

0- 795362

На правах рукописи



Макарова Елена Вячеславовна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ
ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАТРАТАМИ
МОЛОКОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва - 2011

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

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Балашова Наталья Николаевна

Официальные оппоненты - доктор экономических наук, профессор
Степаненко Елена Ивановна

- кандидат экономических наук, доцент
Ромадикова Виктория Михайловна

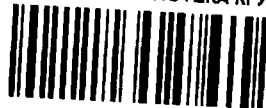
Ведущая организация - Воронежский государственный аграрный
университет имени К.Д. Глинки

Защита состоится « 1 » декабря 2011 года в 14 часов 30 минут на засе-
дании диссертационного совета Д 220.043.11 при Российском государственном
аграрном университете – МСХА имени К.А. Тимирязева по адресу: 127550, г.
Москва, ул. Тимирязевская, д. 49 (учебный корпус №13 ул. Прянишникова,15)
Ученый совет РГАУ - МСХА имени К.А. Тимирязева (тел./ факс: 8 (499) 976 24
92)

С диссертацией можно ознакомиться в Центральной научной библиотеке
РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева

Автореферат разослан, размещен на сайте университета www.timacad.ru и на-
правлен на сайт Министерства образования и науки РФ по адресу
referat_vak@mon.gov.ru « 31 » октября 20 11 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714621

Ученый секретарь диссертационного совета
д.э.н., профессор

Н.Н. Карзаева

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Учетно-контрольное обеспечение управления производственными затратами по структурным сегментам является средством координации многих видов деятельности молокоперерабатывающих предприятий.

Организация системы учетно-контрольного обеспечения управления затратами по сегментам деятельности, бизнес-процессам представляет собой подход к учету и контролю исполнения показателей с использованием концепции калькулирования по видам деятельности.

Актуальность диссертационного исследования обоснована необходимостью организации системы учета и контроля исполнения производственных планов, в управлении процессом производства на предприятиях молокоперерабатывающей промышленности, а соответственно синхронное отражение хозяйственных операций по переработке молока и производству молокопродуктов в контексте выделения основных центров ответственности предприятия, с аккумулярованием информации на счетах бухгалтерского учета. Использование контрольно-аналитических принципов в управленческом учете будет способствовать более эффективному использованию информационных потоков в бухгалтерской и управленческой среде.

В настоящее время практически отсутствует комплексное изложение вопросов, связанных с совершенствованием учетно-контрольной системы управления затратами по процессной деятельности молокоперерабатывающих предприятий.

Степень научной разработанности проблемы. Необходимость внедрения в деятельность перерабатывающего предприятия и активного использования систем учетно-контрольного обеспечения управления затратами на производство молочной продукции вызвала интерес к этой проблеме со стороны ученых, руководителей, специалистов, которые непосредственно связаны с промышленным производством, обладающим сложным технологическим процессом, обуславливающим необходимость в контроле, учетно-аналитическом обеспечении производственной деятельности.

Вопросы организации производственного учета, взаимодействия управления, информации и учета исследованы в работах ведущих отечественных экономистов: Басманова И.А., Безруких П.С., Белобородовой В.А., Врублевского Н.Д., Гетьмана В.Г., Гильде Э.К., Додонова А.А., Жербака М.Х., Иванова Н.Н., Ивашкевича В.Б., Ларионова А.Д., Маргулиса А.Ш., Мельник М.В., Новиченко П.П., Палий В.Ф., Плотникова В.С., Стоцкого В.И., Стукова С.А., Чумаченко Н.Г., Хоружий Л.И., Шеремета А.Д. и др.

Процессы и тенденции, характеризующие развитие производственного учета, также изучаются и анализируются в научных трудах зарубежных ученых Ван Хорн Дж. К., Долан Э. Дж., Друри К., Оулера Л., Райта Д., Энтони Р. и др. Зарубежный опыт может стать отправной точкой формирования и успешного внедрения производственного учета, повышающего эффективность работы перерабатывающих предприятий.

Однако, концептуальные вопросы, касающиеся принципов, функций производственного учета и контроля, некоторые аспекты разработки и внедрения системы учетно-контрольного обеспечения управления затратами на производство остаются дискуссионными. Необходимы уточнение и развитие как теоретических положений, связанных с объектами и функциями учета, так и методики учетно-контрольного обеспечения производственной деятельности перерабатывающих предприятий.

Разработанные в диссертации положения по производственному учету для перерабатывающих предприятий и построению системы учетно-контрольного обеспечения управления затратами основываются на синтезе методологических подходов и теоретических решений, предложенных этими исследователями.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются обобщение теоретических положений и разработка методических рекомендаций по организации учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами на молокоперерабатывающих предприятиях.

Реализация поставленной цели исследования обусловила необходимость последовательного решения следующих задач:

- обобщить теоретические положения по бухгалтерскому учету и внутреннему контролю затрат на производство молочной продукции;
- исследовать современное состояние молокопроизводства и оценить учетную систему молокоперерабатывающих организаций;
- установить технологические особенности, переделы, операции производственного процесса и бизнес-процессы молокоперерабатывающего предприятия с целью анализа специфики ведения учета затрат на производство; выделить внутри них объекты учета для обеспечения принятия управленческих решений;
- критически оценить действующую систему счетов производственных затрат и предложить модель учетно-контрольного обеспечения управления производственным процессом по центрам ответственности;
- разработать методику формирования бюджетов по местам возникновения затрат и центрам ответственности молокоперерабатывающих предприятий;
- проанализировать затраты, связанные с качеством молочной продукции, и предложить их группировку для целей бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- сформулировать предложения по совершенствованию форм внутренней отчетности о производственных затратах и выходе продукции в молокоперерабатывающих предприятиях.

Область исследования соответствует требованию паспорта специальностей ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика: 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей, 1.11 Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования диссертации является совокупность методологических и методических приемов организации

систем учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами на молокоперерабатывающих предприятиях.

Объектом исследования являются система управленческого учета и внутреннего контроля предприятий молокоперерабатывающей промышленности Волгоградской области.

Методология и методика исследования. Методологическую и теоретическую основу исследования составили фундаментальные концепции и гипотезы, представленные в классических и современных трудах теоретиков управления и учета; программы и разработки государственных органов власти и управления АПК, директивные и нормативные документы Президента и Правительства РФ.

Методика исследования базируется на диалектическом методе познания предмета исследования, предполагающего изучение системы отраслевого управленческого учета в его развитии. В процессе исследования использовались данные первичного, аналитического и синтетического учета, финансовой и статистической отчетности.

В диссертации широко применяется абстрактно-логический, экономико-статистический и монографический методы исследования, группировки, систематизации теоретического и практического материала. В качестве частных приемов экономических разработок при решении поставленных задач использовался также метод регрессионного анализа.

Информационная база исследования. В качестве информационной базы исследования использованы законодательные акты РФ, нормативные и правовые акты исполнительной власти регионов и другие документы, регламентирующие процесс организации и ведения бухгалтерского учета.

В процессе исследования также использовались статистические и аналитические материалы Госкомстата РФ, отраслевых и научно-исследовательских институтов, оперативные данные, документы и отчетность предприятий перерабатывающей промышленности агропромышленного комплекса Волгоградской области.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендаций по формированию и эффективному использованию системы учетно-контрольного обеспечения управления затратами производства, учитывающих специфику бизнес-процессов предприятий молокоперерабатывающей промышленности в целях повышения эффективности их финансово-хозяйственной деятельности.

В результате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- определены современные тенденции функционирования молокопродуктового подкомплекса АПК, его организационно - технологические особенности и приоритетные направления развития системы учета и контроля производственных затрат в молокоперерабатывающих организациях;

- дополнены объекты учета затрат молокоперерабатывающих предприятий, учитывающие специфику технологического процесса, в виде: технологических стадий, операций бухгалтерского учета, производственных подразделений, групп готовой продукции (ее типов, видов, ассортиментным позициям, ка-

честву и видам сырья), что позволяет существенно повысить эффективность управления бизнес - процессами;

- разработана система аналитических счетов по видам производственных полуфабрикатов молокоперерабатывающих предприятий (направление производства, вид производства, учетные группы, типы полуфабрикатов), и по ассортименту готовой продукции (шифр группы продукции, тип продукции, вид, ассортиментное наименование) детализирующая и повышающая аналитичность расчета себестоимости молочных продуктов;

- предложена модель учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами для молокоперерабатывающих предприятий по выделенным центрам ответственности и бизнес-процессам, что повышает уровень информационного обмена и эффективности принятия управленческих решений;

- разработана методика формирования бюджетов структурных бизнес-единиц молокоперерабатывающего предприятия на основе предложены объектов учета, повышающая степень контроля за процессом производства;

- систематизированы затраты на качество молочной продукции по центрам ответственности, группам полуфабрикатов и готовой продукции, учитывающие особенности технологии производства и позволяющие повысить уровень управления качеством продукции;

- разработаны и усовершенствованы формы внутренней структурированной по центрам ответственности управленческой отчетности по учету качества, обеспечивающие более полное отражение учетной информации по выходу готовой продукции, по статьям затрат и объектам учета.

Практическая значимость результатов исследования. Практическая значимость результатов, полученных в ходе проведенного исследования, заключается в том, что предлагаемые решения по организации аналитического учета затрат на производство продукции повысят уровень управления бизнес процессами молокоперерабатывающих предприятий и оперативность принятия управленческих решений.

Апробация и практическая реализация результатов исследования.

Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на международных, региональных и внутривузовских научных и научно-практических конференциях, проходивших в 2008-2011 гг.

Разработанные в диссертации методы и практические рекомендации по построению учетно-контрольной системы, по организации системы аналитического учета затрат приняты к внедрению на молокоперерабатывающем предприятии ОАО «Маслодельно-сыродельный комбинат Михайловский», ОАО «Еланский Маслосыркокомбинат» Еланского района Волгоградской области, ОАО «Юнимилк» (филиал г. Волгоград). Научные результаты по организации системы управленческого учета и контроля попроцессной деятельности используются в учебном процессе по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Анализ финансовой отчетности», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в производствах АПК» Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии.

Публикации результатов. Наиболее существенные положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в исследовании нашли свое отражение в 6 публикациях общим объемом – 2,4 п.л., из них авторских – 1,7 п.л., в том числе 3 статьи в рецензируемых научных изданиях из перечня рекомендованных ВАК Минобробразования РФ общим объемом – 1,9 п.л., из них авторских – 1,2 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и изложена на 159 страницах. В состав диссертации входит 28 таблиц, 22 рисунка и 23 приложения. Список литературы включает 242 наименования.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены цель и задачи, раскрыты научная новизна и практическая ценность научных результатов.

В первой главе диссертации «Теоретические основы организации системы учетно-контрольного обеспечения управления затратами молокоперерабатывающих предприятиях» исследован круг вопросов, посвященных определению молокоперерабатывающей промышленности как объекта управленческого учета, рассмотрены теоретические аспекты концепции управленческого учета и внутреннего контроля производственной деятельности, а также определены и дополнены объекты учета затрат на производство молочной продукции, места возникновения затрат, бизнес-процессы как элементы учетно-контрольной системы молокоперерабатывающих предприятий.

Кроме того выявлены теоретические аспекты контроля за затратами по стадиям производственного цикла, разработаны концептуальные подходы к контролю исполнения смет по координации видов деятельности в управленческой системе на молокоперерабатывающих предприятиях.

Вторая глава «Методика учета затрат на производство и внутреннего контроля в молочной промышленности АПК» посвящена выявлению особенностей молокоперерабатывающего производства, анализу современного состояния учетно-контрольного обеспечения управления затратами, исследованию организации учета затрат и калькулирования себестоимости молочной продукции, а также анализ эффективности внутреннего контроля производственных затрат в современных условиях.

В третьей главе «Организация системы учетно-контрольного обеспечения управления затратами» разработана модель системы учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами по центрам ответственности, внедрены элементы бюджетирования как элемента системы контроля и управления себестоимостью продукции, предлагаются разработанные формы управленческой отчетности для целей контроля по бизнес-процессам молокоперерабатывающих предприятий, а также приводится механизм организации системы учета затрат на качество при формировании себестоимости молочной продукции.

В заключении в обобщенном виде представлены выводы и предложения, являющиеся результатом диссертационного исследования.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Выявлены экономические тенденции функционирования молокопродуктового подкомплекса АПК, его организационно - технологические особенности и приоритетные направления развития системы учета и контроля производственных затрат в молокоперерабатывающих организациях

Молокоперерабатывающий подкомплекс АПК относится к числу наиболее крупных продуктовых подкомплексов, входящих в систему агропромышленного комплекса страны. Конечная продукция молочного подкомплекса АПК – молоко, молочные продукты, кисломолочные жидкие продукты, сметана, масло из коровьего молока, молочные консервы, сырое молоко, сырые сливки, вторичные продукты переработки молока, мороженое и смеси для мороженого, сыр и сырные продукты, творог. Молочные продукты – один из традиционных продуктов питания, важнейшая составляющая рациона населения. Кроме того, это один из самых значительных по объему сегментов продовольственного рынка, поэтому развитие молочного рынка часто оказывает решающее влияние на развитие всего продовольственного рынка страны. Реформирование агропромышленного производства внесло кардинальные изменения в организационно-экономические условия функционирования предприятий, организаций и других структур в процессах производства, транспортировки, хранения, переработки и реализации молочной продукции. Это, в свою очередь, привело к принципиально новым отношениям производителей и потребителей продукции, резкому спаду производства. За 1990 - 2010 гг. в России производство молока уменьшилось в 1,8 раза, опустившись до уровня 1957 года. В 2010 г. по сравнению с 1990 г. поголовье крупного рогатого скота сократилось в 2,8 раза, коров в 2,3 раза, производство молока – в 1,8 раза. Уменьшение поголовья скота привело к снижению производства молока. В сельскохозяйственных предприятиях за 1990 - 2010 гг. его спад составил с 42,4 млн.т. до 13,9 млн.т. На этом фоне потребление молочной продукции населением постоянно сокращается. В 1990 г. её потребление в расчёте на душу населения составляло 386 кг, в 1995 г. снизилось до 253, в 2010г. - до 237 кг, что находится ниже рациональной нормы питания почти на 40%. Основные экономические тенденции представлены на стр. 12-22 диссертации.

Учетно-контрольное обеспечение оперативных управленческих решений процесса производства молока и молокопродуктов, а также деятельности предприятия в целом возможно на основе усовершенствованного управленческого учета, контроля, бюджетирования производственной деятельности по бизнес-процессам, движения информации, учитывая влияние организационных и технологических особенностей.

Молокоперерабатывающее предприятие агропромышленного комплекса мы считаем сложной организационной структурой с отраслевыми особенностями, которые и оказывают определяющее влияние на методологию и организацию учета производственных затрат. Ввиду многообразия производственных направлений, большого ассортимента выпускаемой продукции выполняемые ра-

боты и затраты производятся в разных бизнес-единицах предприятия, что приводит к разграничению затрат по конкретным производственным единицам. Наличие разных группировок на одних и тех же счетах аналитического учета затрат (затраты по переделам, производственным отделениям, видам продукции) помогает получать оперативную информацию для управления. Появляется возможность контроля и анализа затрат непосредственно в момент их производства, по местам возникновения, а также присутствует необходимая детализация затрат по всему технологическому процессу. Таким образом, повышается информационная емкость учета, а в результате объективно оценивается деятельность производственных корпусов, цехов и эффективность производства молокопродуктов.

Таблица 1.

Произведенный объем молочной продукции на молокоперерабатывающих предприятиях в Российской Федерации (в том числе в Волгоградской области) в 1995-2010 гг., тыс. т*

	1995 г.		2000 г.		2005 г.		2010 г.	
	РФ	Волгоградская обл.	РФ	Волгоградская обл.	РФ	Волгоградская обл.	РФ	Волгоградская обл.
Масло животное	421,0	3,5	267	3,2	277,2	4,1	297,6	4,3
Сыры жирные (включая брынзу)	218	9,3	221	13,1	370,9	14,5	403,8	17,9
Цельномолочная продукция	5750,6	84,2	200,8	58,9	9452,4	74,8	9 571,4	91,8
Сухое цельное молоко	104	3,5	74,5	1,5	79,7	0,9	94,3	1,0
Нежирная молочная продукция	-		-		426,7	3,7	415,0	4,0
Консервы молочные, муб	527	0,9	620	0,6	854,0	0,8	729,1	1,2

*По данным Росстата РФ за соответствующие годы

2. Дополнены объекты учета затрат молокоперерабатывающих предприятий, учитывающие специфику технологического процесса, в виде: технологических стадий, операций, бизнес-процессов, производственных подразделений, групп готовой продукции (ее типов, видов, ассортиментных позиций, качеству и видам сырья).

Существующая система учета, основанная на «Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве» и на «Инструкции по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосыродельной и молочноконсервной продукции» не позволяет предприятиям молокоперерабатывающего подкомплекса в полной мере ориентироваться в рыночных отношениях при принятии управленческих решений, прогнозировании, контроле, анализе, то есть не дает возможность вести детализированный учет по местам возникновения затрат, не отражает учет по технологическим операциям бизнес-процессов, не содержит необходимые аналитические показатели для объектов исчисления себестоимости в современных условиях.

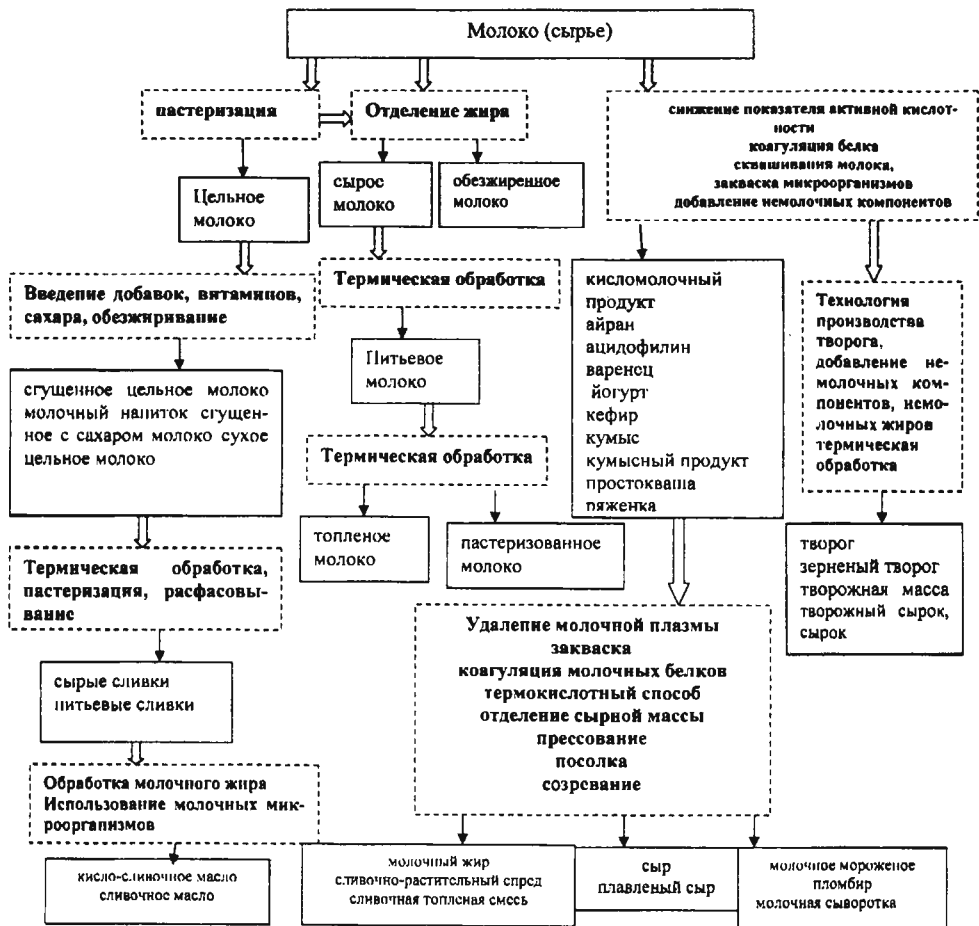


Рисунок 1—Объекты учета затрат по операциям молокоперерабатывающего производства, по группам, типам продукции (авторская разработка)

В экономической литературе встречается разнообразие точек зрения на определение объектов учета затрат. Выделение всего круга объектов учета является сложной дискуссионной проблемой.

Изучение организации молокоперерабатывающей промышленности Волгоградской области приводит к выводу, что при промышленной технологии, углубленной специализации, производство продукции каждой группы не является технологически однородным процессом. В процессе производства изделий од-

ной группы может быть выделено несколько самостоятельных процессов, различающихся своей технологией. Следовательно, основным определяющим моментом расчленения стадий производства молочного продукта мы считаем технологию производства, группы и типы полуфабрикатов, вид сырья, оборудование предприятия.

Таблица 2

Рекомендуемые объекты учета затрат и калькулирования себестоимости молочных продуктов по бизнес-процессам молокоперерабатывающего предприятия

Объекты учета затрат	Объекты калькулирования
Бизнес-процессы по технологическим стадиям производства	Полуфабрикаты и готовая молочная продукция
<i>Первая технологическая стадия производства: Переработка молочного сырья</i> <i>Производство молока</i>	
Очистка сырого молока Фильтрация Сепарирование	Очищенное сырье Сырье разной жирности
Термизация Пастеризация Стерилизация Ультрапастеризация	Обработанное термически сырье (полуфабрикаты)
Сопаривание Сквашивание Свартывание	Полуфабрикаты (применение ферментных препаратов)
Топление	Полуфабрикаты (технологические характеристики)
<i>Вторая технологическая стадия производства: Изготовление масла</i>	
Преобразование высокожирных сливок	Высокожирные сливки
Сбивание масла Комкование Пластификация	Сливочное масло (готовый продукт)
<i>Третья технологическая стадия производства: Изготовление сыра</i>	
Самопрессование Прессование Плавление Копчение сыров	Полуфабрикаты (Конфигурированное сырье) Сыры, плавленые сыры, сырные продукты (готовый продукт)
<i>Четвертая технологическая стадия производства: Изготовление творога, мороженого, сгущенного молока</i>	
Обогащение Охлаждение Фризерование Концентрирование (сгущение), сушка	Обогащенное молоко, мороженное, сгущенное молоко, сухое (готовый продукт)
<i>Проведение лабораторных исследований по органолептическим и физико-химическим показателям качества готовой продукции (готовый продукт)</i>	
<i>Упаковка, маркировка и хранение (готовый продукт)</i>	

На основании исследования технологического процесса производства молока и молокопродуктов, аспектов учета производственных затрат, применяемых на данный момент, нами разработана структура объектов учета затрат и выхода готовой продукции перерабатывающего производства, которая включает следующие позиции:

- выделенные объекты учета технологического процесса производства продукции, которые включают несколько технологических стадий (заготовка сырья, прием молока, производство сыра, творога и т. д.) необходимы для исчисления себестоимости продукции;

- технологические операции, которые находятся внутри технологических стадий (удаление молочной плазмы, закваска, коагуляция молочных белков, созревание и т.д.) (рис.1).

- группы готовой продукции, выделенные внутри общей номенклатуры в зависимости от технологии производства (молоко, молочные продукты, сыр, масло);

- типы продукции, выделенные в каждой группе в зависимости от типа сырья, технологии обработки (рис.1);

- виды продукции, классифицированные внутри каждого типа (сыры твердые, масло сливочное);

- виды продукции как объекты учета, представленные ассортиментом в зависимости ГОСТа или ТУ (Молоко «Крестьянское», Сыр «Гауда»);

- качественные показатели производства продукции, как объект учета;

- рекомендуемые объекты учета затрат и калькулирования при производстве изделий молокоперерабатывающими предприятиями по бизнес-процессам (табл.1.)

С учетом проведенных теоретических изысканий по проблеме определения объектов учета затрат и объектов калькулирования, а также ориентируясь на технологический процесс молочного производства, разработана детализированная группировка издержек на основе перечня объектов учета затрат по каждому хозяйственному процессу молокоперерабатывающего предприятия с указанием объектов калькулирования, в том числе с учетом качества процесса производства и молочной продукции (таблица 2). Приведенные этапы производства молочной продукции свидетельствуют о сложности технологического процесса с большим количеством переделов по переработке исходного сырья и полуфабрикатов, что требует организации контроля затрат на молокоперерабатывающих предприятиях.

3. Разработана номенклатура кодов синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, как по видам производственных полуфабрикатов молокоперерабатывающих предприятий (направление производства, вид производства, учетные группы, типы полуфабрикатов), так и по ассортименту готовой продукции (шифр группы продукции, тип продукции, вид, ассортиментное наименование), которая детализирует и повышает аналитичность расчета себестоимости молочных продуктов;

Технология процесса производства и переработки молочной продукции предусматривает выполнения ряда работ с одинаковой продукцией. Для более оперативного и точного учета предлагаем разработать рабочий план счетов в системе управленческого учета на производство молочной продукции, т.е. присвоить каждому полуфабрикату и продукции, получаемой на разных стадиях, отдельный шифр (таблица 3). В зависимости от цели получения и применения учетной информации можно использовать дополнительные аналитические счета учета качества.

Таблица 3

Предлагаемая группировка издержек производства при производстве молочных продуктов

Рекомендуемая группировка по стадиям технологического процесса в разрезе бизнес-процессов						
в следующей группировке издержек «+» - означает наличие статьи затрат «-» - отсутствие статьи при калькулировании собственности	Переработка	Производство		Контроль качества, упаковка, маркировка		
	молоко	сыр	масло	молоко	сыр	масло
1. Сырье и основные материалы						
1.1. Сырое молоко	+	+	+	+	+	+
1.2. Очищенное молоко	+	+	+	-	-	-
1.3. Пастеризованное молоко	+	+	+	-	-	-
1.4. Фильтрованное молоко	+	+	+	-	-	-
1.5. Сгущенное молоко	+	+	+	-	-	-
1.6. Нормализованное молоко	+	+	+	-	-	-
1.7. Термически обработанное молоко	+	+	+	-	-	-
1.8. Стерилизованное молоко	+	+	-	-	-	-
1.9. Сладкое молоко	+	+	-	-	-	-
2. Вспомогательные материалы:						
2.1. Дополнительные ингредиенты	+	+	+	-	-	-
2.2. Тара и упаковка	-	-	-	+	+	+
3. Полуфабрикаты	+	+	+	-	-	-
4. Транспортно-заготовительные расходы	+	-	-	-	-	-
5. Вспарные отходы (вычитаются)	+	+	+	-	-	-
6. Топливо и энергия на технологические цели	+	+	+	+	+	+
7. Основная заработная плата производственных рабочих	+	+	+	+	+	+
8. Дополнительная заработная плата производственных рабочих	+	+	+	+	+	+
9. Отчисления ЕСИ	+	+	+	+	+	+
10. Естественная убыль молока (нормы Минсельхоза РФ)	+	+	+	+	+	+
11. Брак и перешелка	+	-	+	+	+	+
12. Затраты на обеспечение качества молочной продукции	+	+	+	+	+	+
13. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	+	+	+	+	+	+
14. Расходы на подготовку и освоение производства	+	+	+	+	+	+
15. Общепроизводственные расходы	+	+	+	+	+	+
16. Общезаводские расходы	+	+	+	+	+	+
17. Коммерческие расходы	+	+	+	+	+	+
18. Рекламота	+	+	+	+	+	+
19. Сопутствующая продукция	+	-	-	-	-	-
20. Непроизводительные расходы	+	+	+	+	+	+

При разработке кодировки по 20 счету применять шифр счета, направление деятельности, вид отрасли, направление отрасли, учетную группу и аналитический счет продукции.

Кодирование таким образом помогает получить информацию о произведенной продукции с наглядным представлением об отрасли и виде деятельности. Однако, редко встречаются предприятия, основными видами деятельности которых служили бы сразу несколько направлений народного хозяйства. Поэтому более уместно вести кодирование продукции, начиная с рабочей отрасли предприятия.

Аналогично этому принципу будет выглядеть код синтетического учета счета 20 «Переработка молока», где первые два знака – код счета (20); третий знак – направление продукции; четвертый – вид продукции; три последних – учетная группа и аналитический счет.

Код учета по счету 20 «Производство молочных продуктов» имеет аналогичную структуру, но в виду большой разновидности направлений, видов, стадий и операций производства, вариантов упаковки будет значительно длиннее предыдущих в аналитических счетах.

Таблица 4

Кодировка полуфабрикатов и молочной продукции

Кодирование продукции по счету 43 «Готовая продукция»	Аналитические счета
Сыр «Московский»	4301020217
Консервы молочные «Молоко консервированное»	4304010108
Молоко «Деревенское»	4304010314
Кодирование продукции по счету 20 «Основное производство»	Аналитические счета
Молоко пастеризованное	2005020201
Сливки жирные	2005020101
Сырная закваска	2005020102

С целью детального отражения в учете ассортимента полученной продукции мы предлагаем при разработке кода 43 счета предусмотреть по каждому из основных видов ассортимента товарной продукции четыре позиции: шифр продукции группы продукции, типа продукции, вида, названия по ГОСТу или ТУ.

Используя данную кодировку, можно получать учетную информацию во всех необходимых разрезах, а получение итогов по конкретным видам продукции достигается тем, что каждый ее вид имеет шифр в составе счетов, корреспондирующих со счетом 20 по кредиту, т.е. 43 «Продукция молокоперерабатывающего производства», 10 «Материалы», и др.

4. Автором усовершенствована и адаптирована для молокоперерабатывающего предприятия модель системы учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами по предлагаемому центрам

ответственности и бизнес-процессам для повышения уровня информационного обмена и эффективности принятия управленческих решений;

Современная организационно-техническая структура тесно зависит от технологии изготовления молочной продукции и ориентирована на выделение бизнес-единиц, где формируется информация об объектах учета затрат и калькулирования для решения задач управления себестоимостью.

Кроме технологических, молокоперерабатывающему производству присущи особенности организационной структуры. Мы считаем, что анализ учета производства продукции переработки молока, требует детального изучения производственно-организационной структуры предприятия, учетно-контрольной среды и выделения, бизнес-единиц, которые являются объектами учета в виде центров затрат и центров ответственности. Основными производственными единицами являются: цех, отделение, производственные участки, корпуса.

На основе изученной литературы мы пришли к выводу, что необходимо разработать систему учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами, в основе которой определен механизм получения информации по данным управленческого учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах, качестве и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов учета технологического процесса производства, производственной структуры предприятия в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.

Анализируя отечественные исследования в области управленческого учета и контроля, мы разработали авторскую модель организации учетно-контрольной системы управления производственными затратами на молокоперерабатывающих предприятиях АПК на основе трех наиболее развитых направлений:

- 1) совершенствование учета и контроля затрат на производство;
- 2) переход к комплексной автоматизированной системе учета и контроля внутрифирменных затрат на предприятии;
- 3) развитие учета затрат по процессам, формирующим себестоимость.

Следует отметить, что несмотря на то, что изначально отечественные и зарубежные исследования строились на различных теоретических предпосылках, мы считаем, что необходима обязательная организация системы внутрифирменного управленческого учета и контроля затрат на производство. Детализация и аналитичность объектов учета затрат является наиболее важной задачей.

На российских молокоперерабатывающих предприятиях при принятии управленческих решений в основном применяются данные производственного учета. Остальная информация формируется специалистами самостоятельно без применения каких-либо методических разработок, под действием требований, предъявляемых руководством. Таким образом, мы считаем, что сущность управленческого учета затрат на производство молочной продукции представляет собой интегрированную информационно-контрольную подсистему пред-

приятий молочной промышленности, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем развития.

Накапливание первичной информации, использование источников возникновения информации, непрерывное обновление данных, поиск и выдача групповых суммарных данных по наборам признаков эффективно обеспечивается в системе, благодаря вводу с терминальных устройств. Первостепенной задачей предложенной структуры является достоверность регистрации и обработки первичной документации, юридическое подтверждение, сохранность данных.

Основными единицами учетно-контрольной системы управления производственными затратами на производство молочной продукции (рис.2.), основанной на комплексной автоматизации обработки учетно-контрольной информации, мы выделили технологические стадии, виды производств, структурные подразделения, которые одновременно выполняют роль центров возникновения затрат, центров контроля и центров ответственности.

В условиях становления рыночной экономики повышается значение научных исследований в области автоматизации перерабатывающего производства учета и контроля, как элементов системы управления, а также применение новейших компьютерных и учетных методик для интеграции технологического процесса в учетно-контрольную систему, а также разработки по увеличению ассортимента продукции, по адаптации ее качества к требованиям международных стандартов.

Мы определили этапы формирования модели комплексного учета и контроля на производство молочной продукции (в том числе с учетом качества продукции), которые можно представить следующим образом (рис.3).

Изучение позиций ученых и практиков по внутрихозяйственному контролю позволило сформулировать следующее определение: «система внутрихозяйственного контроля - это совокупность средств, методик и процедур, находящихся во взаимосвязях друг с другом и образующих целостное единство, главными задачами которого являются: повышение эффективности управления хозяйственной деятельности; контроль за сохранностью имущества хозяйствующего субъекта; соблюдение действующего законодательства при совершении и отражении в бухгалтерском учете фактов производственной деятельности организации».

Исходя из формулировки целей, может быть определен объект внутреннего контроля. По нашему мнению, к объектам внутреннего контроля необходимо относить: бухгалтерская управленческую отчетность; статьи затрат формирования себестоимости; аналитические счета учета производственных затрат; технологические отчеты и регламенты экономического субъекта; хозяйственные бизнес-процессы.

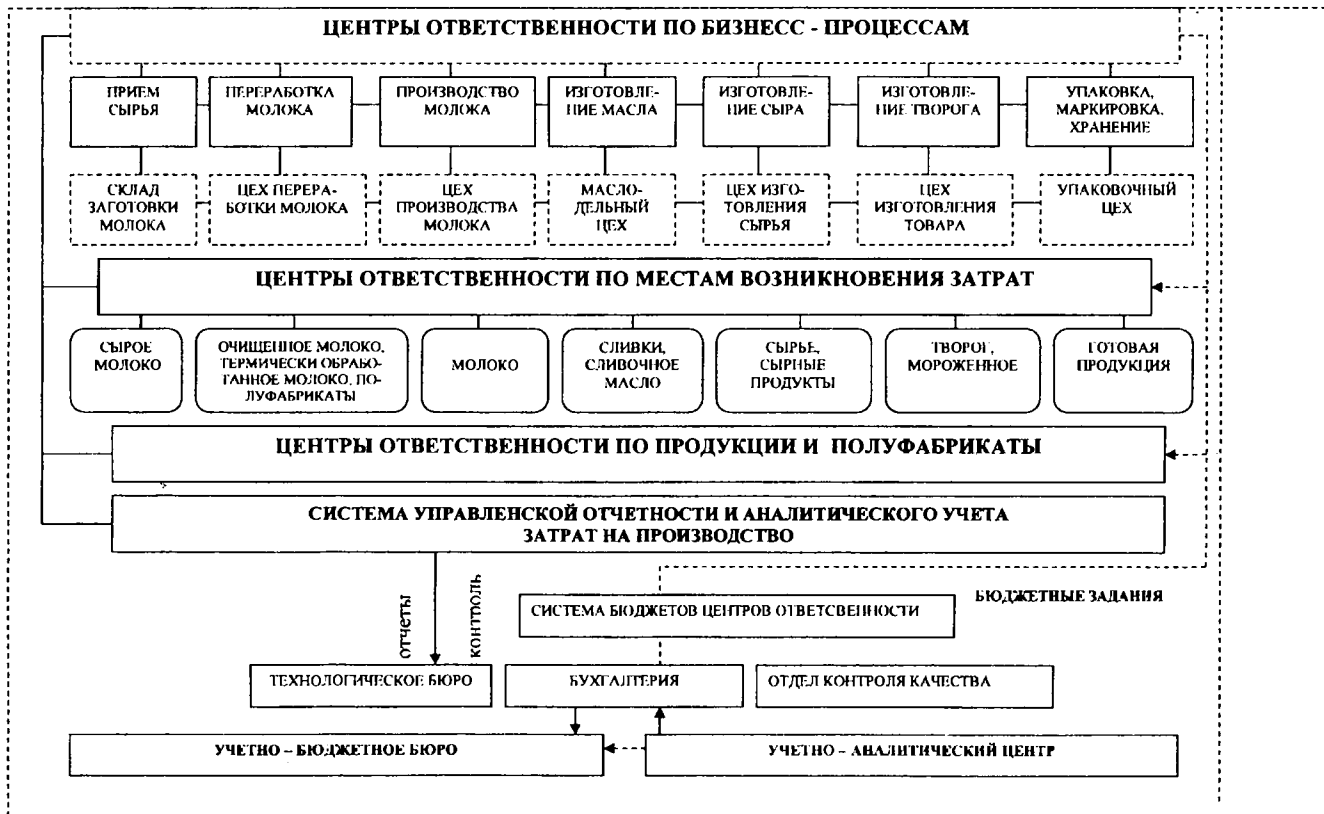
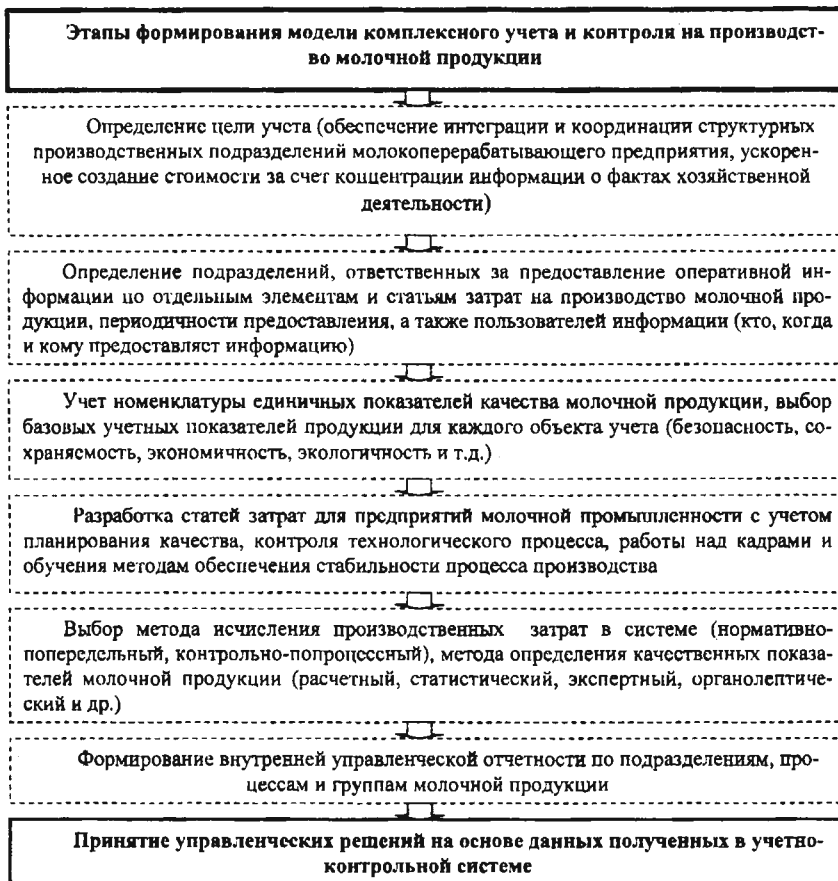


Рисунок 2. Модель системы учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами



По нашему мнению построение системы учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами позволит:

- обеспечить сотрудничество, интеграцию и координацию структурных производственных подразделений, рабочих коллективов и руководителей, пространственно отдаленных друг от друга;
- максимально широко распространить и перераспределить полномочия по принятию решений на всех уровнях организационных иерархий;
- ускоренное создание стоимости за счет концентрации и аккумуляции информации о фактах хозяйственной деятельности.

Модель системы учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами на предприятиях молокоперерабатывающей промышленности содержит следующие элементы:

- децентрализованные звенья предприятия: центры ответственности, центры возникновения затрат, центры дохода, центры прибыли.
- структурные подразделения учета, контроля, анализа, бюджетирования производственной деятельности (бухгалтерия, технологическое бюро и т.д.);
- центр принятия управленческих решений. В нем аккумулируется вся информация о хозяйственной деятельности предприятия, и на ее основе принимаются те или иные управленческие решения.
- современные компьютерные технологии, обладающие возможностью поддержки системы, т.е. в любой период времени возможность подключения и передачи информации на сервер;

5. Предложена методика формирования бюджетов структурных бизнес-единиц молокоперерабатывающего предприятия в системе управленческого учета с установлением персональной ответственности за выполнение бюджетных показателей, учитывает предложенные объекты учета и повышает степень контроля органов управления за процессом производства.

Методика учета и контроля затрат, формирующих стоимость молочных изделий, основывается на:

- группировке затрат, позволяющей оценить используемые в процессе производства ресурсы и определить общую потребность по их однородности;
- правильной организации первичного наблюдения;
- использования элементов бюджетирования.

Для совершенствования системы контроля за производственными затратами необходимо внедрение на предприятие элементов бюджетирования. Для этого необходимо проведение ряда мероприятий:

- приведение в соответствие методологической и методической базы для разработки, контроля и анализа исполнения производственного бюджета;
- функционирование системы для фиксирования количественной информации о производстве по определенным объектам учета, учет движения товарно – материальных ценностей и финансовых потоков;
- контроль и учет бюджетов должен быть реализован через соответствующую организационную структуру и систему управления, существующие на предприятии.

В работе предлагаем схему контрольного бюджетирования, по этапам:

1. Составление бюджета продаж по центрам ответственности и бизнес-процессам;
2. Бюджет производства по видам, группам, типам молочной продукции;
3. Бюджет основных и вспомогательных материалов для каждого объекта учета затрат, строящийся на основании производственной программы.
4. Грудовой бюджет готовится на основании видов, групп и типов продукции, видов работ, подразделениям
5. Бюджет производственных запасов (накладных производственных расходов)
6. Бюджет запасов на конец периода.
7. Бюджет производственной (цеховой) себестоимости по видам продукции, местам возникновения затрат.
8. Бюджет коммерческих и административных расходов.
9. Бюджет прибыли.

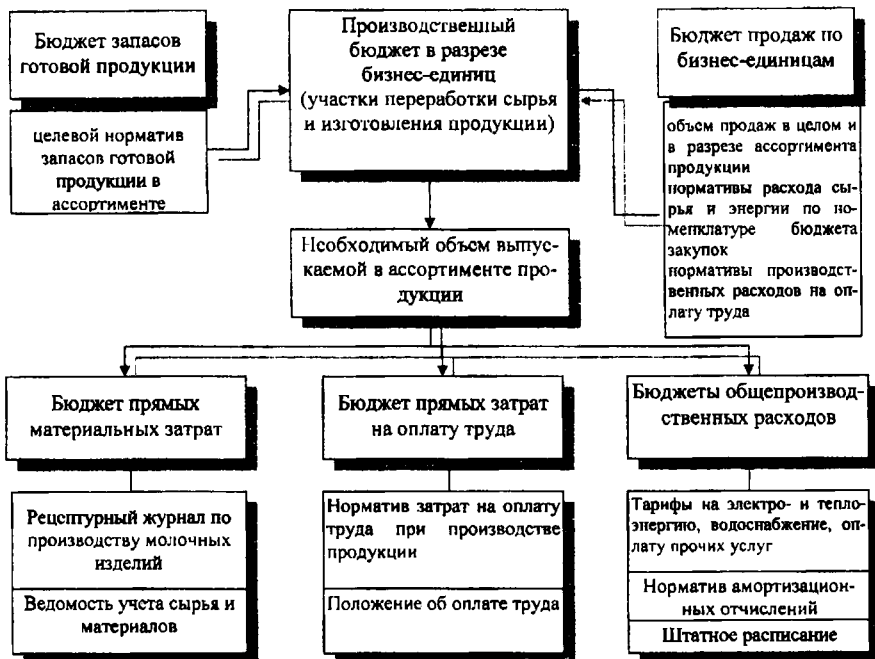


Рисунок 4. Контрольно-информационные потоки о затратах на производство молочной продукции в системе бюджетирования (разработаны автором)

С целью повышения аналитичности статей, степени их контролируемости, что особенно актуально для выделения затрат, связанных с обеспечением качества изготавливаемой продукции, в диссертации разработана калькуляционная группировка затрат, позволяющая организовать контроль себестоимости молочной продукции в разрезе стадий технологического процесса. На молокоперерабатывающих предприятиях предлагается организовать отдел контрольного бюджетирования, который отвечает за методику бюджетирования. Методика содержит информацию по технологии бюджетирования, которой должны придерживаться руководители производственных подразделений и бизнес-единиц при формировании плановой и фактической информации. Зона ответственности начальника финансового отдела в части деятельности, связанной с бюджетированием, включает:

- выполнение и контроль за процессом бюджетирования, локализованного в рамках центра бюджетирования;
- разработку и предоставление в подразделения технологии работ по бюджетированию (методика бюджетирования).

Ответственное лицо должно контролировать входы своего процесса (плановая информация из других подразделений), и в случае их несоответствия согласованным требованиям принимать соответствующие решения. Он отвечает

за выпуск проекта бюджета и должен обеспечить осуществления контроля за его исполнением.

Мы определили зоны ответственности, входы, выходы и контрольные точки, что позволяет произвести объективный анализ деятельности, связанной с бюджетированием в условиях четко определенных зон ответственности и поможет использовать достаточно объективную информацию для обсуждения проблем и улучшения деятельности по производству молочных продуктов.

6. Сгруппированы затраты на качество молочной продукции по центрам ответственности, группам полуфабрикатов и готовой продукции, учитывающие особенности технологии и связь с процессом производства, и позволяющие выделить синтетические и аналитические счета затрат, а также уточнить известные подходы в части учета затрат на качество;

Особое внимание молокоперерабатывающим предприятиям необходимо уделять затратам на качество, для контроля за которыми рекомендуем выделить их в отдельные статьи, которые сгруппированы в табл. 4., поскольку в условиях жесткой конкуренции на рынке молочных изделий показатели качества определяют спрос.

Таблица 5

Группировка затрат на обеспечение качества при производстве молочных изделий

Состав затрат	
при переработке сырого молока	при изготовлении молочных продуктов
на осуществление контроля:	
<ul style="list-style-type: none"> - затрат на планирование качества при приеме и очистке сырья; - затрат на обеспечение качества и безопасность исходного сырья; - затрат на проведение ветеринарно-санитарной экспертизой исходного сырья; - затрат на хранение исходного сырья; - затрат на содержание санитарно-технического состояния помещений и оборудования; - затрат на охрану производственной и окружающей среды; - затрат лаборатории на контрольно-испытательные обследования; - затрат на проверку комплектности сопроводительной документации 	<ul style="list-style-type: none"> - затрат на планирование качества производственных процессов; - затрат на проведение санитарной экспертизы молочной продукции; - затрат на передачу в производство сырья; - затрат на обеспечение качества и безопасность поступающего молока; - затрат на обеспечение качества и безопасность готовых молочных изделий и полуфабрикатов; - затрат на хранение и сбыт готовой продукции; - затрат на содержание санитарно-технического состояния помещений и оборудования; - затрат на охрану производственной, включая личную гигиену, и окружающей среды; - затрат лабораторий на контрольно-испытательные обследования; - затрат на проверку комплектности сопроводительной документации
на исправление и передачу дефектов, выявленных в процессе производства молока	
<ul style="list-style-type: none"> - затраты на ликвидацию исходного сырья, неподлежащих исправлению; - затраты на исправление дефектов исходного сырья; - затраты на оплату простоев из-за дефектов исходного сырья и ошибок в планировании; - затраты на контроль по результатам передачи и доделки 	<ul style="list-style-type: none"> - затраты на ликвидацию молочных изделий, использующих исправленную; - затраты на исправление дефектов при производстве молочной продукции и исходного сырья, поступающего в производство; - затраты на оплату простоев из-за продукции и ошибок в планировании; - затраты на контроль по результатам передачи и доделки
по предотвращению дефектов молочной продукции.	
<ul style="list-style-type: none"> - затраты на планирование качества на основе анализа причин дефектов; - затраты на внедрение новой техники, технологии и организации переработки; - затраты на повышение уровня компетентности персонала и системы планирования 	<ul style="list-style-type: none"> - затраты на планирование качества на основе анализа причин дефектов; - затраты на внедрение новой техники, технологии и организации производства; - затраты на повышение уровня компетентности персонала и системы планирования <p>подтверждение качества продукции:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты на сертификацию продукции; - затраты на рекламу молочной продукции

7. Разработаны и усовершенствованы формы внутренней структурированной по центрам ответственности управленческой отчетности по учету качества, обеспечивающие более полное отражение учетной информации по выходу готовой продукции, по статьям затрат и объектам учета, детализируют контроль за исполнением нормативных параметров и спецификой технологических процессов, и обеспечивают повышение аналитичности информации в системе управленческого учета;

В разработанной системе учетно-контрольного обеспечения управленческой отчетности подразделений представляет собой обобщенную учетную информацию об объеме производства молочной продукции по местам возникновения затрат, видам продукции, технологическим процессам для групп пользователей различных уровней и направлений производственной деятельности. Управленческая отчетность и система ее показателей является основным инструментом контроля за расходами, выполнением бюджетных показателей, выявления причин отклонений на молоперерабатывающих предприятиях. Разработаны внутренние формы отчетности, порядок их представления по структурным подразделениям, согласно графику документооборота, где закреплены обязанности подразделений на каждой стадии бюджетного процесса.

Таблица 6

Группировка документов по контролю затрат при производстве молочной продукции

Признак группировки	Рекомендуемые к использованию документы		
	Существующие		Новые разработанные
	наименование документа	новые реквизиты	
Документы по основным нормативам, регламентирующим расходы ресурсов	Контрольно-попроцессная карта Сводная контрольно-попроцессная карта	Виды работ, нормативные затраты бизнес-процессов по статьям с выявлением отклонений и путей их устранения	Документ по расчету нормативов затрат на сырье, материалы; водоснабжение; электропотребление; оплату труда; амортизации основных средств; ремонт основных средств; снегодежду Производственный бюджет по бизнес-единицам
Документы внутреннего учета и контроля	Акт о розливе	Перечень причин отклонений и виновных лиц	Акт о браке: сырья и материалов, находящихся в пастеризации; при нормализации
	Журнал ежедневного учета производства молока	Перечень причин потерь и виновных лиц	Сводный отчет о браке в термическом отделении
	Рапорт о переработке сырья и выработке полуфабрикатов для молочного производства Отвес-накладная на внутреннее перемещение сырья	Перечень причин отклонений от норм Пути устранения отклонений Нормы выхода отходов Перечень причин отклонений и виновных лиц	Акт о возврате Ведомость о возврате по наименованиям молочной продукции и покупателям Отчеты об исполнении производственного бюджета по бизнес-единицам Сводный отчет о затратах на производство

Пример усовершенствованной контрольно-попроцессной карты для осуществления контроля за затратами по местам контроля представлено в таблице 7.

Таблица 7

**Контрольно – по процессная карта производства молочной продукции
Предприятие ОАО «Масло-сыродельный комбинат «Михайловский»
Подразделение (центр ответственности) цех пастеризации**

Бизнес процесс	Технологическая стадия	Наименование объема	Фактические затраты, тыс. руб.	Нормативные затраты, тыс. руб.	Отклонения от норм, тыс. руб.	Контрольные мероприятия	Место контроля
Производство молока	Пастеризация	Очищенное молоко (в зависимости от жирности)	30567	30510	+57	– Лабораторный анализ – Контрольное взвешивание – Проверка условий хранения	Отделение термической обработки

Реализация указанных рекомендаций, позволит обеспечить руководителей и специалистов молокоперерабатывающего, позволит предприятия оперативной информацией, необходимой для контроля над производственными затратами и принятия обоснованных управленческих решений, оценить затраты по их видам, источникам информации, носителям затрат и предлагаемым центрам ответственности.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

Статьи в изданиях, рекомендуемых ВАК РФ:

1. Балашова, Н.Н., Макарова, Е.В. Управленческий учет качества по сегментам деятельности молокоперерабатывающих предприятий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2009 №1, С.56-60. (0,6 п.л., из них авторских - 0,3 п.л.);

2. Балашова, Н.Н., Макарова, Е.В. Внедрение системы управленческого учета и контроля в деятельность молокоперерабатывающего предприятия // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса, 2011, №2, С. 192-197. (0,8 п.л., из них авторских - 0,4 п.л.);

3. Макарова, Е.В. Проблемы определения объектов управленческого учета и контроля затрат на производство молочной продукции // Управление экономическими системами: электронный научный журнал, 2011, №10, (0,5 п.л., из них авторских 0,5 п.л.);

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. Макарова, Е.В. Элементы системы учетно – контрольного обеспечения управления производственными процессами на молокоперерабатывающих предприятиях АПК (статья) // Современные технологии формирования активной жизненной позиции студентов высших учебных заведений в рамках государственной молодежной политики: международная научно – практическая конференция, посвященная 65 – летию образования ВГСХА/Волгогр. гос. с.– х. акад. – Волгоград, 2009. – 92 – 93с., (0,1 п.л., из них авторских 0,1 п.л.)

5. Макарова, Е.В. Особенности учета затрат на предприятиях молочной промышленности (статья) // Наука и молодежь: новые идеи и решения: материа-

лы II Международной научно – практической конференции молодых исследователей, /Волгогр.гос. с.- х. акд. – Волгоград,2008.-310 – 313с., (0,3п.л., из них авторских 0,3 п.л)

6. Макарова, Е.В. Проблемы и пути снижения затрат на предприятиях молочной промышленности (статья)// Инновационные методы и подходы в экономике управления и образования: материалы межвузовской научно - практической конференции / Саратов. гос. соц. – экон. универ. Балашовский филиал, Балашов, 2009. – 117 -119с., (0,1п.л., из них авторских 0,1 п.л.)

Отпечатано с готового оригинал-макета

Формат 60x84¹/₁₆. Усл. печ. л. 1,4. Тираж 100 экз. Заказ 507.

Издательство РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева
127550, Москва, ул. Тимирязевская, 44

10-