

**ИЗ ФОНДОВ РОССИЙСКОЙ НАЦИОНАЛЬНОЙ БИБЛИОТЕКИ**

**На правах рукописи**

**Чупахина Наталья Ильинична**

**Становление управленческого учета на  
мясоперерабатывающих предприятиях АПК**

Специальность 08.00.12

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени к.э.н.

**Старый Оскол - 2004**

*На правах рукописи*

**Чупахина Наталья Ильинична**

**СТАНОВЛЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
НА МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук



Старый Оскол -2004

Диссертационная работа выполнена на секции бухгалтерского учета и аудита кафедры экономики и менеджмента Старооскольского технологического институте (филиала) Московского государственного института стали и сплавов (технологического университета)

Научный руководитель: доктор экономических наук,  
профессор  
Виноходова Анна Федоровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
профессор  
Богатая Ирина Николаевна

кандидат экономических наук,  
доцент  
Волкова Наталья Николаевна

Ведущая организация: Федеральное государственное  
унитарное предприятие Высшего  
профессионального образования  
Белгородская государственная  
сельскохозяйственная академия

Защита диссертации состоится " 6 " июля 2004 года в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 220.010.02 в Воронежском государственном аграрном университете им. К.Д. Глинки по адресу:

394087, г. Воронеж, ул. Мичурина, 1.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Воронежского государственного аграрного университета им. К.Д. Глинки.

Автореферат разослан " 3 " июля 2004 года

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
доктор экономических наук  
профессор



В. Г. Широбов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность **темы** исследования. В современных непрерывно изменяющихся условиях хозяйствования в управлении предприятием нужно опираться на постоянное обновление данных о внешней среде и деятельности предприятия и на их основании вести поиск новых стратегий и подходов, адекватных этим условиям. Для того, чтобы эффективно реализовать управленческие функции, необходима информация, поставщиком которой является управленческий учет. Сложность и подвижность внутрифирменных и рыночных процессов создают предпосылки для более серьезного подхода к становлению управленческого учета на предприятиях, особенно тех отраслей, где, в связи с особенностями производства, необходимо оперативно решать вопросы себестоимости, ее структуры, объемов производства различных видов продукции. К таким отраслям относится мясоперерабатывающая промышленность, где вырабатывается скоропортящаяся продукция и от оперативности и правильности принятого решения зависит результат хозяйственной деятельности предприятия.

**Состояние изученности проблемы.** Для отечественных производителей продукции характерна низкая степень и некачественное использование возможностей и инструментов управленческого учета, что связано с недостаточностью теоретических, методологических и методических разработок по его ведению. В настоящее время не существует четко определенных правил ведения организацией управленческого учета, тем более для предприятий, перерабатывающих сельскохозяйственное сырье. Следовательно, исследование вопросов становления управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях является достаточно актуальным, что и предопределило выбор темы настоящего диссертационного исследования.

Проблемам управленческого учета посвящены работы зарубежных и отечественных ученых, в частности таких: К. Перошон, Ж. Лернов, А. Брюне, Ж. Ардуен, Ж. де Бодт, И.Н. Богатая, В. Б. Ивашкевич, Л. Шардонне, Г. Кура, Л. Гизар, Ж. Лёрион, П. Лясег, Г. де Нарбонн, А. Рапен, К. Роле, Ж. Ришар. А. П. Зудилина, А. Ф. Мухина, К. Н. Нарibaева, С. А. Николаева, С. С. Сатубалдина, Я. В. Соколова, С. А. Стукова, В.И.Ткач,



М.В.Ткач, С. М. Шапигузова, Н. Г. Чумаченко, И. Н. Гарриса, Г. Кюльманн.

Общие вопросы организации управленческого учета применительно к аграрному производству рассматривают в своих трудах Р.А.Алборов, Н.Г. Белов, Н. А. Кокорев, П.М.Бугров, А.П.Варава, А.Ф. Виноходова, К.М.Гарифуллин, В.Г.Гетьман, Г.ИХринман, А.ДЛарионов, М.З.Пизенгольц, В.К.Радостовец, И.М.Сурков, А.И.Ушаков, Л.И.Хоружий, В.Г.Широбоков, А.М.Юсуфов, Ф.И. Васькин, Т. С. Сандрикова и другие отечественные ученые.

В работах содержатся результаты фундаментальных выводов и прикладных рекомендаций. Однако проблемы управленческого учета решались либо с точки зрения общей методологии, либо применительно к сельскохозяйственным предприятиям. Предприятия агропромышленного комплекса, в частности мясоперерабатывающие, имеют свои специфические особенности, которые обусловлены технологией и организацией производства продукции. Не получили должного развития методические аспекты учета калькулирования и анализа себестоимости этой отрасли в новых условиях хозяйствования и реформирования системы бухгалтерского учета. Потребность в адекватной современным условиям системе учетно-аналитического информационного обеспечения управления издержками предприятий мясоперерабатывающей промышленности предопределило выбор темы диссертации, постановку цели и задач исследования.

**Цель и задачи исследования.** Основной целью настоящего исследования является обоснование научно-методических положений и разработка практических рекомендаций по организации управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях АПК.

В соответствии с поставленной целью были определены к решению следующие задачи:

- исследовать и уточнить теоретические положения управленческого учета как инструмента оперативного управления, обосновать необходимость защиты информации по управленческому учету, как строго конфиденциальной, и предложить методы защиты;

- выявить и обосновать условия, необходимые для эффективного ведения управленческого учета;
- изучить состояние мясоперерабатывающей отрасли и охарактеризовать влияние особенностей технологического процесса на формирование информации для управленческого учета;
- проанализировать особенности различных методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на мясоперерабатывающих предприятиях;
- разработать методические подходы к постановке системы управленческого учета в условиях современных информационных технологий;
- построить гибкую модель анализа финансово-хозяйственной деятельности мясоперерабатывающего предприятия на основе маржинального подхода к формированию себестоимости;
- разработать формы управленческой отчетности, отвечающие основным принципам отчетности: иерархичность, адресность и конкретность, контролируемость затрат, управление по отклонениям, оперативность и своевременность.

Объект и предмет исследования. Предметом исследования является процесс осуществления управленческого учета в деятельности мясоперерабатывающих предприятий, организационно-хозяйственные методы применения инструментария управленческого учета на предприятиях, рационализации методики его ведения в новых экономических условиях.

Объектом исследования были избраны мясоперерабатывающие предприятия Белгородской области: ООО «Мясокомбинат Обуховский» и мясокомбинат завода АТЭ. Наиболее детальные исследования проведены по материалам ООО «Мясокомбинат Обуховский».

Методология и методика исследования. Методологической основой исследования служит маржинальный подход в экономике к управлению себестоимостью и затратами.

Теоретической основой исследования служат достижения отечественной и зарубежной экономической теории, нормативно-законодательные акты правительства Российской Федерации, труды отечественных и зарубежных специалистов в области ры-

ночной экономики, финансового менеджмента, теории управленческого учета.

В ходе диссертационного исследования использованы методы системного, статистического, логического анализа, экономико-математические методы.

**Научная новизна исследования.** Научная новизна диссертации, состоит в следующем:

- уточнено понятие «управленческий учет» и расширена классификация различий финансового и управленческого учета;
- предложены методы защиты информации для целей управленческого учета с учетом ее ценности, важности и секретности;
- выявлен комплекс необходимых условий для эффективного ведения управленческого учета;
- обоснована возможность объединения объектов управленческого учета: отдельных видов продукции, выпускаемой мясоперерабатывающими предприятиями, в однородные группы в зависимости от применяемых при их производстве технологических приемов;
- адаптированы общие схемы различных методов учета затрат для исследуемой отрасли и предложены новые методы их распределения по калькулируемым объектам;
- разработан алгоритм построения гибкой модели анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия и адаптирована методика оптимизации доходов и расходов мясоперерабатывающего предприятия на основе маржинального подхода формирования себестоимости с использованием предложенных автором методов экономико-математического моделирования;
- предложен вариант системы "директ-костинг" на счетах бухгалтерского учета для использования данных бухгалтерского учета, систематизированных определенным образом, в управленческом учете;
- разработаны и внедрены отчетные формы для эффективного ведения управленческого учета, удовлетворяющие основным принципам отчетности: иерархичности, адресности и конкретности, контролируемости затрат, управления по отклонениям, оперативности и своевременности.

**Практическая значимость работы.** Материалы диссертации имеют практическое значение, состоящее в том, что теоретические и методологические разработки автора могут быть использованы на мясоперерабатывающих предприятиях при постановке управленческого учета. Для практического использования рекомендована методика оптимизации и прогнозирования доходов и расходов предприятия на основе маржинального подхода и использования информационных систем. Теоретические положения и практические разработки автора могут быть использованы в преподавании курса "Бухгалтерский управленческий учет" по экономическим специальностям.

**Положения диссертации, выносимые на защиту.** В работе защищаются следующие наиболее существенные научные результаты, полученные соискателем:

- авторская классификация различий финансового и управленческого учета и определение понятия «управленческий учет»;
- критерии отнесения информации управленческого учета к различным уровням важности и секретности и методы ее защиты;
- основные составляющие комплекса факторов, необходимых для эффективного ведения управленческого учета;
- методы учета и распределения затрат по объектам калькуляции применительно к мясоперерабатывающим предприятиям;
- алгоритм построения гибкой модели анализа финансово-хозяйственной деятельности мясоперерабатывающих предприятий, включающий расчеты условно-постоянных, условно-переменных затрат, их структуру, степень тесноты связи между ними, коэффициентов зависимости оборотов от объемов реализации и на этой основе оптимизацию, моделирование и прогнозирование финансовых результатов деятельности предприятия;
- практические рекомендации по использованию методических подходов, разработанных автором, по оптимизации доходов и расходов предприятия с учетом воздействия на финансовые результаты изменением ключевых параметров модели (объема и структуры производства, "плеча" операционного рычага);
- рекомендации по рационализации и совершенствованию аналитического и синтетического учета объектов затрат на мясокомбинатах и производственной отчетности.



**Апробация и внедрение результатов исследования.** Методика оптимизации и прогнозирования доходов и расходов предприятия на основе маржинального подхода и использования информационных систем апробирована на мясокомбинате «Обуховский» Белгородской области и мясокомбинате завода АТЭ. Предложены к внедрению также разработанные автором рекомендации по защите информации управленческого учета.

Теоретические положения и практические разработки автора используются при подготовке экономических специальностей СТИ МИСиС по дисциплинам "Бухгалтерский управленческий учет", "Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету" и могут также быть применены в других ВУЗах региона и страны в целом.

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 10 печатных работах.

**Объем и структура работы.** Диссертационная работа изложена на 147 страницах, включает введение, три главы, выводы и предложения, библиографический список использованной литературы из 153 наименований, 25 таблиц, 25 рисунков и 8 приложений.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы диссертации, оценивается состояние изученности проблемы, формулируется цель и задачи исследования, определяются предмет и объект исследования, раскрываются теоретические и методические основы решения поставленной проблемы, характеризуются элементы научной новизны в работе их практическая значимость и направления использования.

**В первой главе** «Теоретические основы управленческого учета, как действенного инструмента оперативного управления предприятием» раскрывается сущность, функции управленческого учета и основные отличия его от финансового, условия, необходимые для эффективного ведения управленческого учета, и важность такой экономической категории как себестоимость продукции.

В странах с рыночной экономикой еще в конце 40-х годов началась большая организационная и методологическая пере-

стройка системы бухгалтерского учета. Он разделился на две бухгалтерии: финансовую и управленческую, каждая из которых имеет свои цели, задачи и функции.

На большинстве отечественных предприятиях ведется лишь традиционный бухгалтерский учет, а управленческий учет не ведется или развит слабо. Такое положение во многом, по мнению автора, способствует отсутствию официального определения, признания понятия финансового и управленческого учета в законодательных и нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации.

Исследования показали, что в узком смысле слова под управленческим учетом понимается учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью предприятия.

Однако в российской практике управленческий учет чаще рассматривается в широком смысле, как система, которая в рамках одной организации обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации.

Отсюда, с позиции предмета исследования, экономическая категория «управленческий учет», по мнению автора, - это система регистрации, идентификации, упорядочения, систематизации и интерпретации информации для принятия управленческих решений для конкретного предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе, тесно взаимодействующая с планированием, контролем и анализом, целью которой является обеспечение современной и релевантной информацией управляющих предприятием.

Нами изучены, расширены и дополнены основные различия финансового и управленческого учета, характерные для современного этапа развития бухгалтерского учета.

По мнению автора в современных условиях одним из важнейших различий между финансовым и управленческим учетом является такой признак как степень открытости информации.

Критерием принятия любого решения о методах защиты информации является ее ценность. Несмотря на то, что было предпринято много различных попыток формализовать процесс определения ценности информации с использованием методов теории информации и анализа решений, этот процесс до сих пор

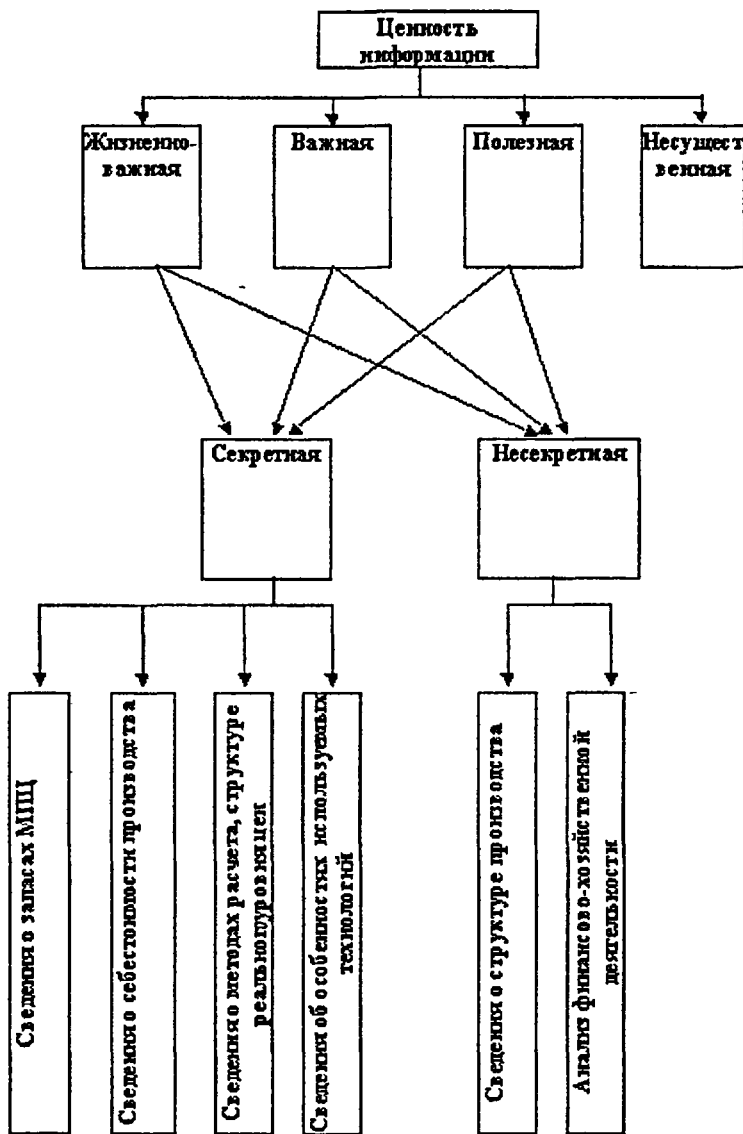


Рис 1. Определение методов защиты информации управленческого учета с учетом ее ценности

остается весьма субъективным. Для объективной ее оценки в управленческом учете требуется установление ценности информации с учетом ее уровня важности и секретности, (рис.1)

Уровни важности классифицированы по степени влияния информации на эффективность деятельности предприятия, а методы защиты определены с учетом того, что защищать необходимо не только секретную информацию. Несекретная информация, подвергнутая несанкционированным изменениям (например, модификации команд управления), может привести к утечке или потере связанной с ней секретной информации, а также невыполнению автоматизированной системой заданных функций по причине получения ложных данных, которые могут быть не обнаружены пользователем системы.

В последние годы в нашей стране неуклонно возрастает интерес к управленческому учету не только среди отечественных менеджеров высшего и среднего звена, но и государственных органов.

Однако, непосредственно на микроуровне, особенно в отраслях аграрно-промышленного комплекса, внедрение системы управленческого учета происходят крайне медленно.

Автором были проанализированы проблемы его становления на предприятиях мясоперерабатывающей промышленности и он пришел к выводу, что для создания эффективной системы управленческого учета необходим целый комплекс соответствующих условий (предпосылок) и несоблюдение хотя бы одного из них нивелирует эффективность всей системы в целом. (Рис. 2). Причем эти условия (предпосылки) характерны не только для предприятий исследуемой отрасли, но и предприятий других отраслей промышленности.

Важнейшей экономической категорией, показывающей, во что обходится предприятию производство и сбыт продукции, является себестоимость. Одним из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции является научно обоснованная классификация затрат, включаемых в ее состав. В работе показано, что для разных целей используются разные способы классификации затрат и полноты включения затрат в себестоимость.

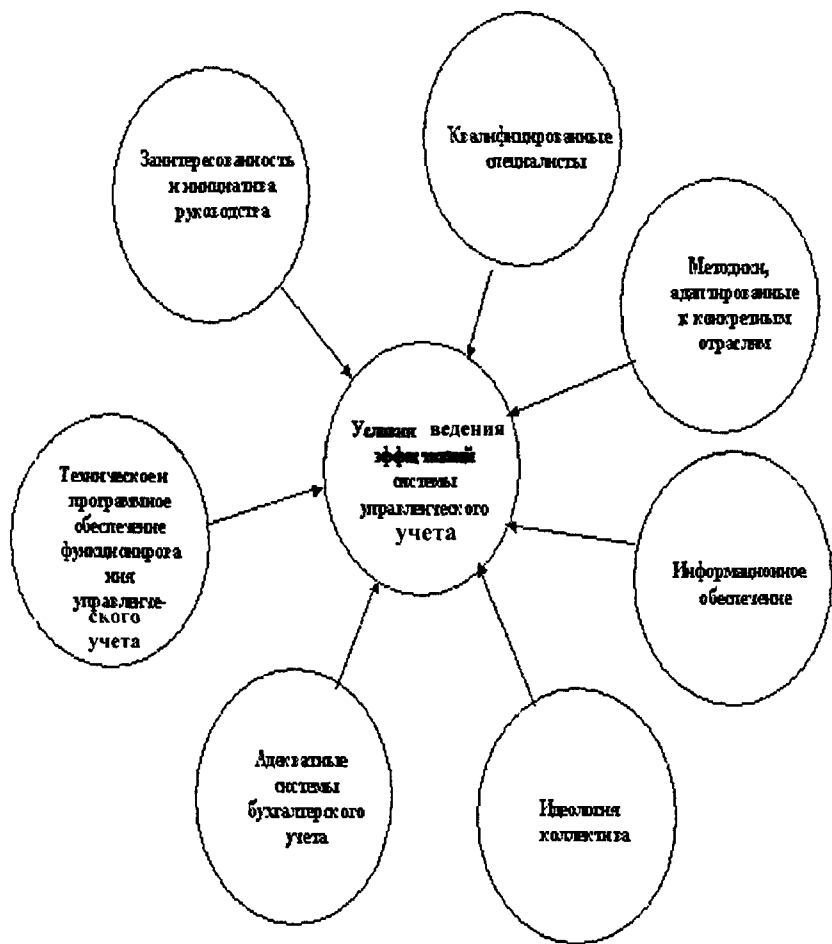


Рис.2. Условия ведения эффективного управленческого учета на предприятиях.

В современных условиях хозяйствования преимущество необходимо отдать методу управленческого учета затрат по сокращенной (цеховой) себестоимости, в соответствии с которым на продукцию списывают не все издержки предприятия, а только их часть — переменные затраты (цеховую себестоимость).

**Во второй главе** "Современное состояние управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях и тенденции его развития" анализируется состояние отрасли и влияние особенностей технологического процесса на формирование информации для управленческого учета, методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий, обосновывается эффективность маржинального подхода в учете по системе «директ-костинг».

Мясная промышленность представляет собой комплекс производств, последовательно перерабатывающих исходное сельскохозяйственное сырье — скот.

От того какая продукция вырабатывается из исходного сырья, определяется и структура предприятий мясной промышленности: мясокомбинаты, мясоперерабатывающие комбинаты и заводы, колбасные фабрики и т.д.

Мясная промышленность вырабатывает скоропортящуюся продукцию, поэтому в структуру предприятий входят холодильники, где охлаждают, замораживают и хранят мясо и мясопродукты. Предприятия, выпускающие мясные консервы, производят и жестяные банки для них.

Другие вспомогательные производства, за исключением производств, вырабатывающих искусственную колбасную оболочку, не имеют отраслевой специфики - это энергетические, ремонтные, транспортные, тарные цехи или участки.

Отрасль мясной промышленности Белгородской области представлена крупными мясоперерабатывающими комбинатами: ОАО «Алексеевский», «Белгородский», «Губкинский», ЗАО «Чернянский» и «Томаровский», а также средними по размеру мясокомбинатами, входящими в состав агрофирм вблизи крупных промышленных городов области (Белгорода, Старого Оскола, Губкина).

Нужно отметить, что основной удельный вес продукции крупных мясокомбинатов занимает мясо и субпродукты первой категории, а у средних - колбасные изделия и полуфабрикаты. В последние годы намечается тенденция увеличения объемов производства отечественных продуктов по всем их видам. Однако, понадобится еще несколько лет, чтобы достичь дореформенных объемов производства и реализации продукции, так как в 2003 году, например, мяса и мясопродуктов первой категории произведено в 2,4 раза, а колбасных изделий и мясных полуфабрикатов - в 1,8 раза меньше, чем в 1990 году.

В структуре себестоимости за последние десять лет резких изменений не произошло, хотя некоторые тенденции все же прослеживаются: повышается доля оплаты труда за счет снижения удельного веса материальных затрат и сумм амортизационных отчислений (последнее связано с ухудшением состояния основных фондов отрасли) и увеличивается доля прочих расходов.

Исследования показывают, что на предприятиях мясной переработки в целом для оперативного анализа затрат, формирующих себестоимость продукции, достаточно стабильная структура себестоимости мясных изделий позволяет стандартизировать информацию и разрабатывать универсальные показатели для однородных групп производимой продукции с учетом технологических процессов, принятых для них на мясоперерабатывающих предприятиях.

Анализ применяемых на мясоперерабатывающих предприятиях технологий показал, что для ведения управленческого учета всю продукцию можно объединить в зависимости от сходства и различия применяемых технологических приемов в пять групп: мясо и субпродукты; вареные колбасы, сосиски, сардельки; лукопеченые колбасы; сырокопченые колбасы; прочая продукция. Аналитический учет затрат и их анализ целесообразно вести по этим группам.

Разнообразие производств и технологий, применяемых в мясоперерабатывающей промышленности, обуславливает необходимость использования разных методов учета затрат и исчисления себестоимости: попередельного, в том числе полуфабрикатного и бесполуфабрикатного, и позаказного (произдельного).

Автором разработаны общие схемы вышеназванных методов учета затрат применительно к мясоперерабатывающим предприятиям, в основе которых лежит исчисление сокращенной (цеховой) себестоимости с распределением накладных расходов сначала по центрам ответственности, где они возникли, а затем по видам (группам) продукции пропорционально выбранной базе (табл. 1).

Как уже подчеркивалось, ошибки и неточности в калькулировании затрат могут привести к принятию решений, не отвечающих целям предприятия и требованиям рынка, что поставит под угрозу не только финансовое благополучие предприятия, но и само его существование.

Таблица 1

**Методы распределения затрат по объектам калькуляции в мясоперерабатывающей промышленности**

	Объект распределения затрат	Методы распределения		
		прямой	нормативный	коэффициентный
1	Стоимость исходного сырья	+		
2	Стоимость мяса по категориям		+	
3	Оплата труда	+	+	+
4	Незавершенное производство	+	+	
5	Возвратные отходы	+		+
6	Медицинская продукция	+	+	
7	Энергетические хозяйства	+		
8	Ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские	+	+	
9	Транспортное хозяйство	+		
10	Холодильник	+		
11	Цех (отделение) обработки искусственной оболочки и производства тары		+	
12	Жестянобаночное производство		+	
13	Электролитное отделение жестянобаночного производства	+		

Для решения этой проблемы, а также для более эффективного управления затратами, и был предложен маржинальный подход.

Маржинальный подход или концепция маржинальной прибыли основывается на методе «директ-костинг», который



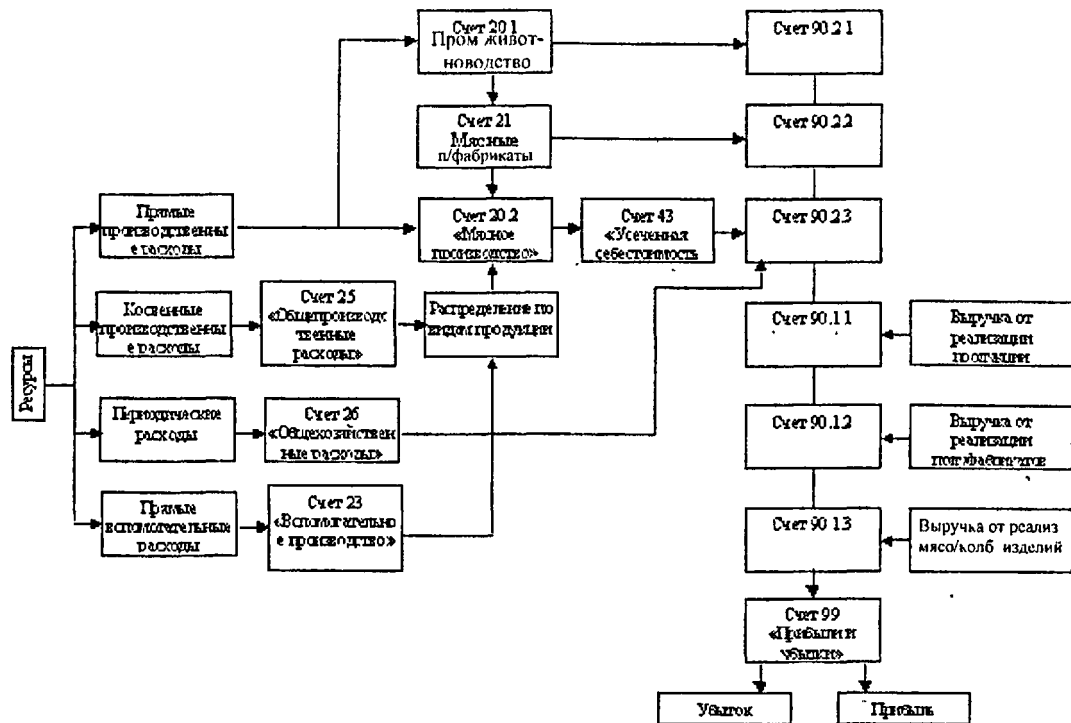


Рис.3. Система «директ-костинг» на счетах бухгалтерского учета

является методом калькуляции себестоимости только по переменным затратам. Использование этого метода обусловлено тем фактом, что самой точной калькуляцией изделия является та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции (выполнением работ или оказанием услуг), а не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия.

«Директ-костинг» - система управленческого учета, базирующаяся на категории переменных (либо частичных) затрат. Эта система не лишена недостатков, но имеет и большие преимущества по сравнению с системой полного учета и распределения затрат.

Выбор одной из них зависит прежде всего от практической пользы применения той или иной системы

Мы предлагаем вариант системы «директ-костинг» на счетах бухгалтерского учета при условии его автоматизации с использованием, например, системы «1С Предприятие» (рис.3).

**В третьей главе "Совершенствование управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях"** определены методические подходы к постановке системы управленческого учета в условиях современных информационных технологий, реализована гибкая модель финансово-хозяйственной деятельности мясоперерабатывающего предприятия, созданы формы управленческой отчетности.

Автором разработана, основанная на маргинальном подходе, методика расчета себестоимости конкретного изделия, ее структуры, оптимальной производственной программы и рентабельности отдельных групп и /или видов продукции с использованием современных информационных технологий.

Алгоритм действия по предлагаемой методике нам представляется целесообразным разделить на восемь этапов (табл. 2).

Из таблицы видно, что выполнить вручную третий этап, как и все остальные, достаточно трудоемко. Поэтому необходимо применение методов математического моделирования с использованием компьютера.

Среди существующих математических методов привлекает внимание метод регрессионного анализа, суть которого заключается в определении функциональной зависимости средних значений каких-либо (влияющих) факторов от некоторой другой величины или нескольких величин (результативных факторов).

В отечественной практике имеется опыт применения однофакторной регрессионной модели типа  $y=a+bx$  для разделения затрат по центрам ответственности на переменную и постоянную составляющую.

Автор диссертации считает, что для целей управленческого учета более целесообразно использовать многофакторную линейную регрессионную модель. Адаптированная к конкретным условиям такая модель дает возможность распределить условно-переменные затраты в соответствии с объемами производства на виды (группы, номенклатуры) производимой продукции и, таким образом, получить бесконечное множество вариантов определения реальной (приближенной к фактической) себестоимости продукции и в итоге возможные финансовые результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

На рис. 4 показана схема распределения затрат и расчета структуры себестоимости при выполнении 3, 4 и 5 этапов описанных выше (табл.2).

В список статей, по которым будет выполняться планирование, входят статьи доходов (реализация) и зависимые от них статьи переменных расходов и независимые постоянные расходы.

Далее на основании сформированного списка статей планирования, предлагаемых объемов производства и цен реализации рассчитываются доходы и расходы на заданный период с одновременным проведением маржинального анализа.

Предлагаемая автором модель была апробирована на среднем по масштабам деятельности предприятии - мясокомбинате "Обуховский", являющимся самостоятельным подразделением Оскольского электрометаллургического комбината.

Исходные данные для расчета фактической себестоимости каждой группы продукции и структуры условно-постоянных и условно-переменных затрат взяты ежемесячно с понедельной разбивкой за 2003 год.

Таблица 2

Алгоритм построения гибкой модели финансово-хозяйственной деятельности мясоперерабатывающих предприятий на основе маржинального подхода формирования себестоимости с использованием информационных технологий

№ этапа	Содержание этапа
1	Выделение центров ответственности (центров затрат)
2	Выделение объектов затрат
3	Расчет условно-постоянных (по центрам ответственности) и условно-переменных (в расчете на единицу продукции) затрат в зависимости от объемов производства
4	Определение степени тесноты связи издержек производства и его объемов для конкретизации разделения видов затрат на переменную и постоянную составляющие
5	Определение базы распределения условно-постоянных затрат для расчета полной себестоимости
6	Расчет структуры себестоимости в ее переменной части по видам (группам) затрат на основе маржинального подхода
7	Формирование списка статей (доходов и расходов), обороты по которым будут планироваться
8	Создание оптимизированных производственных программ (проектов) на базе выверенного расчета точек безубыточности и рентабельности отдельных групп или видов продукции, их анализ и моделирование изменения результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия при изменении ключевых параметров модели

В результате расчета зависимости издержек производства от объемов производства продукции с использованием регрессионного анализа было получено следующее уравнение:

$$y = 200 + 0,0481 * X_1 + 0,06496 * X_2 + 0,12412 * X_3 + 0,06462 * X_4,$$

где  $y$  - общая себестоимость в тысячах рублей (или общие издержки обращения) в каком-либо месяце;

$X_1$  - объем производства (реализации) вареных колбасных изделий в каком либо месяце в кг.;

$X_2$  - объем производства (реализации) полукопченых колбасных изделий в каком либо месяце в кг.;

$X_3$  \_ объем производства (реализации) сырокопченых колбасных изделий в каком либо месяце в кг.;

$X_4$  \_ объем производства (реализации) прочих изделий в каком либо месяце в кг.;

200 тысяч рублей - постоянные (косвенные) расходы.

В итоге были определены затраты, непосредственно связанные с производством (продажей) разных видов продукции, иначе - производственная себестоимость.

Для определения полной себестоимости автором была рассчитана мера тесноты связи факторов производства (обращения) и его объемов с помощью корреляционного анализа.

В результате расчетов оказалось, что коэффициент корреляции достигает своего максимального значения по такой базе распределения, как заработная плата основных рабочих.

С использованием регрессионного анализа был рассчитан состав себестоимости разных видов продукции в разрезе переменных затрат, который показан в табл.3.

**Таблица 3**

**Состав себестоимости на 1 кг. продукции в разрезе переменных затрат, руб.**

Вид затрат	Виды (группы) продукции			
	Вареные колбасные изделия	Полукопченые колбасные изделия	Сырокопченые колбасные изделия	Прочие изделия
Сырье и материалы	36,00	46,00	96,00	52,00
Заработная плата основных рабочих	3,20	3,60	5,00	1,80
Затраты общепроизводственные	4,00	5,26	9,20	2,37
Затраты технологические	2,90	7,00	12,40	6,70
Затраты коммерческие	2,00	3,10	1,52	1,75
Всего	48,10	64,96	124,12	64,62

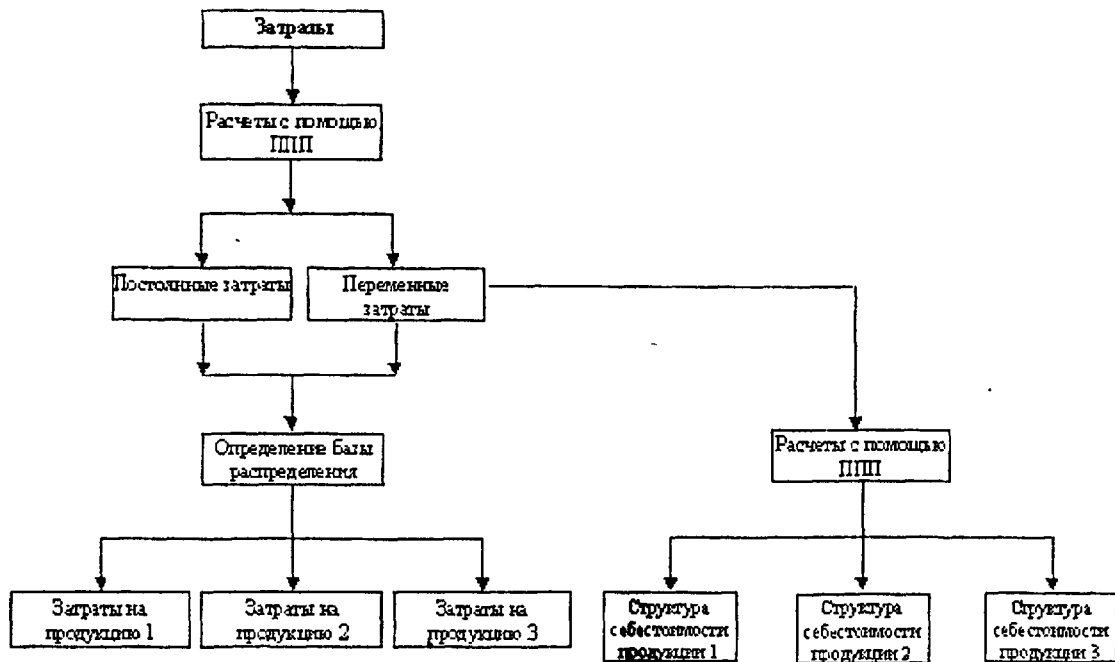


Рис. 4. Модель распределения затрат, определения базы распределения условно-постоянных затрат и расчета структуры себестоимости

Таблица 4

Бюджет доходов и расходов мяскокомбината "Обуховский" на  
месяц, тыс. руб.

Статьи доходов и расходов	Варианты					
	1	2	3	4	5	6
1. Доходы без учета НДС и налога с продаж	3230,7	3392,2	3392,2	3319,7	3230,6	3424,4
в т.ч. реализация продукции х1	1805,3	1895,6	1895,6	1805,3	1805,3	1913,6
реализация продукции х2	758,3	796,2	796,2	758,3	758,3	803,8
реализация продукции х3	507,4	532,8	532,8	681,4	507,4	537,8
реализация продукции х4	159,6	167,6	167,6	74,6	159,6	169,2
2. Расходы без учета НДС	2543,8	2669,6	2659,6	2604,4	2543,8	2679,8
а) расходы условно-переменные	2317,8	2433,6	2423,6	2378,4	2266,2	2402,2
из них: заработная плата по сделным расценкам	130,8	137,4	137,4	134,0	130,8	138,6
налоги с фонда оплаты труда	46,6	48,9	48,9	47,7	46,6	49,4
сырье и материалы в производстве	1693,7	1778,3	1778,3	1737,7	1693,7	1795,3
прочие условно-переменные затраты	446,7	469	459	459	395,1	418,8
в т.ч.: электроэнергия и другие технологические ресурсы	182,5	191,6	191,6	188,2	182,5	193,5
коммерческие расходы	85,4	89,7	79,7	85,2	33,8	35,8
общепроизводственные расходы	178,8	187,7	187,7	185,6	178,8	189,5
б) расходы условно-постоянные	226,0	236,0	236,0	226,0	277,6	277,6
из них: амортизация ОС и НМА	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
аренда основных средств	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
заработная плата по повременным расценкам	85,3	85,3	85,3	85,3	85,3	85,3
налоги с фонда оплаты труда	30,4	30,4	30,4	30,4	30,4	30,4
прочие общехозяйственные затраты	68,8	78,8	78,8	68,8	120,4	120,4
расходы на ремонт основных средств	36	36	36	36	36	36
3. Финансовый результат	686,9	722,6	732,6	715,3	686,8	744,7

Таблица 5

Результаты предварительных аналитических расчетов  
результатов деятельности предприятия  
мясокомбината "Обуховский", тыс. руб.

№ п/п	Показатели анализа	Варианты					
		1	2	3	4	5	6
1.	Реализация	3230,7	3392,2	3392,2	3319,7	3230,6	3424,4
2.	Переменные затраты	2317,8	2433,6	2423,6	2378,4	2266,2	2402,2
3.	Маржинальный до- ход	912,3	958,6	968,6	941,3	964,4	1022,3
4.	Норма маржиналь- ного дохода по ви- дам продукции						
	Колбасные изделия варенные	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30
	Колбасные изделия полукопченые	0,27	0,27	0,27	0,27	0,27	0,27
	Колбасные изделия сырокопченые	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28
	Прочие изделия	0,23	0,23	0,23	0,23	0,23	0,23
5.	Прямая рентабель- ность	28,26	28,26	28,55	28,35	29,85	29,85
6.	Постоянные затраты	226,0	236,0	236,0	226,0	277,6	277,6
7.	Валовая (операцион- ная) прибыль	686,9	722,6	732,6	715,3	686,8	744,7
8.	Операционная рен- табельность	21,26	21,30	21,60	21,55	21,26	21,75
9.	Точка безубыточно- сти	799,8	835,13	826,51	797,04	929,92	929,92
10.	Отклонение от точки безубыточности	2430,90	2557,07	2565,69	2522,66	2300,68	2494,52
11.	Запас финансовой прочности	75,24	75,38	75,63	75,99	71,22	72,84
12.	Операционный ры- чаг	1,33	1,33	1,32	1,32	1,40	1,37

На основании рассчитанных сумм переменных и постоянных затрат, структуры себестоимости каждого вида продукции, структуры постоянных затрат и плана выпуска и реализации



продукции с использованием конфигурации "Финансовое планирование" системы «1С: Предприятие» в автоматическом режиме были сформированы бюджет предприятия по статьям "доходы" и "расходы" и маржинальный анализ. Изменяя параметры (объемы, структуру производства, "плечо" операционного рычага) было рассчитано шесть вариантов бюджетов с одновременным анализом каждого из них (табл.4, 5). Из всех вариантов приемлемыми по результатам маржинального анализа оказались четыре варианта, которые имеют наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, структурой и объемами продукции.

Но каждый из рассчитанных вариантов должен корректироваться в соответствии с рыночными условиями внешней среды.

Для эффективного управления предприятием очень важны отчетные формы, которые позволяют сделать оперативный вывод о текущем положении дел на предприятии.

По мнению автора, управленческая отчетность требует индивидуального подхода к ее организации на конкретном предприятии и должна отвечать основным принципам формирования отчетности: иерархичности, адресности и конкретности, контролируемости затрат, управлению по отклонениям, оперативности и своевременности.

Автором была предложена иерархия управленческой отчетности, разработаны и внедрены следующие управленческие отчеты:

- зависимость общей суммы затрат от объема производства;
- сводная смета затрат;
- затраты на производство;
- отклонения элементов затрат на производство продукции по сумме и по удельному весу в общей сумме затрат;
- анализ структуры затрат на производство;
- фактический анализ на 1 рубль выручки себестоимости и продаж (табл.6).

Таблица 6

**Фактический анализ на 1 рубль выручки себестоимости и продаж вареных колбасных изделий мясокомбината «Обуховский»**

Показатели, тыс. руб.	Пред. период		Отч. период		Изм. уд.веса
	Январь 2003г		Февраль 2003г		
	Объем	Уд.вес	Объем	Уд.вес	
Материалы	969,51	79,13%	903,20	79,12%	-0,07%
Оплата труда	100,83	8,24%	94,94	8,32%	0,08%
Отчисления	35,90	2,93%	33,80	2,96%	0,03%
Амортизация	0,13	0,01%	0,13	0,01%	0,00%
Прочие затраты	117,88	9,63%	109,51	9,59%	-0,04%
Итого затрат на производство	1224,24	100,00%	1141,57	100,00%	0,00%
Выручка	1805,30		1673,36		
Прибыль на 1 рубль выручки	0,32		0,32		

Из таблицы видно, что при производстве вареных колбасных изделий в отчетном периоде по сравнению с предыдущим периодом снизился удельный вес затрат на материалы на 7%, а на оплату труда увеличился на 8%, в то же время удельный вес прочих расходов уменьшился на 4%. Прибыль на 1 рубль выручки осталась на прежнем уровне, следовательно, рентабельность производства не изменилась и составляет 32%.

Автором была предложена схема организации управленческого учета (табл. 7), разработан график предоставления управленческой отчетности (табл. 8).

Таблица 7

## Организация управленческой отчетности для контроля затрат

Подразделения	Виды отчетности
Вспомогательные	Выполнение нормативов
Отдел материально-технического снабжения	Отчеты о запасах и закупках, выполнение сметы расходов на функционирование подразделения, бюджета расходов на закупку и хранение товарно-материальных ценностей
Отдел маркетинга и сбыта	Объемы продаж, отгруженной готовой продукции, количество заключенных контрактов, а также формирование оптимальной сметы коммерческих расходов и ее соблюдение
Цеха основного производства	Плановые калькуляции расхода сырья и материалов, производственные отчеты, определение отклонений фактических показателей от плановых
Обслуживающие цеха	Выполнение нормативов (нормативных заданий) по расходу ресурсов
Служба контроля качества	Объем забракованной продукции, объем качественной продукции, причины брака

Таким образом, через систему внутренней управленческой отчетности осуществляется обратная связь процесса информирования заинтересованных руководителей об эффективности деятельности центров ответственности.

Таблица 8

## График предоставления управленческой отчетности на мясокомбинате «Обуховский»

Вид отчетности	Подразделение	Периодичность	Ключевые показатели
Фактические данные о потребленных ресурсах и объемах производства	Цеха основного производства	Ежедневно ежемесячно	Объемы производства, объемы потребляемых ресурсов
Планы объемов производства и ресурсов, объемов реализации: стратегические, тактические	Сбыт снабжение реализация	ежемесячно ежегодно	Планы объемов реализации, объемов необходимых ресурсов
Прогнозы структуры производства	Сбыт снабжение реализация	Ежемесячно	Цена продажи, структура производства
Отклонения в себестоимости, в объемах производства	Планово-экономический отдел	Еженедельно	Отклонения в себестоимости, доли элементов затрат в общей сумме затрат
Фактические данные о затратах по статьям калькуляции и элементам затрат	Бухгалтерия	Еженедельно ежемесячно ежегодно	Затраты в разрезе статей калькуляции и элементов затрат по предприятию, подразделениям, видам продукции
Показатели для формирования гибких моделей оперативного планирования доходов и расходов	Дирекция	Ежемесячно ежегодно	Маржинальная прибыль, норма маржинальной прибыли, рентабельность, запас финансовой прочности, операционный рычаг.

## **ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ АВТОРА:**

1. Виноходова А.Ф., Чупахина Н.И. Проблемы информационной безопасности бизнеса / Математические методы и информационные технологии в экономике, социологии и образовании: сборник материалов международной научно-технической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003, с. 244

2. Виноходова А.Ф., Чупахина Н.И. Управленческий учет в условиях современных информационных технологий / Математические методы и информационные технологии в экономике, социологии и образовании: сборник материалов международной научно-технической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003, с. 228

3. Виноходова А.Ф., Чупахина Н.И. Механизмы управления доступа к данным управленческого учета /Инновации в машиностроении: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003, с. 90-92

4. Чупахина Н.И., Виноходова А.Ф. Современные способы сбора и обработки информации для принятия управленческих решений на предприятии Механизмы управления доступа к данным управленческого учета /Инновации в машиностроении: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003, с.87-90

5. Чупахина Н.И., Виноходова А.Ф. Производственный левверидж эффективный механизм управления прибылью предприятия / Роль государства в становлении и регулировании рыночной экономики: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003,с.234-236

6. Чупахина Н.И., Виноходова А.Ф. Себестоимость в управленческом учете / Роль государства в становлении и регулировании рыночной экономики: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003, с. 255-257

7. Чупахина Н.И., Виноходова А.Ф. Проблемы становления управленческого учета в масштабах России / Роль государства в становлении и регулировании рыночной экономики: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003, с.252-254

8. Чупахина Н.И., Виноходова А.Ф. Реализация функции производственного планирования в системе управления / Сборник трудов научно-практической отраслевой конференции «Системы автоматизированного управления производствами, предприятиями и организациями горно-металлургического комплекса». СССУ/ НТКС-2003, Старый Оскол, с. 189-192.

9. Чупахина Н.И., Ченцова Е.А. Совершенствование управленческого учета на предприятии / Проблемы машиностроения и технологии материалов на рубеже веков: сборник статей международной научно-технической конференции. Пенза: ПДЗ, 2003, с. 190-191.

10. Чупахина Н.И., Виноходова А.Ф. Организация управленческого учета в системе бухгалтерского учета / Аудит, налога и бухгалтерский учет в Российской Федерации (основы, теория и практика): сборник статей III Всероссийской научно-практической конференции. Пенза: ПДЗ, 2004, с. 89-91.







04-13828

Автореферат диссертации на соискание  
ученой степени  
кандидата экономических наук

Наталья Ильинична Чупахина

Становление управленческого учета  
на мясоперерабатывающих предприятиях АПК

Подписано к печати 31.05.04. Бумага для множительной техники  
Формат 60x90/8 печ. л и с т 1.9 Г и р а ж 100 экз. Заказ 130

Отпечатано с авторского оригинала в отделе оперативной печати  
Старооскольского технологического института  
Старый Оскол, микрорайон Макаренко, 40