

**ЧЕРНОВА НОВА Надежда Викторовна**

**ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО  
ЗЕРНОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва 2010

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО «Волгоградская государственная сельскохозяйственная академия»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
Балашова Наталья Николаевна

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
Роголенко Татьяна Михайловна  
кандидат экономических наук, доцент  
Харчева Ирина Владимировна

**Ведущая организация:** ФГОУ ВПО Донской государственной  
аграрный университет

Защита состоится 23 декабря 2010г. в 13 часов 30 мин. на заседании диссертационного совета Д 220.043.11 при ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А.Тимирязева» по адресу: 127750, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49, корп. 2, ауд. 202. Ученый совет РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева (тел. 8 499 976 24 92).

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

Автореферат разослан 22 ноября 2010 г. и размещен в сети Интернет на сайте университета [www. timacad.ru](http://www.timacad.ru).

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Н.Н. Карзаева

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Для сельскохозяйственного производства характерны высокий уровень трудовых, материальных и денежных затрат, отсутствие налаженной системы сбыта продукции. В то же время продукция сельскохозяйственного производства, а в особенности продукты переработки зерна – крупяные изделия и хлебопродукты занимают приоритетное место в обеспечении продовольственной безопасности страны.

В условиях хозяйственной независимости и финансовой самостоятельности значительно усложнился процесс управления сельскохозяйственным предприятием. В совершенствовании информационно-аналитической системы управления сельскохозяйственного предприятия кроются большие, по сей день мало востребованные резервы повышения эффективности управления затратами и качеством производимой сельскохозяйственной продукции.

Необходимо подчеркнуть, что управленческие функции бухгалтерии как основного поставщика экономической информации остаются прежними, отвечающими традиционным требованиям административного управления, которому присуще преобладание надзорного регулирования хозяйственной деятельности над характерным для рыночной экономики нормативно-корректирующим регулированием. Между тем в современных условиях направления информационных потоков организации должны определяться не интересами счетоводства и не рамками функциональных задач учета, а стратегией ее бизнеса.

Информация, получаемая в системе управленческого учета, наиболее полно отражает технологические, организационные и экономические особенности производства сельскохозяйственной продукции, позволяет отслеживать и контролировать внутривозрастные связи между отдельными структурными подразделениями различного уровня иерархии управления.

Проблемы, связанные с организацией управленческого учета производственных затрат в сельскохозяйственной организации, невозможно решить без применения научного подхода.

**Степень научной разработанности проблемы.** Развитие и рост влияния управленческого учета на эффективность организации производства и управление деятельностью современной организации обусловили возрастание объема теоретических и прикладных исследований учета затрат.

Проблемы информационного обеспечения управления производственными затратами нашли отражение в трудах зарубежных ученых: Х. Андерсена, А. Апчера, Ш. Датара, К. Друри, Д. Колдуэлла, Р. Манна, Э. Майера, Б. Нидлза, Дж. Риса, Т. Скоуна, П. Фридмана, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, Р. Энтони, А. Яруговой.

Вопросы взаимодействия управления, информации и учета нашли свое отражение в трудах отечественных ученых, таких как: А.С. Бакаева,

С.В. Булгаковой, М.А. Вахрушиной, Л.Т. Гиляровской, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Каверина, В.Э. Керимова, Т.П. Карповой, Н.П. Кондракова, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, Л.В. Поповой, Г.В. Савицкой, Я.В. Соколова, В.И. Ткач, А. Д. Шеремета, В.Г. Широбокова.

Организационные и методические аспекты управленческого учета в сельскохозяйственном производстве представлены в трудах Р.А. Алборова, Н.Н. Балашовой, С.М. Бычковой, Л.Н. Ветровой, И.Е. Глушкова, А.В. Глущенко, А.П. Кучерина, Г.М. Лисович, Л.В. Перекрестовой, М.З. Пизенгольца, И. Ю. Ткаченко, Л. И. Хоружий и др.

Авторы значительное внимание уделяют управленческим аспектам различных видов хозяйственного учета, теоретическим проблемам управленческого учета, подробно рассматривают классификацию затрат, не уделяя достаточного внимания адаптации последнего к условиям производственной деятельности сельскохозяйственного предприятия. В отечественной теории управленческого учета все еще отсутствует обоснованная концепция его внедрения в учетную практику сельскохозяйственных предприятий, недостаточно разработаны организационно-технические и методические подходы к постановке системы бюджетирования, созданию центров ответственности с их системой отчетности, формированию учетной политики разработке плана счетов для управленческого учета.

Все вышеназванное обусловило выбор темы диссертационной работы, определив круг исследуемых вопросов.

**Цель работы и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования заключается в обосновании теоретических положений и разработке организационно–методического обеспечения управленческого учета производственных затрат в системе управления сельскохозяйственной организации.

Для достижения поставленной цели в диссертационной работе определены следующие задачи:

- определить теоретические и методические аспекты формирования и развития управленческого учета затрат на производство зерновой продукции в свете современных систем учета затрат;
- определить сущность и значимость системы учетно-аналитического обеспечения управления затратами зернового производства в соответствии с требованиями прогрессивного управления;
- раскрыть объекты аналитического учета производственных затрат в системе управленческого учета и порядок его организации в зерновом производстве;
- исследовать состояние основных методов и моделей учета затрат производства и калькулирования себестоимости зерновой продукции, действующих в современной практике;
- обосновать и предложить систему бюджетирования производства зерна по структурным подразделениям растениеводства как центрам

ответственности сельскохозяйственной организации за произведенные затраты и полученные результаты;

- руководствуясь современными подходами к организации учета и контроля за затратами обосновать применение прогрессивной учетно-калькуляционной системы для управления производственными затратами в растениеводстве;

- разработать и предложить рабочий план счетов и элементы учетной политики в целях управленческого учета, учитывая особенности производства зерновой продукции.

**Область исследования.** Область исследования диссертационной работы соответствует Паспорту специальностей ВАК код 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» пунктам:

1.8. Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей;

1.9. Проблема учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования является комплекс вопросов учетно-аналитического обеспечения оперативного производственного менеджмента в части нормирования, планирования, контроля затрат и результатов деятельности центров ответственности при производстве зерновой продукции.

Объектом исследования выступает учетная практика производственных затрат и выхода зерновой продукции в сельскохозяйственных организациях Волгоградской области.

**Методология и методика исследования.** Методологическую и теоретическую основу исследования составили монографии, научные разработки и публикации ведущих отечественных и зарубежных ученых, посвященные классическим и современным концепциям развития управленческого учета затрат. Исследования проводились с использованием эмпирических данных бухгалтерской и управленческой отчетности, регистров первичного, синтетического и аналитического учета затрат на производство зерновой продукции.

В диссертационной работе при разработке концептуальных положений исследования использовались такие методы общенаучного познания, как метод классификации, группировки, расчетно-конструктивный, сравнения, анализа, обобщения и другие.

**Научная новизна проведенного исследования** заключается в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета для сельскохозяйственных товаропроизводителей и состоит в следующем:

- определена сущность управленческого учета как системы сбора, обработки и рационального применения информации, релевантной для управления, основанной на взаимообусловленности информационных потребностей субъектов внутрихозяйственного управления;

- уточнен и дополнен состав объектов управленческого учета производства зерновой продукции, включающий сорт зерновой культуры, качество зерновой продукции, каналы потребления материально-производственных запасов, виды внедряемых инновационных технологий зернового производства, и предложена их внутривладельческая стандартизация, что повысит аналитические возможности использования учетной информации для целей внутривладельческого управления;

- разработана комплексная калькуляционная система учета затрат на производство зерновой продукции, для чего предложена интеграция прогрессивных методов учета затрат: попроцессного, позаказного, нормативного и «директ-костинг», позволяющая не только получать информацию о себестоимости производимой продукции, но и выявлять резервы для ее снижения посредством усиления контрольной функции учета;

- рекомендован порядок бюджетирования деятельности структурных подразделений в зерновом производстве, позволяющий рассматривать производственное задание в виде индивидуального заказа для каждого центра ответственности и основанный на последовательном выполнении отдельных этапов: 1) разработка и составление «бюджет-заказа» производства зерновой продукции; 2) формирование «бюджет-заказа» прямых затрат на производство зерновой продукции; 3) определение контрольных мероприятий за исполнением «бюджет-заказа», для чего предложен «Классификатор причин отклонения от статей «бюджет-заказа» на производство продукции зерновых культур»; 4) разработка внутренних отчетов подразделений, позволяющих получать информацию о рациональном использовании ресурсов, а также определении их экономического вклада в виде качественной товарной продукции в общий результат деятельности всего предприятия;

- исходя из информационных потребностей внутривладельческого управления сельскохозяйственным производством, разработана структура учетной политики, регламентирующая порядок организации управленческого учета затрат.

**Апробация результатов проведенного исследования.** Основные положения диссертации нашли отражение в докладах и выступлениях на научно-практической конференции «Современные проблемы развития АПК» (Волгоград 2006), Материалы XI региональной конференции молодых исследователей Волгоградской области (Волгоград 2007), Международной научно-практической конференции «Экономика, экология и общество России в 21-м столетии» (Санкт-Петербург 2009), Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и перспективы Российской экономики» (Пенза 2009), Международной научно-практической конференции посвященной 65-летию образования ВГСХА (Волгоград 2009), Материалы 13 региональной конференции молодых исследователей

Волгоградской области (Волгоград 2009), Новые направления в решении проблем АПК на основе современных ресурсосберегающих инноваций технологий: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 65-летию Победы в Великой Отечественной войне (Волгоград 2010).

**Публикация результатов.** Основные положения диссертационной работы отражены в 8 научных работах общим объемом 2,1 п.л., в том числе 1 работа в издании, рекомендованном ВАК.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка литературы, приложений. Работа изложена на 198 страницах машинописного текста, содержит 27 таблиц, 24 рисунка, 10 приложений. Список литературы включает 152 наименований.

**Во введении** обосновывается актуальность выбранной темы, ее теоретическая и практическая значимость, сформулированы цель и задачи исследования, определена научная новизна и область практического применения полученных результатов.

**В первой главе «Теоретические аспекты управленческого учета затрат зернового производства»** обобщены теоретические основы управленческого учета в условиях сельскохозяйственного производства, рассмотрены современные методы учета затрат в системе управленческого учета, определено влияние технологических особенностей зернового производства на систему учета затрат.

**Во второй главе «Современное состояние управленческого учета затрат в зерновом производстве»** определены объекты управленческого учета в условиях сельскохозяйственного производства, дана оценка методам и моделям калькулирования себестоимости зерновой продукции, рассмотрено фактическое состояние учетно-аналитического обеспечения производственного менеджмента зерновой отрасли.

**В третьей главе «Методические подходы к постановке управленческого учета затрат на производство зерна»** обоснована и разработана комплексная учетно-калькуляционная система для информационно-аналитического обеспечения и контроля затрат производственного менеджмента, а также элементы учетной политики для целей управленческого учета.

**В заключении диссертации** сформулированы основные результаты проведенного исследования.

## **II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Определена сущность управленческого учета как системы сбора, обработки и рационального применения информации, релевантной для управления, основанной на взаимообусловленности информационных потребностей субъектов внутрихозяйственного управления.**

Определение концептуальных основ и принципов построения системы управленческого учета зависит от двух подходов к этому понятию. При первом подходе управленческий учет рассматривается как система сбора и интерпретации учетных данных о затратах, издержках и себестоимости продукции, направленная на информационную поддержку управления и принятия конкретного управленческого решения (большое внимание уделяется нормативному характеру данных и их использованию для расчета показателей «внешней» отчетности). Второй подход предполагает, что основной задачей управленческого учета является удовлетворение информационных потребностей заинтересованных внутренних пользователей для принятия управленческих решений. Проведенное исследование показало, что управленческий учет определяется не только как система сбора и анализа информации о затратах предприятия, но и как построение системы бюджетирования, то есть планирование доходов и расходов предприятия, а также система оценки деятельности его подразделений. При этом методология и технология организации управленческого учета зависят непосредственно от управленческих задач, стоящих перед предприятием.

Методология управленческого учета служит целям изучения и последующего усовершенствования конкретных учетных процедур, реализуемых через выбранные методы управленческого учета, для получения информации, релевантной для управления, и базируется на целях внедрения управленческого учета, формальных качественных и количественных характеристиках. Организация управленческого учета базируется на принципах, которые определяют его целевую направленность – получение для управления учетной информации с заданными качественно-количественными характеристиками, и принципах ведения управленческого учета. Место составляющих методологии и техники управленческого учета в его концептуальной основе, по нашему мнению, можно отображать в виде схемы, представленной на рисунке 1.

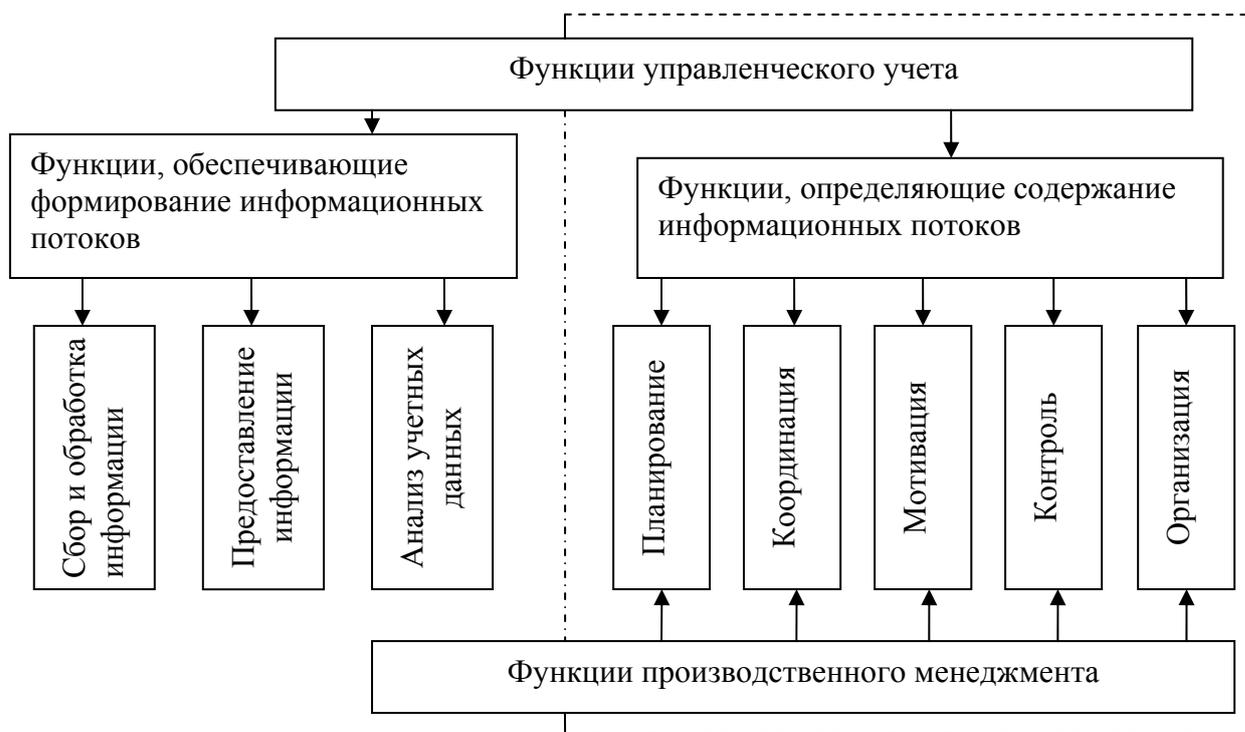


Рис. 1. Концептуальные основы управленческого учета

Исходя из общности функций, целей и задач управленческого учета и производственного менеджмента, сущность управленческого учёта заключается в интеграции функций учета и управления производством, направленной на достижение целей, определяемых стратегией бизнеса сельскохозяйственной организации как сложной организационной структуры.

Управленческий учет является связующим звеном между планированием через систему бюджетирования и учетным процессом. Управленческая информация предназначается для того, чтобы помочь руководству принимать оптимальные решения и просчитывать их экономические последствия. Следовательно, эффективность управления производством продукции зависит от наличия исчерпывающей информационно-аналитической базы, позволяющей разрабатывать научно-обоснованные подходы для реализации управленческих решений, направленных на достижение поставленных результатов: снижение производственных затрат и увеличение выпуска качественной продукции.

Если разделить функции управленческого учета на 2 группы (первая - обеспечивает формирование информационных потоков и вторая - определяет их содержание), то прослеживается взаимосвязь между функциями управленческого учета и комплексной системой обеспечения конкурентоспособности производимой продукции, что позволяет позиционировать управленческий учет, как учетно-аналитическое обеспечение производственного менеджмента (рис. 2).



**Рис. 2. Взаимосвязь функций производственного менеджмента и управленческого учета**

При организации управленческого учета затрат на производство продукции прежде всего возникают проблемы создания современной системы формирования издержек производственного менеджмента и контроля за уровнем себестоимости продукции. Классификация и группировка издержек и применяемые методы учета затрат должны объединять в себе учетные и управленческие аспекты, для чего используется калькулирование по полной и неполной себестоимости. По полной себестоимости затраты должны учитываться при принятии стратегических управленческих решений, а учет затрат для производственного менеджмента структурных подразделений и организации в целом – по неполной (ограниченной) себестоимости. Такой подход наиболее эффективен при принятии оперативных управленческих решений по регулированию и контролю затрат, выпуску сельскохозяйственной продукции и реализации, установлению нижних границ ее цены.

Рассматривая состав издержек производства, включаемых в состав себестоимости сельскохозяйственной продукции, следует отметить, что процедуры их формирования целиком определены влиянием технологии производства и организации производственного менеджмента, комплексной системы обеспечения производства качественной готовой продукции.

**2. Уточнен и дополнен состав объектов управленческого учета в зерновом производстве, включающий сорт зерновой культуры, качество зерновой продукции, каналы потребления материально-производственных запасов, виды внедряемых инновационных технологий зернового производства, предложена их внутрихозяйственная стандартизация, что повысит аналитические возможности использования учетной информации для целей внутрихозяйственного управления.**

Существующая практика учета затрат на производство зерновой продукции не в полной мере отражает отраслевые особенности. Технологические и экономические особенности отрасли растениеводства оказывают непосредственное влияние на организацию управленческого учета затрат в растениеводстве (в том числе в зерновом производстве). К технологическим особенностям следует отнести пространственное рассредоточение производства, применение специализированной техники, отсутствие закрепления ресурсов на определенном участке, технологии выращивания культур, сезонность и многообразие сельскохозяйственных работ, необходимость в услугах вспомогательных производств и подрядчиков, а также требования к хранению растениеводческой продукции. Влияние технологических особенностей на постановку управленческого учета производственных затрат представлено в таблице 1.

Таблица 1

**Технологические и экономические особенности отрасли растениеводства, оказывающие влияние на организацию управленческого учета затрат**

№	Особенности производственного процесса отрасли растениеводства	Особенности управленческого учета затрат
технологические		
1.	Производство растениеводческой продукции пространственно рассредоточено, производство ведется на больших площадях	Простой попроцессный метод учета затрат
2.	Применяется специализированная сельскохозяйственная техника	Отдельное выделение специфических видов расходов: - по механизированным работам: расход горючего, оплата труда, амортизация ; - затраты на создание временных сооружений по содержанию техники
3.	Подвижность ресурсов предприятия, одни и те же ресурсы используются при посеве на разных полях, нет закрепления ресурсов за постоянным местом ведения работ	Значительная доля затрат по хранению и подготовке к посеву, транспортировке.
4.	Применение различных технологий возделывания в зависимости от специфики выращиваемой культуры	Выделение специфических видов затрат по отношению к каждой культуре, видам работ
5.	Сезонность, длительность производственного цикла и наличие в нем разных циклов и стадий ведения работ в установленной последовательности	Учет затрат по этапам подготовки почвы к посеву, посеву, уходу за культурами, уборке продукции нарастающим итогом
6.	Многообразие способов ведения работ в зависимости от объемов и назначения (выращивание кукурузы на силос или на зерно или работы по снегозадержанию)	Особые способы группировки затрат, учета и калькулирования себестоимости; дополнительные виды затрат (доплата за зимнее время, перевозка работников, премии)
7.	Специфика и технология производства предусматривает привлечение подрядных организаций (опрыскивание посевов)	Необходимость выделения информации о собственных затратах и затратах подрядчиков
8.	Требования специальных условий хранения готовой продукции	Детализация затрат по хранению различных видов продукции
9.	Частая необходимость создавать собственные вспомогательные и обслуживающие производства	Выделение затрат основного, вспомогательного и обслуживающего производств, проблема распределения и перераспределения затрат вспомогательного и обслуживающего производств
экономические		
1.	Большие объемы незавершенного производства	Выделение особого объекта учета, проблема выбора метода оценки, внутренняя отчетность и нормирование
2.	Материалоемкость продукции растениеводства: использование значительного количества материально-производственных запасов: семян, удобрений, средств защиты растений и др.	Важность планирования, нормирования и контроля материальных ресурсов
3.	Неравномерный расход производственных ресурсов в процессе производства	Проблема разделения затрат по посеву и уборке
4.	Одним из средств производства является земля	Необходим пообъектный учет затрат на содержание земельных участков
5.	Большое количество статей затрат являются комплексными	Детализация накладных расходов; отдельный учет затрат различных по экономическому содержанию и совершаемых на разных уровнях предприятия
6.	Наличие общепроизводственных расходов растениеводства	Значительная часть затрат включается в себестоимость косвенным способом, существует проблема выбора метода распределения косвенных затрат

Экономические особенности отрасли растениеводства [представлены в таблице 1] сводятся к наличию больших объемов незавершенного производства, материалоемкости растениеводческой продукции и неравномерному расходу материально-производственных ресурсов в процессе производства. Большое количество комплексных статей затрат и наличие расходов по организации производства и управлению также влияют на порядок группировки и обработки информации в управленческом учете.

Сложившаяся система учета затрат в растениеводстве не обеспечивает в полном объеме решение вопросов по управлению затратами, так как учет затрат ведется только по видам продукции, сельскохозяйственным работам и распределяемым затратам. Организация информационно-аналитического обеспечения с учетом указанных особенностей обеспечивает возможность разработки основных направлений совершенствования управленческого учета в растениеводстве в целях эффективного производственного менеджмента.

Рационализация управления зерновым производством требует формирования такой системы управленческого учета, которая бы позволяла совершенствовать документооборот, усилить контрольные функции учета, повысить его оперативность и достоверность, преобразовать учет в механизм оперативного анализа и информационной поддержки управления производством. В качестве объекта управленческого учета для повышения его аналитичности, возможно привести информацию об объекте управления и ее составляющие.

Проведенный в диссертационной работе анализ объектов учета затрат показал, что выбор объектов учета, оценки эффективности и контроля сохранности материальных и денежных ценностей по центрам ответственности, формирование на их основе критериев принятия управленческих решений должны осуществляться исходя из задач производственного менеджмента, специфики выбранной технологии производства, принимая во внимание особенности производства, состояние учетной системы предприятия. Для конкретизации количественно-качественной оценки проводится декомпозиция хозяйствующего субъекта - по отдельным технологическим операциям определенного центра ответственности. Ее результат - выделение объектов управления, порядок определения критериев по принимаемым управленческим решениям и средства необходимые для их принятия.

Предлагаемые объекты управленческого учета затрат в зерновом производстве приведены в таблице 2.

Критерии принятия решений по объектам управленческого учета в системе производственного менеджмента зернового производства должны соответствовать возможности персонификации ответственности, сравнения затрат и результатов возделываемых сортов, планирования и внедрения инновационных технологий и решению других задач управления.

**Предлагаемые объекты управленческого учета затрат в зерновом производстве**

<b>Объект управленческого учета</b>	<b>Объект управления</b>
<b>Объекты производственного и управленческого учета затрат</b>	
Структурное подразделение	Центры ответственности – производственные бригады
Технологический процесс	Виды работ: подготовка почвы к посеву, уход за посевами, уборка урожая
Вид продукции	Основная – зерно, сопряженная – зерноотходы, побочная - солома
<b>Предлагаемые объекты управленческого учета затрат</b>	
Сорт	Сорта зерновых культур: «До –92», др.
Качество	Показатели качества зерновой продукции: зрелость, натура и др.
Использование актива	Виды запасов и по направлениям расходования
Инновационные разработки	Новые технологии выращивания, уборки.
Установленные стандарты	Виды объектов управленческого учета
Учтенные отклонения	Виды стандартов

**3. Разработана комплексная калькуляционная система учета затрат на производство продукции сельского хозяйства, для чего предложена интеграция прогрессивных методов учета затрат: по процессному, позаказному, нормативному и «директ-костинг», позволяющая не только получать информацию о себестоимости производимой продукции, но и выявлять резервы для ее снижения посредством усиления контрольной функции учета.**

Предлагаемая комплексная калькуляционная система предполагает определение нормативов только переменных затрат производственных процессов, обусловленных технологией производства, с выявлением отклонений нормативных показателей от фактических, в рамках одного заказа, который сельскохозяйственная организация формирует как бюджет производства для отдельного структурного подразделения.

Основным объектом учета служит отдельный производственный «бюджет-заказ», предоставляемый отдельному центру ответственности за затраты - производственной бригаде. Такой подход к формированию производственного задания повысит ответственность и материальную заинтересованность сотрудников бригады в исполнении «бюджет-заказа». Схематично предлагаемая комплексная калькуляционная система представлена на рисунке 3.

Комплексная калькуляционная система учета затрат предполагает по каждому виду производства, по каждому центру ответственности вести учет

по таким направлениям как заказ, технологический процесс, бюджетные показатели (выход продукции, статьи затрат), фактические показатели (выход продукции, статьи затрат), отклонения плана от факта, причина отклонения. Это позволит получать релевантную для управления производством информацию.



**Рис. 3. Формирование комплексной учетно-калькуляционной системы учета затрат зернового производства**

Важнейшим элементом комплексной калькуляционной системы является систематическое и своевременное выявление отклонений от норм по местам их возникновения, центрам ответственности, причинам и виновникам. Это позволяет субъекту управления получать оперативную информацию о причинах нарушения технологии возделывания отдельных культур, бесконтрольного расходовании материальных запасов и других неблагоприятных ситуациях, а также определять их виновников и размеры потерь, связанных с допущенными отклонениями. Цель комплексной калькуляционной системы - правильно и своевременно рассчитать отклонения и учесть их на соответствующих счетах, что не позволяет сделать действующий порядок учета затрат и План счетов бухгалтерского учета в организациях АПК без внесения отдельных изменений. В диссертации на основе анализа позиций различных отечественных и зарубежных авторов и обобщения существующей практики сделан вывод о целесообразности в современных условиях отражения отклонений на учетных счетах.

Предлагаем использовать интегрированный План счетов финансового и управленческого учета (приведен в приложении 9 диссертации), выдержка из которого представлена в таблице 3.

Таблица 3

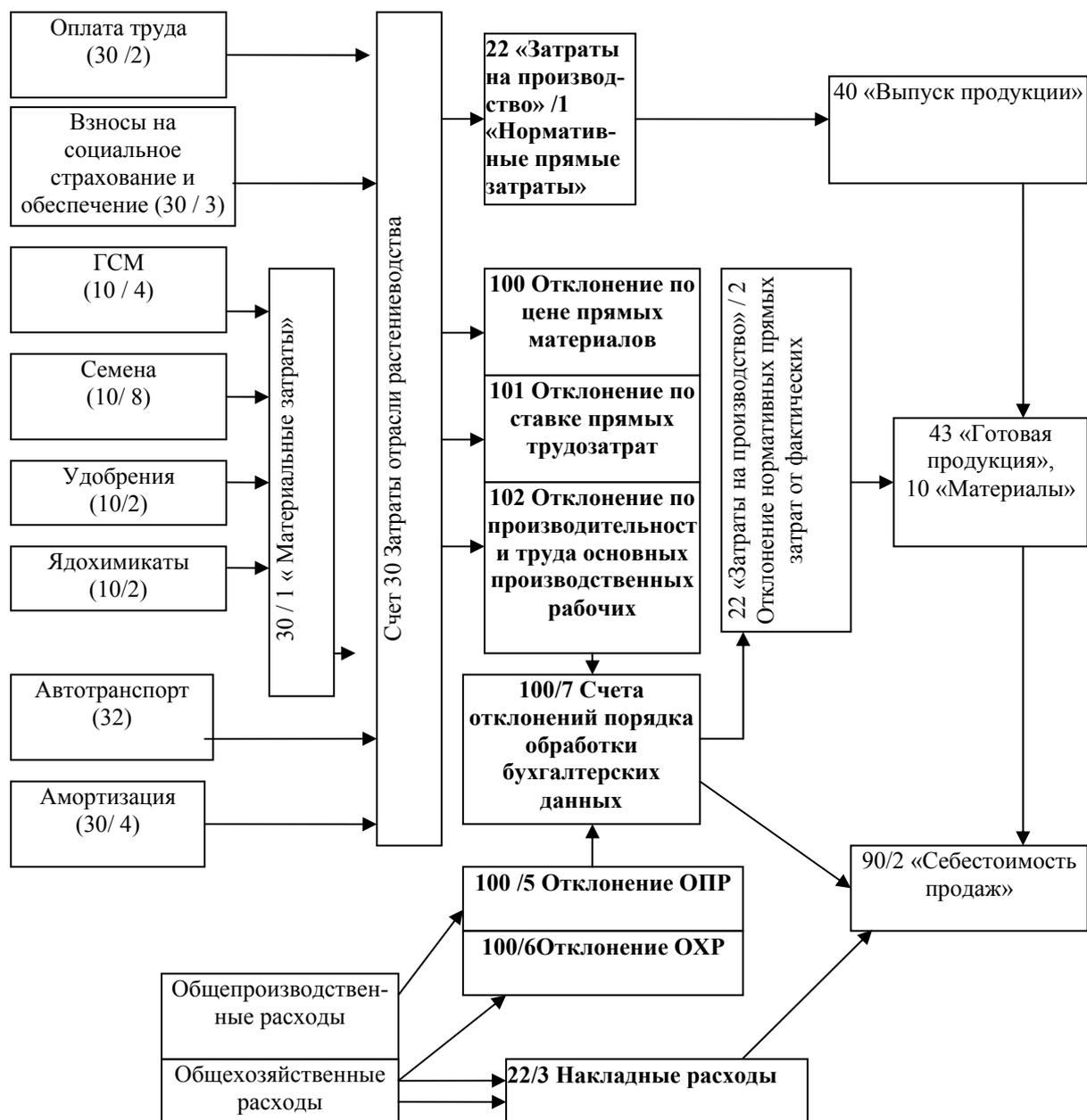
**Предлагаемые счета учета затрат в отрасли растениеводства,  
в соответствии с интегрированным планом счетов**

<b>№ подразделения</b>	
<b>№ счета</b>	<b>Субсчета</b>
<b>30</b>	<b>Затраты отрасли растениеводства (в финансовом и управленческом учете)</b>
	1 Материальные затраты
	2 Затраты на оплату труда
	3 Отчисления на социальные нужды
	4 Амортизация внеоборотных активов
	5 Прочие затраты
<b>22</b>	<b>Затраты на производство</b>
	1 Нормативные прямые затраты
	2 Отклонение нормативных прямых затрат от фактических
	3 Накладные расходы
<b>100</b>	<b>Отклонение по цене прямых материалов</b>
<b>101</b>	<b>Отклонение по использованию прямых материалов</b>
<b>102</b>	<b>Отклонение по ставке прямых трудовых затрат</b>
<b>103</b>	<b>Отклонение по производительности труда основных производственных рабочих</b>
<b>104</b>	<b>Отклонение по прочим затратам</b>
<b>105</b>	<b>Отклонение общепроизводственных расходов</b>
<b>106</b>	<b>Отклонение общехозяйственных расходов</b>
<b>107</b>	<b>Счета отклонений порядка обработки бухгалтерских данных</b>

Для применения усеченной калькуляционной системы и отражения хозяйственных операций в рамках одного «бюджет-заказа», затраты основного и вспомогательных производств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы по мере готовности продукции предлагаем учитывать на специальном счете управленческого учета - 22 «Затраты на производство», Для учета прямых производственных затрат вводится специальный субсчет - 22/1 «Прямые нормативные затраты», с которого затраты по мере готовности продукции списываются счет 40 «Выпуск продукции».

Оперативный учет отклонений ведется по периодическим операциям, которые осуществляются в процессе производства зерновой продукции с использованием предлагаемых счетов учета отклонений.

Предлагаемый порядок учетных записей при данном методе в системе производственного менеджмента зерновой продукции по интегрированному плану счетов приведен на рисунке 4.



**Рис 4. Схема отражения операций по производству зерна в системе управленческого учета**

Преимущества такого порядка учета заключаются в значительной детализации информации о затратах в калькуляционном разрезе, по структурным подразделениям и другим параметрам. В зависимости от целей управления и увеличения (уменьшения) количества объектов управленческого учета затрат возможно изменять номенклатуру счетов. Оперативно выявленные отклонения на счетах управленческого учета в растениеводстве создадут дополнительную основу для анализа и своевременного решения различных проблем, так как появятся возможности, необходимые для организации эффективной системы контроля

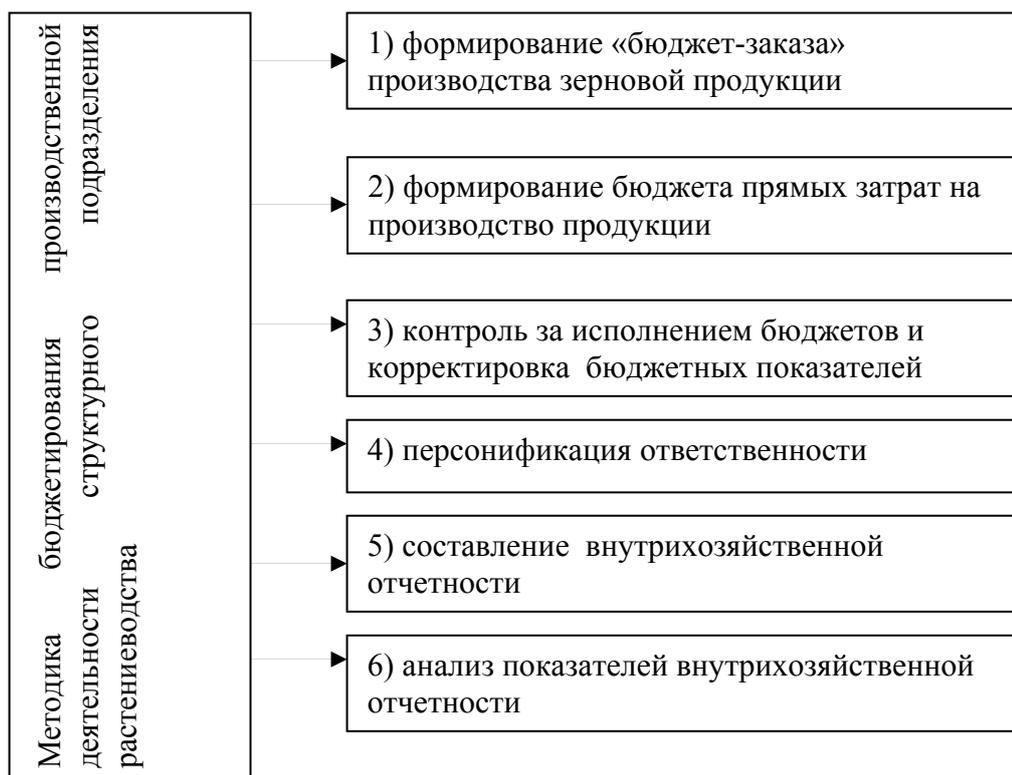
производственной деятельности. Для обобщения выявленных отклонений разработаны соответствующие формы учетных регистров.

**4. Рекомендован порядок бюджетирования деятельности структурных подразделений в зерновом производстве, позволяющий рассматривать производственное задание в виде индивидуального заказа для каждого центра ответственности и основанный на последовательном выполнении отдельных этапов: 1) разработка и составление «бюджет-заказа» производства зерновой продукции; 2) формирование «бюджет-заказа» прямых затрат на производство зерновой продукции, 3) определение контрольных мероприятий за исполнением «бюджет-заказа», для чего предложен «Классификатор причин отклонения от статей бюджета-заказа на производство продукции зерновых культур», 4) персонификация ответственности, 5) разработка внутренних отчетов подразделений, позволяющих получать информацию о рациональном использовании ресурсов, 6) анализ показателей внутрихозяйственной отчетности и определение экономического вклада в виде качественной товарной продукции каждого производственного подразделения в общий результат деятельности всего предприятия.**

Система бюджетирования является инструментом управленческого учета, позволяющим реализовать его информационно-плановую и информационно-контрольную функции, рассмотреть в перспективе результаты отдельных управленческих действий и проанализировать их эффективность для структурного подразделения.

Предложена методика бюджетирования производственной деятельности полеводческой бригады растениеводства как самостоятельного структурного подразделения - центра ответственности. Эта методика состоит из этапов, представленных на рисунке 5.

При использовании данной системы учета затрат в бухгалтерии на основании сигнальной документации ведется учет отклонений прямых затрат и результатов от приведенных в «бюджет-заказе» по местам возникновения затрат, центрам ответственности, хозрасчетным подразделениям, видам зерновых культур, технологическим процессам, причинам, виновникам отклонений. На основе анализа нормативных и фактических показателей выявляют отклонения по статьям «бюджет-заказа». Отклонения следует отразить документально и предоставить в центральную бухгалтерию сельскохозяйственного предприятия. Сигнальная документация должна позволять вести учет отклонений по всему заказу, по технологическим процессам, по выполняемым работам и видам продукции (зерно, отходы, солома).



**Рис. 5. Этапы бюджетирования деятельности по производству зерновой продукции в системах производственного менеджмента и управленческого учета**

Необходимо указать причины возникновения отклонений и возможные виновные лица. Отклонения фактических значений переменных затрат от статей «бюджет-заказа» могут быть вызваны множеством причин, примерный перечень которых по предприятию приведен диссертационном исследовании.

Применение предложенной методики позволит сформировать систему бюджетирования деятельности производственных структурных подразделений, обеспечивающую реализацию функций производственного менеджмента: планирования, координации деятельности, мотивации, контроля и организации производства конкурентоспособной продукции в соответствии с особенностями зернового производства.

Предлагаемая методика позволяет:

- оперативно определять эффективность работы центра ответственности на основе его долевого участия в общей сумме покрытия по предприятию и удельного веса суммы покрытия, производимой данным подразделением;
- прогнозировать изменения себестоимости или отдельных видов затрат при изменении деловой активности центра ответственности;
- определять нижнюю границу цены продукции;
- существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль затрат центра ответственности;

- снизить трудоемкость учета, исключив трудоемкую работу бухгалтерии по распределению косвенных затрат;
- нести персонифицированную ответственность структурному подразделению за свои действия и отчитываться по результатам перед участниками производственного процесса и другими уровнями иерархии управления;
- участвовать в формировании планового производственного задания и планировать основные экономические показатели;
- повысить материальную заинтересованность работников структурного подразделения.

Бюджетирование является одним из основных методов управленческого учета и основой финансовой дисциплины как организации в целом, так и ее структурных подразделений. Оно позволяет не только спланировать будущие затраты, но и проанализировать обоснованность текущих расходов в процессе производства.

#### **5. Исходя из информационных потребностей внутрихозяйственного управления сельскохозяйственным производством, разработана примерная структура учетной политики, регламентирующая порядок организации управленческого учета.**

Потребность в обоснованных управленческих решениях в системе производственного менеджмента в растениеводстве приводит к необходимости создания концептуальной и методической основы внедрения управленческого учета в практику сельскохозяйственных товаропроизводителей.

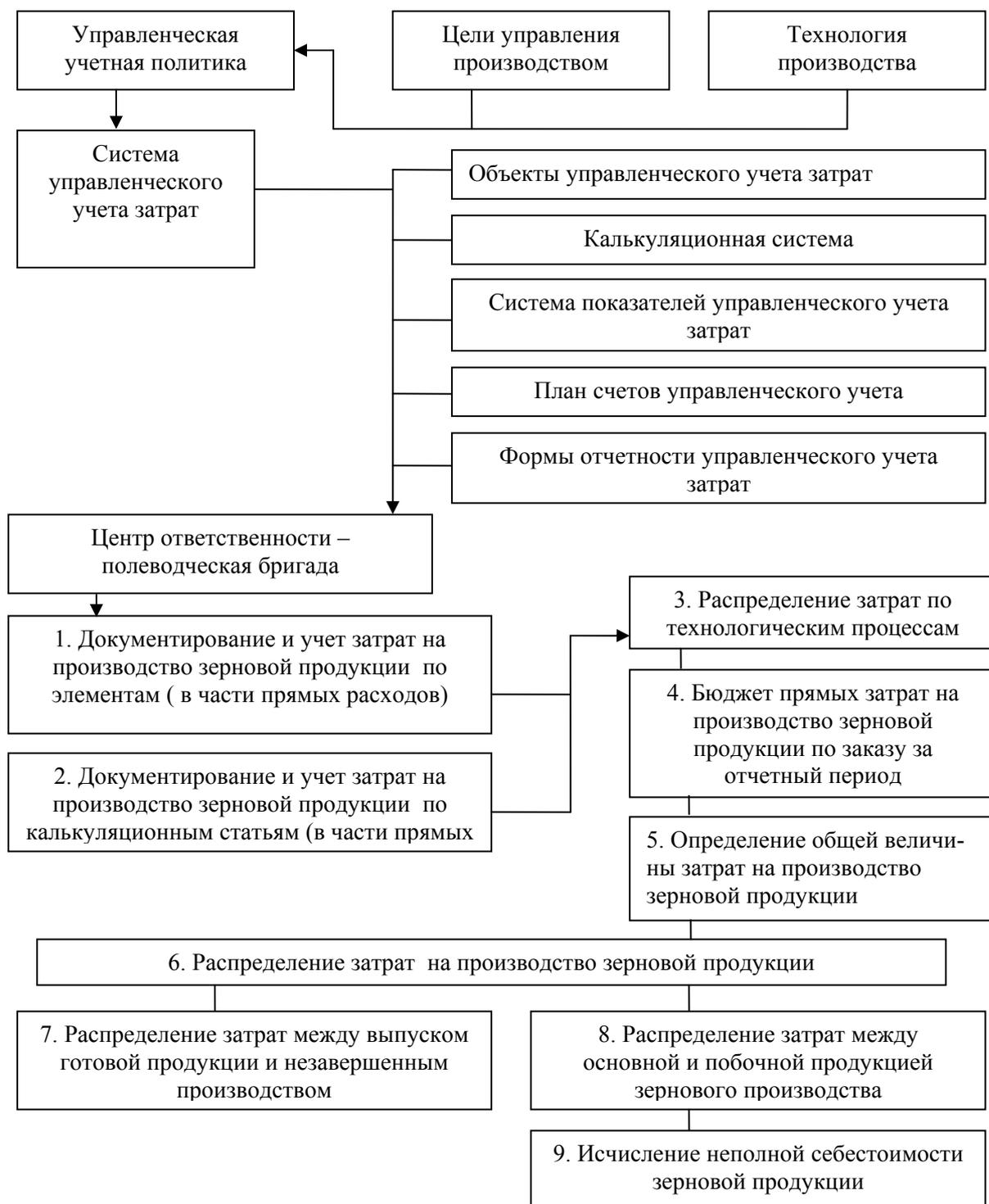
Для определения правил отражения хозяйственных операций, оценки имущества и источников его формирования в условиях нормирования и бюджетирования, для обеспечения информационных потребностей сельскохозяйственной организации с учетом специфики сельскохозяйственного производства разработана учетная политика для целей управленческого учета.

Учетная политика в целях управленческого учета определена как документ, который содержит совокупность способов и правил его ведения в организации, определяемых спецификой и информационными потребностями производственного менеджмента. Основные элементы учетной политики приведены в таблице 4.

Схема организации управленческого учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции при комплексной учетно-калькуляционной системе представлена на рисунке 6.

## Учетная политика в целях управленческого учета

Элементы управленческой учетной политики	Расшифровка элемента
Объекты управленческого учета	Структурное подразделение (центр ответственности или место возникновения затрат), ответственные за расходы по каждому центру затрат, «бюджет-заказ», технологический процесс, вид продукция, качество и сорт, использование актива, производственные затраты, инновационные разработки, регулируемые и контролируемые расходы по каждому центру затрат, установленные нормативы, учетные отклонения, сметы затрат, порядок учета фактических расходов и формы отчетов по центрам затрат, объекты калькулирования себестоимости продукции и калькуляционных единиц, способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции, корректировка элементов учетной политики, используемых в бухгалтерском финансовом учете
Группировка затрат	Условно-переменные прямые трудовые и материальные затраты Переменные косвенные трудовые и материальные затраты Условно-переменные косвенные трудовые и материальные затраты Постоянные прямые трудовые и материальные затраты Постоянные косвенные трудовые и материальные затраты
Способ оценки и списания активов:	
-основных средств	Тождественно системе финансового учета
-материально-производственные запасы	Нормативная цена (планово-учетная цена)
Способ оценки готовой продукции	По нормативным прямым переменным затратам в течении бюджетного периода и по фактическим затратам в конце
Способ оценки незавершенного производства	По нормативным прямым переменным затратам в течении бюджетного периода и по фактическим затратам в конце
Центры ответственности	Центры ответственности – производственные бригады, места возникновения затрат
Метод учета затрат	Синтез позаказного, попроцессного, нормативного метода и системы «директ-костинг»
Способ калькуляции себестоимости	В соответствии с принципами нормативного метода, но с учетом методических рекомендаций для сельскохозяйственного производства.
Способ контроля и нормирования деятельности	Формирование «бюджет-заказа» центру ответственности и система отчетности по нему
Рабочий план счетов	Интегрированный план счетов
Способ организации управленческого учета	Отдел бюджетирования и управленческого учета.
Тип внутривозрастных отношений	Частичная децентрализация и система материального стимулирования в зависимости от исполнения «бюджет-заказа» - в настоящем; трансфертное ценообразование – на перспективу



**Рис. 6. Схема организации управленческого учёта затрат в зерновом производстве**

В заключении следует отметить, что рекомендуемые мероприятия по организации управленческого учета затрат на производство зерновой продукции апробированы в Племзаводе–колхозе им.Ленина Суворовкинского района Волгоградской области и в Сельскохозяйственном производственном кооперативе «Вперед к победам» Старополтавского района Волгоградской области.

Реализация указанных рекомендаций, позволит обеспечить руководителей и специалистов сельскохозяйственной организации оперативной информацией, необходимой для контроля над производственной деятельностью и принятия обоснованных управленческих решений, оценить затраты по их видам, источникам информации, носителям затрат и центрам ответственности.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:**

*Статьи в журналах и изданиях, рекомендованных ВАК:*

1.Чернованова Н.В. Бюджетирование в системе производственного менеджмента в сельскохозяйственной организации / А.С. Горбачева, Н.В Чернованова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2009.-№ 1. - С. 46-49. - (авторских 0,3 п.л.).

*Статьи и тезисы докладов в других изданиях:*

2.Чернованова Н.В. Сущность управленческого учета на предприятиях АПК / Н.В Чернованова // Современные проблемы развития АПК: сб. научн. тр. по материалам научн.-практ. конф. / Волгогр.гос.с.-х. акад - Волгоград, 2006. - С.131-133. - (авторских 0,2 п.л.).

3.Чернованова Н.В. Анализ классификации затрат на производство сельскохозяйственной продукции в управленческом учете./ Н.В Чернованова // Материалы 11 региональной конференции молодых исследователей Волгоградской области - Волгоград, 2007 - С.111-113. - (авторских 0,2 п.л.).

4.Чернованова Н.В. Управленческий учет в системе производственного менеджмента организации / Н.В Чернованова // Проблемы и перспективы Российской экономики: сбор. научн. тр. 8 Всероссийской научн.-практ. конф. - Пенза, 2009. - С.82-84. - (авторских 0,2 п.л.).

5.Чернованова Н.В. Оценка эффективности производственного менеджмента в управленческом учете / Н.В Чернованова // Экономика, экология и общество России в 21-м столетии, посвящается 110-й годовщине образования Политехнического института (университета) и 15-летию МВШУ СБбГПУ сб. научн. тр. по материалам 11 Междунар. научн.-практ. конф. - Санкт-Петербург, 2009. - С. 222-224. - (авторских 0,2 п.л.).

6 Чернованова Н.В. Формирование учетной политики предприятия в целях управленческого учета / Н.В Чернованова // Использование инновационных технологий для решения проблем АПК в современных условиях: сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 65-летию образования ВГСХА. - Волгоград, 2009. - С.262-267. - (авторских 0,3 п.л.).

7.Чернованова Н.В. Особенности формирования себестоимости зерновой продукции / Н.В Чернованова // Материалы 13 региональной конференции молодых исследователей Волгоградской области / Волгоград: Волгоградская ГСХА, ИПК ФГОУ ВПО «Нива», 2009 - С.156-162 (авторских 0,4 п.л.).

8 Чернованова Н.В. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / Н.В.Чернованова // Новые направления в решении проблем АПК на основе современных ресурсосберегающих инноваций и технологий: сб. научн. тр. по материалам Междунар. научн.-практ. конф., посвященной 65-летию Победы в Великой Отечественной войне, Волгоград, 2010. - С. 192-195. - (авторских 0,3 п.л.).