

На правах рукописи

ГОРЕЛКИНА Ирина Александровна

УДК 338.512+657.471]:636.5

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ
СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫХ
ПТИЦЕВОДЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

08.00.05 - Экономика, планирование и организация
управления народным хозяйством и его
отраслями

08.00.12 - Бухгалтерский учет, контроль и анализ
хозяйственной деятельности



А В Т О Р Е Ф Е Р А Т
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Воронеж - 1991

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и финансов Воронежского сельскохозяйственного института им К. Д. Глинки.

Научный руководитель — доктор экономических наук,
профессор ПИЗЕНГОЛЬЦ М.З.

Официальные оппоненты — доктор экономических наук,
профессор ФАБРИЧНОВ А.М.
— кандидат экономических наук,
доцент УШАКОВ А.И.

Ведущая организация — Курский сельскохозяйственный институт

Защита состоится "20" января 1991г. в "14" часов на заседании специализированного совета К 120.54.04 в Воронежском сельскохозяйственном институте им. К.Д.Глинки по адресу: 394012, г. Воронеж, ул. Мичурина, 1.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке института.

Автореферат разослан "17" января 1991г.

Ученый секретарь
специализированного совета,
кандидат экономических наук,
доцент



А.С. АННЕНКО

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. Переход к рыночным отношениям предполагает рестройку системы хозяйствования предприятий агропромышленного комплекса на основе существенного расширения хозяйственной самостоятельности предприятий, широким внедрением хозрасчетных форм деятельности.

В Законе СССР "О предприятиях в СССР" отмечается, что "предприятие независимо от форм собственности на средства производства и другое имущество действует на принципах хозяйственного расчета"¹, поэтому успешное функционирование хозяйственного механизма будет действительным лишь при последовательном осуществлении принципов хозяйственного расчета на всех уровнях управления.

Важное значение имеет организация внутрихозяйственного расчета. Это обусловлено тем, что на уровне производственных подразделений производится вся продукция и осуществляется основная масса затрат, в связи с чем возникает необходимость в осуществлении оперативного контроля за деятельностью подразделений. В условиях углубленной специализации производства и разделения труда это является одним из решающих условий обеспечения взаимосвязи в работе кооперированных звеньев.

В этой связи особую актуальность приобретает изучение влияния особенностей организации производства специализированных предприятий в птицеводстве на методику формирования информации о себестоимости продукции, вопросов организации нормирования, учета производственных затрат, методики исчисления себестоимости продукции.

Состояние изученности проблемы. В разработку различных аспектов вопросов формирования себестоимости продукции, организации планирования, учета и контроля затрат хозрасчетной деятельности предприятий значительный вклад внесли Аксененко А.Ф., Басинов И.А., Безруких П.С., Белебеха И.А., Белов Н.Г., Гринман Г.И., Гильде Э.К., Жебрак М.Х., Ивашкевич В.Б., Кантор Ю.Я., Ламыкин И.А., Марионов А.Д., Литвин Ю.Я., Палий В.Д., Пизенгольц М.З., Поклад И.И., Прокофьев И.М., Радостовец В.К., Смирнов В.Д., Фабрицов А.М., Чумаченко Н.Г., Штейман М.Я. и другие экономисты.

С появлением специализированных предприятий вопросы совершенствования планирования, учета и контроля затрат и исчисления

себестоимости продукции постоянно освещаются в экономической литературе. Применительно к отрасли промышленного птицеводства эти проблемы рассматривались Габбасовым Г.Х., Гарифуллиным К.М., Линником В.Г., Лисецким А.С., Ляшенко В.М., Сандриковой Т.С., к которым внесены предложения по совершенствованию методики учета и исчисления себестоимости продукции птицеводства.

Однако ряд важных вопросов формирования затрат и исчисления себестоимости продукции в специализированных птицеводческих предприятиях разработаны недостаточно и требуют более глубокого исследования. В частности, недостаточно разработаны вопросы о разграничении видов себестоимости, о методике создания информационного обеспечения для эффективной организации хозяйственной деятельности подразделений. Дискуссионным является вопрос организации нормирования затрат, периодичности исчисления себестоимости продукции с учетом ее качества и другие.

Актуальность указанной проблематики и предъявляемые в связи с этим требования к совершенствованию организации плановой и учетной работы в условиях специализированных птицеводческих предприятий обусловили выбор темы диссертации и основные направления исследования.

Цель и задачи исследования. В диссертационной работе поставлена цель: выяснить влияние специфики организации производства в промышленном птицеводстве на методику формирования и исчисления себестоимости продукции, на осуществление оперативного контроля деятельности подразделений в условиях применения нормативного метода учета затрат для успешного функционирования внутрихозяйственного расчета.

В соответствии с поставленной целью были сформулированы следующие задачи исследования:

- обосновать экономическую сущность издержек производства структурных подразделений и соответствующего им вида себестоимости;
- разработать перечень объектов учета и номенклатуры статей затрат для птицеводческих предприятий;
- установить влияние особенностей отрасли на принципы нормативного метода и разработать методику его применения в птицеводческих предприятиях для повышения оперативности и эффективности информации о хозяйственной деятельности подразделений;
- рассмотреть сущность норм и нормативов затрат и разра-

ботать методику расчета нормативов производственных затрат для специализированных птицеводческих предприятий;

- внести предложения по совершенствованию организации бухгалтерского учета производственных затрат и исчислению себестоимости продукции применительно к промышленному птицеводству.

Объект исследования. В качестве объекта исследования выбрано производство продукции в условиях промышленного птицеводства на примере ряда типичных специализированных птицеводческих предприятий Воронежской, Липецкой и Белгородской областей.

Методология и методы исследования. Теоретической и методологической основой исследования явились труды классиков марксизма-ленинизма, законодательные и нормативные акты по вопросам экономики и организации производства в сельском хозяйстве, организации плановой и учетной работы на сельскохозяйственных предприятиях, труды советских ученых по проблематике темы исследования.

При выполнении работы использованы абстрактно-логический, статистико-экономический, монографический, расчетно-конструктивный методы исследования.

Научная новизна. В результате проведенного исследования в диссертационной работе обосновывается и выносятся на защиту ряд положений и выводов, содержащих элементы научной новизны:

- теоретически обосновывается экономическая категория первичной себестоимости и определяется ее место в системе других категорий себестоимости;

- уточняется понятие объекта учета;

- на основе анализа нормативного метода учета затрат разработаны принципы использования в птицеводстве одной из разновидностей этого метода;

- уточнены понятия норм и нормативов производственных затрат и разработана методика определения их величины;

- внесены предложения по совершенствованию организации бухгалтерского учета производственных затрат и исчислению себестоимости продукции специализированных птицеводческих предприятий, в том числе:

- а) обоснована методика установления объектов учета и номенклатуры статей затрат;

- б) разработаны специализированные документы по учету производственных затрат для птицеводческих предприятий;

в) обосновывается сокращение калькуляционного периода и даются предложения по совершенствованию исчисления себестоимости продукции.

Практическое значение диссертационной работы состоит в том, что полученные результаты позволят осуществить в специализированных птицеводческих предприятиях организацию оперативного информационного обеспечения на основании совершенствования методики планирования и учета производственных затрат. Это будет способствовать более эффективной организации хозяйственной деятельности предприятий, укреплению внутрихозяйственного расчета, повышению действенности управления процессом формирования себестоимости продукции и повышению точности, оперативности и аналитичности получаемой информации о затратах на производство.

Апробация результатов исследования и публикации. Основные теоретические положения, а также результаты исследования докладывались и получили одобрение на конференциях профессорско-преподавательского состава Воронежского сельскохозяйственного института (1986, 1987, 1988, 1989гг.), на региональной научно-практической конференции молодых ученых (1989г.) и опубликованы в пяти статьях.

Ряд разработанных практических рекомендаций и предложенные формы первичных документов внедрены в производство.

Объем и структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, изложенных на 143 страницах машинописного текста. Она содержит 1 схему, 5 таблиц непосредственно в тексте работы, 47 в приложениях, список литературы из 207 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность темы, сформулированы цель и задачи исследования, изложены степень изученности проблемы, элементы научной новизны, практическая значимость и апробация работы.

В первой главе "Теоретические вопросы формирования информации о хозяйственной деятельности предприятия и подразделений в условиях специализированных птицеводческих предприятий" рассматривается экономическое содержание себестоимости продукции хозяйственных подразделений, освещаются особенности технологии и организации производства в птицеводческих предприятиях и их влияние на формирование информации о производственных затратах.

В условиях работы предприятий на принципах самоокупаемости и самофинансирования одним из основных реальных источников повы-

ения эффективности производства является экономия затрат, а не обесценивается, главным образом, в структурных подразделениях, на рабочих местах. Совершенствование внутрихозяйственного учета является важным звеном в ходе осуществления радикальной экономической реформы. Внутрихозяйственный расчет будет реальным лишь при условии действительного функционирования противозаградного механизма, поэтому независимо от методов определения результатов деятельности подразделений необходимо знать, соответствует ли полученный результат реальным возможностям трудового коллектива. Это можно сделать лишь путем сравнения фактических и нормативных затрат на единицу продукции.

В экономической литературе существует множество точек зрения по вопросам формирования из определенного круга затрат видов себестоимости. В условиях внедрения внутрихозяйственного расчета предлагается определять бригадную, цеховую себестоимость. В диссертации обосновывается необходимость выделения категории хозяйственной себестоимости подразделения, которая представляет собой выделенные в денежной форме затраты, органически связанные с производством продукции на конкретном рабочем месте, отражающие влияние деятельности подразделения на осуществление воспроизводства предприятия. На поверхности явлений она существует в виде себестоимости продукции бригад, звеньев, отдельных коллективов работников. При рассмотрении хозяйственной себестоимости подразделения точки зрения ее места в ряду других категорий себестоимости ее можно назвать первичной себестоимостью.

Технология производства на птицеводческих предприятиях очень специфична, поскольку основана на использовании ряда биологических особенностей птицы, таких как быстрый рост, интенсивный обмен веществ, развитые эмбриона вне тела матери, высокая плодовитость.

Промышленное птицеводство предполагает использование принципов специализации, концентрации и кооперации с выделением различных типов предприятий — птицефабрик, производственных объединений, совхозов и др. Для специализированных птицеводческих предприятий характерны довольно высокие показатели работы. Так, в следующих хозяйствах за 1985—1989 гг. валовое производство яйца увеличилось в среднем на 17,1%, производство мяса птицы — на 2%, поголовье птицы — на 12,3%. При этом производительность уда возросла в среднем на 47%, уровень рентабельности находится на уровне 30—42%.

В диссертации обосновывается, что особенности технологии и организации производства оказывают влияние на определение объектов учета и статей затрат.

В литературе имеется множество точек зрения по определению понятия объекта учета, которые различаются по степени детализации целевому назначению выделения объектов учета. Научно обоснованный выбор объектов учета является важнейшей предпосылкой организации действенного учета затрат на производство и должен отвечать требованиям внутрихозяйственного расчета. Исходя из этого объектами учета являются технологические процессы стадий кругооборота средств предприятия и структурные подразделения, осуществляющие эти технологические процессы. При выборе объектов учета в специализированных птицеводческих предприятиях следует учитывать производственное направление, специализацию предприятия, технологические схемы производства, применяемые системы форм организации труда.

Производство продукции на птицеводческих предприятиях осуществляют хозяйственные подразделения, которые создают определенный вид основной продукции. Поэтому в диссертации в качестве основного объекта учета в птицеводстве предлагается выделить деятельность хозяйственных подразделений по получению продукции, которая разграничивается в разрезе: 1) технологических цехов; 2) систем содержания птицы; 3) схем выращивания птицы.

Объективность плановой и учетной работы в значительной степени зависит от правильного установления перечня статей затрат.

В диссертации предлагается различать в зависимости от уровня и направления использования информации типовую, отраслевую и первичную номенклатуры статей затрат. Типовая номенклатура статей затрат должна быть более укрупненной и предназначена для внешнего использования, отраслевая — для отражения специфики затрат в отдельных отраслях, первичная — для учета затрат хозяйственных подразделений. При формировании первичной номенклатуры статей затрат критериями выделения расходов в отдельную статью будут являться: 1) наиболее полное отражение технологии производства; 2) роль и значение в формировании себестоимости продукции; 3) степень зависимости от деятельности хозяйственного коллектива.

Действующая типовая номенклатура статей затрат по животноводству не учитывает специфику производства продукции в промышленном птицеводстве. В связи с этим в диссертации обосновывается необхо-

димость выделения статей "Кормосмесь", "Дезинфекция помещений", "Ветеринарная обработка", где будут отражены расходы в соответствии с технологией их осуществления. Статью "Потери от падежа" следует включить в состав планируемых затрат в размере величины естественного падежа, что связано со спецификой производства в птицеводстве.

Во второй главе "Совершенствование обработки информации о производственных затратах в промышленном птицеводстве" рассматриваются вопросы совершенствования организации учета затрат в птицеводческих предприятиях, особенности применения нормативного метода учета. Отмечается, что противозатратный механизм станет реальным лишь в том случае, если будет обеспечена организация системы оперативного информационного обеспечения о ходе производства. Наиболее приемлемым для этого является нормативный метод учета затрат. Основными предпосылками возможности его применения в промышленном птицеводстве являются: 1) равномерный, массовый выпуск продукции, 2) однородность технологических приемов производства продукции, 3) организационной деятельности подразделений на принципах внутрихозяйственного расчета, 4) широкое применение нормативно-чековой системы планирования, учета и контроля затрат.

Организация нормативного метода учета должна осуществляться не на основании единых типовых положений, где предусмотрен классический вариант этого метода учета, а путем разработки методики его применения с учетом особенностей каждой отрасли. В диссертации обосновывается положение о возможности использования в отрасли промышленного птицеводства разновидности нормативного метода учета. Основные принципы его заключаются в следующем: 1) определение нормативной себестоимости в производственных калькуляциях на основании научно обоснованных нормативов затрат; 2) определение отклонений от нормативов затрат путем сравнения их с фактическими расходами на единицу полученной (расчетной) продукции по затратам, прямо связанным с объемом продукции; 3) определение отклонений от установленных лимитов затрат по расходам, которые условно или косвенно связаны с объемом продукции; 4) пересмотр норм затрат по мере совершенствования технологии производства, изменение которых отражается при составлении производственных калькуляций, а не в ходе процесса производства. Отличия предлагаемого метода учета от классического нормативного сводятся к тому, что для контроля за уровнем затрат используется показатель отклонений от лимита затрат; выявление отклонений от нормативов и лимитов затрат

осуществляется применительно к моменту определения фактически полученного или расчетного объема продукции (в зависимости от направления выращивания птицы); не используется влияние изменения размера норм и нормативов на величину нормативной себестоимости в ходе производственного процесса.

В птицеводческих предприятиях используется значительное количество приспособленных форм документов, поскольку типовые первичные документы не всегда отражают специфику производства в данной отрасли. Для совершенствования учета расхода кормов автором усовершенствована применительно к промышленному птицеводству "Ведомость расхода кормов". Введены показатели возраста птицы, количества получаемой продукции, лимит корма на единицу продукции и общий лимит в кормовых единицах. В конце месяца производится пересчет количества фактически израсходованных кормоединиц на полученный объем продукции и путем сопоставления с лимитом определяется результат использования корма — экономия или перерасход.

На птицеводческих предприятиях в настоящее время деятельность подразделений осуществляется, в основном, по принципам бригадного подряда. Соответствующей формы первичного документа по учету оплаты труда специализированных птицеводческих бригад не предусмотрено. Нами разработан документ "Расчет начисления и распределения оплаты труда работникам животноводческой бригады", в котором производится расчет заработка за полученную продукцию и его распределение между членами бригады пропорционально отработанному времени.

Для совершенствования учета затрат по электро- и водоснабжению нами разработаны формы первичных документов "Отчет об использовании электроэнергии" и "Ведомость расхода воды", где отражается лимит расхода в количественном и суммовом выражении, и фактические данные по расходу этих ресурсов. Выявленные суммы отклонений записываются в отдельную графу.

Разработанные первичные документы внедрены в ряде специализированных птицеводческих хозяйств Липецкой и Белгородской областей.

В целях упрощения учета в диссертации предлагается включать в затраты производства постоянные суммы амортизационных отчислений и отчислений в ремонтный фонд, рассчитанные в начале года с соответствующей корректировкой произведенных записей в конце года, а в течение года лишь при значительном изменении стоимости основных средств.

Внесенные изменения в первичном учете позволяют полнее отразить специфику отрасли птицеводства, способствуют осуществлению действенного внутрихозяйственного расчета.

В настоящее время в качестве основного регистра аналитического учета затрат рекомендовано использовать "Лицевой счет подразделения" (ф 83-АПК), который является унифицированным регистром для всех отраслей и производств. Форма его значительно прощена, сокращено количество реквизитов. Однако, этот регистр в лишен недостатков и требует совершенствования.

Раздел "Доходы" и "Расходы" следует расположить на одной границе для обеспечения наглядности. При работе подразделений а принципах внутрихозяйственного расчета важно иметь информацию не только о фактических расходах, но и о соблюдении нормативов, для чего необходимо ввести в документ соответствующие графы. Корреспондирующий счет (кредит) целесообразнее отмечать после записи затрат. Все данные об использовании дохода при арендных отношениях, движение средств арендатора следует отражать на обратной стороне.

Такая форма лицевого счета будет являться аналитической таблицей, наглядно отражающей экономическую эффективность работы подразделения.

Основным направлением упрощения учетной работы является введение автоматизированной обработки информации с использованием ЭМ. Автором внесены предложения по совершенствованию кодирования информации на первом и втором уровне применительно к отрасли птицеводства, разработаны формы ряда первичных документов по учету затрат для использования их при машинно-ориентированных формах учета.

В третьей главе "Совершенствование методики нормирования производственных затрат и исчисление себестоимости продукции в условиях промышленного птицеводства" рассмотрены вопросы организации нормирования затрат, определения объектов калькулирования, исчисления себестоимости продукции с учетом ее качества.

Нормативный метод планирования является более прогрессивным с точки зрения обоснованности получаемых в процессе планирования данных. Основой этого являются научно обоснованные нормы и нормативы затрат, значение которых в настоящее время особенно возрастает, поскольку они позволяют установить реальный уровень самокупаемости подразделений и предприятий.

В условиях перехода к рыночным отношениям методику расчета нормативов затрат должны разработать научные организации, а конкретные расчеты по определению величины нормативов необходимо осуществлять в каждом конкретном предприятии, с учетом технологических, технических и организационных условий производства. В диссертации предложена методика расчета нормативов основных производственных затрат для специализированных птицеводческих предприятий. Норматив по статье "Корма" рассчитывается следующим образом:

$$N_k = \frac{\sum_k (K \times P_{сч} \times Z) \cdot z}{V_{пл}}$$

где N_k - норматив, руб;

K - количество корма на голову, г;

k - виды кормов и витаминов;

Z - планово-учетная цена единицы корма, руб;

z - процент россypi корма;

$V_{пл}$ - запланированный объем производства, ц.

Для расчета норматива по электроснабжению необходимо определить стоимость электроэнергии для освещения птичника в течение срока содержания птицы в соответствии с технологическим графиком освещения, который составляется в зависимости от производственного направления выращивания птицы. При исчислении норматива по статье "Дезинфекция помещений" следует рассчитать стоимость работ по дезинфекции птичника, которая складывается из заработной платы работников, стоимости воды и дезинфицирующих средств, стоимости работы специальных машин.

Нормативы по статьям затрат необходимо рассчитать по всем технологическим цехам и довести до каждого хозяйственного подразделения.

В экономической литературе постоянно обсуждается вопрос о периодичности исчисления себестоимости продукции. В промышленном птицеводстве существуют реальные условия для сокращения калькуляционного периода. Для действительного осуществления внутрихозяйственного расчета калькуляционный период в птицеводческих предприятиях следует определять в зависимости от технологической группы птицы и устанавливать его в соответствии с периодичностью получения конечных видов продукции.

При определении номенклатуры объектов калькуляции в промышленном птицеводстве необходимо учитывать производственное направление выращивания птицы и различия в потребительских свойствах получаемой продукции. Следует считать отдельными объектами калькуляции инкубационное и пищевое яйцо, поскольку их потребительские свойства различаются между собой. Также отличаются и затраты на их получение, о чем свидетельствуют сделанные расчеты. Аналогично, различны показатели при выращивании ремонтного молодняка птицы и откорма бройлеров, что свидетельствует о необходимости отдельного исчисления себестоимости по этим группам птицы и соответствующего отражения этих показателей в годовых отчетах. Объекты калькулирования следует определять не только по стадиям получаемой продукции, но и по каждому структурному подразделению.

В диссертации обосновывается возможность исчисления себестоимости продукции птицеводства с учетом ее качества. Пищевое яйцо следует калькулировать с учетом весовой массы, о чем имеются предложения в экономической литературе, опыт ряда зарубежных стран. Это позволит стимулировать увеличение массы одного яйца, более объективно анализировать работу как предприятия, так и его подразделений, что отвечает требованиям внутрихозяйственного расчета. При исчислении себестоимости инкубационного яйца неинкубационное яйцо исключается как побочная продукция, что является экономически недостаточно обоснованным. В диссертации предлагается использовать коэффициент перевода пищевого яйца в инкубационное, устанавливая его исходя из соизмеримости массы этих яиц. Это повысит точность исчисления себестоимости основной продукции, а также дает реальную возможность для определения себестоимости сопряженной продукции.

В заключении диссертационной работы излагаются выводы и предложения по рассмотренным вопросам, подводятся итоги исследования.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. К вопросу об объектах и статьях учета затрат на производство в птицеводстве // Проблемы развития агропромышленного комплекса Калининской области в свете решений XXVII съезда КПСС: Тезисы докладов научно-производственной конференции. — Калинин, 1986. — С. 75-76.
2. Управление производством и объекты учета затрат в птицеводстве. — Деп. во ВИНИТМАгропром. — №423 ВС-87 от 21.09.1987 г.

3. Первичный учет электроснабжения и водоснабжения в птицеводстве // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1988. - №12. - С.41-43.

4. Совершенствование организации учета затрат в хозяйственных подразделениях в промышленном птицеводстве // Совершенствование экономического механизма, полный хозяйственный расчет и самофинансирование предприятий АПК. - Воронеж, 1989. - С.157-160.

5. Совершенствование организации учета затрат на производство в хозяйственных подразделениях в птицеводстве // Вклад молодых ученых ЦЧЗ в интенсификацию сельскохозяйственного производства в новых условиях хозяйствования: Материалы региональной научно-практической конференции молодых ученых. - Воронеж, 1989. - С.48-50.

Заказ 6-а от 14.01.91 г., тираж 100 экз. Формат 60x90 1/16.

Объем 1 п.л. Офсетная лаборатория ВГУ.