

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

**Ю.В. МИНКОВСКАЯ**

---

### *СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ*

---

Принятие новых нормативно-правовых документов [1; 2], регламентирующих вопросы нормирования материальных ресурсов в производстве, энергосбережения, обуславливает необходимость совершенствования и повышения аналитичности их учета.

Процесс производства плодоовощных консервов поточный и состоит из ряда тесно увязанных между собой переделов, в частности, обработка сырья, подготовка тары, бланшировка, расфасовка продукции, укупорка, стерилизация. При этом документально оформляется лишь последний из перечисленных переделов, т.е. стадия стерилизации, учет по каждому виду передела не ведется. Учитывать и контролировать по переделам отклонения расхода сырья и материалов на производство консервов от норм с установлением причин и ответственных лиц возможно лишь в процессе ведения соответствующего оперативного учета. Это определяет необходимость совершенствования оперативного учета материальных затрат на каждой стадии производства консервной продукции. Обеспечение своевременной и достоверной информацией лиц, принимающих решения на всех уровнях руководства и управления, является одной из основных функций оперативного учета. В этой связи в условиях недостаточности средств механизации и автоматизации технологических процессов производства плодоовощной консервной продукции определенный практический интерес представляет учет затрат по центрам ответственности и местам их возникновения.

Организация оперативного учета и анализа затрат по центрам ответственности и местам возникновения способствует эффективному управлению процессом формирования фактических расходов, повышает ответственность не только за количественные, но и за качественные показатели деятельности организации, так как позволяет подразделениям нести ответственность за формируемые у них и подконтрольные им затраты.

Центр ответственности представляет собой такую группировку затрат, которая поможет совместить в одном учетном процессе не только конкретные

места возникновения затрат (производство, цех, участок, бригада), но и ответственность лиц, возглавляющих эти места.

Места возникновения затрат напрямую связаны со структурными подразделениями: бригады, производства, цеха, участки как отдельные объекты оперативного учета.

Цель учета затрат по центрам ответственности заключается в том, чтобы обобщить данные о затратах и результатах деятельности по каждому центру, выявить отклонения от заданного норматива и отнести их на счет конкретного субъекта производственно-хозяйственной деятельности [3–5].

Однако факт отклонения не конкретизирует, кто за него лично отвечает, а только указывает на наличие проблемной ситуации. Без дальнейшего анализа причин отклонения оно не является окончательным доказательством персональной ответственности того или иного лица. Более глубокий анализ отклонений в дальнейшем позволит выявить также должностное лицо, которое персонально обязано своевременно отреагировать на складывающуюся ситуацию и принимать соответствующие управленческие решения.

Анализ отклонений — один из важнейших способов получения информации, необходимой для привлечения внимания руководства к различного рода отклонениям в уровне контролируемых затрат, величина которых отличается от нормативной или не планировалась вовсе. Только наличие такой информации позволит принять меры по корректировке отрицательных последствий каких-либо операций и явлений [6, 16].

Возможность и необходимость организации оперативного учета затрат по центрам ответственности обусловлена также и тем, что эффективное использование ресурсов является одной из первостепенных задач руководителя, выполнение которой зависит от информированности руководства о происходящих и возможных производственных ситуациях.

Центры ответственности формируются на основе существующей организационной структуры управления, на базе функциональных отделов и служб, что повышает эффективность взаимодействия ответственных лиц на всех уровнях управления и конкретизирует персональную ответственность за использование всех видов потребляемых ресурсов. По возможности центры ответственности включают в структуру места возникновения затрат.

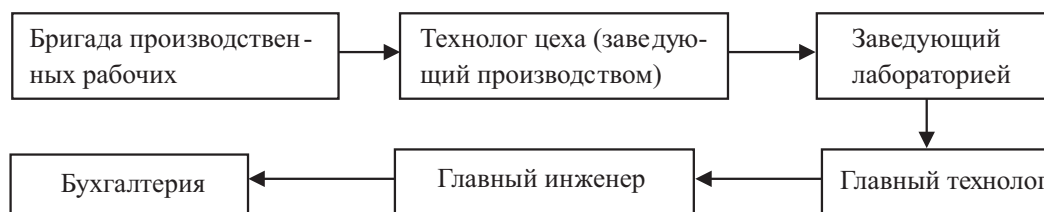
Как правило, центры ответственности — это те места образования затрат, где представляется возможность не только определить плановое (нормативное) задание по расходу материальных или других ресурсов и зафиксировать в учетных регистрах его выполнение, но и их отклонение от фактического расхода. Сравнение фактического расхода с нормативным позволит ответственному лицу планировать и контролировать работу в центре, а вышестоящему ответственному лицу — выявлять и решать возникшие проблемы.

Исследование производственной структуры и технологических особенностей организаций плодоовощного консервного производства (в частности, производство плодоовощной консервной продукции) позволяет сделать вывод о возможности внедрения принципов управления материальными затратами по центрам ответственности и местам их возникновения. Такие центры дают возможность выявлять неэффективные или малоэффективные участки производства, определять причины их низкой эффективности и принимать конкретные меры по устранению негативных последствий.

В связи с тем, что всю необходимую информацию для оперативного анализа можно получить именно на стадии потребления ресурсов, а также учитывая, что в консервном цехе за смену бригада производственных рабочих выполняет определенный объем работ, связанный непосредственно с производством консервной продукции, то консервный цех представляет собой своеобразный центр ответственности во главе со сменным мастером и технологом. Учитывая же специфику плодоовощного консервного производства, центры ответственности за использование материальных ресурсов на технологические цели и

оперативный учет затрат можно вести по следующим участкам: бригада производственных рабочих, производящая продукцию в пределах одной смены во главе со сменным мастером, который отвечает за использование материальных ресурсов в натуральном выражении; технолог цеха (заведующий производством), отвечающий за использование материальных ресурсов на технологические цели в цеху под контролем главного технолога; заведующий лабораторией, отвечающий за качество направляемого в переработку сырья и произведенной продукции; главный технолог, отвечающий в целом за фактическую себестоимость по сравнению с нормативной (плановой) на уровне организации, бухгалтерия ответственна за надлежащий уровень учета затрат всех видов ресурсов, своевременное и объективное составление оперативной и бухгалтерской отчетности, главный инженер ответственен за исправную работу приборов и оборудования.

Перед каждым центром ответственности стоят определенные цели и задачи, включая и учет выполненных работ. В связи с этим все они должны формировать конкретную информацию и в определенные сроки. В консервном цеху, например, как и в других структурах, существует иерархическая соподчиненность работников и информация должна представляться по иерархическому принципу. Нами предлагается схема мест формирования и движения оперативной информации по затратам в центре ответственности затрат плодоовощного консервного производства в зависимости от организационно-функциональной структуры управления:

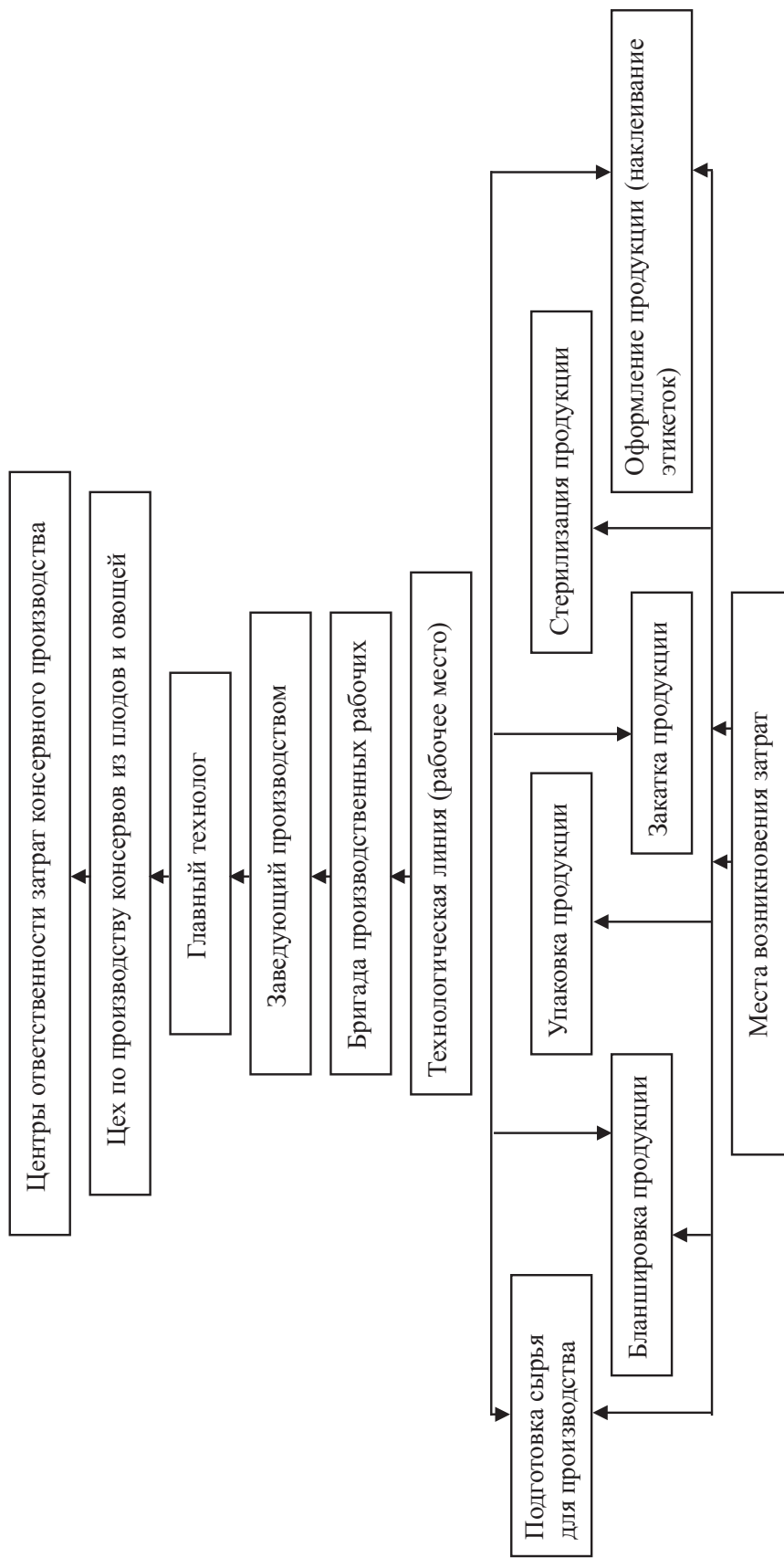


Специфика организации плодоовощного консервного производства позволяет выделять места возникновения затрат в консервном цехе, формировать информацию об отклонениях от норм расхода сырья, материалов, полуфабрикатов, отходов по местам их возникновения. При этом нормативы затрат на единицу продукции, рецептуры на расход сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива на технологические цели и электроэнергию создают условия для организации оперативного учета отклонений от норм и возможного последующего изменения норм. Место возникновения затрат в консервном производстве связано с переработкой сырья в готовую продукцию: обработка сырья, подготовка тары, расфасовка продукции, укупорка, стерилизация продукции — это своеобразные места ответственности за затраты. В связи с этим предлагается взять за основу организации учета затрат по местам их возникновения этапы (передель) производства консервной продукции.

Нами разработана структура формирования мест возникновения затрат и центров ответственности (см. рисунок).

Разграничение затрат по местам возникновения и центрам ответственности позволит эффективно управлять процессом формирования себестоимости продукции, выявлять экономию или перерасход ресурсов, предоставлять работникам организации требуемую информацию для оперативного управления производством. При этом по каждому центру формируется следующая информация:

- о нормативной величине затрат по каждому элементу, за которую отвечает руководитель центра для их контроля в разрезе центров ответственности;



Структура формирования мест возникновения заграг и центров ответственности в организациях плодовоовощного консервного производства потребительской кооперации (на примере одной технологической линии)

- о фактически произведенных затратах и отклонениях от установленного норматива.

Необходимое условие формирования информации заключается в том, что предназначенная для нижнего уровня управления, она должна быть определенным образом сгруппирована для вышестоящих центров ответственности, но в то же время должна быть достаточной для анализа и принятия оперативных управленческих решений.

Формирование информации о результатах деятельности соответствующих центров — одно из условий организации учета затрат по центрам ответственности. Это позволяет ответственному лицу (сменному мастеру, технологу, ведущему производству, главному технологу и др.) планировать и контролировать работу в центре, на начальной стадии предотвращать развитие негативных явлений.

Для повышения качества оперативного учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат, более детального их учета и анализа и тем самым осуществления действенного контроля за их снижением целесообразно вести раздельный учет сырья, основных материалов и вспомогательных материалов, тары и упаковочных материалов, покупных полуфабрикатов и полуфабрикатов собственного производства, а также разграничивать учет топлива на технологические цели и электроэнергию на технологические цели. В связи с этим, учитывая технологические особенности плодоовощного консервного производства, представляется необходимым предусмотреть к счету 10 «Материалы» счета второго порядка. В частности, предлагается субсчета 10/1 — 10/4 использовать для учета материальных ресурсов, составляющих вещественную основу изготавливаемой продукции. Остальные субсчета используются для учета материальных ресурсов с другим целевым назначением. На складе учет сырья и материалов ведется по наименованиям и материально ответственным лицам.

Основой учета затрат на производство продукции является информация, накапливаемая на счетах бухгалтерского учета. Однако для управления производством получаемая информация о затратах должна быть определенным образом сгруппирована. В настоящее время в организациях плодоовощного консервного производства потребительской кооперации счет 20 «Основное производство» не позволяет получать необходимую информацию по центрам ответственности за затратами, а также определять отклонения от норм затрат по калькуляционным объектам и статьям. Для этого предлагается к счету 20 «Основное производство» предусмотреть соответствующие счета от второго до седьмого порядка. В результате на счете второго порядка будет формироваться информация о нормативных затратах и об отклонениях от норм, на счете третьего — информация по видам производств, четвертого — по каждому калькуляционному объекту в отдельности, пятого — по статьям затрат по каждому калькуляционному объекту, в качестве которого выступают отдельные виды и наименования продукции, на счете шестого — по центрам ответственности, на счете седьмого — информация по элементам затрат.

При осуществлении учета без использования ЭВМ внедрение предлагаемых методических подходов к учету материальных затрат представляется трудоемким процессом. Поэтому решающее значение следует придать автоматизации учета затрат и оформлению документов на ЭВМ.

В настоящее время на рынке программных продуктов представлен широкий спектр программ и программных комплексов для автоматизации учета и всего процесса управления организацией. В результате возрастающей роли оперативного учета расширены функции бухгалтерских программ, наиболее распространенные — «1С: Предприятие». Исследование программных продуктов свидетельствует о том, что система «1С: Предприятие» позволяет вести более детализированный аналитический учет.

Предлагаемая детализация аналитического учета при использовании программы «1С: Предприятие» позволит также на счете 20 «Основное производство» учитывать прямые затраты сырья и материалов, а также затраты по оплате труда производственных рабочих по норме и учитывать отклонения от норм, формировать не только первичные документы, но и сводные отчеты по видам и наименованиям продукции в разрезе статей расходов и элементов затрат по центрам ответственности. На наш взгляд, такая постановка учета будет способствовать повышению уровня контроля за расходом материальных ресурсов и учета отклонений от норм, значительно повысит аналитичность отчетных калькуляций, позволит усилить контроль за снижением себестоимости продукции.

Таким образом, учет затрат по нормам и анализ отклонений фактических затрат от их нормативной величины, а также использование данных анализа при оценке эффективности работы отдельных руководителей и управления в целом является не только основным принципом отечественной системы нормативного учета, но и элементом управленческого учета. Это приближает отечественную систему учета затрат к международной практике учета и особо актуально в связи с действием Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь [7, 3–5].

#### Литература и электронные публикации в Интернете

1. Экономия и бережливость — главные факторы экономической безопасности государства: Директива Президента Респ. Беларусь № 3 от 14 июня 2007 г. // Главбух-Инфо [Электронный ресурс] / ООО «Главный бухгалтер — Инфо», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
2. Инструкция о порядке нормирования расхода сырья и материалов в производстве продукции: постановление М-ва промышленности Респ. Беларусь, 30.11. 2007 г., № 21 // Главбух-Инфо [Электронный ресурс] / ООО «Главный бухгалтер — Инфо», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
3. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учеб. / пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
4. Карпова, Т.В. Управленческий учет / Т.В. Карпова. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998.
5. Керимов, В.Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации: учеб. / В.Э Керимов. — 3-е изд. — М.: Дашков и К<sup>о</sup>, 2007.
6. Акулич, Ю.И. Анализ отклонений по прямым материальным затратам в системе «стандарт-кост» / Ю.И. Акулич // Планово-экономический отдел. — 2005. — № 3.
7. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694 // Бухгалт. учет и анализ. — 1998. — № 6.

**Н.А. ЛЕСНЕВСКАЯ**

### *ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В ОРГАНИЗАЦИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ*

В рыночных условиях обоснованность и качество принимаемых решений обеспечивается способностью административно-управленческого персонала предвидеть и реально оценивать перспективы развития организации, использовать новые формы и методы хозяйствования, адаптировать их к изменяю-

---

*Наталья Алексеевна ЛЕСНЕВСКАЯ, кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле Белорусского государственного экономического университета.*