

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 658.532/664.8.9

МИНКОВСКАЯ
ЮЛИЯ ВЛАДИМИРОВНА

**УЧЕТ И АНАЛИЗ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ
В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ
СЕБЕСТОИМОСТЬЮ ПЛОДООВОЩНОЙ
КОНСЕРВНОЙ ПРОДУКЦИИ:
СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2011

Работа выполнена в УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»

- Научный руководитель Стражев Виктор Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства
- Официальные оппоненты: Бутынец Франц Францевич, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Житомирский государственный технологический университет», кафедра бухгалтерского учета и контроля
- Киреенко Надежда Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный аграрный технический университет», кафедра учета, анализа и аудита
- Оппонирующая организация УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 28 ноября 2011 г. в 11.00 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 26 октября 2011 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



Богдан Н.И.

ВВЕДЕНИЕ

В целях более эффективного развития промышленности Республики Беларусь принят ряд нормативных правовых актов, направленных на снижение энерго- и материалоемкости всех видов производств, уменьшение отходов, потерь сырья и материалов на стадиях их обработки, хранения и транспортировки, более полное использование в производстве вторичных ресурсов. В частности, Директива Президента Республики Беларусь № 3 «Экономия и бережливость — главные факторы экономической безопасности государства» определяет характер и пути повышения эффективности экономики, в том числе агропромышленного комплекса, призванного обеспечить продовольственную безопасность страны.

В связи с этим особую актуальность приобретают вопросы совершенствования существующих и разработки новых подходов к управлению материальными затратами и его методов. Данные затраты составляют более 70 % себестоимости плодоовощной консервной продукции. Важная роль в повышении эффективности управления материальными затратами принадлежит оперативному учету и анализу как основным источникам информации для принятия управленческих решений.

Действующие методики учета и анализа не обеспечивают выполнение современных требований экономии и бережливости, поэтому их совершенствование и разработка новых методик являются актуальными для повышения экономической эффективности работы плодоовощной отрасли промышленности. Это определило тему данной диссертационной работы, ее цель, направление и содержание исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертация выполнена в рамках прикладных научных исследований учета и анализа доходов, расходов и финансовых результатов. Основные положения нашли отражение в следующих научно-исследовательских работах: кафедры банковского дела, анализа и аудита УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации» — «Разработать методику анализа доходов, расходов и финансовых результатов организаций потребительской кооперации Республики Беларусь с учетом их отраслевых и организационно-правовых особенностей» (№ ГР 20082882, 2008 г.); кафедры бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской коопера-

ции» — «Разработать методику управленческого учета затрат в организациях пищевой промышленности потребительской кооперации» (№ ГР 20102636, 2010 г.); учреждения «НИИ Белкоопсоюза» — «Разработать Концепцию научно-идеологического и правового обеспечения потребительской кооперации Республики Беларусь» (№ ГР 20082124, 2008 г.), «Разработать стратегию повышения конкурентоспособности производственной отрасли потребительской кооперации Республики Беларусь» (№ ГР 20092203, 2009 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка научно обоснованных методик оперативного учета и анализа материальных затрат в системе экономического управления организаций плодоовощного консервного производства потребительской кооперации для повышения рентабельности выпускаемой продукции.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- разработать номенклатуру статей, наиболее полно выражающую структуру и содержание материальных затрат в организациях плодоовощного консервного производства, как основополагающую теоретическую базу для создания методик оперативного учета и анализа с целью выявления первопричин их изменения в процессе производства и принятия эффективных оперативных управленческих решений;

- разработать методику оперативного учета материальных затрат в соответствии с технологическими особенностями плодоовощного консервного производства и качественной спецификой потребляемого сырья;

- разработать методику оперативного анализа материальных затрат, учитывающую технологические и организационные особенности плодоовощного консервного производства и обеспечивающую систему экономического управления необходимой информацией для своевременного принятия оптимальных управленческих решений по рациональному использованию материальных ресурсов;

- разработать методику краткосрочного прогнозного анализа материальных затрат в системе оперативного экономического управления себестоимостью плодоовощной консервной продукции до начала ее производства.

Объектом исследования являются материальные затраты на производство плодоовощной консервной продукции в системе оперативного экономического управления организаций потребительской кооперации и специфические технико-экономические факторы их формирования. Предмет исследования — методики и организация оперативного учета и анализа материальных затрат в системе экономического управления в организациях плодоовощного консервного производства. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен необходимостью дальнейшего развития теоретических и практических основ учета и анализа материальных затрат в системе оперативного экономического управ-

ления в организациях плодоовощного консервного производства для повышения его эффективности.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованная номенклатура статей материальных затрат как теоретическая база для создания методик их оперативного учета и анализа, которая, в отличие от действующего перечня статей, позволяет организовать действенный оперативный контроль за использованием материальных ресурсов на основных стадиях плодоовощного консервного производства с учетом его специфики. Ее новизна состоит в научно-практическом обосновании перечня статей учета затрат, связанных с использованием материальных ресурсов, в основу которого положены принципы формирования затрат по центрам ответственности и местам возникновения, а также единства их классификации применительно к отдельным технологиям производства, что позволяет разработать эффективные методики учета и анализа в системе оперативного управления материальными затратами.

2. Методика оперативного учета материальных затрат, включающая систематизацию затрат по центрам ответственности и местам их возникновения и учетно-аналитические документы для ограждения возникающих отклонений от норм расхода материальных ресурсов. Ее новизна состоит: в определении центров ответственности и мест возникновения затрат в процессе производства плодоовощной консервной продукции; разработке типового перечня причин изменений норм и отклонений от норм расхода материальных ресурсов; усовершенствовании первичной документации (журнал стерилизации продукции, ведомость учета движения порожней стеклянной тары), которая позволяет оперативно учитывать факты отклонений от норм по причинам и ответственным лицам; разработке новых форм учетно-аналитических документов, дающих информацию для анализа и принятия срочных мер по устранению отрицательных причин, вызывающих перерасход сырья на технологической линии. Эта методика, в отличие от существующих, позволяет формировать более детальную и достоверную информацию для анализа материальных затрат с целью создания эффективной системы оперативного управления формированием себестоимости продукции организаций плодоовощного консервного производства.

3. Методика оперативного анализа материальных затрат с учетом технологических особенностей плодоовощного консервного производства, суть и новизна которой состоят в разработке структурно-логической факторной модели данного объекта оперативного управления и методического инструментария выявления и измерения влияния первопричин образования отклонений материальных затрат. Данная методика совместно с методикой оперативного учета дает возможность своевременно выявлять первопричины образования отклонений от норм расходования сырья и материалов и не допускать нивелирования

отрицательного и положительного воздействия факторов внутренней и внешней среды за отчетный период.

4. Методика краткосрочного прогнозного анализа материальных затрат в системе оперативного экономического управления себестоимостью плодоовощной консервной продукции, суть и новизна которой заключаются в обосновании наиболее оптимального варианта принятия управленческого решения при выборе сырьевых ресурсов для предстоящего производства плодоовощной консервной продукции с учетом чувствительности показателей к изменениям внутренней и внешней среды.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием по проблемам развития и совершенствования методик оперативного учета и анализа материальных затрат в организациях плодоовощного консервного производства потребительской кооперации. Выносимые на защиту положения диссертационного исследования разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные результаты исследования апробированы и докладывались на VII республиканской научной конференции «Ресурсосбережение и экология в сельском хозяйстве» (Горки, 2005), XIV и XVI международных научно-практических конференциях «Управление в социальных и экономических системах» (Минск, 2005, 2007), V международной конференции студентов и аспирантов «Техника и технология пищевых производств» (Могилев, 2006), международной научно-практической конференции «Наука и потребительская кооперация: перспективы развития и взаимодействия» (Минск, 2006), республиканской научно-практической конференции «Проблемы научного обеспечения деятельности потребительской кооперации Республики Беларусь» (Минск, 2007), научно-практической конференции «Наука как фактор инновационного развития потребительской кооперации» (Минск, 2007), международной научно-практической конференции «Потребительская кооперация: теория и практика» (Минск, 2008), международной научно-практической конференции «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров» (Гомель, 2010).

Тезисы докладов и выступлений опубликованы в соответствующих научных изданиях. Отдельные положения диссертационной работы докладывались на заседаниях кафедры бухгалтерского учета УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации».

Первичные документы, а также разработанные методики оперативного учета и анализа материальных затрат апробированы в организациях плодоовощного консервного производства потребительской кооперации и других ве-

домств и приняты ими для практического применения, что подтверждается актами о внедрении результатов диссертационного исследования.

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 19 научных работ, в том числе 10 статей в научных рецензируемых журналах, 9 — в материалах конференций; из них 8 публикаций, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, общим объемом 3,5 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений. Работа изложена на 161 странице. Объем, занимаемый 13 рисунками, 13 таблицами, 20 приложениями, составляет 64 страницы. Библиографический список включает 193 наименования.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретико-методические основы оперативного учета и анализа материальных затрат в организациях плодоовощного консервного производства**» на основании изучения специальной экономической литературы, нормативных правовых актов Республики Беларусь, практики учета материальных затрат в организациях по производству плодоовощной консервной продукции, технологических и организационных особенностей данной отрасли разработана номенклатура статей материальных затрат, учитывающая специфику этой отрасли и позволяющая усилить контроль за расходованием материальных ресурсов в производстве, своевременно выявлять и устранять конкретные первопричины их перерасхода посредством применения соответствующих методик учета и анализа.

Использование в учетно-аналитической практике организаций плодоовощного консервного производства различных перечней статей, образующих материальные затраты, не дает возможности в полной мере обеспечить реализацию принципа единства классификации затрат по отношению к данному производству, а также учитывать его специфику. Номенклатуре статей, применяемой в организациях, производящих плодоовощную консервную продукцию, присущи недостатки структурного и информационного характера: перечни статей, образующих материальные затраты, приведенные в экономической литературе и используемые на практике, различаются не только их количеством, но и содержанием; многие их виды включены в комплексные статьи затрат; при формировании отдельных статей материальных затрат не учитываются особенности технологии производственной деятельности.

В связи с этим теоретически обоснована и предложена единая для организаций потребительской кооперации, вырабатывающих указанную продукцию, номенклатура статей материальных затрат, которая в полной мере учитывает специфику сырья и технологические особенности плодоовощного консервного производства, а также отражает значительный удельный вес данных затрат в себестоимости продукции.

В разработанной номенклатуре с целью выявления первопричин формирования себестоимости плодоовощное сырье и основные материалы по отдельной одноименной статье учитываются обособленно от вспомогательных материалов, полуфабрикатов, тары и упаковочных материалов и других материальных затрат. Это вызвано тем, что сырье, будучи особой продукцией отечественных сельскохозяйственных производителей, создает материальную основу готового продукта и имеет свои специфические причины (факторы) образования себестоимости. Вспомогательным материалам также свойственны особые факторы формирования, они не образуют главного вещественного содержания продукции, а только улучшают отдельные ее пищевкусовые признаки.

Необходимость раздельного учета полуфабрикатов покупных и собственного производства обусловлена тем, что они отличаются от сырья и материалов по степени готовности, разнородности по составу и исходной стоимости, а также факторам формирования.

Тара и упаковочные материалы отличаются от сырья и материалов, используемых непосредственно для производства плодоовощной консервной продукции, по назначению, содержанию и факторам, образующим их стоимость, поэтому рекомендовано выделить их в качестве обособленного объекта учета материальных затрат.

В составе материальных затрат значительную долю составляют транспортно-заготовительные расходы, от величины которых во многом зависит стоимость сырья и материалов. Исследование практики учета транспортно-заготовительных расходов показало, что данная статья является комплексной и включает различные виды затрат, образуемых под влиянием разных причин (факторов). В связи с этим предложено учет транспортно-заготовительных расходов вести по подстатьям, отражающим материальные затраты, которые входят в эту комплексную статью, а именно горючесмазочные материалы, услуги транспортных организаций по доставке сырья и др.

С учетом того, что энергосбережение является важнейшим фактором функционирования производства, формирования себестоимости плодоовощной консервной продукции и обеспечения социально-экономического развития и национальной безопасности страны, рекомендовано также раздельно учитывать расход электроэнергии и топлива на технологические и общехозяйственные цели, стоимость которых также образуется по своим причинам (в силу воздей-

ствия особых факторов). Это позволит усилить контроль за их рациональным потреблением и будет способствовать выявлению внутрихозяйственных резервов снижения потребления энергоресурсов и их сбережению.

В отличие от рекомендуемых в экономической литературе, предлагаемые нами изменения в номенклатуре статей, образующих материальные затраты в себестоимости плодоовощной консервной продукции, дадут возможность организовать более детальный учет и анализ затрат, осуществлять действенные меры по их оптимизации, что в итоге повысит экономическую эффективность управления формированием себестоимости в процессе производства плодоовощной консервной продукции.

По итогам исследования сущности и содержания оперативного учета и анализа уточнены их место и роль в системе оперативного экономического управления организации (рисунок 1). По мнению автора, оперативный учет представляет собой систему информационного отражения результатов конкретных процессов хозяйственной деятельности непосредственно в ходе производства и в момент их совершения с целью получения фактической информации о выполнении плановых заданий и об отклонениях от них. Оперативный анализ изучает возникающие ситуации и выявляет краткосрочно действующие отрицательные факторы для быстрого их устранения. При обосновании данных определений были рассмотрены их отличия по цели и времени проведения, объектам и субъектам, используемому инструментарию и т.д. Оперативный учет и анализ в совокупности являются источником информации для управленческого учета, осуществляются в режиме реального времени с целью регулирования определенных производственных процессов и факторов формирования себестоимости.

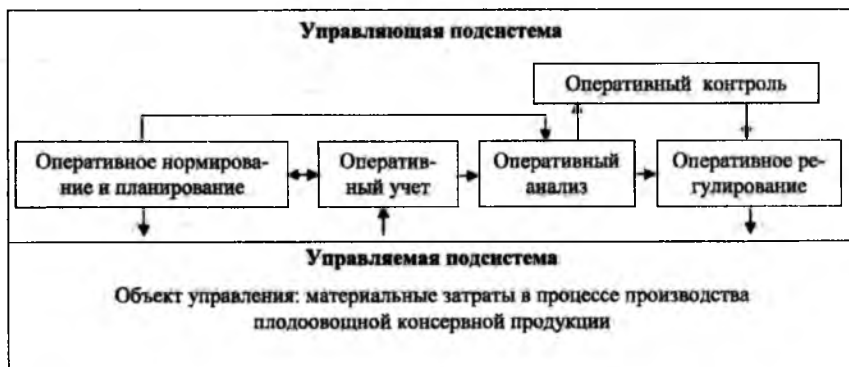


Рисунок 1 — Место оперативного учета и анализа в системе оперативного экономического управления организаций плодоовощного консервного производства

В результате проведенного исследования выявлены проблемы оперативного учета и анализа материальных затрат, обусловленные специфическими факторами плодоовощного консервного производства, пути и методы их решения. Определены методические подходы и принципы развития методик оперативного учета и анализа материальных затрат в себестоимости плодоовощной консервной продукции. В частности, к ним относятся:

- учет влияния специфических технологических и организационных особенностей данного производства на себестоимость плодоовощной консервной продукции;
- формирование номенклатуры статей материальных затрат как теоретической базы для разработки методик оперативного учета и анализа;
- определение мест возникновения затрат и центров ответственности для использования специфических методов управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения организации;
- разработка перечня причин (факторов) отклонений фактического расхода материальных ресурсов от норм по местам возникновения затрат;
- разработка учетно-аналитической документации по каждому центру ответственности, обеспечивающей своевременное получение оперативных данных в максимально детализированной форме и возможность проведения оперативного анализа материальных затрат в себестоимости продукции по каждому отдельному виду продукции и стадиям производственного процесса.

Во второй главе **«Оперативный учет в системе управления материальными затратами: современное состояние, пути и методы совершенствования»** рассмотрены проблемы оперативного учета материальных затрат на производство плодоовощной консервной продукции, соответствия действующих методик современным требованиям оперативного управления; разработана отвечающая этим требованиям методика оперативного учета материальных затрат, отражающая технологические и организационные особенности данного производства.

Проведенное исследование показало, что по данным сводных учетных документов не могут быть своевременно выявлены конкретные причины отклонений и ответственные лица, что способствует сокрытию злоупотреблений, нарушению технологии, необоснованной замене материалов и возникновению других отрицательных явлений.

Существующая практика учета сырья и материалов в процессе производства позволяет определять только общее наличие отклонений, а не то, по каким видам материальных ресурсов и видам продукции они возникли, вследствие чего нельзя получать информацию, необходимую для принятия эффективных управленческих решений по оперативному управлению данным процессом. Это связано с отсутствием регистров оперативного учета использования материалов

в производстве, которые отражали бы нормативный расход, изменения норм и отклонения от них, а также движение сырья и материалов в производстве по видам продукции, центрам возникновения затрат и ответственным лицам.

С целью устранения указанных недостатков разработана методика оперативного учета материальных затрат, включающая:

- структуру формирования центров ответственности за затраты, увязанных с местами их возникновения (переделами производства консервной продукции);
- систематизированный перечень причин изменений норм расхода материальных ресурсов и отклонений от них, разработанный на основе обобщения случаев их возникновения;
- внутреннюю оперативную отчетность по центрам ответственности («Оперативный отчет об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции за смену», «Оперативный отчет начальника цеха о выпущенной продукции и об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов по консервному цеху», «Оперативный отчет технолога об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов», «Оперативный отчет главного технолога об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов по организации», «Оперативный отчет о материальных затратах на производство выпущенной продукции», «Оперативный отчет о возвратных отходах, образовавшихся при производстве консервной продукции», «Оперативный отчет о расходе топлива и электроэнергии по консервному цеху»);
- рекомендации по совершенствованию первичных документов, отражающих движение сырья и материалов в производстве, посредством дополнения показателями «расход по норме», «бой по норме», «отклонения от норм», «код причины».

Оперативный учет движения материальных ресурсов в производстве рекомендовано вести по видам вырабатываемой плодоовощной консервной продукции, используемых материальных ресурсов, местам возникновения затрат и центрам ответственности с выявлением причин возникновения отклонений от норм. В целях организации действенного оперативного учета и анализа отклонений от норм расхода материальных ресурсов в диссертации разработана структура формирования центров ответственности за затраты, увязанных с местами их возникновения (переделами производства консервной продукции), что способствует усилению ответственности соответствующих лиц (руководителей структурных подразделений) за величину затрат. В работе систематизирован перечень причин изменений норм и отклонений от них по местам возникновения и принципу зависимости от центров ответственности; предложена соответствующая система внутренней оперативной отчетности.

Так, отклонения фактического расхода сырья и материалов от норм с указанием причин и виновников по местам возникновения затрат по каждому виду продукции предложено отражать в Оперативном отчете об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции за смену. Предлагаемый отчет рекомендовано составлять сменному мастеру ежемесячно, с использованием ПЭВМ, на основании первичных документов, лабораторных расчетов в развитие применяемой формы сменного производственного отчета (ф. № 4-28). В данном случае центры ответственности непосредственно увязываются с местами возникновения затрат, в качестве которых выступают конкретные технологические операции консервного цеха. По итогам смены отчет представляется начальнику цеха или соответствующим функциональным службам организации с целью контроля за движением и расходом сырья и материалов в производстве.

Составление данного отчета позволяет оперативно получать данные о возникающих отклонениях по технологическим стадиям (переделам), видам продукции, конкретизировать причины расходования материальных ресурсов и установить ответственность за него, что дает возможность проведения более глубокого оперативного анализа материальных затрат и их контроля для предотвращения негативных явлений.

На основе сведений оперативных отчетов об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции за смену начальник цеха формирует Оперативный отчет об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов по консервному цеху с целью контроля за расходом этих ресурсов и принятия определенных организационных оперативных решений, направленных на эффективное использование материальных ресурсов в процессе производства, соответствующих данному уровню управления.

В связи с тем, что на технолога возложена обязанность по проверке соблюдения технологической дисциплины производства и, соответственно, норм расхода материальных ресурсов, на основе оперативного отчета смены рекомендовано составлять Оперативный отчет технолога об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов. Это позволяет ему контролировать на своем уровне расход материальных ресурсов, анализировать выявленные отклонения, их причины и принимать соответствующие оперативные управленческие решения, направленные на устранение отрицательно действующих факторов.

Определенную ответственность за величину расхода материальных ресурсов по нормам несет также главный технолог на своем уровне управления. В связи с этим для контроля за материальными ресурсами по отдельным цехам на основе оперативных отчетов технологов необходимо формировать Оперативный отчет главного технолога об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов по организации. Это дает возможность контролировать соблюдение

норм расхода материальных ресурсов по каждому наименованию продукции и своевременно принимать управленческие решения, связанные с оптимизацией затрат.

За качество процесса производства в целом отвечает заведующий производством, который на основании данных оперативных отчетов главного технолога и начальника цеха может получать информацию о работе всего подразделения посредством формирования Оперативного отчета о материальных затратах на производство выпущенной продукции.

Данная внутренняя оперативная отчетность, формируемая по центрам ответственности за затраты, предназначена для текущего контроля за соблюдением норм расхода материальных ресурсов. Ее использование в практике работы плодоовощных консервных организаций позволяет оперативно выявлять причины возникновения отрицательных отклонений по видам продукции и подразделениям, по результатам их оперативного анализа принимать управленческие решения, нацеленные на оптимизацию себестоимости продукции.

Для учета, анализа и обобщения информации о возвратных отходах, которые в настоящее время не учитываются и списываются по акту как безвозвратные, предложено применять Оперативный отчет о возвратных отходах, составляемый мастером смены с использованием ПЭВМ. Это даст возможность принимать оперативные решения, направленные не только на снижение возвратных отходов, но и совершенствование технологии и организации производства.

Для документального отражения расхода топлива и электроэнергии на технологические цели за смену рекомендовано формировать Оперативный отчет о расходе топлива и электроэнергии по консервному цеху, который позволит оперативно контролировать соблюдение установленных норм, выявлять отклонения, их причины и принимать своевременные управленческие решения, связанные с экономией топливно-энергетических ресурсов. Отчет по предлагаемой форме целесообразно составлять сменному мастеру с использованием ПЭВМ на основании данных о выработке продукции и информации, полученной с помощью измерительных приборов. Отчет представляется главному инженеру для принятия необходимых оперативных решений, касающихся изменения параметров производственного процесса.

Своевременное документирование хозяйственных операций и организация оперативного учета движения материальных ресурсов по рекомендуемой методике даст возможность оперативно контролировать соблюдение установленных норм расхода материальных ресурсов, повысить технологическую дисциплину производства, усилить контроль за выполнением плановых заданий по снижению материалоемкости и себестоимости производимой плодоовощной консервной продукции.

Таким образом, применение разработанной методики оперативного учета материальных затрат в организациях плодоовощного производства обеспечит оперативное выявление и документальное фиксирование их отклонений от норм по видам продукции, местам возникновения затрат, причинам и ответственным лицам, наряду с методикой анализа создаст действенный механизм оперативного и последующего контроля за рациональным использованием материальных ресурсов в процессе производства плодоовощной консервной продукции.

В третьей главе **«Развитие методики анализа материальных затрат в системе оперативного управления себестоимостью плодоовощной консервной продукции»** на основе исследования практики анализа материальных затрат в организациях плодоовощного консервного производства и специальной литературы разработаны методики оперативного и краткосрочного прогнозного анализа материальных затрат, учитывающие технологические и организационные особенности данного производства.

Предлагаемая методика оперативного анализа материальных затрат включает структурно-логическую факторную модель и методический инструментарий выявления и измерения величины влияния первопричин образования отклонений.

На формирование себестоимости плодоовощной консервной продукции влияет множество факторов, в том числе и специфических, связанных с организацией и технологией производства. Одним из таких существенных факторов является содержание сухих веществ в сырье и готовой продукции, которое непосредственно влияет на норму расхода сырья при производстве данной продукции, величину материальных затрат и себестоимость продукции в целом.

От содержания сухих веществ в сырье в плодоовощном консервном производстве зависят количество (физическая масса) расхода сырья на единицу продукции (1 туб) и средняя цена сырья. На количество израсходованного сырья с учетом фактического объема производства воздействуют следующие факторы: качество сырья, которое выражается через изменение содержания в нем сухих и полезных веществ, а также сухих веществ в готовой продукции; замена сырья и материалов; отходы и потери сырья; технический уровень производства, организация и характер управления им. На изменение средней цены сырья влияют закупочные цены и уровень транспортно-заготовительных расходов.

С учетом вышесказанного в ходе исследования автором была разработана структурно-логическая факторная модель анализа прямых материальных затрат с учетом особенностей плодоовощного консервного производства (рисунок 2).

Влияние указанных на рисунке 2 факторов на величину прямых материальных затрат в системе оперативного управления себестоимостью плодоовощной

В диссертации также разработана методика краткосрочного прогнозного анализа материальных затрат, которая заключается в обосновании оперативных управленческих решений до начала производства плодоовощной консервной продукции с учетом технологических особенностей.

Как правило, необходимость принятия оперативных управленческих решений по результатам такого анализа появляется при возникновении отклонений от запланированной программы в связи с изменением рыночной ситуации, альтернативных вариантов производства, поступлении предложений, выгода которых для организации вызывает сомнения, и др. В таких случаях процесс выработки управленческого решения заключается в сравнительной оценке конкурирующих альтернативных вариантов и выборе наилучшего из них с использованием соответствующего инструментария. При этом на управленческие решения существенно влияет хозяйственный риск, так как они нередко принимаются в условиях неопределенности и необходимости выбора.

В рамках авторской методики разработан алгоритм аналитических расчетов для определения оптимальной величины материальных затрат при использовании сырья с различным содержанием сухих веществ. Он включает несколько подходов к выбору вариантов использования сырья с различным содержанием сухих веществ. Каждый из них имеет аналитическое обоснование, на базе которого принимаются срочные управленческие решения. Так, первый подход предусматривает выявление целесообразности применения сырья с содержанием сухих веществ, отличающимся от нормы; второй — определение выгодности для предприятия различных ценовых предложений поставщиков с точки зрения оптимизации материальных затрат.

Краткосрочный прогнозный анализ при производстве плодоовощной консервной продукции в организационном порядке, как правило, выполняется экономистом с участием технолога цеха. Его результаты предоставляются в режиме реального времени главному технологу и заведующему производством.

Предлагаемая методика краткосрочного прогнозного анализа материальных затрат дает возможность своевременно до осуществления процесса производства учесть в полной мере особенности плодоовощного консервного производства, влияние специфических факторов на затраты, а также уменьшить число ошибочных решений, повысить оперативность и эффективность процесса управления. По результатам краткосрочного прогнозного анализа формируется информация, которая позволяет определять экономию или перерасход материальных затрат в краткосрочной перспективе и принимать управленческие решения по их оптимизации.

Как показала практика, внедрение предлагаемых методик оперативного и краткосрочного прогнозного анализа прямых материальных затрат способствует более полному учету особенностей плодоовощного консервного производст-

ва, выявлению воздействия специфических факторов на затраты производства, детальному изучению причин их возникновения, изысканию внутрипроизводственных резервов снижения себестоимости продукции и принятию оперативных управленческих решений по оптимизации материальных затрат плодово-овощной консервной продукции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Исследование теории и практики учета и анализа материальных затрат в системе оперативного экономического управления в организациях плодовоовощного консервного производства потребительской кооперации позволило сделать следующие основные выводы и разработать предложения, имеющие научную новизну и практическую значимость:

1. Изучение теоретических положений, содержащихся в отечественной и зарубежной литературе, критический анализ различных мнений относительно сущности материальных затрат дали возможность обосновать необходимость развития действующего перечня статей затрат, связанных с использованием материальных ресурсов в производстве плодовоовощной консервной продукции, и разработать номенклатуру статей материальных затрат, учитывающую особенности данной отрасли, в основу которой положены принципы формирования затрат по центрам ответственности и местам возникновения, а также единства классификации применительно к отдельным технологиям производства. Использование предложенной номенклатуры статей материальных затрат позволяет учитывать особенности организаций плодовоовощного консервного производства потребительской кооперации, усилить контроль за использованием материальных ресурсов, повысить информационную обеспеченность экономического анализа и выявлять резервы оптимизации затрат [7, 10, 14].

2. На основе исследования технологических и организационных особенностей плодовоовощного консервного производства установлено, что методика и организация учета и анализа затрат во многом определяются спецификой конкретного производства. К таким особенностям, в частности, относятся: многообразный, сложный, органически взаимосвязанный биохимический состав веществ (элементов) в сырье, определяющий и изменяющий уровень его качества, а через него, соответственно, и качество продукции, ее себестоимость; относительно небольшая продолжительность производственного цикла и незначительные объемы незавершенного производства; сезонность производственного процесса. Это позволило определить методические основы развития оперативного учета и анализа материальных затрат [1, 2, 11, 18].

С учетом специфики технологии плодоовощного консервного производства и организационной структуры управления данной отраслью разработана методика оперативного учета материальных затрат с использованием ПЭВМ, включающая:

- структуру формирования центров ответственности за материальные затраты, увязанных с местами их возникновения, которые соотнесены с этапами (переделами) производства консервной продукции, что способствует усилению ответственности соответствующих лиц (руководителей структурных подразделений) за величину этих затрат;
- систематизированный перечень причин изменений норм расхода материальных ресурсов и отклонений от них;
- внутреннюю оперативную отчетность по центрам ответственности («Оперативный отчет об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов на производство консервной продукции за смену», «Оперативный отчет начальника цеха о выпущенной продукции и об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов по консервному цеху», «Оперативный отчет технолога об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов», «Оперативный отчет главного технолога об отклонениях от норм расхода материальных ресурсов по организации», «Оперативный отчет о материальных затратах на производство выпущенной продукции», «Оперативный отчет о возвратных отходах, образовавшихся при производстве консервной продукции», «Оперативный отчет о расходе топлива и электроэнергии по консервному цеху»).

Также даны рекомендации по совершенствованию первичных документов, отражающих движение сырья и материалов в производстве, посредством дополнения показателями «расход по норме», «бой по норме», «отклонения от норм», «код причины».

Практическая значимость данной методики состоит в том, что она обеспечивает оперативное выявление и документальное фиксирование отклонений от норм по видам продукции, местам возникновения затрат, причинам и ответственным лицам, позволяет создать действенный механизм оперативного и последующего контроля за использованием ресурсов в процессе производства продукции [3, 5, 6, 9, 10, 16, 17].

3. С учетом организационно-технологических особенностей плодоовощного консервного производства и специфики используемого сырья разработана методика оперативного анализа материальных затрат, включающая структурно-логическую факторную модель данного объекта оперативного управления и методический инструментарий выявления и измерения величины влияния перво-причин образования отклонений. Применение данной методики анализа позволяет выявлять основные краткосрочно действующие факторы, не допускать нивелирования отрицательного и положительного воздействия внутренней и

внешней среды и принимать оперативные управленческие решения в случае возникновения отклонений при формировании себестоимости продукции на всех стадиях производственного процесса [4, 8, 10, 13, 15].

4. В диссертации разработана методика краткосрочного прогнозного анализа материальных затрат, в основу которой положено обоснование наиболее выгодного варианта принятия управленческого решения с использованием сравнительных оценок с точки зрения оптимизации данных затрат при выборе сырьевых ресурсов, потребляемых в процессе производства плодоовощной консервной продукции. Предлагаемая методика дает возможность своевременно до предстоящего процесса производства учесть в полной мере особенности плодоовощной консервной отрасли, влияние специфических факторов на материальные затраты и тем самым уменьшить число ошибочных решений и повысить эффективность оперативного управления производством. По результатам краткосрочного прогнозного анализа формируется информация, которая позволяет определять экономию или перерасход материальных затрат в краткосрочной перспективе и принимать соответствующие управленческие решения по их оптимизации [10].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Практическое применение разработанных автором предложений по совершенствованию методик оперативного учета и анализа материальных затрат организаций плодоовощного консервного производства потребительской кооперации с учетом технологических особенностей позволит получать учетно-аналитическую информацию, необходимую для принятия оперативных управленческих решений, направленных на эффективное использование материальных ресурсов.

Основные результаты исследования приняты к использованию управлением бухгалтерского учета и отчетности Белкоопсоюза, апробированы и внедрены в учетно-аналитическую работу ЧУП «Молодечненский пищевой комбинат», ЧУП «Минский пищевой комбинат Белкоопсоюза», НИР учреждения «НИИ Белкоопсоюза», что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

Основные теоретические и практические положения диссертации используются в учебном процессе УО «Белорусский государственный экономический университет», что подтверждено актом о внедрении в учебный процесс.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Минковская, Ю.В. Влияние материальных затрат на себестоимость продукции и пути их снижения в плодоовощной консервной промышленности // Бух. учет и анализ. — 2005.

2. Минковская, Ю.В. Особенности плодоовощной консервной промышленности, влияющие на методики учета и анализа материальных затрат / Ю.В. Минковская // Бух. учет и анализ. — 2005. — № 12. — С. 46–48.

3. Минковская, Ю.В. Автоматизация учета затрат в организациях плодоовощной консервной промышленности / Ю.В. Минковская // Бух. учет и анализ. — 2006. — № 9. — С. 28–31.

4. Минковская, Ю.В. Методические подходы к проведению анализа материальных затрат в системе оперативного управления себестоимостью продукции организаций плодоовощного консервного производства / Ю.В. Минковская // Бух. учет и анализ. — 2007. — № 8. — С. 15–21.

5. Минковская, Ю.В. Совершенствование оперативного учета материальных затрат / Ю.В. Минковская // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2008. — № 5. — С. 70–74.

6. Минковская, Ю.В. Совершенствование учета материальных затрат на производство продукции в системе оперативного управления / Ю.В. Минковская // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2009. — № 2. — С. 40–45.

7. Минковская, Ю.В. Совершенствование номенклатуры статей материальных затрат в организациях плодоовощного консервного производства / Ю.В. Минковская // Потреб. кооперация. — 2010. — № 2. — С. 40–45.

8. Минковская, Ю.В. Методика оперативного анализа материальных затрат и их влияния на финансовые результаты в организациях плодоовощного консервного производства / Ю.В. Минковская // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2010. — № 3. — С. 41–48.

9. Минковская, Ю.В. Методика оперативного учета материальных затрат по центрам ответственности в организациях плодоовощного консервного производства / Ю.В. Минковская // Бух. учет и анализ. — 2010. — № 6. — С. 33–39.

10. Минковская, Ю.В. Оперативный учет и анализ материальных затрат в организациях плодоовощного консервного производства / Ю.В. Минковская // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 2. — С. 43–47.

Материалы конференций

11. Минковская, Ю.В. Актуальные задачи учета и анализа технологических и других особенностей плодоовощного производства / Ю.В. Минковская // Ресурсосбережение и экология в сельском хозяйстве : материалы VII респ. науч. конф. студентов, магистрантов и аспирантов, посвящ. 165-летию академии, Горки, 18–19 апр. 2005 г. / Беларус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2005. — С. 236–237.

12. Минковская, Ю.В. Управленческий учет в организациях плодоовощной консервной промышленности / Ю.В. Минковская // Управление в социальных и экономических системах : материалы XIV междунар. науч.-практ. конф.,

Минск, 11 дек. 2005 г. / Минск. ин-т упр. ; редкол.: Н.В. Суша [и др.]. — Минск, 2005. — С. 158–159.

13. Минковская, Ю.В. Пути совершенствования анализа материальных затрат в организациях плодоовощной консервной промышленности / Ю.В. Минковская // Техника и технология пищевых производств : материалы V междунар. науч. конф. студентов и аспирантов, Могилев, 26–27 апр. 2006 г. / Могилев. гос. ун-т продовольствия ; редкол.: А.В. Акулич [и др.]. — Могилев, 2006. — С. 285.

14. Минковская, Ю.В. Классификация материальных затрат в организациях плодоовощной консервной промышленности для целей оперативного управления / Ю.В. Минковская // Наука и потребительская кооперация: перспективы развития : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 23 нояб. 2006 г. / Науч.-исслед. ин-т Белкоопсоюза ; редкол.: Г.В. Германович [и др.]. — Минск, 2007. — С. 186.

15. Минковская, Ю.В. Методика проведения оперативного анализа материальных затрат в системе управления организаций плодоовощного консервного производства / Ю.В. Минковская // Управление в социальных и экономических системах : материалы XVI междунар. науч.-практ. конф., Минск, 16–17 июня 2007 г. / Минск. ин-т упр. ; редкол.: Н.В. Суша [и др.]. — Минск, 2007. — С. 218.

16. Минковская, Ю.В. Проблемы совершенствования оперативного учета материальных затрат на производство плодоовощной консервной продукции в организациях потребительской кооперации / Ю.В. Минковская // Наука как фактор инновационного развития потребительской кооперации : материалы науч.-практ. конф., Минск, 30 нояб. 2007 г. / Науч.-исслед. ин-т Белкоопсоюза ; редкол.: Г.В. Германович [и др.]. — Минск, 2008. — С. 272–276.

17. Минковская, Ю.В. Центры ответственности и места возникновения затрат в системе оперативного экономического управления в организациях плодоовощного консервного производства потребительской кооперации / Ю.В. Минковская // Проблемы научного обеспечения деятельности потребительской кооперации Республики Беларусь : материалы респ. науч.-практ. конф., Минск, 21 дек. 2007 г. / Науч.-исслед. ин-т Белкоопсоюза ; редкол.: Г.В. Германович [и др.]. — Минск, 2007. — С. 97–99.

18. Минковская, Ю.В. Особенности технологии плодоовощного консервного производства и их учет при формировании себестоимости продукции / Ю.В. Минковская // Потребительская кооперация: теория и практика : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 22–23 окт. 2008 г. / Белорус. респ. союз потреб. обществ, Науч.-исслед. ин-т Белкоопсоюза ; редкол.: Г.В. Германович [и др.]. — Минск, 2008. — С. 133–138.

19. Минковская, Ю.В. Методические подходы к анализу влияния материальных затрат на финансовый результат организаций плодоовощного консервного производства / Ю.В. Минковская // Проблемы и приоритетные направления совершенствования анализа хозяйственной деятельности в условиях инновационного развития экономики : сб. науч. ст. междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 23–24 сент. 2010 г. / Белорус. торг.-экон. ун-т потреб. кооперации ; редкол.: А.П. Шевлюков [и др.]. — Гомель, 2010. — С. 90–93.



РЭЗЮМЭ

Мінкоўская Юлія Уладзіміраўна

Улік і аналіз матэрыяльных выдаткаў у сістэме апэратыўнага кіравання сабекоштам плодаагародніннай кансервавай прадукцыі: стан і развіццё

Ключавыя словы: сабекошт, матэрыяльныя выдаткі, апэратыўны ўлік, апэратыўны аналіз, цэнтры адказнасці, месцы ўзнікнення выдаткаў, спажывецкая кааперацыя, плодаагародніннай кансервавая вытворчасць.

Мэта даследавання. Мэтай дысертацыйнага даследавання з'яўляецца распрацоўка навукова абгрунтаваных метадык апэратыўнага ўліку і аналізу матэрыяльных выдаткаў у сістэме эканамічнага кіравання арганізацый плодаагародніннай кансервавай вытворчасці спажывецкай кааперацыі для павышэння рэнтабельнасці вырабленай прадукцыі.

Метады даследавання: агульнанавуковыя (сістэмны падыход, аналіз і сінтэз, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне), спецыяльныя метады і прыёмы бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу.

Атрыманыя вынікі і іх навізна — распрацоўка наменклатуры артыкулаў матэрыяльных выдаткаў для арганізацый плодаагародніннай кансервавай вытворчасці; распрацоўка метадыкі апэратыўнага ўліку матэрыяльных выдаткаў, якая ўключае сістэматызацыю выдаткаў па цэнтрах адказнасці і месцах іх узнікнення, улікова-аналітычныя дакументы, неабходныя для адлюстравання ўзнікаючых адхіленняў ад нормаў расходу; распрацоўка метадыкі апэратыўнага аналізу матэрыяльных выдаткаў, якая ўлічвае спецыфіку галны; распрацоўка метадыкі кароткатэрміновага прагнознага аналізу матэрыяльных выдаткаў.

Ступень выкарыстання. Вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Беларускім рэспубліканскім саюзам спажывецкіх таварыстваў, апрабаваны і ўкаранены ў практыку дзейнасці ПУП «Маладзечанскі харчовы камбінат», ПУП «Харчовы камбінат Белкаапсаюза», ужываюцца ў навучальным працэсе УА «Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт».

Вобласць прымянення. Вынікі даследавання могуць быць выкарыстаны ў практычнай дзейнасці спецыялістаў і кіраўнікоў арганізацый плодаагародніннай кансервавай вытворчасці спажывецкай кааперацыі Рэспублікі Беларусь, навучальным працэсе ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Минковская Юлия Владимировна

Учет и анализ материальных затрат в системе оперативного управления себестоимостью плодоовощной консервной продукции: состояние и развитие

Ключевые слова: себестоимость, материальные затраты, оперативный учет, оперативный анализ, центры ответственности, места возникновения затрат, потребительская кооперация, плодоовощное консервное производство.

Цель исследования. Целью диссертационного исследования является разработка научно обоснованных методик оперативного учета и анализа материальных затрат в системе экономического управления организаций плодоовощного консервного производства потребительской кооперации для повышения рентабельности выпускаемой продукции.

Методы исследования: общенаучные (системный подход, анализ и синтез, научная абстракция, логическое обобщение), специальные методы и приемы бухгалтерского учета и экономического анализа.

Полученные результаты и их новизна заключаются в разработке номенклатуры статей материальных затрат для организаций плодоовощного консервного производства; разработке методики оперативного учета материальных затрат, включающей систематизацию затрат по центрам ответственности и местам их возникновения, учетно-аналитические документы, необходимые для отражения возникающих отклонений от норм расхода; разработке методики оперативного анализа материальных затрат, учитывающей специфику отрасли; разработке методики краткосрочного прогнозного анализа материальных затрат.

Степень использования. Результаты исследования приняты к использованию Белорусским республиканским союзом потребительских обществ, апробированы и внедрены в практику учета ЧУП «Молодечинский пищевой комбинат», ЧУП «Пищевой комбинат Белкоопсоюза», применяются в учебном процессе УО «Белорусский государственный экономический университет».

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности специалистов и руководителей организаций плодоовощного консервного производства потребительской кооперации Республики Беларусь, учебном процессе вузов.

SUMMARY

Minkovskaya Yuliya Vladimirovna

Accounting and analysis of material costs in the operational management cost of fruit-and-vegetable canning production: current status and development

Key words: the cost price, material inputs, operative accounting, operational analysis, material inputs accounting, consumer cooperative society, fruit-and-vegetable canning manufacture

The purpose of research: the purpose of dissertational research is a scientific justification of development of methods operational accounting and analysis of material costs in the system of economic governance institutions fruit and vegetable canning production of consumer cooperatives for growth of profit.

Methods of research: general scientific methods — system approach, analysis and synthesis, scientific abstraction, logical generalization, special methods and other techniques of book keeping and economic analysis.

The obtained dissertation result and their novelty: material cost items classification for fruit-and-vegetable canning manufacture is improved; development of a method operative account of material costs, including costs of systematization responsibility centers and places of their origin, and the necessary accounting and analytical documents to reflect the resulting deviations from the norms of expenditure; have been improved techniques of the operative analysis of material inputs have been developed, considering specificity of the branch; development of method of short-term predictive analysis of material cost.

The degree of usage. Results of research are accepted by the Belarussian republican union of consumer cooperative societies, approved and introduced in accounting practice at Private Unitary Enterprise «Molodechno food plant», Private Unitary Enterprise «Food plant of Belkoopsouz», and also are used in educational process at Educational Establishment «Belarussian State Economic University».

The area of application. Results of research can be used in practical activities by experts and heads of the organizations of fruit-and-vegetable canning manufacture of Belarussian consumers' cooperative society and educational process in higher education institutions.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *Е.И. Кожушко*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 19.10.2011. Формат 60×84 $\frac{1}{16}$. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ 266

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.