

0-795994

На правах рукописи



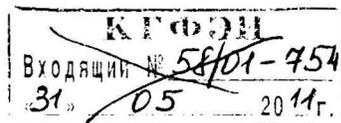
**ДОЛГИХ ТАТЬЯНА СЕРГЕЕВНА**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ХЛЕБОПЕКАРНЫХ  
ПРЕДПРИЯТИЯХ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук ✓

Оренбург 2011



Работа выполнена в Федеральном государственном образовательном учреждении Высшего профессионального образования «Челябинская агроинженерная академия»

**Научный руководитель** - доктор экономических наук, профессор  
Сосненко Людмила Семёновна

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
Глуценко Александра Васильевна

кандидат экономических наук  
Свиридова Лариса Александровна

**Ведущая организация** Государственное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Челябинский государственный университет»

Защита состоится «22» июня 2011 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.181.08 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет» по адресу: 460018, г. Оренбург, пр. Победы, 13, аудитория 170215.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет», с авторефератом диссертации – на официальном сайте [www.osu.ru](http://www.osu.ru)

Автореферат разослан 20 мая 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000788247

Ученый секретарь  
диссертационного совета

З.С. Туякова

0-795994

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Хлебопечение относится к социально значимой отрасли национальной экономики, так как одним из факторов повышения продовольственной безопасности государства является стабильное и повсеместное обеспечение населения страны высококачественными хлебобулочными изделиями в широком ассортименте и по доступным ценам.

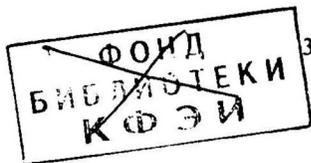
Эффективность функционирования коммерческих организаций в различных отраслях, в том числе и в хлебопекарной промышленности, зависит в значительной мере от хозяйственного механизма, адекватного современным экономическим условиям, составной частью которого является управленческая деятельность. Система управления предприятием реализуется через такие функции, как учет, планирование, нормирование, организация и контроль за производственной деятельностью.

Экономическая информация о результатах финансово-хозяйственной деятельности формируется в системе бухгалтерского учета, регулируемой в настоящее время на различных уровнях. На первых трех уровнях методологию российского учета разрабатывают специалисты Министерства финансов России, отраслевых министерств и ведомств, профессиональных объединений и т.д. Общеотраслевые методические документы не в полной мере учитывают всю вариативность и многообразие хозяйственных ситуаций, возникающих в практике деятельности экономических субъектов различной отраслевой направленности. Поэтому современные хлебопекарные предприятия испытывают затруднения при разработке методического обеспечения учета хозяйственной деятельности для различных целей, в том числе и для цели управления.

В значительной степени решить проблему управления производством помогает постановка управленческого учета, однако имеющиеся в экономической литературе методические рекомендации по организации бухгалтерского управленческого учета не в должной мере адаптированы к специфике хлебопекарных предприятий.

Для хлебопекарных предприятий характерны высокая зависимость от внешней среды и несовершенный методический инструментарий по учетно-аналитическому обеспечению процесса управления. Поэтому особую значимость для этих предприятий приобретают исследования в области совершенствования информационной базы управления.

Для повышения эффективности системы управления в хлебопекарных предприятиях необходимо своевременное получение детальной информации о



процессах и результатах хозяйственной деятельности, которая традиционно формируется в системе управленческого учета.

**Степень разработанности проблемы.** Методология и организация управленческого учета рассматривались в различное время в работах многих отечественных и зарубежных экономистов. В числе зарубежных авторов следует выделить исследования таких ученых, как А. Алчечр, Р.Вандер Вил, К. Друри, П. Нидлз, Дж. Рис, Ч.Т. Хорнгрен, Р. Энтони.

Значительный вклад в исследование, становление и развитие управленческого учета в России внесли отечественные авторы: П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, А.В. Глущенко, Н.А. Ермакова, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, Л.И.Хоружий и др.

Отдельные элементы системы управленческого учета исследовались в работах Г.Ю. Касьяновой, С.Н. Колесникова, Г.И. Кондратовой, О.Е. Николаевой, С.В. Панковой, Л.А. Свиридовой, А.В. Селиверстовой, Л.С. Сосненко, З.С. Туяковой, Т.В. Шишковой.

Методология экономического анализа и вопросы, связанные с моделированием факторных систем, рассматривались в научных трудах, таких российских ученых как М.И. Баканова, В.И. Бариленко, Л.Т. Гиляровской, Л.А. Донцовой, Д.А. Ендовицкого, Н.П. Любушина, М.В. Мельник, Н.А. Никифировой, Г.В.Савицкой, А.Д. Шеремета и др.

Информационное обеспечение системы управления в хлебопекарной промышленности анализируется в работах В.Ш. Аншбы, И.П. Богомолова, Е.Г. Ворожит, Г.П. Егоровой, Е.И. Зубко, В.Е. Керимова, А.П. Косована, О.В. Лесных, Е.И. Маргулиса, О.А. Саклаковой, С.В. Федотовой, З.Б. Шифмана и др.

В то же время в работах указанных авторов не в полной мере отражены специфика технологии и организации производства в хлебопекарной промышленности и их влияние на особенности управленческого учета и формирование управленческой отчетности, в частности, ведение учета по центрам ответственности, организация системы бюджетирования, группировка доходов, расходов и финансовых результатов в системе счетов бухгалтерского учета и др.

Актуальность вышеизложенной проблемы, ее недостаточная изученность, теоретическая и практическая значимость определили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

**Целью диссертационного исследования** является развитие теоретических положений и разработка практических рекомендаций по



совершенствованию организации управленческого учета на хлебопекарных предприятиях.

В соответствии с указанной целью были поставлены следующие задачи:

- исследовать теоретические подходы к определению понятия «управленческий учет» и рассмотреть содержание системообразующих элементов управленческого учета;
- систематизировать отраслевые особенности хлебопекарных предприятий и выявить их влияние на организацию управленческого учета;
- изучить методы анализа прибыли и влияния факторов на ее изменение применительно к специфике деятельности хлебопекарных предприятий;
- дать критическую оценку современной системе группировки информации о доходах, расходах и финансовых результатах на счетах бухгалтерского учета и выявить возможности ее совершенствования в хлебопекарных предприятиях;
- обосновать методические рекомендации по организации бюджетирования и формированию управленческой отчетности в хлебопекарных предприятиях.

**Объектом исследования** выступает финансово-хозяйственная деятельность хлебопекарных предприятий Челябинской области.

**Предметом исследования** являются теоретические, методические и практические вопросы организации управленческого учета на хлебопекарных предприятиях.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках п.п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика Паспортов специальностей ВАК (экономические науки).

**Теоретическая и методологическая база исследования.** Теоретической и методологической основой исследования послужили общие принципы экономической теории, труды ученых и ведущих специалистов в области бухгалтерского учета, экономического анализа, теории управления и информационных систем.

В рамках диссертационной работы применялись общенаучные методы исследования: анализ и синтез, балансовый метод, методы статистического наблюдения, сравнения, абстрагирования, группировок, вычисления обобщающих показателей. При изучении чистой прибыли хлебопекарных

предприятий был применен метод системного подхода к изучаемому объекту, что обеспечило комплексность исследования.

Обработка информации осуществлялась с помощью ПЭВМ с использованием пакета EXCEL для Windows.

**Информационное и эмпирическое обеспечение** работы составили международные и отечественные законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету. В работе нашли отражение официальные данные статистических органов, справочные и статистические материалы по социально-экономическим показателям регионов России; материалы международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференций; материалы монографий, публикации аналитических данных отечественных и зарубежных ученых по экономическим наукам, представленные в печатных изданиях; информационные ресурсы, в том числе сеть Интернет; а также результаты проведенных автором исследования.

**Научная новизна** диссертационной работы заключается в разработке и обосновании научно-теоретических и методических положений по совершенствованию организации системы управленческого учета деятельности хлебопекарных предприятий с целью повышения полезности информации при принятии управленческих решений.

Новые научные результаты, полученные лично автором в ходе исследования, состоят в следующем:

1. Уточнено содержание управленческого учета как совокупности взаимосвязанных элементов, включающей: объекты калькулирования, центры ответственности, систему бюджетирования, рабочий план счетов, комплект форм управленческой отчетности, методику анализа деятельности предприятия. Акцентирование на указанных элементах в управленческом учете направлено на применение единой методики бюджетирования, формирования информации в учете и отчетности о себестоимости продукции (работ, услуг) и повышение качества учетно-аналитической информации.

2. Выявлена взаимосвязь элементов системы управленческого учета с отраслевыми особенностями хлебопекарной промышленности: зависимостью состава затрат от сборника рецептов, широким ассортиментом продукции и необходимостью ежесуточного уточнения планов производства, возможностью использования сырья и готовой продукции в личных подсобных хозяйствах, ограниченностью сроков хранения и реализации продукции, использованием персонализированной системы скидок для покупателей.

3. Адаптирована модель факторного анализа объема производства, затрат и прибыли для управленческого учета в хлебопекарных предприятиях, отличающаяся группировкой состава постоянных и переменных затрат с учетом специфики отрасли и выделением промежуточных объектов калькулирования (припек, упек), что существенно повысит точность результатов факторного анализа.

4. Предложена группировка доходов, расходов и финансовых результатов предпринимательской деятельности хлебопекарных предприятий на счетах бухгалтерского учета путем открытия специальных субсчетов для цели управленческого учета в составе счетов 20 «Основное производство», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 90 «Продажи».

5. Разработаны схема бюджетирования и комплект форм управленческой отчетности на основе уточнения и дополнения существующих форм первичной документации, предложенной группировки счетов и единого подхода к формированию бюджетных показателей и фактических данных о доходах, расходах и результатах деятельности хлебопекарных предприятий.

**Теоретическая значимость работы** состоит в уточнении элементов системы управленческого учета, в раскрытии специфики ведения управленческого учета и формирования управленческой отчетности применительно к предприятиям хлебопекарной промышленности, что существенно дополняет теорию и методику современного управленческого учета.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что разработанные в диссертации методические и практические рекомендации могут найти применение в практике организации управленческого учета хлебопекарных предприятиях. Материалы данного исследования могут служить информационной основой для управления деятельностью хлебопекарных предприятий, а также использоваться при преподавании и подготовке методического обеспечения по учебным дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности», «Управленческий анализ в отраслях», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы».

**Апробация результатов исследования.** Основные положения работы докладывались и обсуждались на международных, всероссийских научно-практических конференциях в Ярославле (ЯрГУ им. П.Г. Демидова - 2003г.), Челябинске (УрСЭИ АТиСО – 2003- 2009 г, ЮУрГУ – 2005-2007 г., ЧГАУ –

2007-2009г.), Екатеринбург (Институт экономики УрО РАН - 2005г.), Первых Екатеринбургских научных чтениях «Управление человеческой репродукцией и инновационным развитием» - 2006г.); Перми (ПГУ - 2007г.).

Адаптация факторной модели формирования финансового результата к специфике хлебопекарных предприятий была удостоена гранта Законодательного Собрания Челябинской области и получила I место в номинации «Лучший научно-исследовательский проект» в 2008 году.

Разработанные в диссертации положения и рекомендации применяются в деятельности хлебопекарных предприятий Челябинской области (ООО «Арго», ООО «Мери», ООО «Чебаркульский хлеб»), что подтверждено соответствующими актами о внедрении.

Результаты исследования используются в Уральском социально-экономическом институте Академии труда и социальных отношений при преподавании следующих дисциплин: «Бухгалтерский управленческий учет», «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности», «Управленческий анализ в отраслях», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы» для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 17 научных работах общим объемом 10 п. л., из которых 9,2 п. л. авторские, в том числе в одной монографии и четырех статьях в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

**Объем и структура диссертационной работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Диссертация изложена на 158 страницах основного текста и содержит 23 рисунка, 37 таблиц. Список использованных источников включает 160 наименований.

## **ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Уточнено содержание управленческого учета как совокупности взаимосвязанных элементов, включающей: объекты калькулирования, центры ответственности, систему бюджетирования, рабочий план счетов, комплект форм управленческой отчетности, методику анализа деятельности предприятия.**

Эффективность функционирования бухгалтерского управленческого учета определяется степенью удовлетворения запросов пользователей и использованием элементов системы управленческого учета.

Анализ существующих подходов к определению понятия «управленческий учет» выявил, что можно выделить следующие основные подходы к содержанию управленческого учета.

Первый подход основан на том, что управленческий учет сводится к учету затрат, то есть к производственному учету. Узвимость данного подхода связана с тем, что любые другие объекты управления на предприятии также требуют сбора и анализа информации для обоснования управленческих решений. В этом случае процессы формирования затрат противопоставляются всем остальным хозяйственным процессам, что не совсем верно, так как затраты нельзя анализировать автономно от объемов производства и продаж, технологии, организации производства и других факторов, влияющих на осуществление предпринимательской деятельности экономическими субъектами.

Достоинством второго подхода является то, что при трактовке данного понятия отмечается, что в процессе ведения управленческого учета формируется не только информация о затратах, но и любая другая информация, необходимая для принятия управленческих решений.

Третий подход основан на том, что управленческий учет объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и управленческий анализ.

В данном исследовании за основу принят второй подход, предусматривающий формирование в системе управленческого учета всей необходимой информации для обоснования управленческих решений внутренними пользователями на всех уровнях управления предприятием.

При этом сделан акцент на внутреннее содержание структурных элементов управленческого учета, отдельные аспекты которого выделяются многими отечественными учеными. Однако отсутствует комплексное отражение в составе управленческого учета всех основных его элементов.

В современной теории бухгалтерского управленческого учета существуют различные подходы к определению и составу элементов системы управленческого учета. Однако каждый из них решает свою локальную задачу и не обеспечивает реализацию всего комплекса запросов пользователей, что приводит к снижению качества управления.

В частности, во многих определениях при трактовке управленческого учета не выделяются в качестве его структурного элемента объекты калькулирования. Отсутствие объектов калькулирования, детализированных до уровня отдельных видов продукции, приводит к искажению данных о

себестоимости отдельных изделий, что существенно влияет на управленческие решения, связанные со структурными сдвигами в составе продукции.

Также при характеристике данного понятия не выделяется в качестве его структурного элемента необходимость ведения учета по центрам ответственности, что позволяет соизмерять доходы и расходы не только в целом по предприятию, но и на уровне его подразделений. Центры ответственности традиционно совпадают со структурными подразделениями организации. Между тем, факторы, повлиявшие на изменение целевых показателей, могут формироваться за пределами структурного подразделения. В связи с этим центры ответственности необходимо рассматривать как самостоятельный элемент управленческого учета, что позволит более эффективно реализовать регулирующую функцию системы управления предприятием.

Отсутствие в отдельных определениях бюджетирования как обязательной составной части системы управленческого учета не позволяет отражать основное отличие бухгалтерского управленческого учета от бухгалтерского финансового учета. Как известно, финансовый учет ориентирован преимущественно на сбор и обобщение ретроспективных показателей, в то время как в системе управленческого учета отражаются не только фактические данные, но и прогнозные показатели.

Если не выделить в качестве элемента управленческого учета необходимость разработки рабочего плана счетов для цели управления, то в большинстве случаев экономическими субъектами используется типовой план счетов, который предназначен в основном для цели бухгалтерского финансового учета.

В работе обоснована необходимость разработки специальных форм управленческой отчетности, формирование информации в которых придает управленческому учету заверченный характер. Своевременное доведение показателей управленческой отчетности до пользователей информации существенно повысит ее уместность в процессе принятия управленческих решений.

Отсутствие анализа доходов, расходов и финансового результата деятельности предприятия в составе элементов управленческого учета приводит к тому, что полученная в процессе информация не обрабатывается должным образом, и не выявляются, в частности, причины возникновения отклонений фактических показателей от прогнозных и другие факторы, что негативно влияет на качество управленческих решений.

Таким образом, с учетом уточнения автора, управленческий учет представляет собой информационную систему, включающую совокупность

взаимосвязанных и упорядоченных элементов (объектов калькулирования, центров ответственности, схему бюджетирования, рабочий план счетов, комплект форм управленческой отчетности, методику анализа), учитывающую специфику деятельности предприятия, являющуюся объективной основой для принятия эффективных управленческих решений.

Уточненное определение отличается от имеющихся в литературе тем, что комплексное использование предложенного состава элементов в системе управленческого учета позволяет наиболее полно удовлетворять запросы пользователей информации. Целостность и единство элементов данной системы реализуются с помощью применения единых объектов калькулирования, методики исчисления себестоимости в бюджетировании, учете и анализе.

## **2. Выявлена взаимосвязь элементов системы управленческого учета с отраслевыми особенностями хлебопекарной промышленности.**

Специфика хлебопекарных предприятий обусловлена особенностями технологии и организации производственного процесса в отрасли.

В работе на основе анализа отраслевой специфики хлебопекарной промышленности выделены основные особенности технологии и организации производства и характер их влияния на специфику организации управленческого учета на предприятиях данной отрасли, которые представлены в схематичной форме на рисунке 1.

В качестве первой особенности отрасли указывается необходимость строгого соблюдения рецептур и использование норм расхода различных видов основных и вспомогательных материалов на производство тех или иных видов хлебобулочной продукции. Отражение фактических и нормативных показателей расхода материалов в предлагаемых в диссертации формах управленческой отчетности позволяет контролировать соблюдение технологии и качество выпускаемой продукции.

Следующая особенность отрасли состоит в том, что состав затрат на изготовление различных видов хлебобулочных изделий зависит во многом от сборника рецептур и организации производственного процесса, что оказывает влияние на указанные элементы управленческого учета.

При выделении центров ответственности необходимо учитывать то, что за каждый вид затрат отвечают определенные сотрудники. Например, за сырье и материалы несут ответственность кладовщик или заведующий складом при хранении на складах; при их отпуске в бригады на производственные нужды – технолог.



Рисунок - 1. Взаимосвязь элементов управленческого учета и специфики деятельности хлебопекарных предприятий

При формировании схемы бюджетирования разделение состава постоянных и переменных затрат производится также с учетом особенностей организации производства на хлебопекарных предприятиях. Например, в отличие от традиционных подходов к разделению затрат на постоянные и переменные, к постоянным затратам в данной отрасли относятся затраты на

энергию и топливо на технологические цели, которые не зависят от объема выпекаемой продукции, поскольку время выпекания и температурный режим остаются неизменными при любой загрузке печи.

На формирование бюджета прямых трудовых затрат влияет такая особенность отрасли, как использование сдельной бригадной системы оплаты труда основного производственного персонала.

В настоящее время во многих хлебопекарных предприятиях отсутствуют нормы трудоемкости изделия в нормо-часах, а заработная плата рассчитывается по сдельным расценкам на единицу готовой продукции, установленным в организации.

При формировании рабочего плана счетов необходимо предусмотреть возможность получения информации о постоянных и переменных затратах по видам продукции также с учетом специфики отрасли, в то время как действующий план счетов ориентирован на группировку расходов по экономическим элементам и статьям калькуляции.

При выборе объекта калькулирования себестоимости продукции и расчете отпускной цены изделия, а также при составлении бюджетов производства и продаж нужно учитывать такую особенность, как широкий ассортимент хлебобулочной продукции и нестабильный спрос в разрезе отдельных ассортиментных групп. В связи с этим возникает необходимость ежесуточного уточнения плана производства (по объему, ассортименту) в зависимости от суточных заказов сбытовых организаций.

Возможность использования сырья и готовой продукции в личных подсобных хозяйствах приводит к повышению уровня хищений. В связи с этим возникает необходимость отслеживать движение сырья и готовой продукции по соответствующим центрам ответственности, что предусмотрено в предлагаемом комплексе форм управленческой отчетности.

Также в качестве особенности данной отрасли необходимо отметить ограниченный срок хранения и реализации продукции, поэтому центры ответственности должны отражать сведения об остатках продукции в разработанных формах отчетности в целях недопущения образования значительных остатков готовой продукции на складах.

Таким образом, выделенные особенности во многом определяют специфику организации управленческого учета в хлебопекарных предприятиях.

**3. Адаптирована модель факторного анализа объема производства, затрат и прибыли для применения в управленческом учете хлебопекарных предприятий, отличающаяся группировкой состава постоянных и переменных затрат с учетом специфики отрасли и выделением промежуточных объектов калькулирования (припек, упек), что существенно повысит точность результатов факторного анализа.**

В экономической литературе существуют различные методики анализа указанных показателей для обоснования управленческих решений, которые базируются в основном на модели CVP, учитывающей изменения затрат, связанных с колебаниями объемов производства и функционирующей при условии точного разделения затрат на постоянные и переменные. Однако в традиционной российской системе бухгалтерского учета группировка расходов по отношению к изменению объема производства не предусмотрена. На хлебопекарных предприятиях, как и в других отраслях производства, затраты группируются в основном по экономическим элементам и статьям калькуляции, которые включают как постоянную, так и переменную части.

Для разделения затрат на постоянные и переменные применяются следующие методы: метод высшей и низшей точки, метод наименьших квадратов, регрессионный анализ, анализ линейной зависимости между выручкой от реализации и полной себестоимостью продукции. Однако все эти методы предполагают использование данных за предшествующие периоды.

Причем к совокупности исходных данных предъявляются определенные требования: цена, переменные затраты на единицу продукции, сумма постоянных затрат не меняются с изменением объема производства; анализируется единственное изделие или заранее определенный ассортимент, состояние техники и технологии производства остается неизменным. Соблюдение указанных требований в хлебопекарных предприятиях практически в большинстве случаев не представляется возможным, поскольку им присущ широкий ассортимент, гибкая ценовая политика, постоянная корректировка технологий производства. На практике данные об удельных переменных затратах и ценах усредняются, что приводит к некорректным результатам анализа и, как следствие, принятию необоснованных управленческих решений.

Поэтому для применения в управленческом учете хлебопекарных предприятий предлагается модель объема производства, затрат и прибыли, адаптированная к условиям деятельности таких предприятий (рисунок 2).

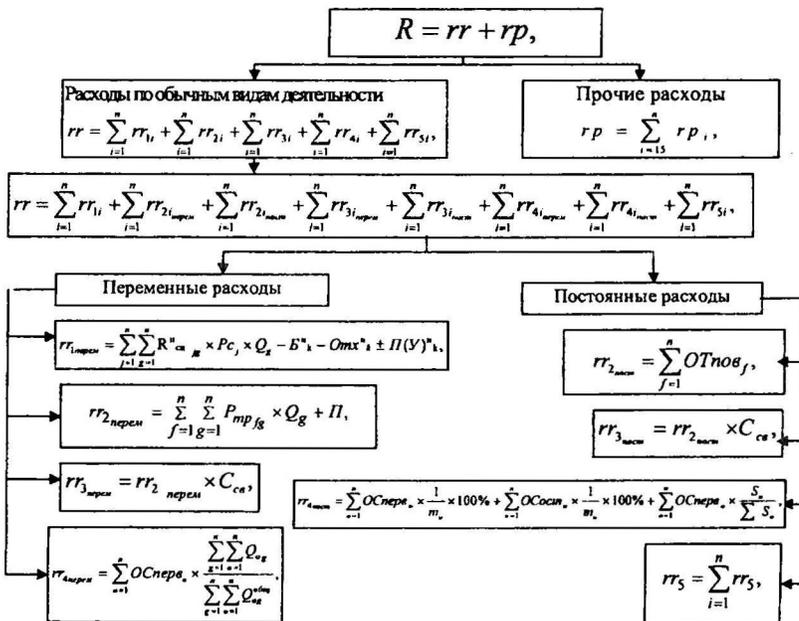


Рисунок 2- Фрагмент факторной модели CVP в части расходов хлебопекарных предприятий

Примечание: условные обозначения:

$R$  – расходы предприятия, руб.;  $г$  – расходы по обычным видам деятельности, руб.;  $г$ р – прочие расходы, руб.;  $г_1$  – материальные расходы, руб.;  $г_2$  – оплата труда, руб.;  $г_3$  – отчисления страховых взносов от оплаты труда, руб.;  $г_4$  – сумма амортизационных отчислений, руб.;  $г_5$  – прочие производственные расходы, руб.;  $R_{снjg}$  – расход  $j$ -го вида сырья на единицу  $g$ -го вида продукции по рецептуре, кг;  $P_{сj}$  – цена  $j$ -го вида сырья за единицу, руб.;  $Q_g$  – объем производства  $g$ -го вида продукции за анализируемый период, шт;  $P_{мпfg}$  – расценка оплаты труда  $f$ -го рабочего за производство единицы продукции  $g$ -го вида, руб.;  $П$  – сумма премии, руб.;  $C_{св}$  – ставка страховых взносов, %;  $ОСпер_o$  – первоначальная стоимость  $o$ -го объекта основных средств, руб.;  $Q_{ог}$  – объем продукции  $g$ -го вида, выпущенный в отчетном периоде при использовании  $o$ -го объекта основных средств, шт.;  $Q_{ог}^{общ}$  – количество предполагаемого объема продукции  $g$ -го вида за весь срок полезного использования  $o$ -го объекта основных средств;  $т_n$ ;  $ОТпов_f$  – повременная оплата труда  $f$ -го работника за текущий период, руб.;  $ОСост_o$  – остаточная стоимость  $o$ -го объекта основных средств, руб.;  $т_o$  – срок полезного использования  $o$ -го объекта основных средств, месяцев;  $S_0$  – число лет, остающееся до конца срока полезного использования  $o$ -го объекта основных средств;  $\sum S_0$  – сумма чисел лет срока полезного использования  $o$ -го объекта основных средств;  $п$  – количество хозяйственных операций.

Новизна предлагаемой модели состоит в особом составе постоянных и переменных затрат с учетом специфики хлебопекарной промышленности и выделении промежуточных объектов калькулирования (припек, упек).

Указанная модель является дальнейшим углублением и развитием модели СVP, с помощью которой можно рассчитать критические значения всех составляющих чистой прибыли предприятия, произвести расчеты экономической эффективности инвестиционных проектов для обоснования управленческих решений в целях оптимального сочетания постоянной и переменной части производственных ресурсов.

Использование данной модели целесообразно при проведении оперативного анализа хозяйственной деятельности хлебопекарных предприятий. На ее основе можно анализировать чувствительность чистой прибыли в разрезе каждого фактора, а также выполнять комплексный анализ влияния факторов на финансовый результат организации.

**4. Предложена группировка доходов, расходов и финансовых результатов предпринимательской деятельности хлебопекарных предприятий на счетах бухгалтерского учета путем открытия специальных субсчетов для цели управленческого учета в составе счетов 20 «Основное производство», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 90 «Продажи»**

Группировка доходов, расходов и финансовых результатов в системе счетов бухгалтерского учета позволяет обеспечить взаимосвязь информации, отражаемой в различных бюджетах и управленческой отчетности.

Для повышения информативности управленческого учета в хлебопекарных предприятиях рекомендуется открытие специальных субсчетов и аналитических счетов в составе синтетических счетов, предусмотренных Планом счетов бухгалтерского учета.

В составе счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предлагается открытие субсчетов: 70.1 «Переменные затраты на оплату труда» и 70.2 «Постоянные затраты на оплату труда», что связано с использованием различных форм оплаты труда на хлебопекарных предприятиях. При этом возможна следующая кодировка:

$$X/RR/ZZZ, \quad (1)$$

где X - наименование счета;

RR - аналитический код по отношению к объему производства;

ZZZ – коды различных видов хлебобулочной продукции согласно ассортимента производимой предприятием продукции.

Записи по субсчету 70.1 «Переменные затраты на оплату труда» будут отражаться в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство».

Заработная плата персонала, рассчитываемая по повременной системе оплаты труда и отражаемая на субсчете 70.2 «Постоянные затраты на оплату труда», рекомендуется списывать в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Для дополнительных субсчетов, открываемых к счету 20 «Основное производство», можно использовать такую кодировку:

X/OO/ZZZ, (2)

где X - наименование счета;

OO - аналитический код по центрам ответственности (центрам затрат);

ZZZ – коды различных видов хлебобулочной продукции в соответствии с ассортиментным рядом продукции.

Переменные затраты в этом случае будут накапливаться на счете 20 «Основное производство»: стоимость сырья, сумма сдельной оплаты труда рабочих, непосредственно занятых производством и выпеканием хлебобулочных изделий; страховые взносы от начисленной оплаты рабочих; сумма амортизационных отчислений при использовании метода начисления пропорционально объему продукции.

В результате учета указанных затрат по дебету этого счета формируется неполная (сокращенная) себестоимость различных видов продукции.

В составе счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция» рекомендуется открывать дополнительные субсчета согласно следующей кодировке:

X/ZZ, (3)

где X - наименование счета;

ZZ - коды видов продукции согласно ассортимента производимой предприятием продукции.

Также рекомендуется открывать субсчета в составе синтетического счета 90 «Продажи» с использованием следующей кодировки:

X/VV/ZZZ, (4)

где X - наименование счета;

VV - объект учета;

ZZZ - коды видов продукции из ассортиментного ряда продукции.

Рекомендуемый вариант детализации информации на данном счете представлен в таблице.

Таблица - Рекомендуемый вариант детализации информации на счете 90 «Продажи» для использования в управленческом учете хлебопекарных предприятий

Уровни счетов	Наименование счета
1-й уровень, синтетический счет	90 «Продажи»
2-й уровень, субсчета первого порядка	90.1 Выручка 90.2 Неполная себестоимость продаж (условно-переменные затраты) 90.3 Налог на добавленную стоимость 90.5 Постоянные затраты 90.9 Прибыль (убыток) от продаж
3-й уровень, субсчета второго порядка	Коды видов продукции в зависимости от ассортимента производимого предприятием

В этом случае на счете 90.1 формируется выручка от реализации различных видов продукции в зависимости от ассортимента, производимого хлебопекарным предприятием.

На счете 90.2 будут собираться условно-переменные затраты на производство продукции и формироваться неполная себестоимость хлебобулочных изделий.

В случае необходимости организация вправе распределять эти расходы по видам продукции пропорционально доле маржинального дохода каждого вида продукции или по любой другой базе распределения.

Использование предложенной кодировки позволит выявить себестоимость отдельного наименования изделия; определить выручку и прибыль (убыток) от производства того или иного вида продукции. Появится более обоснованная возможность выбора ассортимента выпускаемой продукции.

С одной стороны, такая детальная аналитика позволяет накапливать информацию для анализа и принятия правильных управленческих решений. С другой стороны, будет предоставлена возможность группировки счетов «нижней детализации» в более крупные группы для целей бухгалтерского финансового и бухгалтерского налогового учета.

**5. Разработаны схема бюджетирования и комплект форм управленческой отчетности на основе уточнения и дополнения существующих форм первичной документации, предложенной группировки счетов и единого подхода к формированию бюджетных**

**показателей и фактических данных о доходах, расходах и результатах деятельности хлебопекарных предприятий.**

Система бюджетирования необходима для любых предприятий вне зависимости от их вида деятельности и масштаба, которая присутствует в любой эффективной системе управления организацией и служит для конкретизации целей планирования. Основное отличие системы бюджетирования в различных отраслях заключается в форме и составе бюджетов, а также в сложности их формирования и согласования.

Использование приемов бюджетирования позволяет лучше координировать финансово-хозяйственную деятельность предприятия и его подразделений, существенно повысить управляемость и адаптивность предприятия к изменениям во внутренней и внешней среде, снизить возможность злоупотреблений и ошибок в управлении, формировать более ответственный подход специалистов к принятию решений, лучшую мотивацию их деятельности и ее оценку.

Предлагаемая схема бюджетирования для хлебопекарных предприятий представлена на рисунке 3.

Формирование цены на продукцию производится в бюджете при расчете плановых показателей. При этом, так как система скидок на хлебопекарном предприятии достаточно персонафицирована, необходимо определять нижний предел цены. После достижения точки безубыточности минимальную цену можно устанавливать на уровне переменных затрат.

В рамках действующей на хлебопекарном предприятии информационной базы в настоящее время такой расчет либо невозможен, либо крайне трудоемок, так как затраты (прямые и косвенные) за период формируются по статьям калькуляции, и не выделяются переменные и постоянные затраты.

В настоящее время на большинстве хлебопекарных предприятий не планируется себестоимость единицы изделия. Согласно отраслевым методическим рекомендациям рассчитывается плановая и фактическая себестоимость одной тонны продукции. Использование такого подхода основано на применении в расчетах усредненных данных, которые приводят к неверному установлению уровня цены, что может повлечь к снижению прибыльности предприятия.

В отдельных хлебопекарных предприятиях себестоимость единицы изделия определяется по следующей схеме: расходы делятся между видами продукции с помощью коэффициента распределения, которая не позволяет произвести полноценную объективную оценку себестоимости одного изделия.

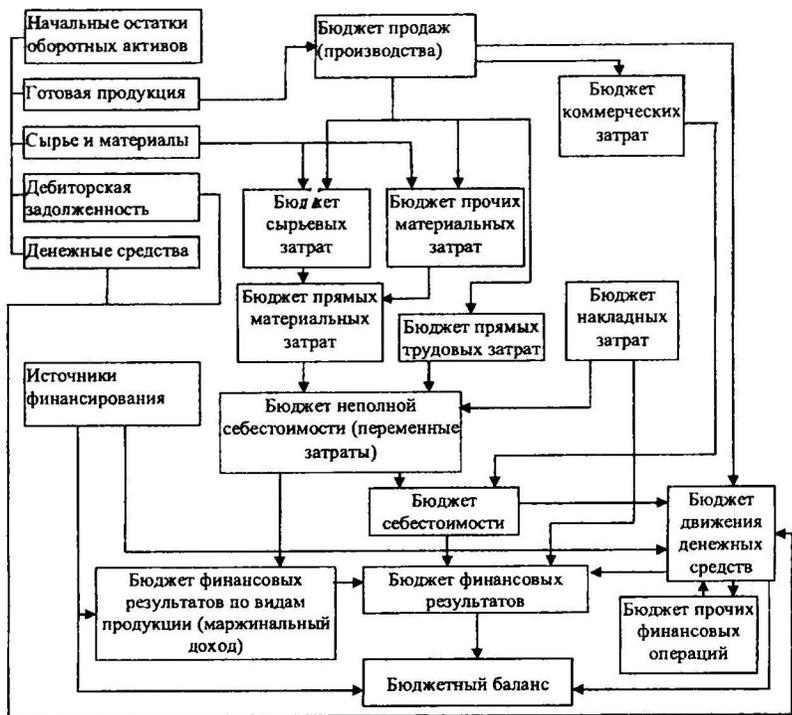


Рисунок 3 - Рекомендуемая схема бюджетов для хлебопекарных предприятий

Стоимость сырья при калькулировании усредняется, что не учитывает удельную материалоемкость продукции, а применяемые базы распределения затрат затрудняют оценку доходности отдельных видов продукции.

Для определения величины себестоимости единицы изделия рекомендуется использовать метод «директ-костинг», то есть в плановую себестоимость включать только переменные затраты, что необходимо для принятия управленческих решений в области ценообразования, ассортиментной политики. При данной системе затраты на сырье будут относиться на конкретный вид продукции, заработная плата производственных рабочих также будет включаться в состав переменных затрат согласно видам произведенной продукции. Учет сокращенной себестоимости позволит более точно определить доходность отдельных видов продукции.

Планирование (прогнозирование) сокращенной себестоимости необходимо для определения предельных сумм на приобретение сырья и выплату заработной платы производственным рабочим.

На хлебопекарных предприятиях, как и в других хозяйствующих субъектах, начальным этапом учетной процедуры является документирование хозяйственных операций. В то же время действующие формы унифицированной первичной учетной документации, ориентированы преимущественно на удовлетворение информационных потребностей внешних пользователей информации, не отражают специфических особенностей деятельности хлебопекарных предприятий. В этой связи для рационализации учетного процесса на этих предприятиях важное значение приобретает совершенствование порядка документального оформления хозяйственных операций.

Фактические и плановые показатели и отклонения от плана рекомендуется отражать в соответствующих формах управленческой отчетности (рисунок 4).

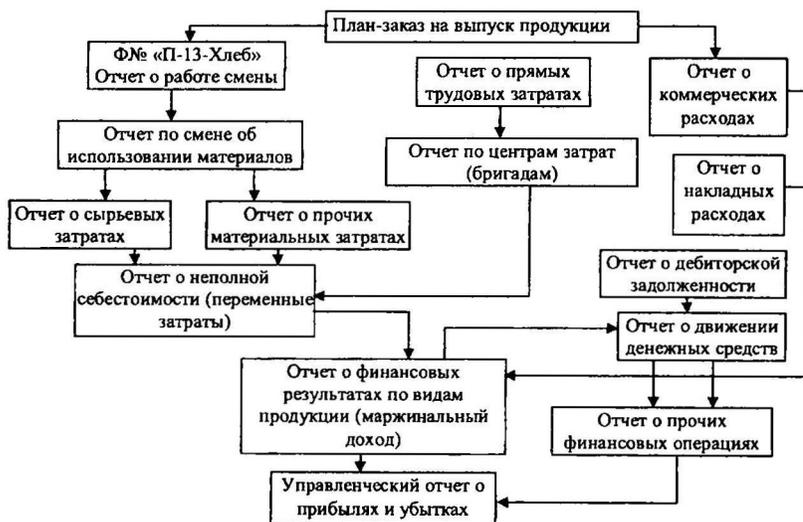


Рисунок 4 - Система рекомендуемых управленческих отчетов для хлебопекарного предприятия

Основное отличие данной системы отчетов состоит в формировании информации о расходе сырья и заработной платы по видам продукции, в отражении состава постоянных и переменных затрат.

Разработанный комплект форм электронных документов для цели управленческого учета можно использовать как дополнительную информацию и в бухгалтерском финансовом учете. При применении электронных таблиц обязанности пользователя заключаются во вводе исходных данных, а также анализе итоговых данных и выборе вариантов развития предприятия в последующие периоды. Все расчеты результативных показателей и отклонений выполняются автоматически.

Таким образом, реализация предложенных в диссертации рекомендаций даст возможность организовать на хлебопекарных предприятиях действенную систему управленческого учета, позволяющую принимать своевременные и экономически обоснованные управленческие решения.

## **ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ:**

### **В рекомендованных ВАК РФ изданиях:**

1. Долгих, Т.С. Комплексный экономический анализ доходов и расходов от хозяйственной деятельности малых хлебопекарных предприятий / Т.С. Долгих, Н.В. Киреева // Вестник Южно-Уральского Государственного Университета.- 2006. - №12. - С. 155-161 (0,814 п.л., в т.ч автор. 0,407).
2. Долгих, Т.С. Подходы к организации управленческого учета на малых хлебопекарных предприятиях / Т.С. Долгих, Л.С. Сосненко // Управленческий учет. – 2008. - №1. - С. 27-38 (1,25 п.л., в т.ч автор. 0,625)
3. Долгих, Т.С. Механизм бюджетирования на малых хлебопекарных предприятиях / Т.С. Долгих // Вестник ЧелГУ Серия: «Экономика». -2008. – С. 117-119 (0,375 п.л.)
4. Долгих, Т.С. Организация управленческого учета на предприятиях хлебопекарной отрасли / Т.С. Долгих // Экономический анализ. – 2010. - №25. - С. 29-32 (0,625 п.л.)

### **Монография**

5. Долгих, Т.С. Информационное обеспечение управления малым хлебопекарным предприятием : монография. / Т.С. Долгих, Л.С. Сосненко // Челябинск: Изд-во ЧГАУ. - 2008. – С. 130(12 п.л., в т.ч автор. 6).

## Общие публикации

6. Долгих, Т.С. Особенности калькулирования себестоимости продукции в хлебопекарной промышленности / Т.С. Долгих // Хозяйствующий субъект: новое экономическое состояние и развитие : материалы V Международной научно-практической конференции - Ярославль: Изд-во ЯрГУ, 2003. - С. 97-99 (0,3 п.л.)

7. Долгих, Т.С. Роль маркетинговых исследований в обосновании производственной программы продукции хлебопекарной промышленности / Т.С. Долгих // Россия и регионы: взаимодействие гражданского общества, бизнеса и власти: на пути реформ : материалы XXI Международной научно-практической конференции. - Челябинск: Изд-во УрСЭИ, 2004. - С. 328-333 (0,375 п.л.)

8. Долгих, Т.С. Подходы к экспликации понятия «организация бухгалтерского учета» / Т.С. Долгих // Труды III Всероссийской конференции молодых ученых по институциональной экономике. – Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН. – 2005. - С. 22-25 (0,313 п.л.)

9. Долгих, Т.С. Оценка реализации функций бухгалтерского учета на малых предприятиях хлебопекарной промышленности / Т.С. Долгих // Инновационное развитие экономики: теория и практика : материалы международной научно-практической конференции. - Ярославль: Изд-во ЯрГУ, 2005. - С. 72-75 (0,25 п.л.)

10. Долгих, Т.С. Роль бухгалтерского учета в развитии инновационных процессов на малых хлебопекарных предприятиях / Т.С. Долгих, Н.В. Киреева // Управление человеческой репродукцией и инновационным развитием : материалы Первых Екатеринбургских научных чтений 21 февраля 2006г. Актуальные задачи совершенствования учетно-аналитической науки и практики. - Екатеринбург-Москва: Изд-во УМЦ УПИ, 2006. – Ч. III. - С. 104-108 (0,25 п.л., в т.ч автор. 0,125)

11. Долгих, Т.С. Совершенствование информационной базы управления на хлебопекарных предприятиях / Т.С. Долгих // Проблемы формирования информации о деятельности экономических субъектов : сборник статей участников Всероссийской научно-практической конференции – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ. - 2006. – С. 112-127 (0,938 п.л.)

12. Долгих, Т.С. Оценка качества информационной базы управления на малых хлебопекарных предприятиях Челябинской области / Т.С. Долгих // Конкурентоспособность России и качество жизни : материалы XXIII Международной научно-практической конференции. – Челябинск. – 2006. - С. 130-138 (0,563 п.л.)

13. Долгих, Т.С. Особенности факторного анализа чистой прибыли хлебопекарного предприятия / Т.С. Долгих // Проблемы формирования информации о деятельности экономических субъектов: сборник статей участников Всероссийской научно-практической конференции. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ.- 2007. - С. 102-110 (0,563 п.л.)

14. Долгих, Т.С. Использование модели СVP для анализа инвестиционных проектов на малых хлебопекарных предприятиях / Т.С. Долгих, Л.С. Сосненко // Экономический анализ.- 2007.- №11 (92). - С. 10-18 (0,938 п.л., в т.ч автор. 0,469)

15. Долгих, Т.С. Теоретические аспекты понятия «организация управленческого учета» / Т.С. Долгих // Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий: сб. науч. тр. – Пермь: Изд-во ПГУ, 2007. - С.92-95 (0,313 п.л.)

16. Долгих, Т.С. Оптимизация налогообложения малых хлебопекарных предприятий / Т.С. Долгих // Современный финансовый рынок РФ : материалы Междунар. науч.-практ. конф. – Пермь: Изд-во ПГУ, 2008. - С. 18-23. (0,375 п.л.)

17. Долгих, Т.С. Отраслевые особенности хлебопекарных предприятий и их влияние на особенности управления производственным потенциалом / Т.С. Долгих // Проблемы совершенствования механизма управления экономическими системами на продовольственном рынке : материалы Всероссийской научной Интернет-конференции.- Казань. – 2008 - <http://www.kazan-mosap.ru/fls/forum/partition1/sp2/showthemes.php> - 15 с. (0,938 п.л.)

**Лицензия № ЛР020716 от 02.11.98.**

Подписано в печать 20.05.2011.

Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага писчая.

Усл. печ. листов 1,0. Тираж 100. Заказ 182.

---

**ИПК ГОУ ОГУ**

460018, г. Оренбург, ГСП, пр-т Победы, 13.

Государственное образовательное учреждение  
«Оренбургский государственный университет»

---





10-2