

На правах рукописи

ЛАТЫШЕВА АННА ЮРЬЕВНА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО
ПРОИЗВОДСТВА ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Ставрополь – 2017

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Костюкова Елена Ивановна

Официальные оппоненты:

Клычова Гузалия Салиховна – доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет», заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита

Постникова Любовь Валерьевна – кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева», заведующая кафедрой бухгалтерского учета

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет»

Защита состоится 20 мая 2017 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.38.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42-в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» марта 2017 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных рыночных отношениях основой для принятия правильных управленческих решений является учетно-аналитическая информация, данные которой должны обладать четким экономическим содержанием и обеспечивать дальнейший динамический рост и эффективность деятельности экономического субъекта.

Современное производство представляет собой совокупность основного, вспомогательного и обслуживающего производства. Они тесно связаны между собой. Управление вспомогательными производствами представляет собой непрерывное совершенствование его технической и организационной структуры через непосредственное улучшение технической базы производственного процесса. Это возможно на базе правильно выстроенной системы учетно-аналитического обеспечения, которая позволит полномасштабно и эффективно управлять экономическим субъектом, создавать единую информационную платформу, поддерживающую процесс принятия обоснованных управленческих решений, но и объединит в себе процессы учета, экономического анализа, контроля, сформирует объективную информацию по запросам пользователей и будет с каждым годом все более востребованной. В связи с вышеизложенным, исследование проблемы совершенствования учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательного производства экономического субъекта является актуальной, своевременной и практически значимой для коммерческих организаций.

Степень разработанности проблемы. Концептуальные основы учета и экономического анализа вспомогательных производств рассматривались в трудах известных ученых-экономистов России в области бухгалтерского учета и экономического анализа А.Б. Агарковой, В.П. Астахова, Е.А. Бобровой, В.М. Богаченко, И.Н. Богатой, П.С. Березуцких, Л.М. Бурмистрова, М.Ф. Бычкова, Д.А. Ендовицкого, Н.Ц. Жамьянова, П.Т. Карповой, Г.С. Клычовой, А.М. Ковалевой, И.А. Ламыкина, А.Д. Ларионова, Н.П. Любушина, М.Г. Лисович, Т.Н. Лабинцевой, М.В. Мельник, В.А. Пипко, Н.А. Поповой, Н.Г. Сапожниковой, В.Г. Широбокова и др.

Вопросам управленческого учета и контроля посвящены работы Е.Р. Баханькова, В.И. Бережного, С.В. Булгаковой, М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, В.Э. Керимова, Л.И. Ким, Д.В. Лысенко, Л.К.

Никандрова, В.Д. Палий, В.И. Петрова, С.А. Самусенко, Я.В. Соколова, Ю.И. Сигидова, Л.И. Хоружий, И.С. Шутова, А.Д. Шеремета, Л.В. Юрьева и др.

Принимая во внимание труды вышеуказанных авторов, следует отметить, что исследование проблем производственного учета и контроля в их работах было направлено главным образом на основную деятельность экономического субъекта, а вопросы учетно-аналитического обеспечения вспомогательного производства при этом были недостаточно отражены, что формирует потребность в дальнейших исследованиях по теме диссертационной работы. Таким образом, необходимость совершенствования учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта определили выбор темы, предмет, объекты и содержание диссертационного исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью работы является обоснование теоретических положений учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта и разработка рекомендаций по дополнению и развитию методик их учета, анализа и контроля.

В соответствии с целью исследования были поставлены следующие задачи:

- на основе обобщения известных теоретических положений учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта обосновать организационную структуру и методические этапы реализации данного обеспечения;

- разработать модель учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью вспомогательных производств;

- на основе систематизации классификационных признаков вспомогательного производства сформировать авторскую классификацию, применимую при построении учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств;

- выработать комплекс подходов, направленных на совершенствование организационно-счетоводческого и методического аспектов учета вспомогательных производств, принимая во внимание отраслевые и технологические особенности их функционирования;

- обосновать возможность применения системы показателей оценки деятельности вспомогательных производств, произвести отбор показателей, отвечающих целям анализа применительно к вспомогательным производствам;

- разработать комплекс методических подходов к организации и построению системы внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств экономического субъекта;

- предложить систему управленческой отчетности подразделений вспомогательных производств, обеспечивающую последовательное прохождение учетной информации, начиная с документального оформления фактов хозяйственной жизни и заканчивая формированием сводной управленческой отчетности и доведением ее данных до конечных заинтересованных пользователей.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования выступает система учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность подразделений вспомогательных производств ряда экономических субъектов Ставропольского края.

Область исследования. Исследование проводилось в рамках раздела 1 "Бухгалтерский учет" паспорта научной специальности ВАК 08.00.12-Бухгалтерский учет, статистика (п.1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»).

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа, контроля, нормативно-правовые акты, регулирующие бухгалтерский учет, научные труды публикации в периодических изданиях, а также общепринятая и специальная литература по исследуемой тематике. Методология работы основана на общенаучных принципах и ме-

тодах исследования (наблюдение, дедукция, группировка, индукция, комплексный, системный, графический и балансовый подходы, сравнительный анализ, синтез, детализация и др.).

Информационно-эмпирическую базу исследования сформировали законодательные, нормативные акты Министерства сельского хозяйства РФ, международные стандарты финансовой отчетности, исследования российских и зарубежных ученых, материалы научно-практических конференций и периодических изданий, справочных систем «Консультант Плюс», «Гарант», данные средств массовой информации, публичной и внутренней отчетности организаций, интернет-ресурсы.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании ряда теоретических положений и разработке комплекса практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств в условиях соблюдения отраслевой специфики, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета и экономического анализа.

В ходе исследования получены следующие наиболее значимые результаты, **выносимые на защиту**:

- уточнено содержание учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта, которое предложено рассматривать как систему и как процесс, реализующий функции учета, анализа и контроля, по итогам выполнения которого на выходе формируется информация, отвечающая потребностям внутренних пользователей и используемая ими для принятия управленческих решений;

- разработана организационно-методическая структура и объектно-субъектная модель учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта, раскрывающая его содержание и определяющая место данного обеспечения в информационных потоках системы управления экономическим субъектом;

- разработан алгоритм учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью вспомогательного производства, базирующийся на последовательном выполнении взаимосвязанных этапов управления вспомогательным производством, следование которым будет способствовать прохождению экономической информации о деятельности вспомогательных произ-

водств, начиная с первичного учета фактов хозяйственной жизни и заканчивая формированием показателей внутренней отчетности, их контроля и анализа, в результате чего будет достигнута комплексная реализация учетно-контрольных и аналитических функций управления вспомогательными производствами;

- выполнена критическая оценка известных классификаций вспомогательных производств на предмет возможности и целесообразности их использования при построении системы учетно-аналитического обеспечения, по итогам которой уточнен ряд известных группировок и предложены новые классификационные признаки вспомогательных производств – по степени влияния на конечный финансовый результат деятельности экономического субъекта, по степени участия в бизнес-процессах экономического субъекта, по степени влияния на окружающую среду и др.;

- предложен дифференцированный подход к организации учета во вспомогательных производствах, заключающийся в структурировании счета 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от их отраслевой принадлежности, выявлении особенностей постановки учета во вспомогательных производствах в зависимости от их типа и осуществляемых видов экономической деятельности, обосновании состава калькуляционных статей затрат вспомогательных производств в разрезе их отраслевой специфики и др., что в совокупности направлено на развитие отраслевого подуровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, фигурирующего в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. и при этом недостаточно разработанного на сегодняшний день в отношении организации учета вспомогательных производств;

- предложено выделять в составе себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств статью «Затраты на качество продукции», для учета которых раскрыто ее содержание по аналитическим подстатьям, что повысит прозрачность себестоимости продукции вспомогательных производств и усилит контроль отдельных видов затрат, в т.ч. непроизводительных расходов и потерь;

- в рамках реализации аналитического блока системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств

обоснована система показателей оценки деятельности вспомогательных производств, адаптированная к специфическим особенностям их функционирования и позволяющая оценить их эффективность;

- в целях методического развития системы внутреннего контроля деятельности вспомогательных производств предложена последовательность этапов проведения внутреннего контроля, разработана его программа, определены контрольные функции субъектов внутреннего контроля, следование которым будет способствовать повышению эффективности использования ресурсов подразделений вспомогательных производств при своевременном выполнении работ и услуг;

- разработана четырехуровневая система внутренней отчетности деятельности вспомогательных производств, включающая первичную обработку учетной информации, составление управленческих отчетов о затратах по видам вспомогательных производств, формирование сводного управленческого отчета по центрам ответственности вспомогательных производств и отчета о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств, который является итоговой формой из предложенного комплекса внутренней отчетности вспомогательных производств и служит важнейшим информационным источником для контроля и анализа показателей рентабельности их деятельности.

Практическая значимость работы. Представленные в работе организационно-методические разработки вносят определенный вклад в совершенствование методологии бухгалтерского учета деятельности экономического субъекта, имеющего в своем составе вспомогательные производства. Предложенные в работе рекомендации и методические подходы могут быть применены в качестве основы для разработки нового или совершенствования действующего учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта, что будет способствовать повышению прозрачности и полезности информации о работе подразделений вспомогательного производства.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались на международных, всероссийских и региональных научно-практических конференциях, были опубликованы в сборниках науч-

ных трудов и специализированных научных журналах (Missouri (USA), г. Воронеж, г. Москва, г. Одесса (Украина), г. Пермь, г. Ставрополь).

Предлагаемые в диссертационном исследовании методики и практические рекомендации нашли применение в деятельности коммерческих организаций: ООО Агрофирма "Восток-1", ОАО "Стройдеталь", что подтверждено справками о внедрении, а также прошли апробацию в учебном процессе Ставропольского государственного аграрного университета при проведении лекций и практических занятий по дисциплинам "Бухгалтерский управленческий учет", "Учет затрат, калькулирование в АПК", "Бюджетирование и учет затрат в системе управленческого учета".

Публикации результатов исследования. Наиболее значимые выводы, положения и результаты, имеющиеся в диссертационном исследовании, нашли свое отражение и опубликованы в пятнадцати печатных работах общим объемом 6,71 п.л., в том числе шесть статей в периодических изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования Российской Федерации, объемом 4,16 п.л.

Структура и содержание диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Общий объем диссертации составляет 207 страниц. Работа содержит 17 рисунков, 32 таблицы и 6 приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено содержание учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта, которое предложено рассматривать как систему и как процесс, реализующий функции учета, анализа и контроля, по итогам выполнения которого на выходе формируется информация, отвечающая потребностям внутренних пользователей и используемая ими для принятия управленческих решений. Важной задачей современного экономического развития общества является повышение эффективности производства, которое должно быть конкурентоспособным, рентабельным и результативным. Для достижения этих показателей необходимо повысить качество системного управления производством. При этом недостаточно только лишь вести учет, проводить анализ и осуществлять контроль экономических показателей производственной деятельности: необ-

ходимо реализовывать комплексный подход в учетно-контрольно-аналитической деятельности организации, внедрение которого позволит полномасштабно и эффективно управлять экономическим субъектом и создавать единую информационную платформу, поддерживающую процесс принятия обоснованных управленческих решений. Такой подход, по нашему мнению, как раз и должен быть реализован через понятие системы учетно-аналитического обеспечения, которая объединяет в себе процессы учета, экономического анализа, контроля, формирует объективную информацию по запросам пользователей и в рамках совершенствования механизмов управления производством будет становиться с каждым годом все более востребованной.

Рассмотрев и проанализировав различные подходы к определению сущности и содержания учетно-аналитического обеспечения, мы пришли к выводу, что *учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта - это система, включающая в себя методики учета, анализа и контроля, организованная в виде процесса, результатом исполнения которого становится информация, отвечающая запросам внутренних пользователей и используемая ими для принятия управленческих решений.*

2. Разработана организационно-методическая структура и объектно-субъектная модель учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта, раскрывающая его содержание и определяющая его место в информационных потоках системы управления экономическим субъектом. Основываясь на сформулированном определении сущности и содержания учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта, нами была разработана организационно-методическая структура данного обеспечения (рис.1).

Учетно-аналитическое обеспечение характеризуется наличием двух взаимосвязанных элементов: его объекта и субъекта, организационное и функциональное взаимодействие которых в процессе построения и реализации системы учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта раскрыто нами в объектно-субъектной модели учетно-аналитического обеспечения.

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта было представлено нами как совокупность систем

учета, анализа и контроля, объединенных информационными потоками для управления экономическим субъектом при реализации направлений устойчивого развития и финансирования, что логически вытекает из ранее приведенного определения и содержания в части функций учетно-аналитического обеспечения. Полагаем, что содержание предложенной модели может быть взято за основу постановки учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта как в отношении его основной деятельности, так и вспомогательных производств.

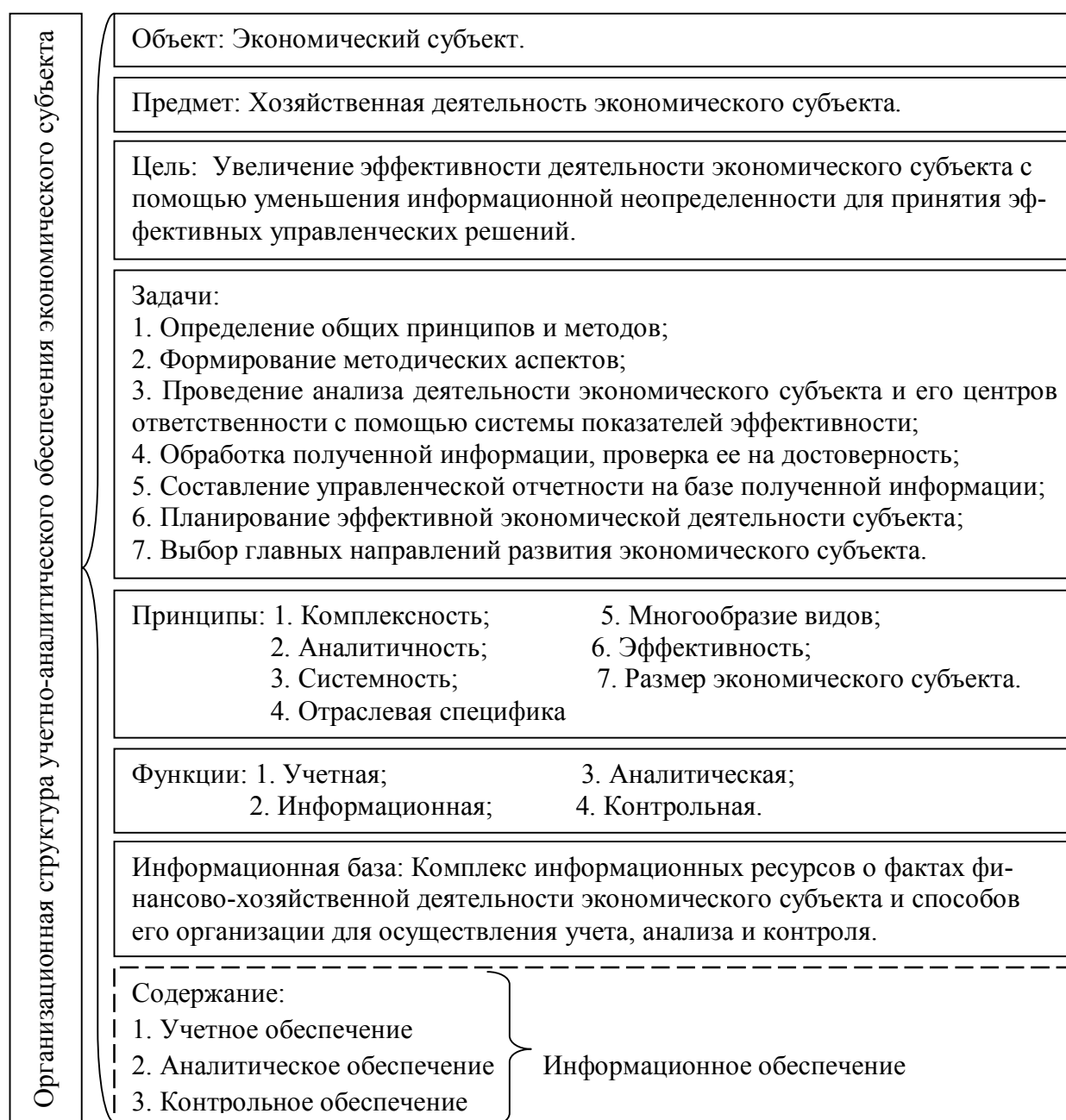


Рисунок 1 – Организационно-методическая структура учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта

3. Разработан алгоритм учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью вспомогательного производства, базирующийся на последовательном выполнении взаимосвязанных этапов управления вспомогательным производством. Раскрытое нами общее содержание понятия учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта следует принять за основу разработки последовательных этапов учетно-аналитического обеспечения управлением вспомогательным производством. Данная модель представлена автором на рис. 2.

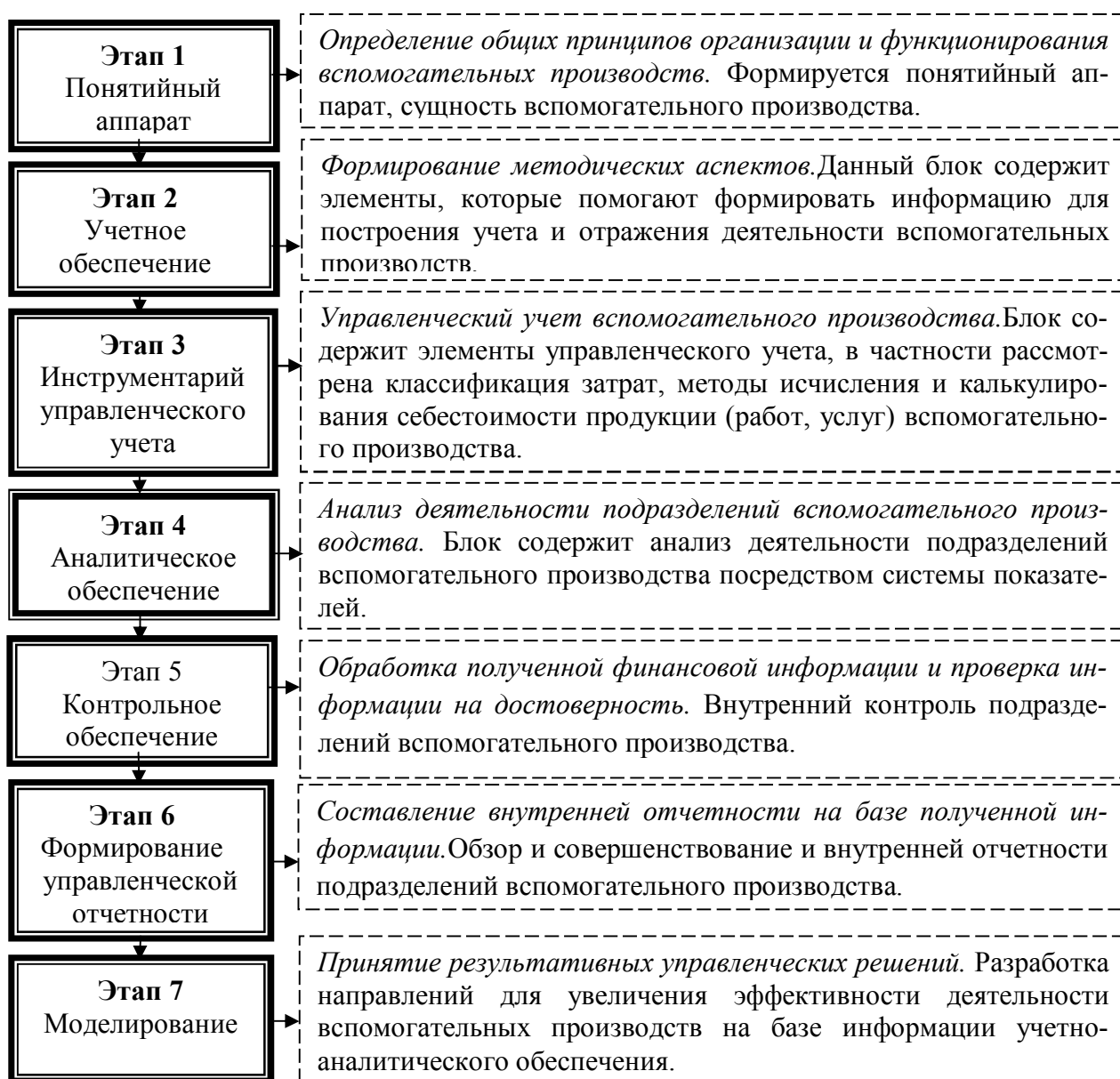


Рисунок 2 – Этапы учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательным производством

4. Выполнена критическая оценка известных классификаций вспомогательных производств на предмет возможности и целесообразности

ности их использования при построении системы учетно-аналитического обеспечения, по итогам чего уточнен ряд известных группировок и предложены новые классификационные признаки вспомогательных производств. Система учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств должна основываться на четком понимании их сущности, видов и особенностей функционирования, что во многом достигается благодаря исследованию их классификации по ряду признаков. В работе присутствует классификация вспомогательных производств и оценка их влияния на постановку бухгалтерского учета по следующим признакам: по видам производств, по содержанию технологического процесса, по составу производимой продукции, по организационной форме управления, по отраслевому признаку. Вместе с тем, большое разнообразие классификаций вспомогательных производств усложняет разработку системы учетно-аналитического обеспечения их деятельности, поскольку зачастую не ясна роль конкретного классификационного признака для целей организации учета, анализа и контроля. В этой связи в работе была выполнена систематизация известных классификаций вспомогательных производств, обоснована их роль, а также предложен ряд классификаций по новым признакам (табл. 1).

Таблица 1 - Классификация вспомогательных производств по предложенным автором признакам

Классификационный признак	Наименование видов вспомогательных производств
1. В зависимости от размера вспомогательного производства	Малые; крупные
2. По уровню получения экономических выгод (по степени влияния на конечный результат деятельности)	Активно приносящие экономические выгоды; пассивно приносящие экономические выгоды
3. По степени модернизации	Устаревшие; современные; инновационные
4. По стадиям кругооборота (по степени участия в бизнес-процессах экономического субъекта)	Заготовление; производство; переработка; транспортировка; продажа
5. По времени образования	Образованные на длительный промежуток времени; образованные на определенный промежуток времени
6. По степени влияния на окружающую среду	Оказывающие влияние на окружающую среду; не влияющие на окружающую среду

На наш взгляд, полученные результаты способствуют развитию проблемы классификации вспомогательных производств, с одной стороны, и уточнению сущности вспомогательных производств как объекта бухгалтерского учета, с другой стороны.

5. Предложен дифференцированный подход к организации учета во вспомогательных производствах, заключающийся в структурировании счета 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от их отраслевой принадлежности, выявлении особенностей постановки учета во вспомогательных производствах в зависимости от их типа и осуществляемых видов экономической деятельности, обосновании состава калькуляционных статей затрат вспомогательных производств в разрезе их отраслевой специфики и др., что в совокупности направлено на развитие отраслевого подуровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, фигурирующего в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. и при этом недостаточно разработанного на сегодняшний день в отношении организации учета вспомогательных производств. Исходя из выполненного в первой главе диссертации исследования состава и видов вспомогательных производств автором предложена структура субсчетов к счету 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от типа экономического субъекта, вида его деятельности и отраслевой специфики (табл.2).

Таблица 2 – Предлагаемый состав субсчетов к счету 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от вида экономической деятельности (фрагмент на примере сельскохозяйственной и торговой деятельности)

Тип экономического субъекта	Субсчета к счету 23 «Вспомогательные производства»
Сельскохозяйственные организации	23-1 «Ремонтные мастерские»; 23-2 «Ремонт основных средств вне ремонтных мастерских»; 23-3 «Автомобильный транспорт» 23-4 «Машино-тракторный парк»; 23-5 «Гужевой транспорт»; 23-6 «Энергосбережение»; 23-7 «Водоснабжение»; 23-8 «Лесопильное производство»; 23-9 «Простейшая переработка сельскохозяйственной продукции»; 23-10 «Прочие вспомогательные производства»
.....
Торговые организации	23-1 «Ремонт основных средств»; 23-2 «Складское хозяйство» 23-3 «Транспортное обслуживание»; 23-4 «Энергетическое хозяйство»; 23-5 «Производство и ремонт тары и упаковки»; 23-6 «Холодильные установки»

В работе исследованы сельскохозяйственные, промышленные, нефтегазодобывающие, строительные, железнодорожные, торговые, автотранспортные организации. Экономический субъект самостоятельно определяет структуру субсчетов в зависимости от имеющихся видов вспомогательных производств, отраслевой специфики, масштаба, структуры и вида деятельности, особенностей постановки бухгалтерского учета и других факторов.

Касаясь организационного аспекта бухгалтерского учета вспомогательных производств, считаем, что особенности постановки учета во вспомогательных производствах в наибольшей степени зависят от их размера (табл. 3).

Таблица 3 – Особенности постановки учета в подразделениях вспомогательных производств в зависимости от их размера

Особенности постановки учета	Размер и количество подразделений вспомогательного производства		
	малые вспомогательные подразделения (1-2)	средние вспомогательные подразделения (3-5)	большие вспомогательные комплексы (5 и более)
1	2	3	4
Объем и номенклатура производимой продукции	Маленькая	Небольшая	Широкая
Бухгалтерская отчетность	Отсутствие или фрагментарный характер бухгалтерской отчетности	Использование отдельных видов бухгалтерской отчетности	Использование четкой системы бухгалтерской отчетности, разработка и утверждение требований к составлению бухгалтерской отчетности, применение единого графика документооборота
Аппарат бухгалтерии	Отсутствие должности бухгалтера-аналитика	Работники бухгалтерии выполняют функции бухгалтера-аналитика	Создание должности бухгалтера-аналитика, формирование управленческой бухгалтерии
Построение учета затрат	Упрощенная система учета. Учет расходов не ведут по отдельным счетам, все затраты, не связанные с основным производством, относят на счет 26 «Общехозяйственные расходы»	Учет затрат в целом ведется в разрезе экономических элементов. Учет производственных затрат ведут по видам деятельности в разрезе калькуляционных статей	Классификация, анализ, учет, контроль производственных затрат ведется в рамках системы учета

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4
Выделение системы центров ответственности	Отсутствие системы центров ответственности	Нечеткое выделение центров ответственности, зачастую имеется только центр затрат с несколькими местами возникновения затрат	Создается иерархическая структура системы центров ответственности с местами возникновения затрат, определение выполняемых функций
Обеспечение информацией о фактах производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта	Отсутствие системы производственных отчетов	Применение производственных отчетов выборочно	Учетно-аналитическое и методологическое обеспечение сопровождения деятельности экономического субъекта

Изучив вопросы теории и практики учета вспомогательных производств, автором были обобщены и систематизированы наиболее часто применяемые статьи затрат в подразделениях вспомогательного производства, которые предлагаем применять в развитие общеизвестных экономических элементов затрат. Автор в работе представил постатейный состав элементов затрат в разрезе видов вспомогательных производств.

6. Предложено выделять в составе себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств статью «Затраты на качество продукции», для учета которых раскрыто ее содержание по аналитическим подстатьям, что повысит прозрачность себестоимости продукции вспомогательных производств и усилит контроль отдельных видов затрат, в т.ч. непроизводительных расходов и потерь. В сложившейся практике аналитического учета затраты на качество продукции (работ, услуг) рассредоточены по всем элементам затрат и различным статьям калькуляции, в результате чего выделить и обособить их в процессе анализа практически невозможно. Вместе с тем, показатели затрат на качество продукции как основного, так и вспомогательного производства вызывают неизменный интерес у пользователей экономической информации, для чего в диссертации предложено выделить специальную отдельную статью «Затраты на качество предоставленных вспомогательным производством продукции, работ, услуг». Это позволит усилить контроль за данной группой затрат и появится

возможность списания их по принадлежности к объекту затрат, т.е. на затраты конкретного центра ответственности. В составе выделяемой статьи «Затраты на качество продукции» рекомендуем учитывать следующие виды затрат (табл. 4).

Таблица 4 - Состав затрат на обеспечение качественного выполнения работ, услуг подразделениями вспомогательного производства

Затраты на качество предоставленных вспомогательным производством продукции, работ, услуг		
	Статьи затрат	Подстатьи затрат
1.	Затраты на кадровую работу	Затраты на подготовку и повышение квалификации работников вспомогательного производства; затраты на повышение производительности персонала; затраты на управляющий персонал
2.	Затраты на мероприятия по повышению организационной структуры вспомогательного производства	Затраты на автоматизацию вспомогательного производства; затраты на содержание программного обеспечения; затраты на ведение учета; затраты на гарантийное обслуживание или ремонт техники; затраты по подготовке и освоению производства
3.	Производственные потери	Потери по нормам; сверхнормативные потери; затраты, связанные с утилизацией отходов, бракованных изделий; простои в производстве по вине (бригады, участка и т.д.)
4.	Затраты на контроль	Затраты на технический контроль качества; затраты на внутренний контроль

К каждой группе статей затрат на качество продукции в диссертации предложена авторская интерпретация подстатей, которые могли бы рассматриваться в качестве аналитической детализации соответствующих затрат.

7. В рамках реализации аналитического блока системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств обоснована система показателей оценки деятельности вспомогательных производств, адаптированная к специфическим особенностям их функционирования и позволяющая оценить их эффективность. В процессе исследования подходов к оценке эффективности деятельности вспомогательных производств считаем, что на сегодняшний день данная проблема применительно к вспомогательным производствам недооценена, в связи с чем в работе была предпринята попытка разработки системы показателей для оценки эффективности деятельности вспомогательных производств (табл. 5).

Таблица 5 – Предлагаемая автором система показателей оценки деятельности подразделений вспомогательного производства

Направление анализа	Показатель	Финансовый показатель	Нефинансовый показатель
Финансы	Финансовый результат	Эффективность подразделения вспомогательного производства; сокращение издержек	Доля выполнения на сторону работ и услуг;
Операционная деятельность	Влияние на объемы основного производства	X	Коэффициент простоев; ритмичность производства; производительность труда
	Влияние на конечный результат деятельности экономического субъекта	Затраты на рубль доходов; размер внутренних потерь вспомогательного производства; сравнение плановой и фактической себестоимости единицы продукции вспомогательного производства	Изменение численности персонала
	Организация информационно-технического обеспечения вспомогательного производства	X	Эффективность от инновационной деятельности; процент технической оснащенности
	Качество и срок предоставляемых работ и услуг (продукции)	Затраты на обучение и повышение квалификации персонала	Процент брака; текучесть кадров; обобщенный показатель качества; продолжительность времени обслуживания; оценка удовлетворенности сотрудников
Ресурсы	Ресурсоэффективность	Соблюдение норматива расхода ресурса на единицу конечного продукта	X
Внешняя среда	Экологическая эффективность	Сумма отчислений на экологические мероприятия; штрафы за экологические нарушения	Отклонения от нормативов по загрязнениям

Для удобства использования системы показателей в анализе деятельности вспомогательных производств в работе предложен формат карты показателя, в которой по каждому показателю дается описание, порядок расчета, информационная база и другие характеристики, позволяющие менеджеру

не только делать механические расчеты, но и понимать экономическую сущность анализируемого показателя, уметь правильно интерпретировать полученные значения.

8. В целях методического развития системы внутреннего контроля деятельности вспомогательных производств предложена последовательность этапов проведения внутреннего контроля, разработана его программа, определены контрольные функции субъектов внутреннего контроля, следование которым будет способствовать повышению эффективности использования ресурсов подразделений вспомогательных производств при своевременном выполнении работ и услуг. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности подразделений вспомогательных производств неизбежно включает в себя блок внутреннего контроля. Автором предлагается система внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств экономического субъекта, которая состоит из следующих этапов: организация системы внутреннего контроля; подготовка к процедурам контроля: выбор способов, методов, объектов контроля; проведение проверки производственного процесса вспомогательного производства; формирование выводов о результатах проверки. В диссертационной работе дана подробная характеристика этих этапов, раскрыты специфические особенности применительно к аграрному сектору экономики. Кроме того, в рамках методического развития системы внутреннего контроля деятельности вспомогательных производств разработана программа проведения внутреннего контроля, прошедшая апробацию на примере деятельности ремонтного подразделения, определены контрольные функции субъектов внутреннего контроля.

9. Разработана четырехуровневая система внутренней отчетности деятельности вспомогательных производств, включающая первичную обработку учетной информации, составление управленческих отчетов о затратах по видам вспомогательных производств, формирование сводного управленческого отчета по центрам ответственности вспомогательных производств и отчета о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств, который является итоговой формой из предложенного комплекса внутренней отчетности вспомогательных производств и служит важнейшим информационным источником для

контроля и анализа показателей рентабельности их деятельности. Информацию о результатах деятельности вспомогательных производств, можно получить из финансовой и управленческой отчетности. В работе представлена организация учета и отчетности подразделений вспомогательных производств, которая состоит из четырех уровней: первичные документы, накопительные ведомости учета затрат, управленческие отчеты и отчет о финансовых результатах деятельности. (рис.4)



Рисунок 4 – Организация учета и формирование отчетности вспомогательных производств

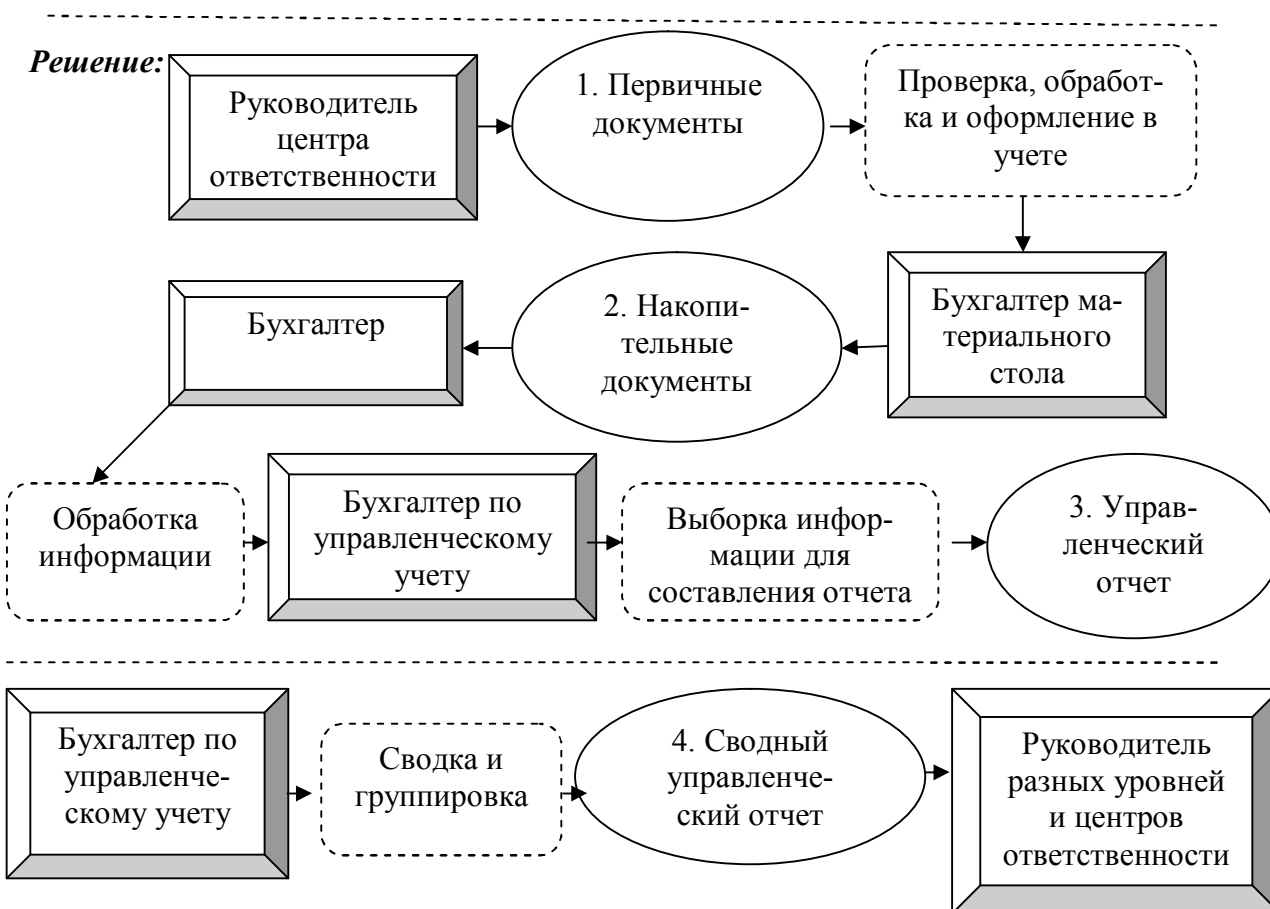
Учитывая, что наибольшее значение в обеспечении экономических решений об эффективности деятельности вспомогательных производств принадлежит управленческой отчетности, в диссертации существенное внимание было уделено данному аспекту. Обоснованы и представлены следующие формы внутренней отчетности: управленческий отчет по видам вспомогательного производства, сводный управленческий отчет по счету 23 «Вспомогательные производства», отчет о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств, который является итоговой формой из предложенного комплекса внутренней отчетности вспомогательных производств.

Важнейшей функцией любой формы отчетности является информационная функция. В случае, когда речь идет об оценке деятельности вспомога-

тельных производств, на первое место выступает значимость отчетности для принятия управленческих решений. В этой связи, основываясь на предложенной четырехуровневой системе форм внутренней отчетности, автором обосновано место отчетности в принятии управленческих решений по повышению эффективности вспомогательных производств (рис. 5).

Задача:

Выработка предложений по поиску резервов и повышению эффективности формирования затрат вспомогательных производств



Результат: Принятие управленческих решений по повышению эффективности вспомогательных производств

- персонал;
 - вид документа;
 - этап обработки документа.

Рисунок 4 – Процесс формирования управленческой отчетности вспомогательных производств

На представленной схеме поэтапно прослежена логика прохождения учетной информации о деятельности вспомогательных производств, начиная

с документального оформления фактов хозяйственной жизни подразделений вспомогательного производства и заканчивая формированием сводной управленческой отчетности и доведением ее данных до конечных заинтересованных пользователей.

Таким образом, в работе был реализован комплексный подход к построению и реализации системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Исследование теоретических аспектов показало, что учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта следует рассматривать как систему и как процесс. В связи с этим была разработана организационно-методическая структура, усовершенствована модель и алгоритм учетно-аналитического обеспечения на примере вспомогательного производства.

2. Усиление учетных функций управления вспомогательными производствами требует адаптации к фактору отраслевой специфики функционирования экономического субъекта. В работе предложен комплекс методических рекомендаций (классификация вспомогательных производств, структурирование счета 23 «Вспомогательные производства», уточнение отдельных калькуляционных статей), позволяющих повысить качество информационного обеспечения функционирования деятельностью вспомогательных производств.

3. Неотъемлемым аспектом повышения эффективности функционирования вспомогательного производства является развитие контрольно-аналитических процедур и инструментов, информационной базой для которых является управленческая отчетность. В работе разработаны соответствующие алгоритмы, методики и инструменты (система показателей оценки деятельности вспомогательных производств, методика и программа внутреннего контроля, четырехуровневая система внутренней отчетности).

Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах:

Статьи, опубликованные в рекомендуемых ВАК изданиях

1. Латышева (Мухина) А.Ю. Организация работы центров ответственности вспомогательных производств сельскохозяйственных организаций /

Е.И. Костюкова, А.Ю. Латышева (Мухина) // Вестник АПК. – 2013. – № 4 (12). – С. 113-117. – 0,62 / 0,31 п.л.

2. Латышева А.Ю. Порядок организации управленческого учета, оперативного контроля и бюджетирования вспомогательного производства в АПК на примере строительства / А.Ю. Латышева, А.С. Дуракова, Т.А. Полянская // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 1-2. – С. 605-611. – 0,9 / 0,4 п.л.

3. Латышева А.Ю. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости вспомогательного производства в сельскохозяйственных организациях / А.Ю. Латышева // Европейский журнал социальных наук. – 2015. – № 9. – С. 13-23. – 0,62 п.л.

4. Латышева А.Ю. Теоретические основы учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательными производствами / А.Ю. Латышева // Вестник АПК. – 2015. – №4 (20/1). – С. 178-184. – 1,48 п.л.

5. Латышева А.Ю. Совершенствование классификации вспомогательного производства экономического субъекта / А.Ю. Латышева, Е.И. Костюкова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 5. – С. 14-29. – 2,4 / 1,2 п.л.

6. Латышева А.Ю. Место и роль вспомогательного производства в производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта / А.Ю. Латышева, Е.И. Костюкова, С.В. Гришанова // Вестник Северокавказского гуманитарного института. – 2016. – № 1 (17). – С. 96-104. – 0,96 / 0,375 п.л.

Публикации в других научно-практических конференциях:

7. Латышева (Мухина) А.Ю. Теория и практика МСФО / Е.И. Костюкова, А.Ю. Латышева (Мухина) // Теория и практика МСФО : материалы международной научно-практической конференции. – Ставрополь, 2012. – С.59-62. – 0,4 / 0,2 п.л.

8. Latysheva (Mukhina) A.Y. Features auxiliary production cost accounting in enterprises brick industry/ A.S. Durakova, A.Y. Latysheva (Mukhina) // Applied and Fundamental Studies Proceedings of the 3rd International Academic Conference. Publishing House Science and Innovation Center, Ltd. – 2013. – С. 443-447. – 0,8 / 0,4 п.л.

9. Латышева (Мухина) А.Ю. Организация и повышение эффективности внутреннего контроля вспомогательного производства сельскохозяйственной организации / Е.И. Костюкова, А.Ю. Латышева (Мухина) // Международные научные исследования. – 2013. – № 1. – С.139-142. – 0, 62 / 0,31 п.л.

10. Латышева А.Ю. Особенности учета вспомогательных производств сельскохозяйственных организаций / А.Ю.Латышева // Сборник научных трудов SWorld. – Выпуск 3. – Том 34. – Одесса, 2013. – С. 62-65.- 0,48 п.л.

11. Латышева (Мухина) А.Ю. Основные направления повышения эффективности вспомогательного производства / А.Ю. Латышева (Мухина) //Аграрная наука, творчество, рост : материалы III Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Ставрополь, 2013. – Ч. 1. – С.149-151. – 0,25 п.л.

12. Латышева (Мухина) А.Ю. Производственный процесс и основные принципы его организации / А.Ю. Латышева (Мухина) // Финансово-экономические и учетно-аналитические проблемы развития региона : сборник материалов 77 научно – практической конференции. – Ставрополь, 2013. – № 1. – С. 92- 95. – 0,24 п.л.

13. Латышева (Мухина) А.Ю. Виды вспомогательных производств и задачи учета / А.Ю. Латышева (Мухина) // Эффективность функционирования и развития региона как социально- экономической системы : финансовые рынки и институты : материалы Международной научно-практической конференции. – Пермь, 2013. – С. 239- 244. – 0,22 п.л.

14. Латышева А.Ю.Теоретические аспекты развития управленческого учета / А.Ю. Латышева, А.С. Дуракова // Человек. Культура. Общество : материалы II Международной научно-практической конференции. – Ставрополь, 2014. – С. 93-103. – 0,4 / 0,2 п.л.

15. Латышева А.Ю. Классификация вспомогательного производства/А.Ю. Латышева // Общество и экономическая мысль в XXI в.: пути развития и инновации : материалы IV Международной научно-практической конференции. – Воронеж, 2016. – С. 353-357. – 0,23 п.л.

Заказ № 825 от «14» марта 2017 г. 150 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ
394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42-в