятия, каковыми являются: для основных и вспомогательных производственных бизнес-процессов – технологические стадии и фазы производства; для остальных – направления их деятельности.

Третьим уровнем объектов учета затрат являются виды работ соответствующих субпроцессов; внутри каждого субпроцесса группировка затрат осуществляется по видам расходов.

В работе детальному исследованию подвергнут бизнес-процесс 1-го уровня объектов учета затрат производственно-хозяйственной деятельности производства биопродукции крупного рогатого скота на племенных предприятиях, а также субпроцессы и виды работ в каждом бизнес-процессе, уделяя при этом особое внимание исследованию бизнес-процесса основной производственной деятельности в племенном предприятии (рис. 2).

Формирование информации по бизнес-процессам, субпроцессам и видам работ при соответствующей ее обработке с выдачей отчетов заинтересованным пользователям позволит обеспечить прозрачность информации о затратах, а главное – существенно улучшить процесс управления ими.

3. Совершенствование первичного учета и состава затрат

Поскольку любое управленческое решение базируется на достоверной, своевременной и полной информации, важная роль в системе информационного обеспечения принадлежит рационализации документального оформления совершаемых хозяйственных операций. Именно первичный учетный документ, представляющий собой материальный носитель информации о фактах хозяйственной деятельности, выполняет многоцелевую функцию: юридическую, экономическую, контрольно-аналитическую и управленческую, являясь свидетельством совершаемых хозяйственных операций и процессов. Как показало проведенное автором обследование предприятий племенного животноводства, применяемые формы первичного учета не охватывают всего комплекса возникающих в производственно-хозяйственной деятельности ситуаций.

Ориентируясь на нормативно-пофазный метод учета, автором разработаны и апробированы на практике новые формы первичного учета по всему технологическому циклу процесса производства (рис. 1), а также сводные документы:

- в форме реестров (реестры взятия семени у племенного быка, расфасовки и замораживания семени, хранения, оценки и транспортировки семени);

- в форме отчетов (отчет о движении биопродукции за месяц (в разрезе животных), о реализации биопродукции, о производстве семени и замораживании доз племенного материала (рис. 3)).



Рис. 3. Схема движения учетных документов по технологическим стадиям

Отличительной особенностью рекомендуемых форм и содержащейся в ней информации является их оценочно-сравнительный характер, позволяющий сопоставить, а следовательно, проконтролировать фактические показатели с нормативными по всему перечню затрат в необходимых разрезах.

Одним из важных условий решения поставленных задач, направленных на совершенствование информационного обеспечения, является научное обоснование состава затрат, отражающего технологические особенности производства в племенном животноводстве.

Критический анализ имевших место в экономической литературе рекомендаций по составу и содержанию калькуляционных статей затрат и применяемой на практике типовой номенклатуры, рекомендованной Приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. №792 и представленной в форме Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, ус-

луг) в сельскохозяйственных организациях свидетельствует, что формируемая в таком разрезе информация не обеспечивает информационные запросы пользователей по причине недостаточного уровня детализации содержащихся в ней данных, а потому не может быть использована для целей управления затратами.

Восполняя этот пробел, автором с ориентацией на максимальную автоматизацию учета разработан детализированный состав затрат.

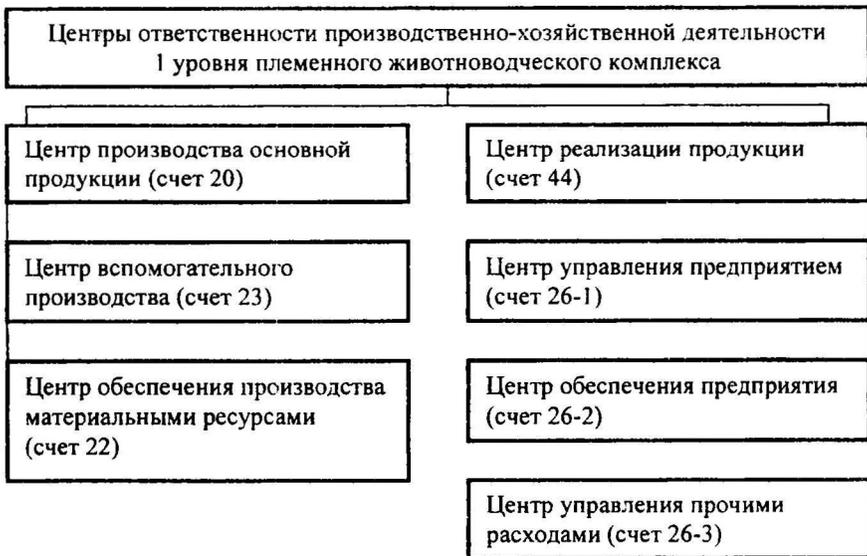
Для повышения информативности данных о составе и структуре затрат в отчетные формы, представляемые руководителям отделов, служб и подразделений (по их запросам), рекомендовано включать плановые (сметные) показатели, что позволит сопоставить фактические расходы с запланированными, выявить отклонения, а главное - принять необходимые меры для устранения имевших место недостатков.

Формируемая таким образом информация создает реальную возможность для организации учета затрат по центрам ответственности во взаимосвязи с местами ее возникновения.

Соглашаясь с определением центра ответственности, широко распространенного среди ученых, как части организационной структуры хозяйствующего субъекта, в которой децентрализованная управляемая и управляющая система данного сегмента тесно взаимодействуют между собой с целью повышения эффективности хозяйствования как предприятия в целом, так и его структурных подразделений, в работе рассматриваются основные критерии, оказывающие влияние на их обособление. К ним, в частности, относятся:

- особенности технологии и организации производственных процессов, методов управления производством, состава производимой продукции;
- уровень технической оснащенности производства;
- обеспеченность квалифицированным кадровым персоналом;
- степень существенности влияния конкретного направления управленческой деятельности на конечные результаты работы организации;
- организация конкретного направления деятельности центра ответственности;
- характер и номенклатура работ каждого центра ответственности.

Учитывая сложность процесса управления животноводческим комплексом и организации учета расходов на его осуществление, в работе обоснована целесообразность выделения центров ответственности двух уровней: в основу I уровня положены бизнес-процессы (рис. 4), а второго - subprocessы бизнес-процессов (рис. 5).



**Рис. 4. Состав центров ответственности первого уровня
племенного животноводческого комплекса**



**Рис. 5. Состав центров ответственности второго уровня
племенного предприятия**

Для организации учета затрат по каждому центру ответственности во взаимосвязи с местами их возникновения рекомендовано внести изменения в действующий План счетов бухгалтерского учета, суть которых заключается во введении новых синтетических счетов и субсчетов (таблица 1).

Таблица 1

**Счета для учета затрат по местам их возникновения
во взаимосвязи с центрами ответственности**

Номер счета	Центр ответственности	Номер субсчета	Места возникновения затрат
1	2	3	4
20	Центр производства основной продукции	20-2-1	Зона "А" - кормление и содержание
		20-2-2	Лаборатория взятия семени у племенного быка
		20-2-3	Цех подготовки синтетической среды
		20-2-4	Цех разбавления семени синтетической средой
		20-2-5	Цех маркировки соломинок для семени
		20-2-6	Цех расфасовки семени в соломинки
		20-2-7	Цех охлаждения семени в соломинках
		20-2-8	Цех замораживания семени
		20-2-9	Цех хранения семени в специальных хранилищах
		20-2-10	Цех по оцениванию семени
		20-2-11	Цех по транспортировке семени в хозяйства
22	Центр обеспечения производства материальными ресурсами	22-1	Содержание отдела снабжения
		22-2	Содержание складского хозяйства
23	Центр вспомогательного производства	23-1	Ремонтный цех
		23-2	Цех энергообеспечения
		23-3	Цех обеспечения водоснабжением
		23-4	Паровое производство
		23-5	Транспортное хозяйство
		23-6	Холодильные камеры
		23-7	Иммуногенетическое производство

1	2	3	4
26-1	Центр управления предприятием	26-1-1	Затраты на управление персоналом
		26-1-2	Затраты на управление деятельностью предприятия
26-2	Центр обеспечения предприятия	26-2-1	Затраты на юридическое обеспечение
		26-2-2	Затраты по обеспечению делопроизводством
		26-2-3	Затраты по обеспечению техники безопасности
		26-2-4	Затраты по определению контроля качества
		26-2-5	Затраты на обеспечение технологиями
		26-2-6	Затраты на информационное обеспечение
		26-2-7	Затраты по обеспечению связи
		26-2-8	Затраты на сторожевую охрану
26-3	Центр управления прочими расходами	26-3-1	Затраты по налогам, сборам и отчислениям
		26-3-2	Затраты по кредитам (проценты)
		26-3-3	Прочие затраты
44	Центр реализации продукции	44-1	Содержание отдела сбыта
		44-2	Расходы по реализации продукции

Построение учета затрат в соответствии с технологией производства и обеспечением процесса формирования информации по центрам ответственности призвано повысить персональную ответственность каждого должностного лица за результаты выполненной работы на конкретном рабочем месте.

4. Организация управленческого контроля затрат

Развитие управленческих аспектов в системе хозяйствования животноводческих комплексов в разрезе центров ответственности невоз-

можно без хорошо организованной системы контроля как важнейшей функции управления.

Проанализировав имевшее место в экономической литературе определения по существу контроля, автор приходит к выводу, что контроль есть всеобъемлющий процесс обеспечения и установления степени достижения основной цели процесса хозяйствования, получения количественной и качественной информации о результатах деятельности, выработки при необходимости корректирующих управляющих воздействий в форме прямой и обратной связи. При этом прямая связь предусматривает оценку ожидаемого уровня объема производства и затрат с последующим сопоставлением их с планируемыми показателями; обратная связь ориентирована на "вход" и "выход". (Под входом понимаются ресурсы: материальные, трудовые и финансовые; под выходом - готовый продукт и связанные с ним затраты).

Диссертантом исследован механизм воздействия обратной связи на показатель эффективности работы в племенном животноводстве исходя из содержания отчетности и частоты ее представления по уровням управления.

Важным элементом обратной связи между управляющей и управляемой системой выступает экономический анализ, позволяющий уменьшить неопределенность исходной информации и риск, связанный с выбором правильного решения на всех этапах его выработки. Решение этой проблемы рассматривается автором путем применения аналитических средств, методов и процедур в процессе формирования затрат на стадии предварительного, текущего и последующего контроля.

Полагаем, что проведенное диссертационное исследование и разработанные автором предложения по совершенствованию порядка формирования учетно-аналитической информации о затратах для целей управления в животноводстве позволят обеспечить всех заинтересованных пользователей необходимой и достаточной информацией, способствуя тем самым повышению эффективности хозяйствования в условиях рыночных отношений.

ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. *Апексимова, О.В.* Бухгалтерский учет – составная часть управленческой и информационной системы организации / О.В. Апексимова // Проблемы социально-экономической устойчивости региона: сборник материалов 11 междунар. науч.-практ. конф. - Пенза: РИО ПГСХА, 2005. - 16-19 с. - 0,25 печ.л.

2. *Алексимова, О.В.* Влияние технологических особенностей производства на организацию учета затрат в отрасли растениеводства / О.В. Алексимова // Известия Самарской гос. с.-х. акад., 2006. - № 1. - 115-116 с. - 0,2 печ.л.

3. *Алексимова, О.В.* Роль учетной информации в системе управления затратами / О.В. Алексимова // Известия Самарской гос. с.-х. акад. - 2006. - № 1. - 119-121 с. - 0,2 печ.л.

4. *Алексимова, О.В.* Организация учета затрат по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ в племенном животноводстве / О.В. Алексимова // Вестн. Самар. гос. экон.го ун-та. - 2007. - №7(33). - 12-16 с. - 0,55 печ. л.

5. *Алексимова, О.В.* Совершенствование состава и структуры затрат в животноводстве / О.В. Алексимова // Проблемы развития предприятий: теория и практика: материалы VI междунар. науч.-практ. конф. 10-12 окт. 2007 г. - Самара: СГЭУ, 2007. - 0,3 печ. л.

Формат 60. 84/20. Бум. писч. бел.
Печать офсетная. Гарнитура "Times New Roman".
Объем 1,0 печ. л. Тираж 100 экз. Заказ № 14.

