

0-795980

На правах рукописи



ЕСАКОВА ЕЛЕНА ЕВГЕНЬЕВНА

**ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ БЕЗАЛКОГОЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Специальность 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ставрополь - 2012

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Северо-Кавказский государственный технический университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор Бережной Владимир Иванович

Официальные оппоненты:

Широбоков Владимир Григорьевич, доктор экономических наук, профессор ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки», заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита

Костюкова Елена Ивановна, доктор экономических наук, профессор ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный аграрный университет», заведующая кафедрой бухгалтерского управленческого учета

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Защита состоится 25 апреля 2012 г. в 10.30 ч. на заседании диссертационного совета ДМ 212.245.08 по экономическим наукам при ФГБОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2 (корпус С), ауд. 405.

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

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ

Автореферат разослан 23 марта 2012 г.



0000788234

Ученый секретарь
диссертационного совета

Алексеева Оксана Анатольевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Производство безалкогольных напитков в РФ как самостоятельная отрасль пищевой промышленности берет свое начало с 90-х годов прошлого века. На современном этапе производство безалкогольных напитков, природных минеральных вод, бутилированной питьевой воды развивается значительными темпами, что, по оценкам экспертов, объясняется высокой доходностью и быстрыми сроками окупаемости инвестиционных вложений. Кризис привел к незначительной стагнации рынка безалкогольной продукции, но не к сокращению продаж.

В этих условиях предприятия безалкогольной промышленности, в том числе производящие минеральные воды, стремятся к повышению уровня прибыли и завоеванию новых сегментов рынка сбыта за счет роста деловой активности и снижения себестоимости производимой продукции.

Одним из путей повышения эффективности функционирования предприятий, производящих безалкогольную продукцию, является формирование и использование системы управленческого учета. Трансформация информационно-аналитической составляющей бухгалтерского учета таких предприятий под воздействием инструментария системы управленческого учета позволит усовершенствовать учет и усилить контроль затрат, а также увеличить прибыль предприятий и конкурентоспособность безалкогольной продукции.

На предприятиях, выпускающих безалкогольную продукцию, современные методики учета затрат на производство продукции и калькулирования себестоимости используются фрагментарно, что исключает возможность оперативного получения информации, необходимой для эффективного управления затратами и финансовыми результатами предприятия. Недостаточно разработаны формы внутренней отчетности и сроки ее предоставления.

Специфика формирования себестоимости минеральных вод состоит в том, что предприятия, добывающие и разливающие природные минеральные воды, так же, как предприятия добывающие нефть, уголь и прочие полезные ископаемые, должны платить «природную ренту» - налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в размере 7,5% от отпускной цены. Правильность расчета данного вида налога влияет не только на величину показателя себестоимости продукции, но и на ее конкурентоспособность (учитывая более низкую стоимость пресных и искусственно-минерализованных вод), а в конечном итоге и чистую прибыль предприятия.

Формирование системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях безалкогольной промышленности позволит систематизировать все инструменты управления затратами предприятия и даст основу для эффективного использования управленческого контроля и анализа деятельности предприятия, что обуславливает актуальность темы диссертационного исследования.

Состояние изученности проблемы. В исследование проблем организации управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции внесли значительный вклад такие отечественные ученые, как А.Ф. Аксененко, Р.А. Алборов, А.И. Белоусов, И.Н. Белый, М.Ф.Бычков, С.М. Бычкова, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, А.А. Додонов, Т.А. Головина, В.Б. Ивашкевич, В.Э. Керимов, Е.И. Костокова, Г.Е. Крохичева, Г.М. Лисович, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова, О.Г. Маслова, С.А. Николаева, П.П. Новиченко, Л.В. Попова, В.Ф. Палий, М.З. Пизснигольц, В.Д. Смирнов, Я.В. Соколов, М.В. Ткач, В.И. Ткач, И.Ю. Ткаченко, Л.И. Хоружий, А.А. Шапошников, А.Д. Шермет и др.; а также зарубежные ученые Ч. Гаррисон, К. Друри, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен и др.

Число научных исследований в области формирования управленческого учета на предприятиях неуклонно растет. Это объясняется тем, что учет затрат и калькулирование себестоимости продукции находятся в зависимости от технологических особенностей производства, отраслевой специфики предприятий, от масштабов и сезонности деятельности, рынков сбыта, прочих внутренних и внешних факторов.

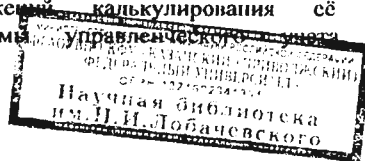
Создание на предприятиях производящих безалкогольную продукцию, системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции имеет ряд особенностей, обусловленных применяемой технологией производства, коротким производственным циклом, отсутствием незавершенного производства, что обуславливает существенные отличия в организации учета и распределении затрат между объектами учета и калькулирования.

Теоретическая и практическая значимость вышеизложенных проблем predetermined выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является совершенствование теоретико-методических положений формирования системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях безалкогольной промышленности.

Цель диссертационного исследования обусловила постановку и решение следующих задач:

- уточнить и модифицировать понятийный аппарат, используемый при формировании системы учета затрат и калькулировании себестоимости продукции;
- выявить организационно-технологические особенности производства безалкогольной продукции, влияющие на содержание методических положений калькулирования себестоимости и формирование системы управленческого учета на предприятии-производителе;



- предложить модель формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях безалкогольной промышленности;

- разработать модель организации синтетического и аналитического учета в рамках интегрированной системы сбора информации о затратах на производство безалкогольной продукции;

- обосновать принципы выделения центров ответственности в рамках организационной структуры хозяйствующих субъектов отрасли;

- выработать рекомендации по формированию системы бюджетирования на предприятиях, производящих безалкогольную продукцию;

- разработать методические положения организации и внедрения инструментария директ-костинга на предприятиях безалкогольной промышленности.

Предметом исследования является комплекс теоретических, методических и практических вопросов формирования системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях.

Объектом исследования являются хозяйственные и учетные процессы предприятий безалкогольной промышленности.

Область исследования диссертационной работы соответствует специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальностей ВАК Министерства образования и науки РФ (экономические науки), 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».

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных авторов по проблематике учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, нормативно-правовые акты Российской Федерации, международные и российские стандарты по бухгалтерскому учету, указания и рекомендации министерств и ведомств по вопросам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В процессе исследования использовались общенаучные методы: анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение; экономико-статистические методы обработки информации с использованием стандартного пакета программ Microsoft Office.

Информационной базой исследования послужили официальные данные Федеральной службы государственной статистики по Российской Федерации и Ставропольскому краю, инструктивные и методические материалы Правительства РФ, Минфина РФ, Минэкономразвития РФ, данные первичного, синтетического и аналитического учетов, отчетной и нормативной документации предприятий безалкогольной промышленности,

научные публикации по исследуемой тематике, а также материалы, полученные автором в ходе диссертационного исследования.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке комплекса теоретических и методических положений по адаптации системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к организационно-технологическим особенностям производства на предприятиях безалкогольной промышленности на базе интеграции инструментария системы директ-костинг, пофазного метода производственного учета и элементов системы нормативного учета.

Наиболее значимые результаты, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

- введено модифицированное определение категории «себестоимость», которую автор рассматривает как комбинационную систему информации, позволяющую оценить стоимостные характеристики целоресурсированного потребления ресурсов при осуществлении производственно-хозяйственной деятельности предприятия; уточнена сущность понятия «затраты хозяйствующего субъекта»;
- уточнена номенклатура калькуляционных статей и обоснована модернизация существующей классификации затрат в рамках совершенствования системы управленческого учета на предприятиях безалкогольной промышленности, которая отражает организационно-технологические особенности производства выпускаемой продукции;
- обоснована иерархическая модель формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, базирующаяся на интеграции инструментария системы директ-костинг с пофазным методом производственного учета и элементами нормативной системы учета, комбинированное применение которых позволит отразить не только технологические особенности процесса производства, но и специфику предмета учета, а также цели и задачи сбора информации о нем;
- разработана архитектура интегрированной системы сбора информации о затратах на предприятиях безалкогольной промышленности, в рамках которой предложена модель организации синтетического и аналитического учета по подразделениям, для реализации которой сформирована система кодификаторов объектов учета производственных затрат и мест их возникновения, что позволит исключить дублирование данных и повысить релевантность информационного обеспечения принятия управленческих решений;
- разработана структура центров ответственности на предприятиях безалкогольной промышленности и определен порядок взаимодействия между ними при формировании бюджетов хозяйствующего субъекта и внедрении системы нормативного учета затрат;
- предложен пакет форм внутренних оперативных отчетов, использование которых позволит организовать учет, анализ и контроль выполнения производственной программы предприятия безалкогольной

промышленности, а также отражать выпуск его продукции по нормативной себестоимости;

- даны организационно-методические рекомендации по адаптации системы бюджетирования к технологическим особенностям хозяйствующего субъекта отрасли, и предложена матрица ответственности за бюджеты, а также комплекс контрольных показателей за их исполнением в разрезе центров ответственности предприятия безалкогольной промышленности;

- разработаны методические положения организации многоступенчатого директ-костинга, который позволит дифференцировать переменные и постоянные расходы, определить ставки покрытия по видам продукции и местам возникновения затрат, а также центрам ответственности предприятия безалкогольной промышленности, что в совокупности обеспечивает развитие информационной базы для анализа структуры получаемого финансового результата хозяйствующего субъекта.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в развитии системы управленческого учета затрат и методических положений калькулирования себестоимости продукции предприятий безалкогольной промышленности.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- иерархическая модель формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, базирующаяся на интеграции различного типа учетного инструментария;

- архитектура интегрированной системы сбора информации о затратах на предприятиях безалкогольной промышленности;

- модель организации синтетического и аналитического учета затрат на предприятиях безалкогольной промышленности;

- система кодификаторов объектов учета производственных затрат и мест их возникновения на предприятиях безалкогольной промышленности;

- пакет модифицированных форм внутренних оперативных отчетов;

- структура центров ответственности на предприятиях безалкогольной промышленности и порядок взаимодействия между ними при формировании бюджетов хозяйствующего субъекта;

- организационно-методические рекомендации по адаптации системы бюджетирования к технологическим особенностям предприятия безалкогольной промышленности;

- методические положения организации многоступенчатого директ-костинга на предприятиях безалкогольной промышленности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты и рекомендации по совершенствованию системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции безалкогольной промышленности докладывались на различных международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях, проводимых в городах Москве, Пятигорске, Ставрополе в 2007–2011 гг.

Практическое применение результаты исследования нашли в деятельности предприятий региона Кавказских Минеральных вод: ЗАО «Минеральные Воды Железноводска (акт о внедрении от 15.12.2011 г.). Материалы исследования используются в учебном процессе филиала ФГБОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет» в г. Пятигорске в рамках преподавания дисциплин: «Бухгалтерский (управленческий) учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы», «Управленческий анализ в отраслях» (справки о внедрении от 23.12.2011 г.).

Публикации. По теме исследования опубликовано 8 работ общим объемом 6 п. л. (авторских – 3,57 п.л.), в том числе 3 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 159 наименования. Работа изложена на 191 страницах, содержит 29 таблиц, 15 рисунков, 4 формулы.

Введение отражает актуальность темы диссертационного исследования, цель, задачи, предмет и объект исследования, а также научную новизну и практическую значимость результатов проведенного исследования.

В первой главе «Особенности организации управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции безалкогольной промышленности»: проведена оценка влияния специфики производства на методику формирования затрат на производство безалкогольной продукции (на примере минеральных вод); исследована сущность учета затрат и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) в рамках различных подсистем бухгалтерского учета; рассмотрены особенности организации синтетического и аналитического учета затрат на производство безалкогольной продукции. Разработана уточненная номенклатура калькуляционных статей и обоснована модернизация существующей классификации затрат в рамках совершенствования системы управленческого учета на предприятиях безалкогольной промышленности.

Во второй главе «Формирование многомерной системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции безалкогольной промышленности» исследованы характеристики систем и моделей учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); рассмотрены особенности классификации затрат в процессе построения системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; проведен анализ возможностей формирования интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях безалкогольной промышленности. Разработана архитектура интегрированной системы сбора информации о затратах на предприятиях безалкогольной промышленности, предложена система кодификаторов объектов учета производственных затрат и мест их возникновения.

В третьей главе «Совершенствование системы сбора информации о затратах и калькулирования себестоимости продукции безалкогольной промышленности» проведен анализ возможностей применения нормирования для повышения контроля затрат на единицу продукции; исследованы подходы к автоматизации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции безалкогольной промышленности; рассмотрены инструменты интеграции системы учета затрат и системы бюджетирования в безалкогольной промышленности. Предложен пакет форм внутренней отчетности, который позволит организовать учет, анализ и контроль выполнения производственной программы предприятий безалкогольной промышленности и выпуск их продукции по нормативной себестоимости.

В заключении резюмированы наиболее существенные результаты диссертационного исследования, акцентировано внимание на мероприятиях, повышающих эффективность функционирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции безалкогольной промышленности.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Исследование нормативных документов, регулирующих учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, а также работ отечественных и зарубежных ученых позволило автору сделать вывод о отсутствии единых подходов в трактовке понятий затрат, себестоимости, систем и методов учета затрат и калькулирования. В ходе диссертационного исследования доказана неправомерность отождествления экономической категории «себестоимость» с понятиями «затраты» или «расходы», так как подобные трактовки не отражают связь потребленных ресурсов с экономическими выгодами, получаемыми предприятием в результате производственной деятельности.

В зависимости от особенностей определения сущности себестоимости и затрат различаются и концепции построения системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Автором было введено модифицированное определение категории «себестоимость», под которой понимается комбинационная система информации, позволяющая оценить стоимостные характеристики целеориентированного потребления ресурсов при осуществлении производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Использование комбинаций видов себестоимости и их сложность в рамках отдельной организации или отрасли зависит от степени детализации объектов учета затрат, объектов калькулирования и информационных потребностей управленческого аппарата организации.

Автором было предложено использовать многоуровневую систему формирования информации о себестоимости, дополнив традиционные виды рассчитываемой на предприятиях безалкогольной промышленности

себестоимости (себестоимость валовой продукции предприятия; себестоимость по отдельным видам и наименованиям продукции), такими видами как:

- переменная себестоимость - для удовлетворения информационных потребностей проведения различных видов управленческого анализа;
- нормативная себестоимость – с целью повышения контролируемости расхода всех видов ресурсов и обеспечения эффективной базы для бюджетирования деятельности предприятия;
- себестоимость продукции, дифференцированная по центрам ответственности.

Анализируя научные мнения о понятии «затраты», автор делает вывод о том, что в рамках управленческого учета управление затратами и процесс принятия управленческих решений предполагает параллельное аккумулирование информации в стоимостном и натуральном выражении. Это обуславливается необходимостью сбора информации для осуществления планирования и прогнозирования будущих затрат предприятия, которые являются базой для последующего анализа, контроля затрат и управления себестоимостью продукции (работ, услуг).

Исходя из вышесказанного, автором было уточнена сущность понятия «затраты хозяйствующего субъекта» в рамках управленческого учета затрат на предприятии.

Затраты хозяйствующего субъекта представляют собой структурно-обусловленное отражение деловой активности предприятия, сущностью которого является фактическое или ожидаемое потребление ресурсов, измеряемых в стоимостных и натуральных измерителях, в соответствии с целями предприятия.

Автором было выявлено, что формирование и функционирование системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в различных отраслях имеет специфические особенности, оказывающие существенное влияние на содержание методических положений калькулирования себестоимости и формирование системы управленческого учета на предприятиях данной отрасли.

В диссертационной работе была обоснована необходимость выделения организационно-технологических особенностей производства безалкогольной продукции и согласования с ними учетно-аналитических аспектов формирования адекватной задачам предприятия системы управленческого учета затрат.

Вычленение данных особенностей организации учета затрат и калькулирования себестоимости безалкогольной продукции позволяет повысить эффективность функционирования производственного учета затрат, нормирования всех видов ресурсов, контроля и управления затратами.

Автором диссертационного исследования была предложена схема соответствия учетно-аналитических аспектов постановки управленческого учета затрат организационно-технологическим особенностям функционирования предприятий безалкогольной промышленности (рис.1).

Опираясь на выделенные организационно-технологические особенности функционирования предприятий безалкогольной промышленности автор в диссертационном исследовании рассмотрел подходы к классификации затрат на анализируемых предприятиях.

Организация эффективного учета затрат на производство по калькуляционным статьям является отражением правильной классификации общих затрат предприятия. Четкое разграничение затрат по статьям калькуляции дает возможность организовать нормирование затрат, объективно калькулировать себестоимость продукции, проводить перспективный и оперативный анализ себестоимости продукции, а также полный контроль и эффективное управление затратами.

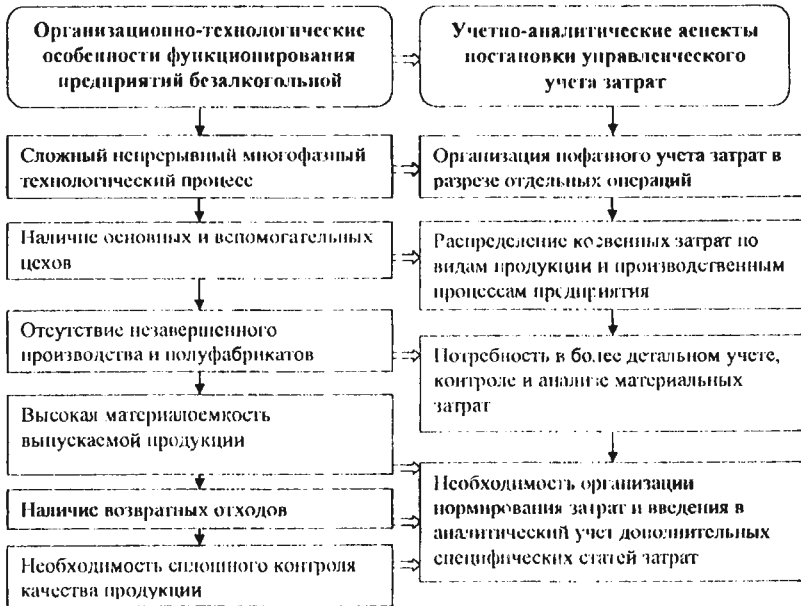


Рисунок 1 – Схема соответствия учетно-аналитических аспектов постановки управленческого учета затрат организационно-технологическим особенностям функционирования предприятий безалкогольной промышленности

В результате проведенных исследований теоретических основ классификации затрат по видам и анализа используемых предприятиями безалкогольной промышленности подходов к формированию статей калькуляции в диссертационной работе автором была уточнена номенклатура калькуляционных статей непосредственно для предприятий по розливу

минеральных и столовых вод, основанная на их технологических и организационных особенностях (табл.1).

Таблица 1 – Предложенная автором номенклатура калькуляционных статей затрат предприятий по розливу минеральных и столовых вод

Калькуляционные статьи затрат, предлагаемые автором	
При использовании стеклянной тары	При использовании ПЭТ-бутылок
<p>1. Сырье и основные материалы:</p> <p>1.1. Минеральная (столовая) вода;</p> <p>1.2. Углекислота;</p> <p>1.3. Основные материалы (этикетка, пробка и т.п.);</p> <p>1.4. Стеклобутылки, вода на технологические цели и моющие средства для бутылок;</p> <p>1.5 Тара;</p> <p>1.6. Прочие материалы.</p> <p>2. Вспомогательные материалы</p> <p>3. Транспортно-заготовительные расходы</p> <p>4. Топливо и энергия на технологические цели</p> <p>5. Оплата труда:</p> <p>5.1. Основная;</p> <p>5.2. Дополнительная;</p> <p>5.3. Другие выплаты.</p> <p>6. Отчисления на социальные нужды.</p> <p>7. Амортизация и обслуживание производственных основных средств:</p> <p>7.1. Амортизация;</p> <p>7.2. Ремонт и техническое обслуживание основных средств.</p> <p>8. Работы и услуги вспомогательных производств.</p> <p>9. Затраты на проведение сплошного контроля качества продукции</p> <p>10. Налоги, сборы и другие платежи.</p> <p>11. Прочие затраты.</p> <p>12. Непроизводительные потери</p> <p>12.1. Потери от боя бутылок</p> <p>12.2 Потери от брака</p> <p>13. Общепроизводственные расходы:</p> <p>13.1. переменные;</p> <p>13.2. постоянные.</p> <p>14. Общехозяйственные расходы.</p>	<p>1. Сырье и основные материалы:</p> <p>1.1. Минеральная (столовая) вода;</p> <p>1.2. Углекислота;</p> <p>1.3. Основные материалы (этикетка, пробка и т.п.);</p> <p>1.4. Преформа;</p> <p>1.5 Тара;</p> <p>1.6. Прочие материалы</p> <p>2. Вспомогательные материалы</p> <p>3. Транспортно-заготовительные расходы</p> <p>4. Топливо и энергия на технологические цели</p> <p>5. Оплата труда:</p> <p>5.1. Основная;</p> <p>5.2. Дополнительная;</p> <p>5.3. Другие выплаты.</p> <p>6. Отчисления на социальные нужды.</p> <p>7. Амортизация и обслуживание производственных основных средств:</p> <p>7.1. Амортизация;</p> <p>7.2. Ремонт и техническое обслуживание основных средств.</p> <p>8. Работы и услуги вспомогательных производств.</p> <p>9. Затраты на проведение сплошного контроля качества продукции</p> <p>10. Налоги, сборы и другие платежи.</p> <p>11. Прочие затраты.</p> <p>12. Непроизводительные потери</p> <p>12.1. Потери от боя бутылок</p> <p>12.2 Потери от брака.</p> <p>13. Общепроизводственные расходы:</p> <p>13.1. переменные;</p> <p>13.2. постоянные.</p> <p>14. Общехозяйственные расходы.</p>

Применение данной номенклатуры статей затрат даст возможность предприятиям безалкогольной промышленности осуществлять более детальный сбор информации по отдельным видам затрат. Особое внимание будет сфокусировано на следующих видах затрат:

1. Материальные затраты - расширенный перечень статей затрат повышает контролируемость и управляемость материальных затрат, что имеет существенное значение в условиях материалоёмкого производства продукции.

2. Непроизводительные затраты - использование статей «Потери от боя бутылок», «Потери от брака» позволит повысить эффективность мониторинга данного вида затрат, списывать их по принадлежности (на виновников их возникновения) и предотвращать появление подобных затрат в будущем.

3. Общепроизводственные расходы – информацию о данных расходах при разделении на постоянные и переменные можно использовать в различных аналитических целях (например, при анализе поведения затрат).

Предлагаемая автором детализация статей затрат позволит обеспечить единый подход к нормированию, учету и анализу затрат на розлив минеральных вод. Использование уточненной номенклатуры статей затрат позволит осуществлять действенный контроль за указанными видами затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

Внедрение номенклатуры статей учета затрат, предложенной автором, предполагает внесение существенных корректив в процесс сбора информации, а также в формы и содержание внутренней отчетности предприятия.

Диссертантом предложена модернизация существующей классификации затрат в рамках системы управленческого учета на предприятиях безалкогольной промышленности, путем деления затрат по функциональному признаку на (рис. 2):

- снабженческо-заготовительные,
- технологические,
- коммерческо-сбытовые,
- организационно-управленческие.

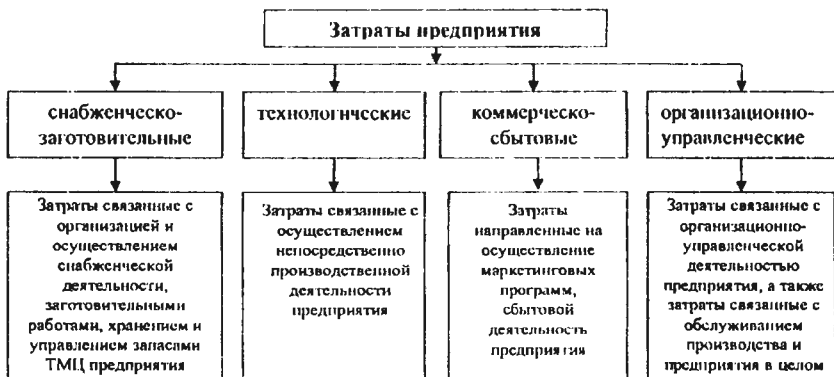


Рисунок 2 - Классификации затрат по функциональному признаку

Использование данной классификации позволит повысить эффективность управленческого учета затрат предприятий выпускающих безалкогольную продукцию, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности. Кроме того, такая группировка затрат даст возможность организовать функциональный учет затрат по центрам ответственности, позволяет первоначально аккумулировать затраты в разрезе сфер и функций деятельности организации, а после и по объектам калькуляции.

Анализируя существующие системы и методы учета затрат, автором диссертационного исследования был сделан вывод, что в организациях, производящих безалкогольную продукцию, формирование системы учета затрат и калькулирования себестоимости должно основываться на познанием выборе оптимальной совокупности систем учета затрат и калькулирования себестоимости, а также методов и вариантов организации производственного учета затрат.

Автором диссертационного исследования предложено под системой учета затрат и калькулирования себестоимости продукции понимать совокупность взаимосвязанных элементов, позволяющих осуществлять сбор, группировку, интерпретацию, анализ и контроль информации о настоящих и будущих затратах организации, а также калькулировать себестоимость продукции в соответствии с целями организации.

В соответствии с данным определением, диссертантом была разработана иерархическая модель формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, базирующаяся на интеграции инструментария системы директ-костинг с пофазным методом производственного учета и элементами нормативной системы учета (рис. 3).

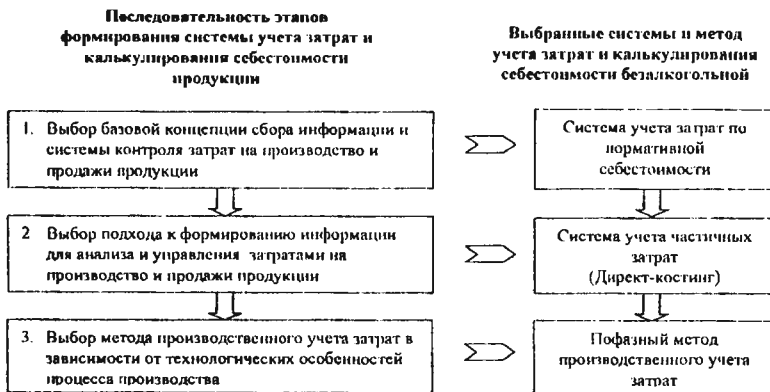


Рисунок 3 - Иерархическая модель формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости безалкогольной продукции

Автором диссертационного исследования выделены следующие объекты учета затрат в рамках системы управленческого учета, позволяющие создавать все необходимые условия формирования информационной системы о затратах для нужд анализа, контроля и управления путем регистрации и фиксации данных, а также обобщения, сведения их в требуемых параметрах (размерах) во времени (сроки) и в пространстве (исрархические уровни), необходимых управляющей системе организаций, производящих безалкогольную продукцию:

1. виды и элементы затрат;
2. технологическис фазы;
3. хозрасчетные подразделения (центры ответственности и места возникновсния затрат);
4. виды продукции.

Выделение целесообразных объектов учета затрат позволило обосновать архитектонику интегрированной системы сбора информации о затратах на предприятиях безалкогольной промышленности.

Автором диссертационного исследования предложена модель организации синтетического и аналитического учета по подразделениям и разработана система кодификаторов объектов учета производственных затрат и мест их возникновения для внедрения интегрированной системы сбора информации о затратах на предприятиях безалкогольной промышленности (рис. 4).

Достоинством применения интегрированной учета затрат является совершенствование внутрихозяйственного расчета и обеспечение более точного предоставления информации о произведенных затратах каждым центром возникновения затрат, центром ответственности. Это способствует принятию обоснованных управленческих решений; направленных на снижение затрат и повышение эффективности производственно-коммерческой деятельности организации.

Для соблюдения многомерности учета затрат предложено внедрить в разрезе подразделений организаций, производящих безалкогольную продукцию, специфический счет 24 «Производственные накладные расходы» и двух субсчетов для учета производственных накладных расходов: «Постоянные производственные накладные расходы» и «Переменные производственные накладные расходы». Для учета постоянных производственных накладных расходов может применяться субсчет 24-2, а в качестве счета переменных производственных накладных расходов - субсчет 24-1. При таком подходе значительно снижается трудоемкость учетных работ, связанных с расчетами по распределению накладных расходов.

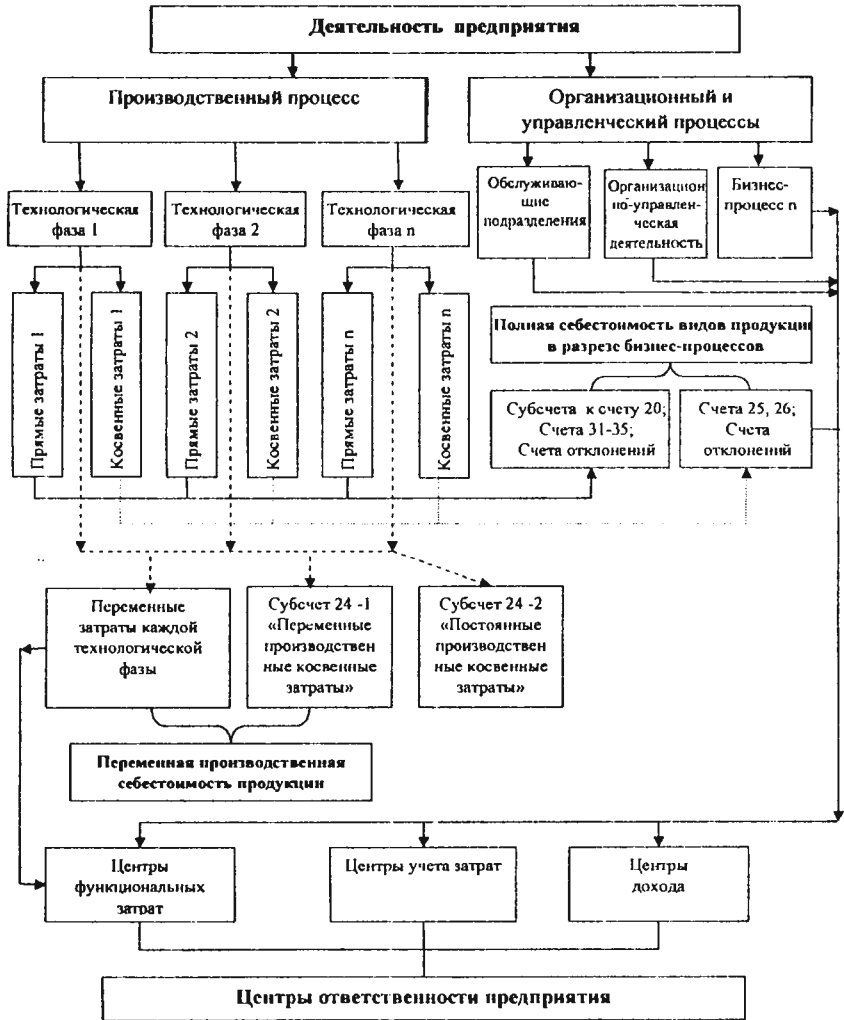


Рисунок 4 – Модель отражения информации о затратах на предприятиях безалкогольной промышленности с применением интегрированной системы учета затрат

Для эффективного функционирования интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости безалкогольной продукции в диссертации предложено использование такого инструмента управленческого учета как центры ответственности. Для этого была

разработана структура центров ответственности, ориентирующаяся на специфику деятельности предприятий безалкогольной промышленности (рис. 5).



Рисунок 5 – Организационная структура центров ответственности предприятий безалкогольной промышленности

Формирование оперативной информации в рамках управленческого учета затрат выделяется автором диссертационного исследования как основа учета и контроля затрат, принятия управленческих решений, анализа внутренней отчетности организации, долгосрочного и текущего планирования и т.д.

Система информационного обеспечения учета разрабатывается организацией самостоятельно, под воздействием целевой ориентации, а также потребностей управленческого аппарата в информации.

Анализируя возможности более полного отражения в производственном учете информации о затратах и финансовых результатах предприятий безалкогольной промышленности диссертантом был сделан вывод о целесообразности автоматизации учета затрат и калькулирования себестоимости с помощью программного продукта «1С: Управление производственным предприятием 8», при использовании разработанных автором диссертационного исследования форм внутренней отчетности:

- нормативная калькуляция производственной себестоимости продукции;
- отчет о производственной себестоимости продукции;
- отчет о затратах на снабженческую деятельность за отчетный период;
- отчет производства продукции за смену.

Данные формы внутренней отчетности разработаны автором в соответствии с предложенными для внедрения калькуляционными статьями затрат и номенклатурой статей учета затрат на снабженческую деятельность предприятий безалкогольной промышленности. Предлагаемый пакет форм внутренних оперативных отчетов, позволит организовать учет, анализ и контроль выполнения производственной программы предприятия безалкогольной промышленности, а также отражать выпуск его продукции по нормативной себестоимости.

С целью более действенного использования возможностей системы управленческого учета в диссертации даны организационно-методические рекомендации по адаптации системы бюджетирования к технологическим особенностям предприятий безалкогольной отрасли, и предложена матрица ответственности за бюджеты, а также комплекс контрольных показателей за их исполнением в разрезе центров ответственности предприятия безалкогольной промышленности (табл. 2);

Для эффективного функционирования системы бюджетирования, автором диссертационного исследования рекомендовано на предприятиях безалкогольной промышленности применять составление гибких бюджетов, так как они дают более аналитичную информацию и повышают результативность контроля затрат и финансовых результатов.

При этом для организации на предприятиях безалкогольной промышленности бюджетирования на основе составления гибких бюджетов необходимо внедрение в учетную практику раздельного учета переменных и постоянных затрат, а также калькулирования усеченной себестоимости продукции.

Таблица 2 – Фрагмент матрицы ответственности за бюджеты и показатели основных и функциональных подразделений предприятия

№ п/п	Центр ответственности	Тип центра ответственности	Контролируемые показатели	Контролируемые бюджеты
1	2	3	4	5
1	Организация в целом	Центр полной финансовой ответственности	<ol style="list-style-type: none"> 1. Доходы и расходы организации в целом 2. Рентабельность продаж 3. Прибыль 4. Инвестиции 5. Денежные потоки 6. Активы и обязательства 7. Рентабельность капитала 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бюджет доходов и расходов 2. План по персоналу 3. План инвестиций в стоимостном выражении 4. Бюджет движения капитала и распределения прибыли 5. Бюджет движения денежных средств 6. Прогнозный баланс
2	Реализация по основной деятельности	Центр дохода	<ol style="list-style-type: none"> 1. Остатки готовой продукции 2. Остатки товаров 3. Выручка по основной деятельности 4. Дебиторская задолженность 5. Поступления денежных средств по основной деятельности 6. Прямые расходы на продажу 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бюджет запасов готовой продукции и товаров 2. Бюджет продаж
3	Маркетинг и реклама	Центр доходов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Условно-постоянные расходы на маркетинг и рекламу 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бюджет расходов на маркетинг и рекламу
4	Ремонт и эксплуатация оборудования	Центр функциональных затрат	<ol style="list-style-type: none"> 1. Условно-постоянные расходы на ремонт (ТМЦ, услуги сторонних организаций) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бюджет ремонтов и эксплуатации основных средств

Автором диссертационного исследования были проанализированы варианты организации сбора затрат в рамках системы «Директ-костинг» и сделан выбор в пользу многоступенчатого варианта директ-костинга. Для внедрения данного варианта учета затрат были разработаны методические положения организации многоступенчатого директ-костинга, в результате использования которого предприятиями безалкогольной промышленности будут получены следующие возможности:

- Дифференциация затрат на переменные и постоянные;
- Определение ставок покрытия по видам продукции и местам возникновения затрат, а также центрам ответственности предприятия безалкогольной промышленности.

В итоге использование многоступенчатого директ-костинга позволит осуществлять контроль не только величины переменных затрат, но и структуры постоянных, что обеспечивает развитие информационной базы для анализа структуры получаемого финансового результата хозяйствующего субъекта.

В процессе диссертационного исследования автором сформулированы следующие выводы:

- Создание информационной системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в безалкогольной промышленности существенно зависит от отраслевых и индивидуальных особенностей предприятия, и должно опираться на совершенствование классификации затрат и формировании наиболее адекватной системы учета затрат и калькулирования себестоимости в рамках целсориентирования предприятия;
- Система учета затрат на предприятиях безалкогольной промышленности не отвечает требованиям аналитичности собираемой информации и должна быть модернизирована с применением более прогрессивных подходов;
- Повышение эффективности функционирования системы учета затрат на предприятиях безалкогольной промышленности может быть достигнуто за счет использования инструментария управленческого учета.

Для совершенствования функционирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях производящих безалкогольную продукцию рекомендуется:

- Внедрить в учет затрат и калькулирование себестоимости продукции безалкогольной промышленности интегрированную систему учета затрат и калькулирования себестоимости, базирующуюся на интеграции инструментария системы директ-костинг с пофазным методом производственного учета и элементами нормативной системы учета;
- Использовать детализированную номенклатуру калькуляционных статей затрат, разработанную непосредственно для предприятий по розливу минеральных и столовых вод, основанную на их

технологических и организационных особенностях и пакета разработанных форм внутренних оперативных отчетов в соответствии с разработанной номенклатурой статей затрат;

- Внедрить систему кодификаторов объектов учета производственных затрат и мест их возникновения, для повышения релевантности информационного обеспечения управления затратами и принятия управленческих решений.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Есакова, Е.Е. Автоматизация составления оперативных отчетов в системе учета затрат / Е.Е. Есакова // Вестник университета (Государственный университет управления). – М.: ГУУ, 2011. – № 17. – С.140–141. – 0,3 п. л.
2. Есакова, Е.Е. Классификация затрат на производство безалкогольной продукции / Е.Е. Есакова // Вестник университета (Государственный университет управления). – М.: ГУУ, 2011. – № 16. – С.184–186. – 0,3 п. л.
3. Есакова, Е.Е. Особенности формирования многомерной системы сбора информации о затратах и себестоимости продукции безалкогольной промышленности / Е.Е. Есакова // Вестник Института дружбы народов Кавказа «Экономика и управление народным хозяйством». – Ставрополь: ИДНК, 2011. – № 3(19). – С.168–172. – 0,27 п. л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях

4. Есакова, Е.Е. Управленческие аспекты при калькулировании себестоимости продукции ЗАО «Минеральные воды Железноводска» / Е.Е. Есакова, Т.А Хриначсва // Бухгалтерский учет, анализ и аудит (проблемы теории и практики). Сб. научн. трудов, № 1. - Пятигорск: ООО «РИА КМВ», 2008. - С.29–48. – 2,00 п. л. (в т. ч. авторские – 1 п. л.)
5. Есакова, Е.Е. Использование классификации затрат для планирования управленческих решений по оптимизации соотношения «доходы – расходы» / Е.Е. Есакова, Т.А Хрипачева // Бухгалтерский учет, анализ и аудит (проблемы теории и практики). Сб. научн. трудов, № 1. - Пятигорск: ООО «РИА КМВ», 2008. - С.359–376. – 1,1 п. л. (в т. ч., авторские – 0,55 п. л.)
6. Есакова, Е.Е. Методология и организация управленческого учета и контроля деятельности центров ответственности ЗАО «Минеральные воды Железноводска» / Е.Е. Есакова, Т.А Хрипачева // Бухгалтерский учет, анализ и аудит (проблемы теории и практики). Сб. научн. трудов, № 1. - Пятигорск: ООО «РИА КМВ», 2008. - С.376–394. – 1,76 п. л. (в т. ч., авторские – 0,88 п. л.)

7. Есакова, Е.Е. Методика учета затрат на производство безалкогольных напитков / Е.Е. Есакова // Материалы XXXIX научно-технической конференции по итогам работы профессорско-преподавательского состава СевКавГТУ за 2009 год. Том 2. Экономика. – Ставрополь: СевКавГТУ, 2010. - С.48–49. – 0,1 п. л.
8. Есакова, Е.Е. Формирование информации о налоге на добычу полезных ископаемых в учете затрат организаций безалкогольной промышленности / Е.Е. Есакова // Кант. – Ставрополь: ООО «Издательство СТАВРОЛИТ», 2011, № 2(2), с.109–110. - 0,17 п. л.

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 20.03.2012

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

Бумага офсетная. Печать офсетная. Заказ № 68. Тираж 100 экз.

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

Издательство ФГБОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный
технический университет»

Отпечатано в типографии СевКавГТУ

