

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ХЛЕБОПЕКАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Е. И. КОСТЮКОВА,

*доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского управленческого учета*

Т. А. БАШКАТОВА,

*кандидат экономических наук,
ассистент кафедры экономического анализа и аудита
Ставропольский государственный аграрный университет*

Трансформация экономических отношений, неизбежно повлиявшая на расширение информационных потребностей системы управления, предопределила развитие концепции управленческого учета. Управленческому учету в системе управления отводится особая роль — обеспечение информацией руководства организации для принятия управленческих решений как оперативного, так и перспективного характера, а также для контроля за результатами деятельности структурных подразделений.

Усложнение задачи принятия единственно верного управленческого решения в условиях неопределенности и нестабильности современной экономической среды, обеспечивающего адекватное управление и достижение поставленных тактических и стратегических целей, требует совершенствования теоретических положений и методических основ постановки и внедрения системы управленческого учета.

Система управленческого учета в организациях, занимающихся различными видами экономической деятельности, уникальна, так как обусловлена их специфическими особенностями, которые влияют на методику учета затрат и калькулирования, построение системы внутренней управленческой

ответственности и другие аспекты системы управленческого учета.

В качестве объекта исследования выбраны хлебопекарные предприятия, так как совершенствование системы управленческого учета на предприятиях хлебопекарной промышленности является важной задачей, обусловленной масштабностью и социальной значимостью данного вида экономической деятельности, призванной обеспечить продовольственную безопасность страны. Анализируя учетную практику исследуемых хлебопекарных предприятий, авторы пришли к выводу, что система управленческого учета носит фрагментарный характер и требует разработки дополнительных организационно-методических положений, нацеленных на повышение эффективности системы управленческого учета предприятий хлебопекарной промышленности.

Результаты системного анализа развития хлебопекарной промышленности региона и учетной работы исследуемых предприятий позволили структурировать особенности хозяйственной деятельности, оказывающие влияние на учетную систему предприятий, на две группы: индивидуально-организационные, присущие, как правило, организациям вне зависимости от вида экономи-

ческой деятельности и социально-экономических условий, в которых функционирует предприятие, и имманентно-специфические. Последние, в свою очередь, определяются специфическими особенностями функционирования экономических субъектов и зависят от вида экономической деятельности, присущего организации, по мнению авторов, данные особенности необходимо разделить на производственно-технологические, которые определяются особенностями процесса производства продукции, и рыночно-конъюнктурные, учитывающие особенности ведения бизнеса в данной отрасли (рис. 1).

Изучение этих особенностей позволило, как считают авторы, определить основные направления совершенствования системы управленческого учета на хлебопекарных предприятиях в соответствии с технологией производственного процесса и требованиями рыночных отношений.

Индивидуально-организационные особенности влияют в первую очередь на построение организационной структуры управленческого учета, в частности на особенности постановки системы управленческого учета по центрам ответственности. В связи с этим считаем, что наиболее целесообразным и учитывающим специфические особенности хлебопекарного производства является структурно-функциональный подход к выделению центров ответственности, при котором центры ответственности устанавливаются в зависимости от организационной структуры управления и функций, выполняемых каждым подразделением. При этом центром прибыли и инвестиций выступает хлебопекарное предприятие в целом. Далее рекомендуется деление центров ответственности по следующим признакам (рис. 2):

- *вид деятельности* (I) — центры ответственности, относящиеся к основной и вспомогательной (обслуживающей) деятельности;

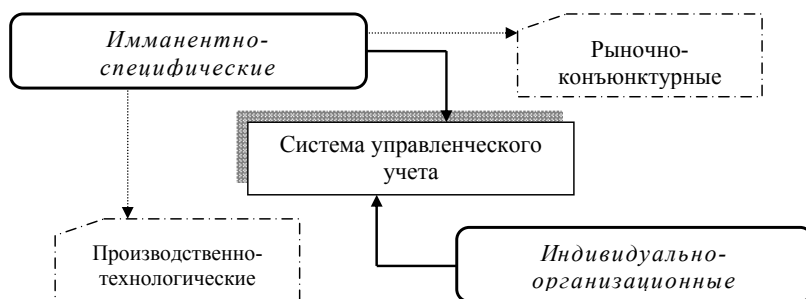


Рис. 1. Особенности хозяйственной деятельности, определяющие систему управленческого учета хлебопекарных предприятий

- *тип центра ответственности* (II) — центр затрат, центр доходов, центр управления;
- *бизнес-процессы* (III) — организационно-управленческая, снабженческо-заготовительная, производственная, коммерческо-сбытовая деятельность, обслуживающая сфера;
- *наименования центров ответственности* (IV).

Рекомендуемый подход к выделению центров ответственности на хлебопекарных предприятиях позволит внедрить систему учета затрат по центрам ответственности, не нарушая связей между различными иерархическими уровнями управления в системе управленческого учета хлебопекарных предприятий. При этом необходимо учитывать, что в производственных цехах возможен выпуск одновременно нескольких видов готовой продукции, поэтому, по мнению авторов, необходимо выделение мест возникновения затрат.

Как показало исследование, управленческий учет на хлебопекарных предприятиях напрямую зависит от технологии производственного процесса. При этом, по мнению авторов, выявленные производственно-технологические особенности функционирования хозяйствующих субъектов хлебопекарной промышленности в первую очередь определяют специфику учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Проведенный анализ системы управленческого учета на хлебопекарных предприятиях позволил сделать вывод, что современное отражение затрат является результатом недооценки значимости номенклатуры калькуляционных статей и показателя себестоимости продукции, поэтому предлагается с учетом технологических факторов хлебопекарного производства номенклатура калькуляционных статей, которая представлена в таблице.

Главной особенностью предлагаемой номенклатуры калькуляционных статей является оптимальный уровень детализации, при котором не происходит усложнение методики расчета затрат, но в то же время обеспечивается получение необходимой информации для управления себестоимостью. При этом, по мнению авторов, вести учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов необходимо исходя из их отношения к объему производства не единым массивом, а с подразделением на постоянную и переменную составляющие.

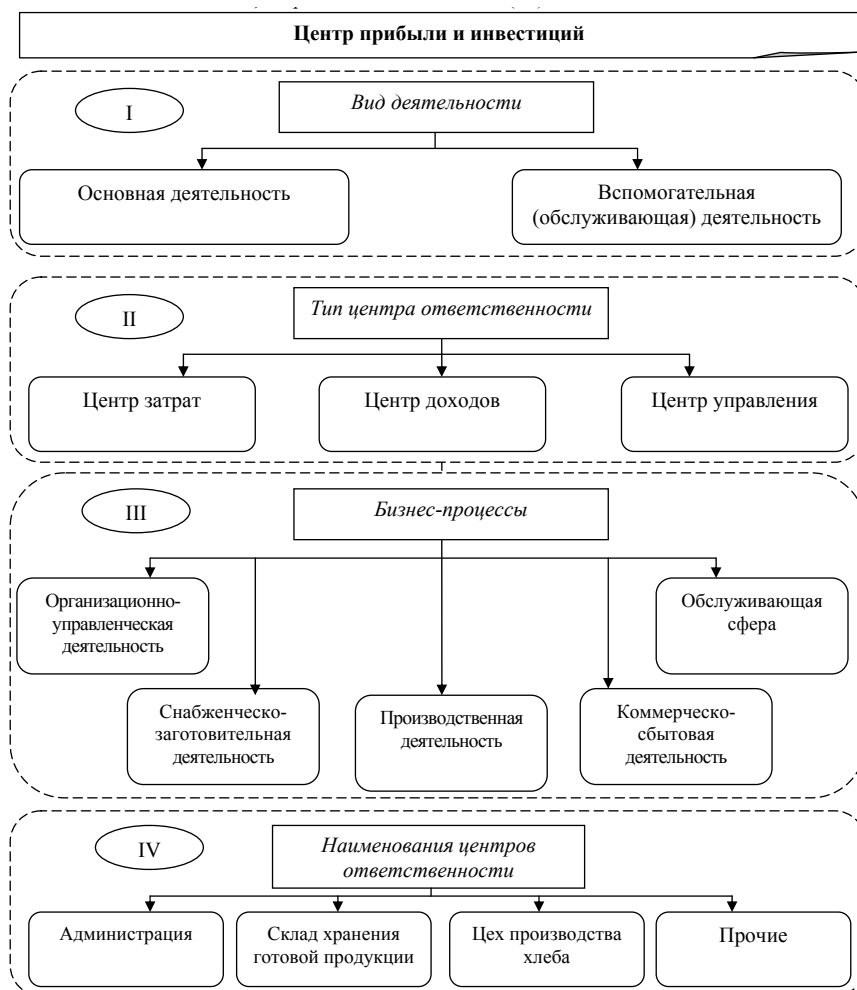


Рис. 2. Декомпозиция центров ответственности на хлебопекарных предприятиях

В связи с этим необходимо открыть субсчета первого и второго порядков к счету 25 «Общепроизводственные расходы» (рис. 3).

Предлагаемая структура счета 25 «Общепроизводственные расходы» позволит повысить информативность учета и усилить внутренний контроль затрат в системе управленческого учета, а также создаст условия для контроля и маржинального анализа издержек производства на любой период производственного цикла.

Кроме того, немаловажным является вопрос выбора наиболее оптимального метода их распределения.

Исследования специфических особенностей учета косвенных расходов на хлебопекарных предприятиях позволили определить различные варианты их распределения (рис. 4):

- распределение совокупных общепроизводственных рас-

Рекомендуемые калькуляционные статьи для предприятий хлебопекарной промышленности

№ п/п	Статьи затрат	Переменные		Условно-постоянные
		прямые	условные	
1	Основное и дополнительное сырье:			
	— мука	*		
	— полуфабрикаты собственного производства	*		
	— черствый и бракованный хлеб	*		
	— прочее сырье	*		
2	Возвратные отходы (вычитаются)	*		
3	Транспортно-заготовительные расходы на основное и дополнительное сырье		*	
4	Вспомогательные материалы:			
	— упаковочные материалы		*	
	— тара наружная		*	
5	Топливо и энергия на технологические цели		*	
6	Заработная плата производственных рабочих:			
	— основная	*		
	— дополнительная	*		
	— натуральная	*		
7	Отчисления на социальные нужды	*		
8	Расходы на подготовку и освоение производства			*
9	Потери от брака		*	

Окончание таблицы

№ п/п	Статьи затрат	Переменные		Условно-постоянные
		прямые	условные	
10	Общепроизводственные расходы:		*	*
	— затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, которые непосредственно связаны с технологическим процессом		*	*
	— общецеховые затраты на управление производством		*	*
	— общецеховые затраты на хозяйственное обслуживание производственного процесса		*	*
11	Общехозяйственные расходы			*
12	Коммерческие расходы		*	*
13	Прочие производственные расходы			*

* Соответствие затрат тому или иному классификационному признаку.

ходов пропорционально единой базе распределения (I);

- выделение нескольких групп общепроизводственных расходов и распределение каждой группы в отдельности пропорционально наиболее оптимальной базе распределения (II);
- на предприятиях, имеющих цеховую структуру управления, возможен учет расходов по цехам, а затем их распределение между видами выпускаемой продукции с использованием одной базы (III).

Большинство исследуемых предприятий применяет первый вариант, когда распределению подлежат совокупные расходы, при этом используется единый носитель затрат. Этот вариант является более простым, но в то же время получаемые при этом результаты являются менее точными по сравнению с другими вариантами распределения, т. е. наблюдается искажение себестоимости продукции. Существует достаточно большое количество объективных факторов, которые не учитываются предприятиями при выборе базы распределения, а именно структура и величина затрат, уровень механизации и автоматизации, комплексность косвенных расходов и др.



Рис. 3. Структура бухгалтерского счета 25 «Общепроизводственные расходы» на хлебопекарных предприятиях

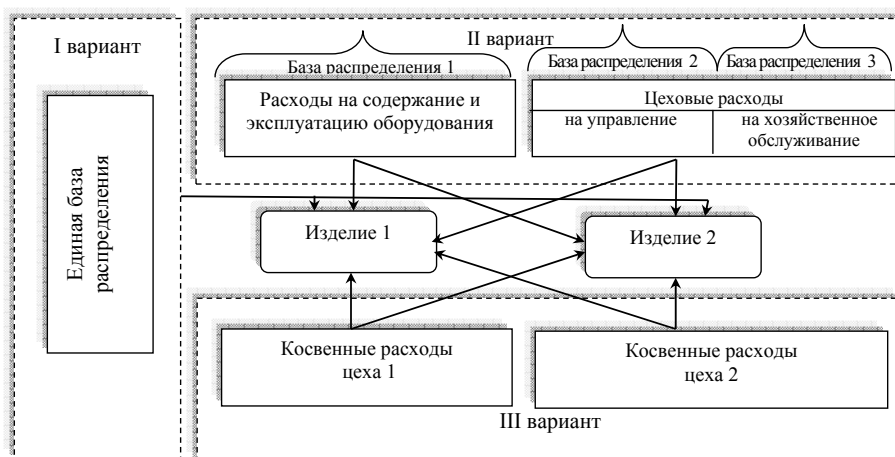


Рис. 4. Методика распределения косвенных расходов

Особое внимание необходимо уделить структуре затрат, так как общепроизводственные расходы являются комплексными, консолидирующими в себе разнородные по своему экономическому содержанию элементы, требуется проведение детального анализа каждого слагаемого с целью поиска носителя затрат, который

в наибольшей степени влияет на величину этих расходов.

Таким образом, по мнению авторов, можно выделить основные принципы, которые должны быть учтены при выборе базы распределения косвенных расходов:

- разукрупнение комплексов затрат на более однородные составные части с последующим распределением;
- использование разных носителей затрат для каждой конкретной группы расходов, выбор наиболее оптимального, в наибольшей степени коррелирующего с затратами группы.

По мнению авторов, наиболее подходящим и учитывающим специфику хлебопекарных предприятий является второй способ распределения затрат (см. рис. 4), который предполагает максимальную локализацию косвенных расходов. В связи с этим появляется возможность ввести более детальную группировку общепроизводственных затрат:

- затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;
- общецеховые затраты на управление производством;
- общецеховые затраты на хозяйственное обслуживание производственного процесса.

Применение индивидуальных баз распределения для каждой группы повышает точность исчисления себестоимости изделия, а также обеспечивает возможность учитывать экономическую природу тех или иных затрат, их связь с процессом формирования себестоимости продукции.

Таким образом, реализация предложенных рекомендаций не только повысит научную обоснованность системы управленческого учета, но и позволит создать на предприятиях хлебопекар-

ной промышленности эффективную учетно-аналитическую систему, позволяющую принимать современные и экономически обоснованные управленческие решения и выявлять внутрихозяйственные резервы, учитывать специфические особенности функционирования хозяйствующих субъектов.

Список литературы

1. Колобова Т. Ю. Структурные проблемы агробизнеса в России / Т. Ю. Колобова, А. В. Нестеренко // Научно-технические ведомости СПбГПУ. 2010. № 2. С. 45—48.

2. Костюкова Е. И. Влияние технологии и организации производства на построение системы управленческого учета / Е. И. Костюкова, Т. А. Башкатова, Н. А. Башкатова // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 39 (189). С. 18—24.

3. Костюкова Е. И. Организационно-методические основы функционирования системы управленческого учета / Е. И. Костюкова, Т. А. Башкатова // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 36 (186). С. 12—18.

4. Костюкова Е. И. Особенности формирования внутренней управленческой отчетности в рыболовецких организациях / Е. И. Костюкова, Р. И. Галилова // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 43 (193). С. 35—43.

5. Костюкова Е. И. Управленческий учет в различных отраслях: теория и практика: монография / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев, В. С. Яковенко и др. Ставрополь: СевКавГТУ, 2009. 305 с.

6. Скляр Ю. И. Ю. Экспертная оценка государственного регулирования экономики / И. Ю. Скляр, Ю. М. Склярова, М. Е. Гуреева // Российское предпринимательство. 2010. № 1. С. 164.