

0-795904

На правах рукописи



Галилова Раиса Ильинична

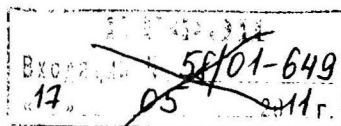
**ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
В РЫБОВОДЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность – 08.00.12
«Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

✓

Ставрополь – 2011



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского управленческого учета
ФГОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Костюкова Елена Ивановна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Широбоков Владимир Григорьевич

кандидат экономических наук
Рубанова Наталья Николаевна

Ведущая организация: **ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»**

Защита состоится «30» мая 2011 года в 14³⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.245.08 по экономическим наукам при ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028, г. Ставрополь, просп. Кулакова, 2 (корпус С), ауд. 405.

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

Автореферат разослан 29 апреля 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790874

Ученый секретарь
объединенного диссертационного совета
кандидат экономических наук, доцент

О. А. Алексеева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Повышение эффективности функционирования экономики возможно при условии применения действенных механизмов управления хозяйствующими субъектами в условиях жесткой конкурентной борьбы. Принятие эффективных управленческих решений требует адаптации инструментов учетно-аналитического обеспечения деятельности организаций к производственно-технологическим и общеотраслевым условиям хозяйствования.

Существующие производственно-технологические особенности отрасли рыбоводства накладывают существенный отпечаток не только на учетное сопровождение бизнес-процессов, но и на механизм принятия управленческих решений, что вызывает необходимость совершенствования системы управленческого учета и поиска оптимальных методик калькулирования себестоимости продукции как важнейшей категории, отражающей эффективность использования всех видов ресурсов и являющейся основой ценообразования.

Отрасль рыбоводства имеет существенные биологические и технологические особенности, что в силу ее высокой социальной и потребительской значимости вызывает необходимость совершенствования и концептуального обоснования организационно-методического обеспечения управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыбоводческих организациях.

Вышесказанное предопределяет актуальность выбранной темы диссертационного исследования.

Состояние изученности проблемы. В разработку проблем, связанных с методологией и организацией управленческого учета, значительный вклад внесли такие зарубежные ученые, как Х. Андерсон, К. Друри, Р. Каплан, М. Р. Мэтьюс, Б. Нидлз, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. К. Шим, Д. Хан, Дж. Г. Сигел, Дж. Фостер, Дж. Шанк, Р. Энтони и др.

Важный вклад в исследование учета затрат и исчисления себестоимости внесли отечественные ученые М. Ф. Бычков, В. Г. Гетьман, В. В. Говдя, М. А. Вахрушина, В. Б. Ивашкевич, Т. П. Карпова, В. В. Ковалев, М. И. Кутер, С. А. Николаева, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, С. А. Стуков, В. П. Суйц, В. И. Ткач, М. В. Ткач, А. Д. Шеремет, Б. А. Шогенов и ряд других авторов.

Проблемам учета и анализа затрат, калькулирования себестоимости применительно к аграрному производству посвятили свои работы Р. А. Алборов, Н. Г. Белов, Н. А. Кокарев, Е. И. Костюкова, М. З. Пизенгольд, В. А. Пипко, Л. И. Хоружий, В. Г. Ширококов и др.

По достоинству оценивая научный вклад названных ученых, следует отметить, что в настоящее время практически не проработанными остаются вопросы методики и организации управленческого учета в рыбоводстве. До настоящего времени недостаточно полно раскрыто влияние специфики отрасли на организацию управленческого учета затрат и калькулирование себестоимости продукции рыбоводства, многие теоретические и методологические вопросы постановки управленческого учета в деятельности рыбоводческих организаций остаются малоизученными.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке комплекса теоретических и практических положений совершенствования организационно-методического обеспечения управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводческих организаций.

Достижение указанной цели обусловило решение следующих задач:

- уточнить понятия управленческого и производственного учета с точки зрения их позиционирования в системе управления прудовыми рыбоводческими организациями;
- разработать алгоритм формирования управленческого учета в рыбоводческих организациях;
- уточнить номенклатуру калькуляционных статей затрат с учетом отраслевых и технологических особенностей производственного процесса в прудовом рыбоводстве;
- оптимизировать структуру центров ответственности и мест возникновения затрат в организациях рыбоводства;
- выработать предложения по совершенствованию аналитического учета затрат в рыбоводстве;
- предложить модель организации управленческого учета в рыбоводческих организациях;
- разработать методику калькулирования себестоимости продукции рыбоводства по видам (породам) рыб;
- сформировать пакет внутренней управленческой отчетности с целью повышения эффективности управления организациями исследуемой отрасли.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является комплекс теоретических и практических вопросов формирования организационно-методического обеспечения управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях.

Объектом исследования являются процессы финансово-хозяйственной деятельности в полносистемных рыбоводческих организациях.

Область исследования. Содержание диссертации соответствует специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», области исследования – п.1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» и п.1.9. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа» Паспорта специальности ВАК Министерства образования и науки РФ (экономические науки).

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые акты Российской Федерации и Ставропольского края, международные и российские стандарты по бухгалтерскому учету, рекомендации министерств и ведомств по вопросам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В процессе исследования использовались общенаучные методы анализа, синтеза, индукции, дедукции, группировки, обобщения и детализации, моделирования, аналогии, графический, балансовый, сравнения, исторический и системный подходы.

Информационной базой исследования послужили данные Федеральной службы государственной статистики по Российской Федерации и Ставропольскому краю, статистическая и бухгалтерская отчетность рыбоводческих организаций Ставропольского края, результаты выборочных статистических обследований данных предприятий, выполненные автором в процессе исследования; отечественные и зарубежные публикации, материалы конференций и семинаров по исследуемой проблематике.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических и организационно-методических положений по адаптации инструментов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к отраслевым и технологическим особенностям производства в полносистемных рыбоводческих организациях, направленных на формирование релевантной информации для принятия эффективных управленческих решений.

Приращение научного знания, полученного в диссертации, представлено следующими элементами:

- проведено разграничение понятий «управленческий учет» и «производственный учет» посредством структурирования и обоснования группы демаркационных признаков, что позволило уточнить сущностное содержание данных экономических категорий как совокупности взаимосвязанных учетно-информационных процедур в системе управления организацией;
- разработан алгоритм формирования управленческого учета в рыбоводческих организациях, состоящий из набора последовательных организационно-методических действий по получению релевантной информации с учетом производственно-технологических особенностей отрасли рыбоводства, ориентированный на усиление учетных функций, совершенствование системы калькулирования себестоимости в разрезе центров ответственности хозяйствующего субъекта;
- определено влияние на формирование системы управленческого учета выявленных производственно-технологических и общеотраслевых особенностей прудового рыбоводства, что позволило уточнить номенклатуру калькуляционных статей затрат на производство продукции рыбоводства с учетом специфики отрасли;
- представлена декомпозиция производственных центров ответственности и мест возникновения затрат в полносистемных рыбоводческих организациях по уровням ответственности и структурно-технологическим особенностям производства, позволяющая определить их вклад в достижение общего результата финансово-хозяйственной деятельности субъекта;

- обоснована многоуровневая система учетного обеспечения процесса производства продукции рыбоводства, включающая детализированную систему аналитических счетов, определяющая организацию оперативного учета и контроля затрат в полносистемных рыбоводческих организациях;
- разработана модель организации управленческого учета в полносистемных рыбоводческих организациях, основанная на применении поперечного калькулирования затрат и исчислении неполной себестоимости с целью выработки релевантной информации для принятия управленческих решений;
- обоснована и предложена методика исчисления себестоимости продукции рыбоводства с использованием метода стоимостных коэффициентов в разрезе видов (пород) рыб, выращиваемых в условиях поликультуры, которая позволяет учесть рыночную конъюнктуру и динамику изменения цены на отдельные виды (породы) рыб;
- разработан пакет внутренней управленческой отчетности для полносистемных рыбоводческих организаций и сформирована система оценочных индикаторов эффективности их деятельности, представляющие собой комплексную информационную базу для выработки и принятия объективных управленческих решений.

Практическая значимость результатов исследования. Полученные в диссертации результаты могут быть использованы для дальнейшего развития теоретических и эмпирических исследований в области формирования эффективной системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыбоводческих организациях.

Разработанные организационно-методические положения направлены на повышение прозрачности, аналитичности, транспарентности и релевантности информации о затратах в разрезе центров ответственности рыбоводческих организаций по данным управленческого учета.

Предложенные в работе методические подходы и рекомендации могут быть использованы в качестве основы совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях РФ, занимающихся рыбоводством. Полученные результаты исследования повысят качество и расширят возможности информационно-аналитического обеспечения процесса управления финансово-хозяйственной деятельностью рыбоводческих организаций.

Материалы и основные положения диссертационного исследования могут использоваться в учебном процессе высших учебных заведений при чтении курсов лекций по дисциплинам «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях народного хозяйства» для студентов и практикующих бухгалтеров.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских и региональных научно-практических конференциях в гг. Москве, Саратове, Ставрополе в 2009–2011 гг.

Отдельные предложения и рекомендации используются в учебном процессе ФГОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет» (акт внедрения от 16.02.2011 г.). Результаты исследования прошли апробацию и нашли практическое применение в деятельности СПК племзавода «Ставропольский», Изобильненского района, Ставропольского края (акт внедрения от 4.03.2011 г.), и в Управлении сельского хозяйства и охраны окружающей среды администрации Кировского муниципального района, Ставропольского края (акт внедрения от 20.01.2011 г.).

Публикации. По теме исследования опубликовано 9 научных работ, общим объемом 2,3 п. л. (из них авторские – 1,88 п. л.), в том числе в научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ – 3.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами, поставленными и решенными в ходе исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения; содержит 17 рисунков, 28 таблиц, приложения; список использованной литературы включает 185 источников.

Во введении обоснован выбор и актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, цель и задачи, предмет и объект исследования, отражена научная новизна и практическая значимость диссертационного исследования.

В первой главе «Теоретико-методические положения управленческого учета деятельности рыбоводческих организаций» изучена сущность и взаимосвязь управленческого и производственного учета в современной системе бухгалтерского учета; рассмотрены методические аспекты и последовательность организации управленческого учета на предприятии, разработан алгоритм формирования управленческого учета в рыбоводческих организациях; изучен международный опыт учета в сельскохозяйственных организациях.

Во второй главе «Организационно-технологические аспекты учета производства продукции в рыбоводстве» проведен анализ условий функционирования рыбоводческих организаций; выявлены производственно-технологические и общепромышленные особенности прудового рыбоводства и их влияние на организацию системы управленческого учета; рассмотрен порядок построения системы учета затрат на производство продукции рыбоводства в структуре центров ответственности.

В третьей главе «Формирование управленческого учета в рыбоводческих организациях» даны рекомендации по совершенствованию учетного обеспечения процесса производства продукции рыбоводства на основе детализированной системы аналитических счетов; предложена модель организации управленческого учета в полносистемных рыбоводческих организациях, разработана методика исчисления себестоимости продукции рыбоводства в разрезе видов (пород) рыб; представлен пакет внутренней управленческой отчетности для полносистемных рыбоводческих организаций.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам исследования.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В современной отечественной и зарубежной экономической литературе до настоящего времени нет единого подхода к определению сущности управленческого учета. Одни авторы трактуют управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета, другие рассматривают его как самостоятельную функцию управления, а третьи как синтез нескольких функций управления. Одновременно продолжаются дискуссии о соотношении между собой управленческого и производственного учета. Среди ученых-экономистов на этот счет часто встречается мнение о том, что данные понятия являются синонимами и их не следует разграничивать, однако автор с такой точкой зрения не согласен.

В работе аргументировано мнение автора о том, что понятие «управленческий учет» значительно шире понятия «производственный учет». Выдвинутая гипотеза подтверждена автором в процессе выделения следующих демаркационных признаков и имманентных характеристик данных экономических категорий:

- признак методической ограниченности заключается в том, что производственный учет в большей степени стандартизирован и требует построения единых унифицированных правил ведения учета, а также производственный учет организуют в соответствии с налоговым и финансовым учетом, и основные его элементы не должны им противоречить. Управленческий учет представляется автору более автономным, а значит и вариативным с точки зрения методического аспекта получения совокупности данных и сведений для принятия решений;
- признак производственно-технологической специфики состоит в том, что производственный учет должен в большей степени учитывать производственно-технологические особенности экономического субъекта, которые в значительной степени отражаются на методах учета затрат, организации калькулирования себестоимости продукции, детализации используемых счетов и т. д.
- информационный признак указывает на то, что система производственного учета ориентирована на формирование информационной базы, используемой для принятия в основном тактических управленческих решений, а управленческий учет, как правило, формирует информацию, позволяющую принимать стратегические управленческие решения;
- принцип учетной трудоемкости показывает, что организация и ведение производственного учета по сравнению с управленческим учетом предполагает большее количество осуществляемых документальных и расчетных процедур.

На основе выделенных демаркационных признаков и имманентных характеристик автором уточнены понятия управленческого и производственного учета с точки зрения их позиционирования в системе управления прудовыми рыбоводческими организациями.

Управленческий учет – это автономная система учетного обеспечения деятельности предприятия, построенная с учетом адаптации элементов планиро-

вания, прогнозирования, контроля, регулирования и анализа к специфике конкретного хозяйствующего субъекта, направленная на диагностику эндогенной и экзогенной среды с целью принятия эффективных управленческих решений.

Производственный учет – это подсистема финансового и управленческого учета, охватывающая сбор, регистрацию и обработку информации о затратах, калькулирование себестоимости и учет выхода готовой продукции, сформированная с учетом уникальных структурно-организационных, производственных и технологических особенностей предприятия.

В ходе диссертационного исследования на основе существующих концептуальных положений разработан алгоритм построения и организации управленческого учета в рыболовческих организациях (рис. 1).

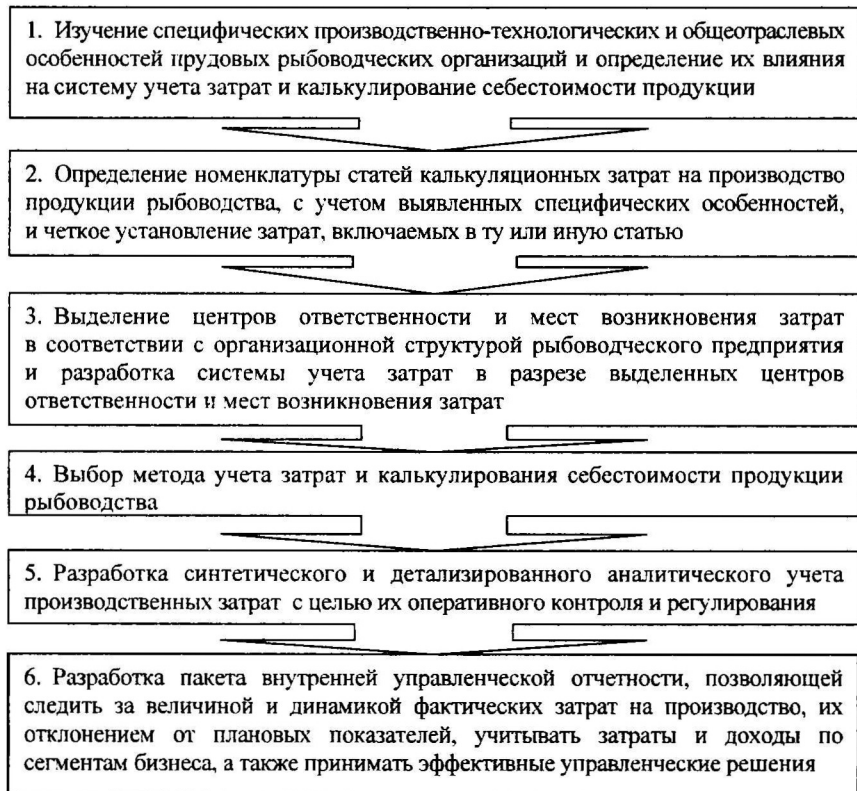


Рисунок 1 – Алгоритм построения и организации управленческого учета в рыболовческих организациях

Предложенный алгоритм состоит из набора последовательных организационно-методических действий по получению оперативной и релевантной ин-

формации с учетом производственно-технологических особенностей отрасли рыбоводства и предполагает усиление учетных функций, совершенствование системы калькулирования себестоимости и формирование адаптированного к специфике рыбоводческих организаций пакета внутренней управленческой отчетности для отдельных центров ответственности.

В ходе диссертационного исследования выявлено, что в наибольшей мере на организацию системы управленческого учета в рыбоводстве оказывают влияние производственно-технологические и общепромышленные особенности, представленные в табл. 1.

Изучив типы рыбоводческих хозяйств, формы ведения прудового рыбоводства, методы выращивания и видовой состав культивируемых рыб, автор считает, что полносистемные рыбоводческие организации обладают большинством производственно-технологических и общепромышленных особенностей предприятий прудового рыбоводства. В связи с этим подобные хозяйственные единицы представляют наибольший интерес с исследовательской и аналитической точки зрения. Исследование показало, что производственно-технологические и общепромышленные особенности полносистемных рыбоводческих хозяйств оказывают существенное влияние на организацию управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства.

В ходе диссертационного исследования было выявлено, что действующая классификация затрат по калькуляционным статьям, предусмотренная для сельскохозяйственных организаций, не учитывает особенностей деятельности изучаемых предприятий. В полносистемных рыбоводческих организациях существуют специфические расходы, связанные с подготовкой прудов различных категорий к зарыблению, к облову нагульных прудов (спуск воды, очистка решеток) и другие. В результате возникает необходимость четкого определения состава затрат, включаемых в ту или иную статью, и самих статей затрат.

В рамках рекомендуемой классификации затрат по калькуляционным статьям, представленной на рисунке 2, статьи «Налоги, сборы и другие платежи» и «Общехозяйственные расходы» предложено объединить в статью «Прочие затраты» в целях исчисления неполной себестоимости.

По результатам исследования организации системы учета в рыбоводческих организациях диссертантом выявлена необходимость повышения оперативности и аналитичности учета с целью получения своевременной, детализированной и релевантной информации не только по всему предприятию в целом, но и в разрезе его структурных подразделений. В системе управленческого учета это реализуется путем организации учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат.

С учетом организационной структуры полносистемных рыбоводческих организаций в работе выделены следующие группы центров ответственности:

1. Центры ответственности по производству продукции.
2. Центры ответственности по техническому обеспечению и обслуживанию производства.
3. Центры ответственности по управлению и контролю.

Таблица 1 – Влияние производственно-технологических и общепроизводственных особенностей
прудового рыбоводства на построение системы управленческого учета

Производственно-технологические особенности		Особенности организации управленческого учета
1. Тип прудового рыбоводческого хозяйства	1.1 Полносистемные	– наличие нескольких объектов учета затрат и исчисления себестоимости (мальки, сеголетки, годовики, товарная рыба); – организация учета затрат по этапам производственного процесса и нарастающим итогом; – наличие незавершенного производства (стоимость сеголеток в зимовальных прудах); – анализ учета затрат с использованием детализированной системы аналитических счетов; – выделение затрат основного, вспомогательного и обслуживающего производств – ведение учета на одном аналитическом счете без деления на технологические группы; – отсутствие незавершенного производства; – применение одноопределяемого метода учета затрат – отсутствуют отдельные виды затрат (корма, удобрения) – незначительная доля затрат на корма (стоимость зерноотходов, полученных от уборки урожая)
	1.2 Неполносистемные	
	2.1 Экстенсивная	
	2.2 Полуинтенсивная	
	2.3 Интенсивная	– значительное увеличение доли затрат на корма, удобрения, аэрацию воды, механизацию производственных процессов и других мероприятий, направленных на повышение рыбопродуктивности
3. Метод выращивания рыбы	3.1 Монокультура	– отнесение затрат на один вид (породу) культивируемых рыб
	3.2 Поликультура	– при калькулировании себестоимости существует проблема выбора метода распределения затрат между различными видами (породами) рыб; – широкая номенклатура материальных ресурсов, используемых в производстве
4. Видовой состав выращиваемых рыб	4.1 Карп	– наличие специфических видов затрат, связанных с индивидуальными биологическими особенностями отдельных пород рыб
	4.2 Растительные 4.3 Лососевые и др.	
Общепроизводственные особенности		Особенности организации управленческого учета
Использование в производстве водных объектов		Специфические затраты по содержанию прудов (анализы воды, аэрация воды)
Сезонность, длительность производственного цикла, наличие в нем разных циклов, стадий работ		Учет затрат по этапам: подготовка прудов к зарыблению, зарыбление, выращивание, облов прудов и т. д.
Особый порядок оценки продукции		Учет продукции по плановой себестоимости, с последующей корректировкой до фактической
Готовый продукцией является особый вид активов – биологические активы		Организация учета готовой продукции (мальки, сеголетки, годовики, товарная рыба) и происходящих в ней изменений (прирост живой массы)
Применение специализированной техники		Специфические виды затрат по механизированным работам: расход горючего, амортизация и т. д.

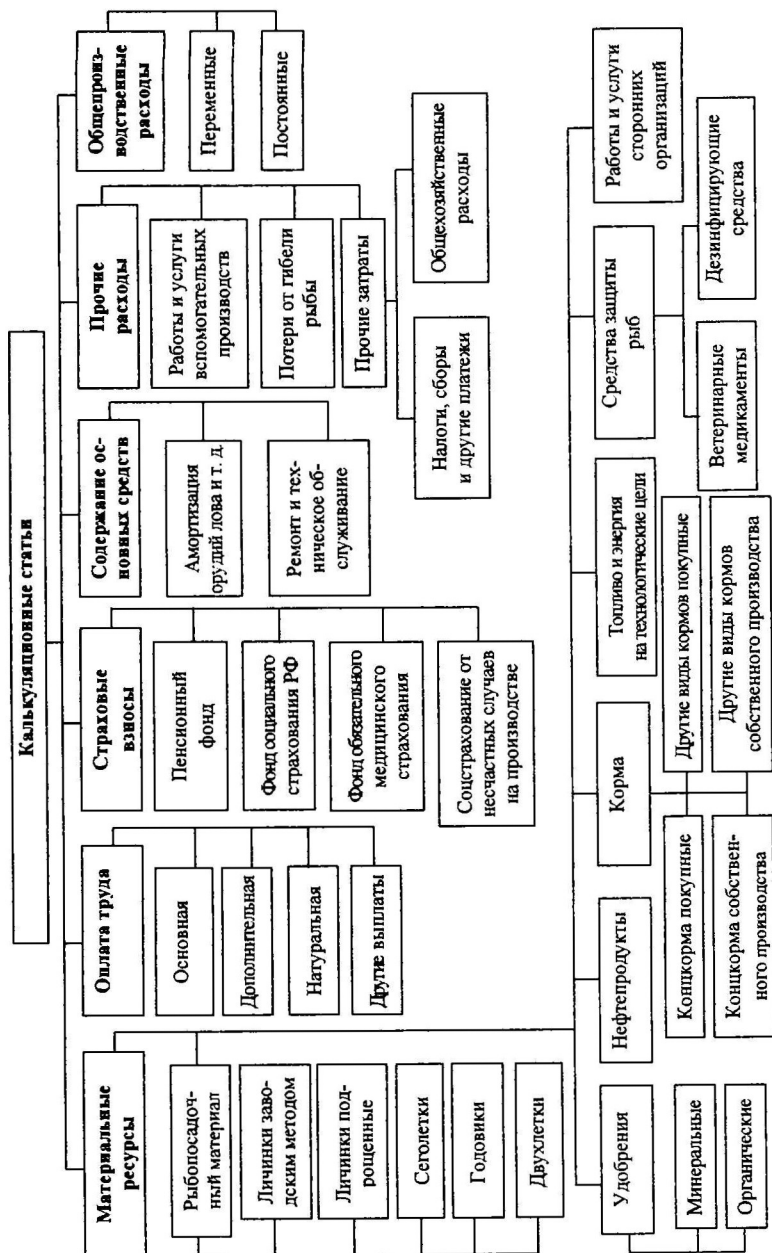


Рисунок 2 – Рекомендуемая классификация калькуляционных статей для полносистемных рыболовческих организаций

Учитывая сложность управления сельскохозяйственными предприятиями и то, что большинство из них являются многопрофильными, в работе указана целесообразность деления центров ответственности по производству продукции в разрезе соответствующих бизнес-направлений (животноводство, растениеводство, промышленная переработка и др.).

В целях совершенствования управленческого учета центры ответственности рассматривают с точки зрения их финансовой ответственности. В рыболовческих организациях следует выделять следующие центры финансовой ответственности: центры затрат, центры прибыли, центры дохода и центры инвестиций. При этом в качестве центра инвестиций в данной отрасли надлежит рассматривать всю организацию в целом.

С учетом структурных и технологических особенностей полносистемных рыболовческих организаций в диссертационном исследовании представлена декомпозиция производственных центров ответственности и мест возникновения затрат, основанная на выделении четырех уровней иерархической соподчиненности (табл. 2).

Эффективность учета и контроля затрат по центрам ответственности и местам возникновения затрат значительно повышается при выделении уровней их соподчиненности. В качестве мест возникновения затрат автор рассматривает пруды всех категорий и инкубационные цеха, в которых и происходит первоначальное потребление производственных ресурсов и собственно производство рыболовческой продукции. При этом места возникновения затрат относятся к первому уровню ответственности и подчиняются центрам ответственности второго уровня, т. е. начальникам производственных участков. Центрами третьего и четвертого уровней ответственности являются цех рыболовства в целом, возглавляемый главным рыбоводом, и руководитель рыболовческой организации соответственно.

Согласно действующим методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792, объектами исчисления себестоимости продукции рыболовства являются мальки (личинки), сеголетки, годовики и товарная рыба. Автор считает, что в зависимости от продолжительности производственного цикла (двухлетнего или трехлетнего) полносистемные рыболовческие хозяйства могут исчислять не только себестоимость годовиков, но и себестоимость двухлеток (годовиков второго порядка), а при использовании заводского метода получения личинок целесообразно исчислять себестоимость личинки заводским методом и личинки подрощенной в отдельности.

В полносистемных рыболовческих организациях автором выделены дополнительные объекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (табл. 3).

Таблица 2 – Декомпозиция производственных центров ответственности и мест возникновения затрат в подсистемных рыболовческих организациях по уровням ответственности и структурно-технологическим особенностям

Уровни ответственности	Руководитель рыболовческой организации									
	Главный рыбовод									
	Цех рыбоводства									
	Начальники производственных участков									
	Производственные участки 1, 2, 3..., n									
I	Места возникновения затрат									
	Инкубационный цех	Маточные пруды	Нерестовые пруды	Мальковые пруды	Выростные пруды	Зимовальные пруды	Нагульные пруды	Карантино-изоляционные пруды		
Функциональное назначение	Искусственное получение личинок рыб в специальных аппаратах	Летнее и зимнее содержание производителей и ремонтного молодняка	Естественное разведение рыб	Подращивание личинок, пересаживаемых из нерестовых прудов или инкубационного цеха	Выращивание сеголеток	Зимнее содержание рыб	Выращивание двухлесточной товарной рыбы	Профилактическое содержание ремонтного молодняка и производителей из других хозяйств, а также для изоляции заболевшей рыбы		
Затраты по местам их возникновения	– на содержание инкубационного цеха; – затраты, связанные с получением личинок; – по заготовке и приобретению гипсифизов	– на содержание производителей и ремонтного молодняка; – амортизация и ремонт маточных прудов	– на содержание нерестовых прудов; – затраты, связанные с получением личинок	– на содержание мальковых прудов; – на подращивание личинок в мальковых прудах	– на содержание выростных прудов; – затраты на выращивание сеголеток	– на содержание зимовальных прудов; – на содержание сеголеток и товарной рыбы в зимовальных прудах	– на содержание нагульных прудов; – на содержание двухлесточной и товарной рыбы	– на содержание карантинно-изоляционных прудов; – на содержание посаженной рыбы		

Таблица 3 – Объекты учета производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции рыбоводства для полносистемных хозяйств

Объекты планирования и учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости	Единицы измерения объектов калькуляции
Личинки заводским методом	Прирост живой массы	1 тыс. шт.
Личинки подрощенные	Прирост живой массы	1 тыс. шт.
Сеголетки	Прирост живой массы	1 ц
Годовики	Прирост живой массы	1 ц
Двухлетки	Прирост живой массы	1 ц
Товарная рыба	Прирост живой массы	1 ц

В соответствии с уточненными объектами учета затрат, затраты, связанные с производством продукции рыбоводства, необходимо учитывать в разрезе каждого центра ответственности и места возникновения затрат в отдельности по следующим аналитическим счетам, открываемым к субсчету 2 «Животно-водство» синтетического счета 20 «Основное производство»:

- 20.2.1 «Содержание рыб-производителей»;
- 20.2.2 «Выращивание и содержание ремонтно-маточного стада рыб»;
- 20.2.3 «Разведение личинок заводским методом»;
- 20.2.4 «Подращивание личинок»;
- 20.2.5 «Выращивание сеголеток»;
- 20.2.6 «Содержание сеголеток (годовиков) в зимовальных прудах»;
- 20.2.7 «Выращивание двухлеток»;
- 20.2.8 «Выращивание товарной рыбы»;
- 20.2.9 «Содержание товарной рыбы в зимовальных прудах».

Для детализации информации с целью контроля затрат и управления эффективностью производства продукции рыбоводства, а также правильной группировки информации по аналитическим счетам, автором предлагается ранжировать счета в рамках соответствующего субсчета, выделяя субсчета второго и третьего порядка. При этом вышеуказанные аналитические счета становятся счетами четвертого порядка. Также необходимо открывать аналитические счета пятого и шестого порядка по производственным участкам, видам и породам рыбы соответственно (табл. 4).

Предложенная структура счета 20 «Основное производство» для полносистемных рыбоводческих организаций отвечает требованиям построения многоступенчатости учета и контроля затрат, выпуска продукции и управления эффективностью ее производства. При этом информация счета 20 и его субсчетов будет использоваться в финансовом учете, а информация полусуб-счетов и аналитических счетов данного синтетического счета будет использоваться в управленческом учете и внутрихозяйственном контроле на производство продукции для принятия соответствующих решений.

**Таблица 4 – Предлагаемая многоуровневая структура счета 20
«Основное производство» для полносистемных рыбоводческих организаций**

Синтетический счет (1-го порядка)	Субсчета (2-го порядка)	Полусубсчета (3-го порядка)	Аналитические счета		
			4-го порядка	5-го порядка	6-го порядка
20 «Основное производство»	2 «Животноводство»	2.1 «Рыбоводство»	Содержание рыб-производителей	Производственный участок 1, 2, 3, 4 и т. д.	Виды и породы рыбы
			Выращивание и содержание ремонтно-маточного стада рыб		
			Разведение личинок заводским методом		
			Подращивание личинок		
			Выращивание сеголеток		
			Содержание годовиков в зимовальных прудах		
			Выращивание двухлеток		
			Выращивание товарной рыбы		
			Содержание товарной рыбы в зимовальных прудах		
	3 «Промышленное производство»	3.1 «Переработка продукции рыбоводства»	Цех по изготовлению рыбы холодного копчения	Виды и породы рыбы	—
			Цех по изготовлению рыбы горячего копчения		
			Консервный цех		
			Соление рыбы		

В диссертационном исследовании предложено в полносистемных рыбоводческих организациях применять поперечное калькулирование неполной себестоимости продукции, т. е. оптимальное сочетание традиционного для отечественных организаций поперечного метода учета затрат с таким прогрессивным западным методом, как «директ-костинг».

Разработанная модель организации управленческого учета, представленная на рисунке 3, включает в себя прогнозирование, планирование, организацию производственного учета, осуществление управленческого контроля и анализа, составление внутренней управленческой отчетности.

Производственный учет в полносистемных рыбоводческих организациях автор предлагает организовать в разрезе четырех переделов: выращивание личинок, выращивание сеголеток, выращивание годовиков и выращивание товарной рыбы.

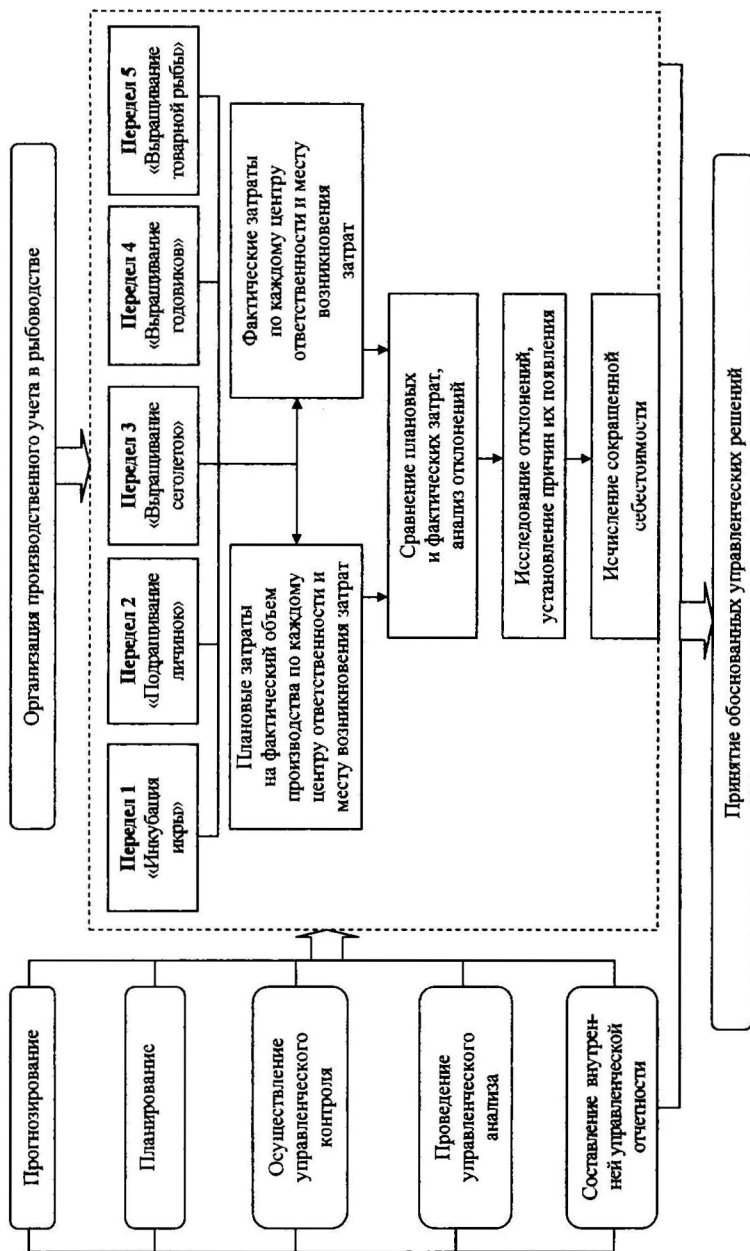


Рисунок 3 – Предлагаемая модель организации управленческого учета в полносистемных рыбоводческих организациях

В хозяйствах, где используют заводской метод разведения личинок, следует выделять пять переделов, т. е. передел «Выращивание личинок» необходимо разделить на два передела «Инкубация икры» и «Подращивание личинок».

Организация управленческого учета в полносистемных рыбоводческих предприятиях в рамках предложенной модели в значительной мере отразится на эффективности учетной работы, позволит повысить точность калькуляции, избежать искажения себестоимости, следить за уровнем фактических затрат и оперативно реагировать на их отклонения от плановых, а также своевременно устранять их причины.

В ходе диссертационного исследования автором было установлено, что себестоимость товарной рыбы в полносистемных рыбоводческих организациях рассчитывается простым методом исходя из суммы затрат на выращивание рыбы и ее количества, т. е. применяется способ исчисления «усредненной» себестоимости 1 ц рыбы. Исследование показало, что применение такого метода исчисления себестоимости товарной рыбы оправдано только в случае ее выращивания в условиях монокультуры. В случае же использования поликультуры, когда в одном водоеме выращивается сразу несколько видов рыб, применение такого метода является необоснованным, т. к. различные виды рыб по-разному питаются, имеют различные цены реализации, вкусовые качества, по-разному используются на предприятиях перерабатывающей промышленности и т. д. Все это указывает на необходимость калькулирования себестоимости товарной рыбы по каждому виду (породе) рыб в отдельности.

В работе предложен механизм калькулирования себестоимости рыбы в поликультуре по видам рыб на основе метода стоимостных коэффициентов пропорционально размеру выручки от продажи, полученной по каждому виду рыб. С этой целью автором разработана «Ведомость распределения затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства по видам (породам) рыб», представленная на рисунке 4.

Предложенная методика калькулирования уточнена диссертантом в части исключения затрат, которые могут быть прямым путем отнесены на соответствующие виды рыбы (стоимость рыбопосадочного материала, а также минеральных и органических удобрений) из общей суммы затрат. Данный способ калькуляции позволит рассчитывать себестоимость различных видов рыб с учетом их ценности и вкусовых качеств, а также учесть рыночную конъюнктуру и динамику изменения цены на отдельные виды (породы) рыб.

Одним из самых ответственных этапов формирования системы управленческого учета является разработка системы оценочных индикаторов эффективности производства продукции, а также всей хозяйственной деятельности предприятия в целом и создание на ее основе необходимого пакета внутренней управленческой отчетности.

Утверждаю:

Организация: СПК племзавод «Ставропольский»

Номер документа	Дата
5	20.09.10

**Ведомость распределения затрат и калькулирования себестоимости
продукции рыбоводства по видам (породам) рыб**

Показатели	Виды (породы) рыб				Итого
	каarp	белый толстолобик	пестрый толстолобик	белый амур	
Валовой улов, ц	950	360	207	233	1750
Цена реализации, тыс. руб/ц	14	8	8	10	×
Выручка от реализации, тыс. руб.	13300	2880	1656	2330	20166
Удельный вес, %	66,0	14,3	8,2	11,5	×
Распределяемые затраты, тыс. руб.	9438,0	2044,9	1172,6	1644,5	14300,0
Исключаемые затраты, тыс. руб.	1946	352	304	307	2909
В том числе – стоимость рыбопосадочного материала, тыс. руб.	1943	350	302	305	2900
– минеральные удобрения, тыс. руб.	×	2	2	2	6
– органические удобрения, тыс. руб.	3	×	×	×	3
– другие исключаемые затраты, тыс. руб.	–	–	–	–	–
Всего затрат, тыс. руб.	11384,0	2396,9	1476,6	1951,5	17209,0
Себестоимость 1 ц рыбы, руб. коп.	11983,16	6658,06	7133,34	8375,54	×

Бухгалтер

подпись

расшифровка подписи

Рисунок 4 – Предлагаемая форма «Ведомости распределения затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства по видам (породам) рыб»

В диссертационной работе автором из множества финансовых и нефинансовых показателей, характеризующих эффективность деятельности рыбоводческих организаций с использованием метода экспертных оценок, на основе компе-

тентного мнения менеджеров высшего звена ведущих рыбоводческих хозяйств Ставропольского края, в качестве основных оценочных индикаторов были выделены наиболее существенные и информативные показатели. В результате была сформирована система оценочных индикаторов хозяйственной деятельности рыбоводческих организаций, состоящая из трех групп показателей:

- показатели, характеризующие эффективность управления затратами;
- показатели, характеризующие эффективность использования водных объектов организации;
- показатели, характеризующие экономическую эффективность деятельности предприятия.

Все отобранные таким образом показатели нашли отражение в формах внутренней управленческой отчетности, разработанных и представленных в диссертационной работе.

В ходе диссертационного исследования автор разработал следующие формы управленческой отчетности: «Калькуляционный лист определения фактической себестоимости продукции рыбоводства», «Отчет об исполнении сметы затрат по производственному участку», «Итоговый отчет об исполнении сметы затрат по цеху «Рыбоводство»», «Отчет о рейтинговой оценке производственных центров затрат», «Агрегированно-сегментированный отчет о прибылях организации по видам продукции», «Агрегированно-сегментированный отчет о прибылях организации по географическим сегментам реализации продукции», «Агрегированно-сегментированный отчет о прибылях организации по видам (породам) культивируемых рыб», которые содержат графы с плановыми и фактическими данными и их отклонениями.

В процессе исследования автором сформулированы следующие **выводы**:

1. В условиях растущей конкуренции на рынке рыбоводческой продукции предприятиям отрасли необходим мощный методический инструментарий и современные технологии в сфере учета затрат и калькулирования себестоимости, позволяющие сформировать информационно-аналитическую базу для принятия оперативных управленческих решений.
2. Совершенствование управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства должно осуществляться с учетом производственно-технологических и отраслевых особенностей хозяйственной деятельности рыбоводческих организаций.
3. Для успешного выполнения современных требований управления на предприятии необходимо использовать прогрессивные методы учета затрат и калькулирования себестоимости, формировать внутреннюю управленческую отчетность, организовывать учет и контроль затрат по центрам ответственности и местам возникновения затрат.

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

1. Внедрять разработанную систему учета затрат по центрам ответственности и местам возникновения затрат, сформированную с учетом струк-

турно-организационных и технологических особенностей полносистемных рыбоводческих организаций.

2. Использовать предложенную модель организации управленческого учета, основанную на применении попередельного калькулирования неполной себестоимости, применять рекомендованную методику исчисления себестоимости товарной рыбы по видам (породам) рыб.
3. Использовать разработанный пакет внутренней управленческой отчетности для оценки эффективности деятельности и повышения уровня управления предприятиями отрасли.

**Основные положения диссертационного исследования
нашли отражение в следующих публикациях:**

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Галилова, Р. И. Организация учета затрат в рыбоводстве по центрам ответственности / Р. И. Галилова // Вестник университета (Государственный университет управления). – М., 2010. – № 23. – С. 146–148 (0,25 п. л.).
2. Галилова, Р. И. Совершенствование методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства / Е. И. Костюкова, Р. И. Галилова // Бухучет в сельском хозяйстве. – М., 2011. – № 1. – С. 41–47 (0,4 п. л./0,2 п. л.).
3. Галилова, Р. И. Организация системы управленческого учета в рыбоводстве / Р. И. Галилова // Бухучет в сельском хозяйстве. – М., 2011. – № 2. – С. 35–40. (0,4 п. л.).

Статьи в других научных изданиях

4. Галилова, Р. И. Особенности учета затрат по центрам ответственности в современных экономических условиях / Т. А. Башкатова, Р. И. Галилова // Современные проблемы развития национальной экономики : сб. ст. по материалам международной науч.-практ. конф. – Ставрополь : СтГАУ, 2009. – С. 99–102 (0,23 п. л./0,12 п. л.).
5. Галилова, Р. И. Влияние технологии и организации производства на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции рыбоводства / Р. И. Галилова // Учетно-аналитические аспекты и перспективы развития инновационной экономики : сб. науч. тр. по материалам международной науч.-практ. конф. – Ставрополь : ООО «Бюро новостей», 2010. – С. 177–180 (0,21 п. л.).
6. Галилова, Р. И. Способы калькулирования себестоимости продукции / Т. А. Башкатова, Р. И. Галилова // Современные проблемы развития национальной экономики : сб. ст. по материалам II Международной науч.-практ. конф. – Ставрополь : СтГАУ, ООО «Мир данных», 2010. – С. 78–81 (0,22 п. л./0,11 п. л.).

7. Галилова, Р. И. Теоретические основы управленческого учета сельскохозяйственных организаций / Р. И. Галилова // Управление современным инновационным обществом в посткризисный период (экономические, социальные, философские, правовые аспекты) : материалы международной науч.-практ. конф. Ч. 2. – Саратов : Изд-во «КУБиК», 2011. – С. 27–28 (0,12 п. л.).
8. Галилова, Р. И. Особенности постановки управленческого учета в рыболовческих хозяйствах / Р. И. Галилова // Аграрная наука, творчество, рост : сб. науч. тр. по материалам международной науч.-практ. конф. Т. 1. – Ставрополь : СтГАУ, ООО «Альфа-Принт», 2011. – С. 31–36. (0,27 п. л.).
9. Галилова, Р. И. Использование международного опыта оценки и учета продукции рыболовческих организаций / Р. И. Галилова // Актуальные вопросы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита : сб. науч. тр. по материалам ежегодной 75-й науч.-практ. конф. – Ставрополь : ООО «Альфа-Принт», 2011. – С. 83–86 (0,2 п. л.).

Шрифт «Гаймс». Бумага офсетная. Печать офсетная. Усл. печ. л. 1,0.
Тираж 100. Заказ № 137.

Отпечатано в типографии издательско-полиграфического комплекса СтГАУ «АГРУС»,
г. Ставрополь, ул. Мира, 302.

