

КИЕВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

На правах рукописи

ЩИГБА Маркиян Теодорович

УЧЕТ И КОНТРОЛЬ

ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

/на примере предприятий мясной промышленности Украины/

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, контроль и
анализ хозяйственной деятельности

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономическ~~их~~ наук

Научные руководители: доктор экономических наук,
профессор В.В.Сопко
доктор экономических наук,
и.о.профессора В.Г.Линник

Киев – 1992

СОДЕРЖАНИЕ

	стр.
ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА I. ОСНОВЫ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ	10
1.1. Организационное построение учета и контроля производственных затрат на предприятиях мясной промышленности	10
1.2. Методология построения учета производствен- ных затрат и себестоимости продукции	31
ГЛАВА II. МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗ- ДЕЛЕНИЙ И ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ	56
2.1. Построение учета затрат при нормативном методе	56
2.2. Совершенствование учета материальных затрат	72
2.3. Учет материалов на базе ЭВМ в условиях АРМ бухгалтера	88
2.4. Учет затрат на оплату труда с использованием ЭВМ	102
2.5. Совершенствование учета комплексных затрат	115
2.6. Свод затрат производственных подразделений	137
ГЛАВА III. КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ	146
3.1. Организация оперативного экономического конт- роля и анализа производственных затрат	146
3.2. Методика контроля и анализа производствен- ных затрат	157
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	174
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	180
ПРИЛОЖЕНИЯ	193

В В Е Д Е Н И Е

Переход народного хозяйства Украины на рыночные отношения с особой настоятельностью требует усиления его коммерческих основ. Этого требуют также становление и развитие многообразных форм собственности. Коммерческий расчет обеспечивает прямую зависимость доходов предприятий от эффективности их работы, побуждает трудовые коллективы эффективно использовать производственные ресурсы, настойчиво стремиться к повышению качества выпускаемой продукции, повышает их заинтересованность в результатах труда. Все это позволяет по-новому взглянуть на деятельность предприятий и их подразделений, заставляет совершенствовать организацию учета и контроля на уровне как предприятия, так и производственных подразделений.

Особую актуальность приобретают вопросы учета затрат на производство. Изменения за последние десятилетие технологии и организации производства в мясной промышленности определяют необходимость разработки усовершенствованной системы учета и контроля затрат в соответствии с требованиями рыночных отношений.

В экономической литературе методологическим и общетеоретическим вопросам учета затрат на производство и себестоимости продукции посвящены работы ряда ученых экономистов: А.Ф.Аксененко, И.А.Басманова, П.С.Безруких, А.С.Бородкина, В.Б.Ивашкевича, А.Н.Кашаева, А.Н.Кузьминского, В.Г.Линника, А.Ш.Маргулиса, И.С.Мацкевичюса, П.П.Новиченко, В.Ф.Палия, В.В.Сопко, А.Д.Трусова, Н.Г.Чумаченко и др.

Особенности учета затрат и себестоимости продукции в мясной промышленности нашли отражение в трудах Т.Б.Бройды, В.М.Глуха, М.Г.Зайцева, Н.П.Кондракова, Л.И.Левиной, Г.С.Лазаровича,

Д.У.Уракова и др. Однако в них учет затрат и калькулирование себестоимости мяса и мясопродуктов рассматривались лишь на уровне мясокомбината в целом. Между тем, как показывает анализ практики работы предприятий мясной промышленности, наиболее слабым звеном в учете затрат на производство является его постановка в производственных подразделениях. Кроме того, не получили достаточно полного практического решения вопросы нормативного учета и контроля затрат на производство и организации учета с использованием персональных ЭВМ. Учет издержек производства не обладает достаточной оперативностью и аналитичностью, что не способствует на отдельных участках производства предупреждению непроизводительных потерь. Развитие рыночных отношений требует коммерческой деятельности каждого предприятия, налаживание учета и контроля затрат с учетом конъюнктуры рынка, развития новых форм организации производства. Переход производственных подразделений на коммерческие отношения существенно изменяет структуру затрат на производство, выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования и выдвигает ряд проблем в области организации учета затрат и результатов их деятельности. В этой связи проблема правильной постановки учета производственных затрат, повышения его оперативности и аналитичности на предприятиях мясной промышленности в настоящее время приобретает особое значение.

Возросшая актуальность проблемы снижения затрат на производство, ее теоретическая и практическая значимость в условиях перехода к рыночным отношениям, необходимость разработки методических и организационных основ учета затрат производственных подразделений применительно к технико-экономическим особенностям мясной промышленности преопределили выбор темы и основные направления диссертационного исследования.

Основной целью диссертационного исследования является разработка теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию методологии и организации учета и контроля затрат производственных подразделений предприятий мясной промышленности в условиях коммерческого расчета и работы при рыночных отношениях.

Достижение этой цели потребовало последовательного решения следующих задач:

определить экономическую природу и сущность коммерческого расчета, обосновать его место и роль в совершенствовании хозяйственного механизма;

критически проанализировать действующую практику учета и контроля затрат на производство;

определить характер влияния особенностей мясной промышленности на организацию учета производственных затрат;

обосновать необходимость отказа от практики "котлового" учета затрат мясожирового производства и перехода к его организации по местам их возникновения;

разработать предложения по совершенствованию методологии и организации учета затрат в производственных подразделениях предприятий мясной промышленности в условиях коммерческого (хозяйственного) расчета;

разработать методику оперативного экономического контроля и анализа затрат производственных подразделений на базе нормативного метода.

Предметом исследования являются вопросы методологии и организации учета и контроля затрат производственных подразделений в условиях перехода к рынку. В качестве объекта исследования выбраны производственные подразделения предприятий мясной промышленности Украины.

Теоретической и методологической основой реализации поставленных в диссертации задач являются материалистическая диалектика, фундаментальные положения экономической теории, законодательные акты и постановления Верховного Совета Украины по проблемам совершенствования хозяйственного механизма и перехода народного хозяйства на рыночные отношения.

При подготовке диссертационной работы изучена специальная отечественная и зарубежная литература по вопросам учета, контроля и анализа производственных затрат. Основным источником информации явились данные предприятий мясной промышленности Украины.

В ходе исследования были использованы общенаучные и специальные методы анализа, сравнения, детализации, взаимосвязанное изучение хозяйственных процессов, абстрагирование, монографический и другие.

Научная новизна выполненной работы заключается в постановке, теоретическом обосновании и определении направлений дальнейшего совершенствования методологии и организации учета и контроля затрат и результатов деятельности в производственных подразделениях предприятий мясной промышленности.

В итоге исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- установлена зависимость организации учета и контроля затрат от особенностей отрасли;
- определены места возникновения затрат, объекты учета затрат, объекты калькулирования, калькуляционные единицы и показана их взаимосвязь в условиях мясожирового производства;
- дана новая трактовка понятия "объекта учета затрат";
- определен комплекс требований, используемых при определении калькуляционных единиц;

обоснована необходимость учета затрат производственных подразделений в разрезе калькуляционных статей себестоимости и установлен перечень калькуляционных статей затрат включаемых в коммерческую (хозрасчетную) себестоимость;

доказана необходимость и обоснована возможность использования в мясной промышленности метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, основанного на выявлении отклонений от заданных параметров - стандартов, норм, квот;

разработаны нормативные карты расхода материальных ресурсов и затрат на оплату труда в производственном подразделении;

дан перечень причин и инициаторов изменений норм расхода материальных и трудовых ресурсов;

предложен перечень причин отклонений от норм расхода материальных и трудовых ресурсов для производственных подразделений мясожирового производства;

разработаны и усовершенствованы формы первичных документов и учетных регистров для учета отклонений от норм расхода сырья и материалов в условиях использования персональных ЭВМ;

уточнен состав расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и расходов на управление;

изложена методика нормативного учета комплексных затрат;

усовершенствована методика учета брака;

разработана методика организации оперативного экономического контроля и анализа затрат производственных подразделений в условиях нормативного метода.

Практическая значимость диссертации заключается в ее направленности на решение актуальных проблем, связанных с порядком формирования затрат производственных подразделений в условиях перехода предприятий мясной промышленности на рыночные отношения. Внедрение предложений и рекомендаций по организации и

дальнейшему совершенствованию учета, оперативного контроля затрат в производственных подразделениях мясожирового производства позволит существенно повысить оперативность и достоверность учетной информации, дать оценку результатов работы трудовых коллективов и их вклада в общие результаты деятельности предприятий.

Содержащиеся в работе рекомендации по совершенствованию учета затрат на производство и оперативного экономического контроля за уровнем их в производственных подразделениях могут быть использованы при составлении соответствующих отраслевых инструкций по учету и калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов.

Результаты исследований докладывались, обсуждались и были одобрены на республиканских научно-практических конференциях "Совершенствование учета, статистики и контроля в народном хозяйстве" /г.Киев, 1988 г./ и "Проблемы учета, анализа и контроля в условиях рыночной экономики" /г.Тернополь, 1991 г./; на областных научно-практических конференциях "Совершенствование учета, анализа и контроля за деятельностью производственных единиц в условиях внутреннего хозрасчета" /г.Тернополь, 1991 г./, "Реализация целевой комплексной программы "Интенсификация-90" в народном хозяйстве области" /г.Тернополь, 1988 г./, "Совершенствование учета, контроля и анализа на предприятиях пищевой промышленности АПК в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования" /г.Тернополь, 1989 г./ и "Методология бухгалтерского учета на предприятиях разных форм собственности" /г.Тернополь, 1992 г./; на читательских конференциях журнала "Бухгалтерский учет" в г.Львове /1987г./ и г.Тернополе /1988г./. Отдельные положения диссертационного исследования опубликованы в журналах "Агропром Украины", "Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий", научно-техническом информационном сборни-

ке "Мясная и холодильная промышленность", а также депонированы в ИНИОН АН СССР.

В основу диссертации положены результаты научных исследований, полученные автором в процессе выполнения в Тернопольском институте народного хозяйства соответствующей научно-исследовательской тематики.

Основные положения, разработанные в диссертации по совершенствованию учета и контроля производственных затрат опубликованы в 16 работах и внедрены в практику работы Тернопольского, Чертковского, Донецкого и других мясокомбинатов Украины.

ГЛАВА I. ОСНОВЫ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

I.1. Организационное построение учета и контроля производственных затрат на предприятиях мясной промышленности

Одним из важнейших условий реализации практического курса перехода предприятий к рыночным отношениям является коммерческий расчет. Неослабевающее внимание к научному познанию сущности коммерческого расчета вызвано прежде всего требованиями практики: более конкретное и точное исследование содержания этого сложного объективного явления хозяйственного строительства позволит эффективнее использовать механизм воздействия в сфере материальных благ для общества, потребность в которых непрерывно увеличивается. Вместе с тем коммерческий (хозяйственный) расчет, рассматриваемый в историческом аспекте, в каждый определенный отрезок времени отражает соответствующий этап развития экономики, ее характерные черты и приводит к нахождению новых путей повышения эффективности производства, а это, в свою очередь, позволяет глубже познать его сущность и стимулирующие возможности.

Сущность, роль, значение и основные принципы коммерческого (хозяйственного) расчета обоснованы в трудах экономистов /57; 119; 64; 76; 60/. В этих работах коммерческий (хозяйственный) расчет рассматривается как возмещение издержек производства и создание прибавочного продукта для хозяйства, как проявление хозяйственной инициативы и предприимчивости на основе экономической самостоятельности и материальной заинтересованности. Этот объективно обусловленный процесс экономической деятельности предприятий заключается в возмещении расходов за счет его доходов и получении прибыли (дохода).

К основным принципам коммерческого (хозяйственного) расчета относят: самостоятельность, рентабельность, ответственность за результаты хозяйствования (ведение (состояние) дел), материальная заинтересованность, стоимостное измерение на основе теории двойственности /84; 79; 130; 116; 112/.

В настоящее время в экономической литературе установилась в целом единая точка зрения о правомерности рассмотрения коммерческого (хозяйственного) расчета как объективной экономической категории и метода ведения хозяйственной деятельности.

Как объективная экономическая категория, обусловленная собственностью, коммерческий (хозяйственный) расчет выражает экономические отношения между различными субъектами хозяйствования: между различными предприятиями, коллективом трудящихся всего предприятия и коллективами его внутренних подразделений, коллективами этих подразделений, а также коллективом подразделения в целом и его отдельными работниками по поводу части имущества предприятия и продуктов их труда.

Как метод ведения хозяйственной деятельности коммерческий (хозяйственный) расчет основан на соизмерении в стоимостной форме затрат с полученными результатами, на возмещении затрат собственными доходами и обеспечении рентабельности производства. Он тесно связан с действием экономических законов и достижением наибольших результатов при наименьших затратах.

Признание коммерческого (хозяйственного) расчета объективной экономической категорией и методом ведения хозяйственной деятельности является значительным шагом вперед в развитии экономической теории /13, с.26/.

Более глубоко раскрывается сущность коммерческого (хозяйственного) расчета в его принципах. Принципы коммерческого (хозяйственного) расчета в экономической литературе освещены достаточ-

но широко. Однако они неодинаково понимаются учеными-экономистами. Мы не ставим перед собой задачи анализировать различные взгляды, высказанные по этому вопросу, отметим лишь, что к этим принципам следует относить: самостоятельность; самоокупаемость (рентабельность); материальную ответственность; материальную заинтересованность; планирование и учет деятельности в стоимостном измерении.

От соблюдения этих принципов зависит развитие коммерческого (хозяйственного) расчета на самом предприятии.

Современное предприятие по производственной структуре представляет собой сложный организм, обусловленный характером разделения труда внутри предприятия, специализацией и внутрихозяйственной кооперацией, включающий основные, вспомогательные и обслуживающие подразделения-цехи, корпуса, отделы, службы, лаборатории, склады и т.д. Еще сложнее структура производственных объединений, в состав которых входят производственные единицы - филиалы, крупные производства и отдельные предприятия. Структурные подразделения - это всего лишь составные части единого самостоятельного хозяйственного механизма, и вопрос об их работе на коммерческом (хозяйственном) расчете возникает как часть общей проблемы совершенствования организации производства внутри предприятий /110, с.104/.

Вместе с тем в основе функционирования внутренних подразделений находится не только экономическая, но и производственно-технологическая обособленность /40, с.10/.

Для предприятий мясной промышленности характерна сложная цепь технологически специализированных производств (мясожировое, колбасное и др.), каждое из которых включает множество последовательных и параллельных стадий обработки. Сложная структура

предприятий мясной промышленности обусловила многообразие внутренних связей. Одни и те же продукты служат полупродуктами для дальнейшей переработки.

Производственно-технологическая обособленность внутренних подразделений предприятий обусловлена характером отношений собственности на средства производства, которые включают не только форму собственности, но и форму использования.

Таким образом, производственно-технологическая обособленность структурных подразделений предприятия: следствие разделения труда, использования специального оборудования, соответствующей квалификации работников, отношений собственности - определяет объективную необходимость дальнейшего совершенствования внутрипроизводственных коммерческих отношений во всех производственных подразделениях.

Производственно-технологическая обособленность становится основой коммерческого (хозяйственного) расчета на уровне внутрихозяйственных подразделений не сама по себе, а лишь в сочетании с системой интересов подразделений и работников предприятия. Экономические интересы, являющиеся движущей силой производства, по самой природе своей многозвенны. Все эти звенья, объединенные едиными интересами, имеют специфический интерес, через соблюдение которого реализуется экономический интерес всего общества. Поскольку внутри предприятий возникает экономическая обособленность, постольку правомерно признать наличие у подразделений самостоятельных экономических интересов. Производственные цехи и участки - это те звенья промышленных предприятий, где непосредственно изготавливается продукция, формируется ее качество, в основном создается стоимость и складывается себестоимость, где смыкаются экономические интересы коллективов предприятий и цехов, групповые и личные интересы работников произ-

водства. Ущемление интересов любого звена, попытка административного воздействия на них приводит в конечном счете к ликвидации стимулов эффективного хозяйствования, нерациональному использованию материальных, трудовых и др. ресурсов, торможению темпов роста производства.

Внутрипроизводственный коммерческий (хозяйственный) расчет вызван необходимостью включить личные интересы и интересы коллективов производственных подразделений (цехов, участков) в интерес предприятия (объединения) через систему показателей и за счет этого обеспечить хорошие результаты деятельности последнего в целом.

Важнейшим инструментом организации внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета является своевременное установление на основе договора производственных заданий в соответствии с установленной системой показателей. Однако не менее важны систематическая информация о ходе и результатах деятельности подразделений, контроль и оценка выполнения производственных заданий, что обеспечивается бухгалтерским учетом.

Значение бухгалтерского учета в управлении производственным процессом как средства "...контроля и мысленного обобщения этого процесса становится тем необходимее, чем более процесс производства совершается в общественном масштабе и утрачивает чисто индивидуальный характер" /83, с.153/.

Результаты многочисленных экономических исследований показывают, что действующая система бухгалтерского учета и контроля в целом достаточно полно обеспечивает потребности коммерческого (хозяйственного) расчета лишь на уровне предприятия. Вместе с тем в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета часто приходится наблюдать ситуацию, когда хозяйственные отношения внутри предприятия свертываются из-за

отсутствия необходимой учетной информации /101, с.8/.

Роль учета в организации внутрипроизводственных отношений хорошо показана в работе /51, с.3/, где отмечается, что какой бы совершенной ни была система показателей оценки деятельности предприятий или их внутренних подразделений, если они (эти показатели) или данные для их расчета не отражаются должным образом в учете, внутрипроизводственный коммерческий (хозяйственный) расчет практически не функционирует, его рычаги и стимулы не действуют.

В этой связи учет в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета должен обеспечивать:

отражение наличия, сохранности и использования материальных и трудовых ресурсов;

систематический контроль за производственно-хозяйственной деятельностью структурных подразделений предприятия;

своевременное представление достоверной информации о выполнении производственных заданий (показателей) и о возникающих в ходе производства отклонениях от заданных параметров;

правильную оценку результатов производственно-хозяйственной деятельности подразделений предприятия.

Исторически сложилось так, что в течение длительного времени бухгалтерский учет толковали лишь как средство наблюдения и контроля за хозяйственной деятельностью предприятий в целом. Это не могло не повлиять на методологию учета на уровне производственных подразделений предприятия.

Система учета должна строиться таким образом, чтобы на ее основе можно было судить о характере и результатах производственно-хозяйственной деятельности подразделений предприятия. Внедрение отдельного учета даст возможность повысить ответственность всех работников структурных подразделений за организа-

цию производства и труда, правильность использования материальных и трудовых ресурсов, обеспечить повышение эффективности работы не только данного подразделения, но и предприятия в целом. Здесь теоретически и практически решен вопрос об учете таких показателей, как объем выпускаемой продукции и выполненных работ, численность работающих, производительность труда и др. Вместе с тем менее изученной является проблема учета затрат на уровне производственных подразделений (цехов, участков, бригад) предприятия.

В настоящее время результаты производственно-хозяйственной деятельности подразделений предприятия могут оцениваться по разному: по прибыли или по ^{себестоимости} доходу. Это в определенной мере влияет на организацию учета затрат производственных подразделений предприятия. Однако, как правильно отмечает В.Ф.Палий, отражение в системе бухгалтерского учета хозрасчетных издержек каждого подразделения обеспечивает правильную оценку его работы при любой системе оценочных показателей /101, с.10/.

Большинство экономистов указывает на необходимость учета затрат по каждому производственному подразделению предприятия /101; 131; 9; 17; 34; 20; 43; 97; 22/.

Однако на практике учет затрат на производство в разрезе производственных подразделений отсутствует. Сложившееся положение объясняется тем, что среди экономистов нет единого мнения по данному вопросу. Так, одни авторы видят решение этой проблемы в системном учете затрат по каждому производственному подразделению путем введения дополнительных синтетических счетов /9, с.188; 17, с.164; 101, с.56/, другие - в оперативном учете (пересмотре структуры учетных регистров) /60, с.149; 125, с.94; 140, с.21/.

При решении данного вопроса необходимо исходить из того,

что одним из важнейших условий деятельности производственных подразделений является своевременное сопоставление (соизмерение) произведенных ими затрат с достигнутыми результатами. Достичь этого можно лишь при бухгалтерском учете, включая учет затрат на производство, построенный в необходимом аналитическом разрезе (по каждому производственному подразделению) и основанный на использовании ЭВМ,

Эта работа чрезвычайно трудоемка. Однако трудоемкость учета затрат на производство возрастает еще больше на тех предприятиях, где издержки производства не обобщаются в разрезе производственных подразделений. Это происходит потому, что там, где нет системного наблюдения и контроля за использованием материальных и трудовых ресурсов каждым производственным подразделением, возникает потребность в организации так называемого внесистемного учета затрат на производство, что требует от работников структурных подразделений дополнительных затрат труда.

Осуществление бухгалтерского учета требует внесения изменений в методологию учета затрат производственных подразделений. При этом главный упор должен делаться на развитие аналитического учета, позволяющего группировать первичную информацию по различным признакам (производственным подразделениям (местам возникновения), экономическим элементам, статьям калькуляции, видам выпускаемой продукции, временным периодам) и получать все необходимые для анализа и управления информационные показатели. Такой подход позволит не только не увеличивать число синтетических счетов, но даже сократить их при разумном, научно обоснованном изменении содержания отдельных синтетических счетов /21, с.65/.

Проведенные исследования показали, что аналитический учет издержек производства дает необходимые сведения о затратах как

по местам их возникновения, так и по носителям затрат (изделиям, работам и услугам). Он предоставляет возможность своевременно определять результаты деятельности производственных подразделений и способствует повышению ответственности руководителей этих подразделений за рациональное использование материальных и трудовых ресурсов.

При организации бухгалтерского учета затрат производственных подразделений возникает настоятельная необходимость в совершенствовании оперативного учета (первичных документов и учетных регистров), так как рекомендованные Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства /54/ и применяемые на практике учетные регистры не полностью отвечают требованиям учета затрат в разрезе производственных подразделений предприятий. Например, в ведомости № 12 "Затраты по цехам", в которой обобщаются цеховые издержки производства, отсутствует целый ряд важнейших показателей, характеризующих производственно-хозяйственную деятельность подразделения: остатки незавершенного производства на начало и конец месяца, выпуск продукции и др.

Вышеизложенные обстоятельства позволили определить, что при организации бухгалтерского учета затрат производственных подразделений необходимо исходить из следующих предпосылок:

аналитический учет затрат на счете "Основное производство" в разрезе производственных подразделений (по местам их возникновения);

применение нормативного метода учета затрат на производство;

документирование затрат в момент их возникновения;

отражение и обобщение всех затрат по каждому производственному подразделению;

определение результатов деятельности каждого подразделения;

учет затрат производственных подразделений вести как по

экономическим элементам, так и по калькуляционным статьям;

применение фиксированной оценки на потребляемые материальные ресурсы (материалы и разного рода услуги);

использование современной вычислительной техники в учете затрат производственных подразделений.

Учет затрат представляет собой наиболее сложный и трудоемкий участок работы. На его организацию влияют различные факторы. Особенно это сказывается в мясной промышленности, где факторы влияют как на организацию учета затрат, так на их величину. К ним относятся: масштабы и структура предприятия; тип производства (единичное, серийное, массовое) и его вид (основное производство, вспомогательное); научно-технический прогресс; концентрация, специализация, кооперирование и комбинирование производства; материалоемкость продукции; вид и структура перерабатываемого сырья; попередельная организация производственного процесса; комплексная переработка сырья, сезонность производства и др.

Рассмотрим некоторые из них отдельно и в комплексе.

Организация учета затрат на производство в немалой степени зависит от масштабов и структуры предприятия. При бесцеховой структуре управления учет затрат на производство осуществляют в целом по предприятию. Однако для предприятий мясной промышленности характерно большое число структурных подразделений со сложной системой взаимосвязи между ними. Одним из основных видов предприятий мясной промышленности является мясокомбинат - высокомеханизированное предприятие (оснащенное высокопроизводительным оборудованием, конвейерными непрерывно поточными линиями), с большим количеством производств (мясожировое, колбасное и др.), участков, осуществляющее комплексную переработку сырья с изготовлением мясных, кормовых, технических и спе-

циальных продуктов в широком ассортименте. Неотъемлемой частью мясокомбината является холодильник, обеспечивающий выпуск охлажденного и замороженного мяса и его хранение в течение длительного времени (рис. I.I).

Такая структура мясокомбинатов предопределяет построение бухгалтерского учета затрат и выявление результата деятельности не только по предприятию в целом, но и по каждому производственному подразделению.

Промышленное производство по организационным типам может быть единичным, серийным или массовым.

В мясной промышленности в наибольшей степени используется массовый тип производства, особенностью которого является выпуск однотипной продукции ограниченной номенклатуры, применение высокопроизводительного специализированного оборудования, непрерывный характер производственного процесса. В связи с этим некоторые авторы утверждают, что в массовом производстве с коротким технологическим циклом, имеющим в своем составе специализированные структурные подразделения (автор имеет в виду предприятия мясной промышленности), чтобы создать прочную базу для применения внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета, рекомендуется попередельный метод учета затрат, облегчающий анализ работы этих подразделений /76, с.8/.

В настоящее время на предприятиях мясной промышленности применяют бесполуфабрикатный вариант попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, т.е. учет затрат ведут в целом по мясожировому производству без подразделения по стадиям производства и на всю продукцию составляют общую калькуляцию по каждому виду скота, калькулируя только себестоимость мяса на костях. Распределение затрат по категориям мяса осуществляют с помощью системы коэф-

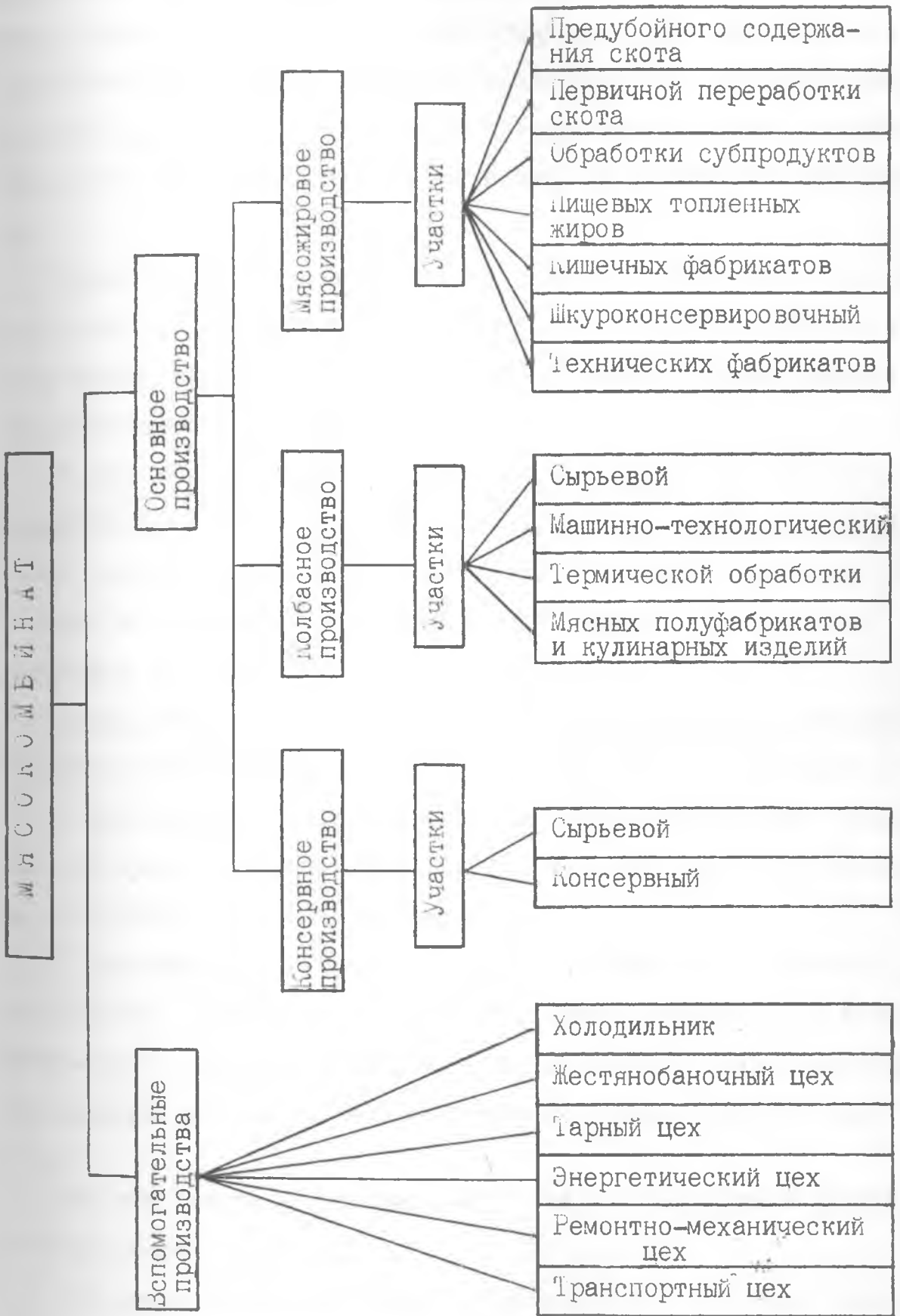


Рис. 1.1. Производственная структура мясокомбината

фициентов, т.е. используют коэффициентный метод калькулирования. Себестоимость сопутствующей продукции, которая поддается дальнейшей обработке в субпродуктовом, кишечном, шкуроконсервировочном и др. подразделениях мясожирового производства, не исчисляется, а исключается из стоимости мяса на костях в твердых ценах.

Такая организация попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции не отвечает современным требованиям ^{упрощения} ~~внутрипроизводственного~~ коммерческого (хозяйственного) расчета.

Решить эту проблему можно способом разработки и внедрения ^{нормативного метода} ~~нормативного метода~~, который не отвергает других методов учета, таких, как попередельный, попроцессный и позаказный, а лишь дополняет их своим принципом группировки затрат и оперативным контролем за соблюдением норм затрат.

Промышленное предприятие состоит из ряда производственных подразделений и обслуживающих эти подразделения производств.

В зависимости от характера и назначения выполняемых процессов все производства промышленного предприятия делят на два вида: основные и вспомогательные.

К основным производствам в мясной промышленности относят: мясожировое, колбасное, консервное и полуфабрикатов, а к вспомогательным – ремонтные мастерские, компрессорные цехи, водоканализационные установки, жестянобаночное, тарное и другие (рис. I.1).

Большое влияние на формирование затрат предприятий мясной промышленности оказывают:

- совершенствование техники и технологии производства мяса и мясопродуктов;
- электрификация производства;
- комплексная механизация и автоматизация производства;

применение химических и физических методов обработки мяса и мясопродуктов.

Совершенствование техники и технологии производства позволяет уменьшить потери мясных продуктов, возникающие в процессе производства; полностью утилизировать образующиеся отходы; устранить потери материалов (соли, специй и др.) и топливно-энергетических ресурсов. Так, например, при распиловке туш потери мяса в виде опилок составляют 0,6-0,8 % от веса туши. Они могут быть сокращены, если заменить распиловку туш расчленением с помощью пневматических секачей /33, с.49/. Эффективными мероприятиями, позволяющими увеличить мясные ресурсы и снизить издержки производства, являются снятие крупона со свиных туш, гидролизная вытопка пищевых жиров, тузлукование шкур и др. Однако на многих предприятиях эти методы применяются еще недостаточно.

В последние годы на предприятиях мясной промышленности с целью интенсификации производственных процессов разработаны и внедрены в производство электрооглушение, ультразвук, импульсная техника и пр.

Интенсификация технологических процессов с помощью электрической энергии позволяет значительно увеличить выход мясных продуктов с единицы сырья, снизить их себестоимость и т.п.

Важнейшими направлениями совершенствования производства являются комплексная механизация и автоматизация производства.

Примером комплексной механизации и автоматизации являются поточно-механизированные линии (конвейеры) по переработке скота, обработке субпродуктов, производству пищевых жиров, включающие ряд технологических машин и транспортных механизмов.

Конвейеризация производственных процессов создает не только реальные предпосылки для учета расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования по центрам затрат, т.е. по однород-

ному оборудованию, автоматическим и поточным линиям и др., но и способствует снижению себестоимости продукции и повышению эффективности производства.

Значительное влияние на величину затрат в мясной промышленности оказывает концентрация производства. Так, по мере увеличения мощности мясокомбинатов стоимость обработки скота (т.е. издержки производства за вычетом материальных затрат) существенно снижается (таблица I.I).

Таблица I.I
Стоимость обработки скота /I48, с.I67/

№ п/п!	Мощность мясокомбинатов по производству мяса в смену, т	Стоимость обработки I т скота, %
I	10	100,0
2	30	78,5
3	50	63,0
4	100	57,2

"Вместе с увеличением мощности мясокомбинатов при равных прочих условиях возрастают расстояния доставки сырья, а следовательно и издержки производства. Однако увеличение расходов по транспортировке с избытком перекрывается экономией издержек по производству. Для того, чтобы не допустить потерь при транспортировке скота, предельное расстояние его доставки не должно превышать 100-150 км" /I49, с.I39/.

Следовательно, уровень концентрации производства в мясной промышленности, являясь производным двух важнейших показателей - стоимости обработки и транспортных расходов, оказывает существенное влияние на формирование затрат.

Наряду с концентрацией производства в мясной промышленности развивается специализация. Однако преобладающее развитие получила внутрикомбинатная предметная специализация с замкнутым тех-

нологическим циклом, характеризующаяся обособлением специализированных производств, цехов и участков. Так, в мясожировом производстве, где кроме участка первичной переработки скота, имеются специализированные участки - обработки субпродуктов, кишечных фабрикатов, пищевых топленых жиров, шкуроконсервировочный и другие, выпускающие продукцию, которая не требует дальнейшей обработки и практически является готовой к реализации. В связи с этим возникает необходимость в организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по указанным выше участкам, т.е. применять полуфабрикатный вариант сводного учета затрат.

Специализация предприятий, производств, цехов и участков обусловила необходимость планомерного их кооперирования, т.е. создания длительных производственных связей между ними, совместно изготавливающими какой-либо вид продукции.

По производственному характеру связей различают агрегатное, подетальное и технологическое кооперирование. В мясной промышленности преобладает технологическое кооперирование, сущность которого сводится к тому, что одно предприятие прикреплено к другому в качестве предприятия смежника, поставляющего полуфабрикаты. Так, в мясожировом производстве кооперирование развивается в направлении четкой организации поставок скота от сельскохозяйственных предприятий.

Способствуя специализации и концентрации производства однородной продукции, кооперирование позволяет обеспечить бесперебойное производство, быстрее наращивать выпуск продукции и тем самым обуславливает снижение затрат на изготовление продукции.

Определенное место среди факторов, оказывающих влияние на формирование затрат, принадлежит комбинированию производства.

Комбинирование в мясной промышленности имеет различные формы, основанные на последовательной переработке сырья (убой ско-

та - выработка мяса - выработка колбасных изделий, консервов); на использовании отходов и сопутствующей продукции (убой скота - выработка мяса - переработка крови); на комплексном использовании сырья - максимальном использовании всех составных компонентов сырья.

+ Широкое распространение в мясной промышленности получило комбинирование, основанное на комплексном использовании сырья. Его главной особенностью является то, что из исходного сырья за один производственный цикл получают несколько разных по потребительским свойствам и назначению самостоятельных продуктов (основные, сопутствующие и отходы) (рис. 1.2). Применяемая в мясной промышленности технология предусматривает максимальное использование всех полезных компонентов сырья. Например, полученная на участке первичной переработки скота сопутствующая продукция (субпродукты, кишки, жир-сырец, шкуры и др.) в дальнейшем поддается обработке в субпродуктовом, кишечном, пищевых топливных жиров, шкуроконсервировочном и других участках мясожирового производства. Возникающие при этом производственные затраты должны относиться на те продукты, к обработке которых они имеют отношение. Однако в настоящее время в мясожировом производстве себестоимость сопутствующей продукции (субпродуктов, жира, кишек, шкур и др.) не определяется, а исключается из себестоимости мяса на костях по твердым ценам, в которых отражена как стоимость сырья (субпродуктов, жира-сырца, шкур, кишек и др.), так и стоимость их обработки. Это привело к тому, что в мясожировом производстве по одним продуктам (мяса на костях по видам скота) определяется условная себестоимость, а по другим (сопутствующей продукции - субпродуктам, шкурам и др.) она вообще не определяется. В этой связи возникает необходимость в организации учета затрат по каждому подразделению мясожирового производства.



Рис. 1.2. Выход продуктов в мясожировом производстве в процессе комплексной переработки сырья

Важное значение для снижения себестоимости мяса имеет увеличение сбора и улучшение использования отходов производства. В целом по мясной промышленности продукты переработки скота, направляемые на пищевые цели, составляют 64% к живой массе, на корма - 12%, на выработку технической продукции - 10% и неиспользуемые - 14% /36, с.71/. Снижению неиспользуемых отходов в значительной мере способствует внедрение мало- и безотходной технологии.

Мясная промышленность является одной из материальных отраслей, где удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции составляет 93,5 - 94,7% (таблица 1.2). Поэтому рациональное и экономное использование сырьевых и материальных ресурсов - одно из основных направлений снижения себестоимости мяса и мясопродуктов.

Одна из существенных особенностей предприятий мясной промышленности, влияющих на формирование себестоимости продукции - это сезонный характер производства, сущность которого заключается в неравномерности выпуска продукции в отдельные периоды года, вследствие неритмичного поступления сырья (приложение I.). В связи с этим на мясокомбинатах в отдельные периоды года недоиспользуются имеющиеся в наличии материалы, трудовые и финансовые ресурсы. Так, при уменьшении поставок скота снижаются объемы производства, недоиспользуются производственные мощности и рабочая сила в течение длительного периода времени, снижается производительность труда, увеличивается себестоимость выпускаемой продукции. В то же время в период массового поступления скота создаются трудности с его переработкой, в связи с чем бывают случаи передержки животных, а следовательно, потери их живой массы и упитанности на базах мясокомбинатов; возникает потребность в дополнительной численности работников и увеличении

Таблица I.2

Структура производственных затрат отдельных
мясокомбинатов Украины в 1991 г. /I/

Элементы затрат на производство	Удельный вес затрат на мясоком- бинатах		
	Тернополь- ский мя- сокомби- нат	Чертковс- кий мясо- комбинат	Львовский мясокомбинат
Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)	93,97	94,71	93,59
Расходы на оплату труда	2,71	2,58	2,92
Отчисления на государствен- ное социальное страхование	0,33	0,31	0,35
Амортизация основных фондов	1,19	1,02	1,31
Прочие расходы	1,8	1,38	1,83
ИТОГО	100,00	100,00	100,00

производственных мощностей.

Снижению сезонности производства в определенной мере способствует укрепление производственно-экономических связей между мясокомбинатами и предприятиями сельского хозяйства. Этот процесс в некоторой степени зависит от сдачи-приемки скота.

В настоящее время сдача-приемка скота может производиться как непосредственно в местах выращивания, так и на мясокомбинатах с расчетами за него по живому весу или по количеству (весу) и качеству мяса /38, с.13/.

Важным звеном в обеспечении ритмичной поставки сырья является переход предприятий на сдачу-приемку скота непосредственно в местах выращивания и централизованный вывоз их из хозяйств специализированным транспортом заготовителя.

I Рассчитано по данным, указанных мясокомбинатов за 1991 г.

Опыт работы мясокомбинатов Украины по централизованной доставке специализированным транспортом скота, принятого непосредственно в местах выращивания, показал преимущество этого метода: более точно выполняются графики поставки скота, лучше используются трудовые ресурсы и автотранспорт в сельском хозяйстве, уменьшились транспортно-заготовительные расходы, повысилось качество мяса и кожевенного сырья, уменьшились потери живой массы скота при транспортировке и т.д.

Однако приемка скота непосредственно в хозяйствах в целом по Украине составила в 1991 году более 70 % общего объема закупок.

Дальнейшее расширение работы по приемке скота непосредственно в хозяйствах сдерживается рядом причин: отсутствие дорог с твердым покрытием; недостаточная обеспеченность мясокомбинатов специализированным транспортом, нехватка квалифицированных приемщиков и др.

Следует отметить, что длительное время мясокомбинаты, принимавшие основную массу скота по количеству и качеству мяса (составив в 1972г. - 58%, в 1975г. - 72%, в 1980г. - 85%, в 1985г. - 88% от общего количества переработанного скота /149, с.106/), согласно установленному тогда порядку, не взвешивали его. Это привело к тому, что на протяжении многих лет мясокомбинаты не применяли нормативный метод учета затрат в мясожировом производстве.

Сейчас согласно Единой инструкции о порядке государственных закупок (сдачи и приемки) скота, птицы и кроликов /38/ при приемке скота по количеству и качеству мяса (непосредственно в хозяйствах или на мясокомбинатах) мясокомбинаты взвешивают его. Таким образом созданы реальные предпосылки для применения нормативного метода учета затрат в мясожировом производстве неза-

висимо от способа сдачи-приемки скота.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что в мясожировом производстве существуют все необходимые предпосылки для организации учета и контроля затрат по каждому структурному подразделению: первичной переработки скота, субпродуктовому, кишечному, шкуроконсервировочному и др.

1.2. Методология построения учета производственных затрат и себестоимости продукции

Переход предприятий на рыночные отношения в значительной степени зависит от правильного построения учета и, в частности, от наличия данных о затратах производства по сферам деятельности, местам возникновения, центрам ответственности и другим признакам.

Между тем в настоящее время, как отмечено выше (см. §1.1), в мясожировом производстве (куда входят такие участки первичной переработки скота; обработки субпродуктов; пищевых топленых жиров; кишечных фабрикатов; технических фабрикатов и шкуроконсервировочный) учет затрат ведут в целом по производству, т.е. затраты всех участков включаются в себестоимость основной продукции - мяса, а стоимость сопутствующей продукции, которая поддается дальнейшей обработке, исключается из производственной себестоимости мяса в твердых ценах. Следовательно, данные о затратах на производство, как правило, не группируются по участкам, бухгалтерский учет затрат ведется только на уровне мясожирового производства в целом.

Такая система учета производственных затрат не отвечает требованиям коммерциализации внутрихозяйственных отношений, поскольку не обеспечивает четкого разграничения ответственности

за уровень издержек производства между производственными подразделениями. Сложившееся положение объясняется отсутствием методики учета затрат на производство в условиях использования "котлового" обезличенного метода учета затрат на производство. Кроме того, такая постановка учета затрат подтверждает:

- несовершенство системы синтетического учета затрат на производство;

- отсутствие перечня и характеристики затрат, включаемых в коммерческую (хозрасчетную) себестоимость, научно-обоснованной классификации и характеристики объектов затрат на производство и объектов калькулирования себестоимости продукции, группировки затрат по местам возникновения и центрам ответственности.

Между тем опыт других отраслей показывает, что учет затрат должен строиться таким образом, чтобы на его основе можно было оперативно влиять на процесс формирования издержек производства на уровне цеха, участка, бригады и производства.

Для достижения этой цели, учет затрат на предприятиях мясной промышленности необходимо разделить на два этапа: на первом - учет вести в разрезе производственных подразделений, т.е. по местам возникновения и центрам ответственности, а на втором - по мясокомбинату в целом.

Некоторые предприятия мясной промышленности Украины имеют определенный опыт ведения элементов такого учета затрат. Однако учет затрат в разрезе производственных подразделений не производится, так как осуществляется он в соответствии с /55/, в которой нет конкретных рекомендаций по учету затрат в производственных подразделениях. Большинство специалистов считает, что основой такого учета должна быть группировка затрат по местам возникновения и центрам ответственности /142; 9; 49; 128; 102; 5/.

Следует отметить, что вопросы группировки затрат и их учет

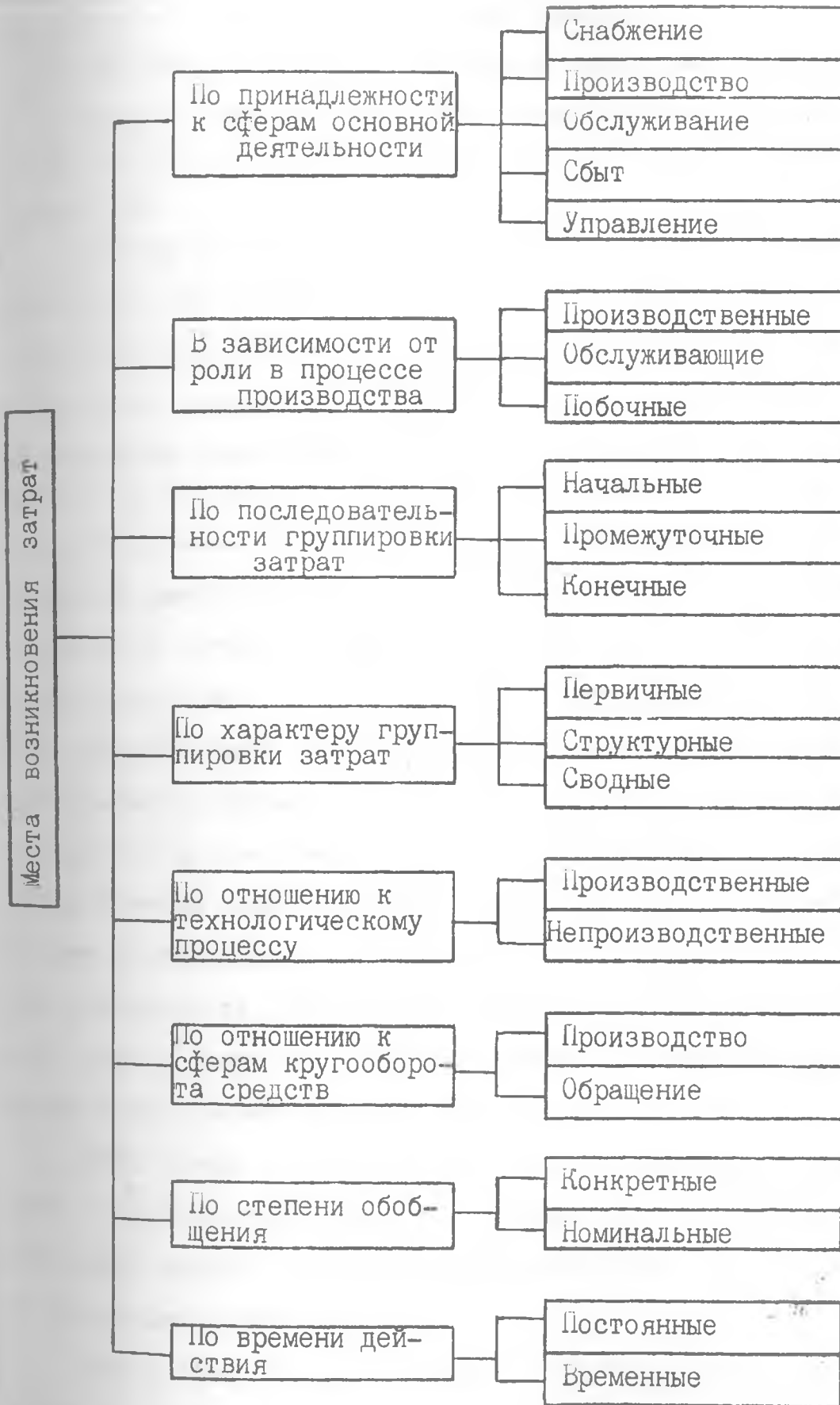
по местам возникновения в мясной промышленности еще должным образом не исследованы. Данная группировка затрат для предприятий промышленности рекомендована еще в 1970 году /98/, а для предприятий мясной промышленности - 1976 году /55/.

Однако в этих нормативных документах лишь в общем виде определено понятие мест возникновения затрат /98, с.10; 55, с.5/.

Вместе с тем в экономической литературе они трактуются неоднозначно. Так, в работе /49, с.62/ к местам возникновения затрат ("местам расходов") относят производства, цехи, участки, отделы. В другой работе /86, с.55/ на основании опыта организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в ВНР отмечается, что местом возникновения затрат считается физически или теоретически ограниченное место (цех, производство, служба, фаза производства, функция деятельности и т.п.), где целесообразно обособленно планировать затраты, за которые должен отчитываться ответственный исполнитель. Своеобразно трактуется данное понятие в работе /136, с.84/, где отмечается, что под местом возникновения затрат следует понимать или место работы отдельных производственных коллективов, или части общего технологического процесса (отдельные пункты по ходу комплексного процесса), или структурные подразделения предприятия, выполняющие определенные производственно-технологические или организационно-хозяйственные функции, или, наконец, условно создаваемые места (пункты) их образования (накапливания). Кроме вышеуказанных, в экономической литературе приводятся другие, заслуживающие внимания определения понятия мест возникновения затрат /102, с.101; 5, с.142/. Однако во всех высказываниях приводится разделение мест возникновения затрат по структурным подразделениям - производства, цехи, участки. Несмотря на это, еще нет достаточной ясности по ряду вопросов, в частности,

сколько мест возникновения затрат может быть организовано на предприятии, исходя из каких требований нужно исходить при их создании и др. Особенно это касается мясного производства. Нами на основании разных источников произведена их систематизация и классификация (рис. 1.3). Такая классификация мест возникновения затрат дает возможность четко представить структуру, возможные сферы применения и построения бухгалтерского учета. Вместе с тем при организации учета затрат важно выбрать такие, которые наиболее полно отвечали бы требованиям внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета.

Исследованиями установлено, что при отборе мест возникновения затрат и центров ответственности для конкретного предприятия необходимо исходить из: а) особенностей технологии и организации производства; б) масштаба и структуры предприятия; в) типа производства (единичное, серийное, массовое) и его вида (основное, вспомогательное); г) организации производственного процесса; д) вида и структуры перерабатываемого сырья; е) ассортимента выпускаемой продукции; ж) формы организации и оплаты труда (хозрасчетный коллектив, коллективный подряд, внутрихозяйственный арендный подряд, арендно-кооперативный подряд); з) уровня механизации и автоматизации обработки экономической информации и др. Поэтому полагаем, что наиболее правильно такое решение вопроса - установить сначала основные группы возникновения расходов, а внутри каждой группы, в зависимости от условий, определить конкретные места возникновения затрат. Исследования показали, что расходы возникают во всех сферах хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому в зависимости от функциональной деятельности целесообразно выделить следующие группы мест возникновения затрат: снабжение, производство, обслуживание производства, сбыт и управление. В каждой из этих групп можно точнее и легче выбрать конкретные



Составлена на основании следующих источников /9; 49; 87; 132; 143; 48; 39/.

Рис. 1.3. Классификация мест возникновения затрат

места возникновения затрат. При этом необходимо исходить из того, что места возникновения затрат должны быть тесно связаны с центрами ответственности, так как не будет реализовываться один из важнейших принципов внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета - соизмерение затрат с полученными результатами.

Степень детализации мест возникновения затрат может быть различной. Она зависит от целей и задач, поставленных перед коллективами производственных подразделений. Учитывая особенности технологии и организации производства, а также то, что основными условиями образования мест возникновения затрат являются территориальная обособленность, функциональная однородность, возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места, соответствие возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции /49, с.64-65/, можно предложить для предприятий мясной промышленности следующий, разработанный нами, примерный перечень формирования мест возникновения затрат (таблица I.3). Построение учета затрат по предложенному нами варианту позволит формировать затраты по производственным подразделениям; контролировать не только уровень затрат определенного производственного подразделения, но и всю его деятельность; сравнивать расходы с достигнутыми результатами; создать предпосылки для внедрения действенного внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета.

Учет затрат в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета требует четкого определения объектов учета затрат и объектов калькулирования, а также правильного соотношения между ними.

Выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования зависит от особенностей технологического процесса и организации производства, номенклатуры и сложности выпускаемой продукции,

П е р е ч е н ь
мест возникновения затрат для предприятий мясной промышленности

Снабжение	Производство	Обслуживание производства	Сбыт	Управление
База предубойного содержания скота	Первичной переработки скота	Холодильник	Отдел сбыта	Дирекция
Отдел материально-технического снабжения	Обработки субпродуктов	Тарный цех		Производственный отдел
Складское хозяйство	Пищевых топленых жиров	Энергетический цех		Планово-экономический отдел
	Шкуроконсервировочное	Ремонтно-механический цех		Отдел научной организации труда
	Кишечных фабрика-тов	Транспортный цех		Бухгалтерия
				Служба техники безопасности
				Лаборатории

состояния внутрипроизводственных отношений.

В экономической литературе существуют различные точки зрения в определении объектов учета затрат. Их анализ /3, с.41; 4, с.296; 16, с.11; 102, с.85; 137, с.107/ показывает, что во всех этих определениях смешиваются понятия объекта учета затрат с местами возникновения затрат и объектами калькулирования. По нашему мнению, отдельные производства, цехи, участки, бригады и т.д. являются не объектами учета затрат, а местами их возникновения. Аналогично, например, вид продукции, группа однородной продукции, работ и услуг также не являются объектами учета затрат, а лишь объектами калькулирования.

Проведенные исследования показывают, что признание подразделений предприятия и видов выпускаемой продукции в качестве объектов учета затрат на практике приводит не только к применению "котлового" учета затрат на производство, но и к обезличенному калькулированию себестоимости продукции. Рассмотрим в качестве примера одно из производств предприятий мясной промышленности, а именно мясожировое производство, характерной особенностью которого является комплексное использование сырья (скота) с попередельными стадиями его переработки. Каждый передел (переработка скота, обработка субпродуктов, производство пищевых топленых жиров, кишечный, шкуроконсервировочный и технических фабрикатов) являются носителями определенной совокупности расходов, связанных с производством мяса на костях, обработкой субпродуктов, шкур, кишечных фабрикатов и т.д. Однако учет затрат ведется в целом по мясожировому производству, т.е. используется "котловой" способ учета затрат на производство. Вместо исчисления себестоимости продукции по каждому переделу (участку) определяется лишь себестоимость мяса по видам скота. Продукция (обработанные субпродукты, топленые жиры, шкуры, кишечные фаб-

рикаты и др.) других переделов не калькулируется, а исключается из стоимости основной продукции (мяса на костях) по действующим ценам, т.е. используется обезличенное калькулирование себестоимости продукции.

Исходя из вышеизложенного, следует, что правильное определение понятия объектов учета производственных затрат имеет важное значение в организации учета затрат и исчисления себестоимости продукции в условиях внутрихозяйственных коммерческих отношений.

Поэтому под объектом учета производственных затрат следует понимать совокупность материальных и трудовых ресурсов на изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг.

В этой связи объектами учета затрат на предприятиях мясной промышленности (мясожировое производство) являются затраты материальных и трудовых ресурсов участка первичной переработки скота на производство мяса на костях по видам и категориям, а по свиньям — и способам переработки, затраты материальных и трудовых ресурсов участка субпродуктов на обработку субпродуктов по категориям и наименованиям и т.д.

Однако прежде чем организовать учет затрат, перед нами встает вопрос — для чего его организовывать? Практика убеждает нас, что учет производственных затрат организуется всегда таким образом, чтобы в системном порядке получить данные о себестоимости продукции.

Следует отметить, что исчисление себестоимости продукции — методологически сложный учетный процесс. Для того, чтобы более точно определить величину затрат по каждой единице выпускаемой продукции, необходимо научно обоснованно установить объекты калькулирования. В экономической литературе до сих пор нет единства взглядов на объекты калькулирования. Так, И.А.Басманов от-

мечает, что "во всех производствах объектом калькулирования выступают продукты этих производств...

В зависимости от технологии и характера продукции объектами калькулирования могут быть:

1) комплекс продуктов (или один продукт): по затратам производства в целом или отдельным процессам (переделам, стадиям, фазам), его составляющим, на предприятиях, где технологический процесс превращения исходных сырья и материалов в готовые продукты состоит из ряда последовательно выполняемых фаз, стадий или переделов;

2) изделие, группа однородных изделий, серия одноименных изделий (заказ): по затратам предприятия в целом или затратам отдельных цехов, участков, мастерских - на предприятиях, где заготовки (отливки, поковки) проходят обработку в цехах, организованных по технологическому или предметному признаку;

3) вид работ на предприятиях, специализирующихся на выполнении определенных работ (погрузочно-разгрузочных, транспортных и т.п.)" /3, с.120-121/.

Н.А.Быкадоров под объектами калькулирования понимает продукты труда предприятий и их подразделений /16, с.111/. Другую формулировку дают П.С.Безруких и И.П.Комисарова, которые считают, что "объектами калькулирования являются вырабатываемая продукция, работы и услуги" /5, с.151/. Примерно этого же определения придерживаются многие другие экономисты /6, с.178; 14, с.186; 58, с.23/.

Интересное определение понятия объекта калькулирования дал В.Ф.Палий: "Это виды продуктов, полуфабрикатов и частичных продуктов (детали, узлы) разной степени готовности, работ и услуг, имеющих потребительную стоимость, по которым необходима информация об их себестоимости" /102, с.154/.

Используя это определение, мы вправе утверждать, что на предприятиях мясной промышленности все одновременно получаемые продукты в результате комплексного использования сырья с попередельными стадиями его переработки являются равноценными, т.е. объектами калькулирования. Однако в действительности это не так.

Изучение практики калькуляционного дела на предприятиях мясной промышленности позволяет разделить все продукты комплексной переработки сырья на две группы: калькулируемые и некалькулируемые, стоимость которых исключается из общей суммы производственных затрат по весьма условной оценке, которая и принимается за их себестоимость. Такая себестоимость ни в коей мере не отражает величину реальных расходов на получение этой продукции (субпродуктов, шкур, кишечных фабрикатов и ряд других продуктов). Да и себестоимость калькулируемой продукции (мяса на костях) при указанных условиях определяется не по действительным фактическим затратам на их производство, а как обезличенная разница между общими затратами и общей стоимостью исключаемых (некалькулируемых) продуктов. Вышеизложенное на практике приводит к тому, что предприятия мясной промышленности не знают, сколько затрачивают на получение тех или иных видов продукции. Кроме того, достоверность затрат по каждому продукту необходима для определения эффективности деятельности каждого производственного подразделения (субпродуктового, топленных жиров, кишечных фабрикатов и др.).

Следовательно, когда речь идет о выборе объектов калькулирования, недостаточно ориентироваться лишь на потребительную стоимость. Необходимо также при выборе калькуляционных объектов исходить из особенностей технологического процесса, организационной структуры предприятия, масштаба и специфики производства, требований внутрипроизводственного коммерческого (хозяй-

ственного) расчета, оснащенности учетного процесса вычислительной техникой и т.д. Так, внутрипроизводственному коммерческому (хозяйственному) расчету наиболее соответствуют объекты калькулирования, отражающие результаты работы производственных подразделений (цеха, участка и т.д), т.е. эффективность их работы, а также целесообразность и экономичность использования средств производства. При этом следует отметить, что учет затрат на получение мяса и мясопродуктов по отдельным производственным подразделениям организовать несложно. Исходя из этого, объектами калькулирования должны быть: участок первичной переработки скота - мясо на костях по видам и категориям, а по свиньям - и по способам переработки; участок обработки субпродуктов - субпродукты по категориям и наименованиям и т.д.

Одним из важнейших вопросов калькулирования себестоимости продукции является правильный выбор калькуляционных единиц.

Обобщая опыт применения калькуляционных единиц в народном хозяйстве, можно свести все их многообразие к нескольким типологическим группам /102, с.157/:

натуральные единицы - одно изделие, строительный объект, единица массы, длины, площади продукта, киловатт-час электроэнергии, комплект полуфабрикатов и т.п.;

условно-натуральные единицы - обезличенные швейные изделия, объединенные одним преysкурантным номером; 100 пар обуви определенного артикула; один центнер зерна; производственный заказ; тонно-километр и др.;

приведенные единицы - масса в пересчете на содержание полезного вещества, 100 условных банок консервов, приведенный тонно-километр, условный ящик стекла и т.п.;

эксплуатационные единицы - единицы мощности машин, аппаратов, двигателей, производственной мощности сооружаемых объектов;

параметры приборов; полезная площадь зданий и др.;

единицы времени - нормо-часы, машино-дни и т.п.

В настоящее время на предприятиях мясной промышленности при калькулировании себестоимости мяса и мясопродуктов используются условно-натуральные калькуляционные единицы - I_t мяса на костях условно-натуральной категории (I_t говядины I категории, I_t свинины мясной без шкуры, I_t баранины I категории). Себестоимость мяса на костях других категорий (I_t говядины II категории, I_t говядины тощей, I_t свинины жирной без шкуры и т.д.) определяется с помощью системы коэффициентов. Однако при разработке коэффициентов невозможно учесть все факторы, влияющие на затраты производства: выход мяса и субпродуктов по отношению к живой массе скота (в тех случаях, когда такой выход уменьшается, себестоимость готовой продукции возрастает и наоборот); соотношение упитанности переработанного скота и категорий полученного мяса (если она не соответствует упитанности переработанного скота, себестоимость колеблется в ту или иную сторону); количество исключаемой продукции; затраты на предубойное содержание, промышленную переработку и т.д. /28, с.66/.

Поэтому процесс исследования определения калькуляционных единиц необходимо базировать на комплексном изучении практического выполнения следующих требований:

- калькуляционная единица в каждом отдельном случае должна отражать количественную единицу продукции определенного качества и определенной потребительной стоимости;

- калькуляционная единица должна отражать особенности технологии и организации производства, ассортимент выпускаемой продукции и т.п.;

- образовывать единую систему с показателями внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета (номенклатура

вырабатываемой продукции, производительность труда и др.);

- калькуляционные единицы должны быть прогрессивными, т.е. объективно учитывать требования научно-технического прогресса;
- калькуляционные единицы должны быть экономически однородными, т.е. на их основании можно исчислять себестоимость продукции не только данного предприятия, но и других, изготавливающих аналогичную продукцию;
- избираемые калькуляционные единицы не должны вызывать чрезмерного усложнения планово-учетных работ;
- калькулирование себестоимости продукции должно иметь стабильную в течение продолжительного времени и вместе с тем динамичную калькуляционную единицу измерения, обеспечивающую достаточную точность учета и анализа;
- калькуляционные единицы должны соответствовать единицам измерения, принятым в стандартах, или техническим условиям на данный вид продукции;
- калькуляционные единицы должны определяться конкретными целями калькулирования себестоимости (плановая, нормативная, фактическая) продукции.

Выполнение указанных требований, предъявляющих к калькуляционным единицам, сводятся к тому, чтобы решить весьма важную народнохозяйственную проблему - максимально повысить достоверность исчисления себестоимости продукции и принятия на основании этого действенных управленческих решений.

В процессе изучения вопросов калькулирования себестоимости мяса и мясопродуктов нетрудно заметить, что некоторые из них или же практически совсем не выполняются (о чем было сказано нами выше), или же выполняются частично (т.е. являются экономически однородными, стабильными, не вызывают чрезмерного усложнения планово-учетных работ и др.).

Калькуляционные единицы будут стимулировать снижение себестоимости мяса и мясопродуктов и удовлетворять предъявленные к ним требования в том случае, если будут отражать все стороны потребительной стоимости. Это вытекает из того, что "стоимость каждого товара определяется количеством труда, материализованного в потребительной стоимости товара" /82, с.198/. Приведенное указание К.Маркса применительно к предприятиям мясной промышленности означает, что калькуляционная единица в каждом отдельном случае должна отражать количественную и качественную сторону калькулируемого мяса и мясопродуктов с потребительной стоимостью, так как потребительной стоимостью обладает не мясо вообще, а мясо определенного вида скота и категории, не шкуры вообще, а шкуры определенного вида скота и сорта и т.д.

Исходя из вышеизложенного, а также учитывая особенности объектов калькулирования в мясожировом производстве, в качестве калькуляционных единиц измерения потребительных стоимостей следует использовать натуральные калькуляционные единицы, а именно: 1т говядины I категории, 1т говядины II категории и т.д.

Проведенные исследования показали, что при использовании натуральных калькуляционных единиц появляется возможность более точного определения себестоимости мяса по видам и категориям, шкур по видам и сортам, жира топленого по видам и сортам и т.д., а также способствует укреплению внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета. Себестоимость мяса на костях по видам и категориям, шкур по видам и сортам и т.д. считаем целесообразным рассчитывать с помощью нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Вместе с тем это приводит к увеличению трудоемкости учетных работ. Однако мы считаем, что этот недостаток можно устранить с помощью эффективного использования имеющихся в наличии на некоторых

мясокомбинатах средств электронно-вычислительной техники. Вышеизложенное обобщено нами в таблице I.4.

Научно-обоснованное определение состава затрат, подлежащих включению в себестоимость продукции, имеет важное значение не только для постановки их учета и калькулирования себестоимости продукции, но и для организации действенного внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета. Это вызвано тем, что фактические затраты цеха (как определенного структурного подразделения) и фактические затраты цеха (как внутризаводской коммерческой (хозрасчетной) единицы) - это не одно и то же, вторые затраты могут оказаться меньше первых /41, с.290/ (приложение 2).

Из приложения видно, что затраты цеха как простого структурного подразделения предприятия и как внутризаводской коммерческой (хозрасчетной) единицы отличаются не только способами их оценки, но и по структуре.

Исключение влияния не зависящих от производственного подразделения стоимостных факторов достигается с помощью фиксированной оценки в учете потребленных материалов и услуг сторонних организаций, а также своих вспомогательных производств. Перерасход средств, допущенный одним производственным подразделением, не должен влиять на результаты деятельности другого подразделения. Поэтому расход материалов, покупных изделий и полуфабрикатов в коммерческую (хозрасчетную) себестоимость нужно включать в твердых учетных ценах /97, с.98/.

Различие в структуре себестоимости продукции вызвано тем, что до настоящего времени в экономической литературе нет единства мнений по поводу учета затрат в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета.

Так, одни авторы /93, с.36; 37, с.20; 12, с.25/ считают, что

Таблица 1.4

Схема взаимосвязи объектов учета затрат, объектов калькулирования с местами возникновения затрат в условиях мясозирового производства

Места возникновения затрат	Объекты учета затрат	Объекты калькулирования	Калькуляционные единицы
Первичной переработки скота	Затраты материальных и трудовых ресурсов на производство мяса на костях	Мясо на костях по видам (говяжье, свиное, баранье) и категориям, полученное от переработки скота, а по свиньям и по способам переработки	Т мяса на костях по видам (говяжье, свиное, баранье) и категориям, а по свиньям - и по способам переработки
Обработки субпродуктов	Затраты материальных и трудовых ресурсов на обработку субпродуктов	Субпродукты по категориям и наименованиям	Т субпродуктов по категориям и наименованиям
Пищевых топленых жиров	Затраты материальных и трудовых ресурсов на производство пищевых топленых жиров	Топленые жиры каждого вида (говяжьего, свиного, бараньего, костного) по сортам	Т топленого жира каждого вида (говяжьего, свиного, бараньего и костного) по сортам
Шкуроконсервировочный	Затраты материальных и трудовых ресурсов на обработку шкур	Шкуры по видам и сортам скота	1000 кв.м шкур крупного рогатого скота по сортам; 100 кв. м свиных шкур по сортам; 10 кв.м шкур мелкого рогатого скота по сортам
Кишечных фабрикатов	Затраты материальных и трудовых ресурсов на обработку кишечных фабрикатов	Кишечные фабрикаты по видам скота, наименованиям и сортам	1 пучок (или 1 штука) кишечных фабрикатов по видам скота, наименованиям и сортам
Технических фабрикатов	Затраты материальных и трудовых ресурсов на производство технических фабрикатов	Технические фабрикаты по наименованиям	Т технических фабрикатов по наименованиям

учет затрат в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета необходимо осуществлять только по экономическим элементам, другие - по калькуляционным статьям /41, с.289-290; 101, с.10; 15, с.256/.

Учет затрат в поэлементном разрезе позволяет определить, что расходует структурное подразделение для производства продукции, какова доля того или другого элемента в общей сумме расходов.

"Группировка затрат по экономическим элементам характеризует их отношение к созданию стоимости, позволяет выделить перенесенную и вновь созданную стоимость, состоящую из необходимого и части прибавочного продукта, отделить издержки производства, представляющие стоимость средств производства и денежный фонд оплаты, от части стоимости прибавочного продукта, включаемого в себестоимость. Структура затрат по экономическим элементам отражает материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость производства, уровень его кооперирования, соотношение живого и овеществленного труда, которое указывает на изменение общественной производительности труда" /102, с.87/. Такая группировка затрат имеет большое значение для анализа, изучения структуры и динамики изменения ее под влиянием научно-технического прогресса.

Несмотря на важность группировки затрат по экономическим элементам, она не показывает цели и назначения производственных затрат, их целесообразности, хозяйственную связь затрат и результатов /102, с.87/. Так, например, затраты производственного подразделения на заработную плату подразделяются на заработную плату производственных рабочих и заработную плату управленческого персонала, или расходуемая в производственном подразделении электроэнергия может предназначаться для технологических целей (на производство продукции) и хозяйственных нужд подразде-

ления, т.е. для освещения помещения. Этим целям отвечает группировка затрат по калькуляционным статьям, где все расходы отражаются в зависимости от их назначения.

"В то же время отказаться от поэлементного разреза - значит, лишить предприятия важных данных о структуре и объеме затрат на производство на весь продукт, необходимых при расчете производственных затрат и других показателей техпромфинплана (фонда заработной платы или фонда оплаты труда, амортизации, оборотных средств и др.).

Между группировками затрат по элементам и статьям существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Они во многом дополняют друг друга. В самом деле, такое подразделение затрат позволяет, с одной стороны, выяснить потребность в средствах производства, предметах труда и затратах труда для реализации всех производственных аспектов деятельности предприятия, а с другой - исчислить себестоимость выпущенной продукции и ее отдельных видов" /5, с.44/.

В этой связи, мы разделяем мнение авторов, считающих, что учет затрат в разрезе производственных подразделений целесообразно осуществлять не только по калькуляционным статьям, но и по экономическим элементам /19, с.III; 125, с.93/.

Однако проведенные исследования на предприятиях мясной промышленности показывают, что группировка затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям не в полной мере отвечает требованиям определения коммерческой (хозрасчетной) себестоимости отдельных подразделений (первичной переработки скота, обработки субпродуктов, кишечное, шкуроконсервировочное и др.) мясожирового производства. Она в первую очередь предусматривает исчисление себестоимости обезличенной продукции, а не контроль за уровнем издержек производства в структурном подразделении.

Поэтому одной из важнейших проблем учета себестоимости является правильное установление перечня элементов и номенклатуры статей затрат.

Перечень элементов затрат единый для всех объединений и предприятий народного хозяйства. Он включает в себя следующие элементы:

- материальные затраты (за вычетом отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальное страхование;
- отчисления на обязательное медицинское страхование;
- амортизацию основных фондов;
- прочие расходы /99, с.72/.

В отличие от группировки расходов по калькуляционным статьям, подразделение затрат по экономическим элементам не вызывает особых возражений. Однако считаем, что в элемент "Расходы на обязательное медицинское страхование" следует внести ясность, так как не совсем понятно, какие расходы сюда включаются и как они образуются.

Важнейшее значение в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета имеет классификация затрат по статьям калькуляции.

В соответствии с действующей /55, с.5/ и особенностями технологии и организации производства на предприятиях мясной промышленности применяется следующая номенклатура статей расходов: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); транспортно-заготовительные расходы; вспомогательные материалы на технологические цели; топливо и энергия на технологические цели; основная заработная плата производственных рабочих; дополнительная заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальное страхование; расходы на подготовку и освоение производства; рас-

ходы на содержание и эксплуатацию оборудования; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; потери от брака; прочие производственные расходы; сопутствующая продукция (вычитается); внепроизводственные расходы.

Такая группировка расходов по калькуляционным статьям не в полной мере отвечает требованиям внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета, так как она нацелена на калькулирование себестоимости продукции на уровне предприятия, а не на уровне производственных подразделений.

В этой связи одной из важнейших проблем учета коммерческой (хозрасчетной) себестоимости является установление правильной номенклатуры статей затрат.

Необходимость изменения номенклатуры статей вызвана также распространением на предприятиях мясной промышленности арендного подряда.

При установлении номенклатуры статей необходимо исходить из следующих требований: экономической однородности расходов по их целевому назначению и содержанию; отражения особенностей технологии и организации производства; обеспечения группировки расходов по местам их возникновения; удельного веса данной статьи расходов в общей сумме затрат производственного подразделения; получения данных для учета, контроля, анализа и управления коммерческой (хозрасчетной) себестоимостью.

Изучение действующей номенклатуры статей калькулирования себестоимости продукции свидетельствует о том, что она не в полной мере отвечает не только указанным требованиям, но и требованиям внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета.

Так, например, нельзя включать в себестоимость производственного подразделения "Транспортно-заготовительные расходы", по-

скольку их величина не зависит от деятельности коллектива данного подразделения. Поэтому мы считаем, что расход сырья, материалов, воды, топлива, энергии не может и не должен включаться в хозрасчетные издержки подразделений по фактической себестоимости. Его необходимо отражать в хозрасчетных издержках в фиксированной оценке, т.е. в твердых ценах.

В связи с изменившимися условиями хозяйствования целесообразно вместо двух статей по оплате труда "Основная заработная плата производственных рабочих" и "Дополнительная заработная плата производственных рабочих" в калькуляции коммерческой (хозрасчетной) себестоимости предусмотреть одну статью "Расходы по оплате труда", а также статьи: "Отчисления в фонд Чернобыля" и "Отчисления в фонд занятости".

Проведенные исследования на предприятиях мясной промышленности свидетельствуют о наличии серьезных недостатков в учете расходов на обслуживание производства и управление. Так, учет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования осуществляется в целом по мясожировому производству, а не по местам их возникновения, т.е. в разрезе таких производственных подразделений, как первичная переработка скота; обработка субпродуктов; кишечное; технические фабрикаты и др. Такое положение объясняется тем, что до настоящего времени нет четкого обоснования затрат, включаемых в себестоимость продукции производственных подразделений. В этой связи мы разделяем мнение А.И.Василькова и А.И.Миневского, которые справедливо утверждают, что "практика современного хозяйствования требует, чтобы расходы по содержанию и эксплуатации оборудования определялись не только в целом по заводу и в разрезе цехов, но и по местам их возникновения (цехи, участки) и так называемым центрам затрат, т.е. по однородному оборудованию, автоматическим и поточным линиям и др." /18,

с.33/. Аналогично необходимо организовать учет расходов на управление, так как учет их в составе статей "Общепроизводственные расходы" и "Общехозяйственные расходы" отражает не одинаковые по своему назначению расходы. Поэтому в калькуляции себестоимости продукции производственного подразделения (участка, бригады) должны быть выделены следующие самостоятельные статьи: "Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования" и "Расходы на управление". Предлагаемый нами порядок учета расходов на обслуживание производства и управление позволит более достоверно исчислять величину затрат в производственных подразделениях.

В настоящее время, когда коллективы структурных подразделений предприятий мясной промышленности переходят на коммерческие отношения (арендный подряд и др.), считаем необходимым выделить в калькуляции коммерческой (хозрасчетной) себестоимости продукции отдельной статьей "Арендную плату", в состав которой целесообразно включать: плату за пользование основными производственными фондами; покрытие арендным подразделением части расходов на управление (производством и мясокомбинатом) и внепроизводственных расходов.

В экономической литературе по поводу включения арендной платы в издержки производства отмечается: что "как бы не колебалась величина процента, она тем не менее в каждый момент и для каждого капиталиста есть величина данная, которая для него, отдельного капиталиста, входит в состав издержек производства производимых им товаров. Такую же роль для земледельческого капиталиста играет земельная рента в форме, установленной договором арендной платы, а для других предпринимателей - в форме платы за аренду производственной площади" /84, с.949/.

Исходя из этого, становится ясным, что арендная плата должна быть отнесена в коммерческую (хозрасчетную) себестоимость

продукции, так как исключение ее из состава затрат противоречит сущности себестоимости, ослабляет ее хозрасчетную роль в управлении производством.

Обобщая вышеизложенное, в целях локализации затрат по местам их возникновения (т.е. в разрезе структурных подразделений мясожирового производства), учет затрат и калькулирование себестоимости предлагаем осуществлять по следующим статьям:

1. Сырье и материалы.
2. Сопутствующая продукция (вычитается).
3. Возвратные отходы (вычитаются).
4. Вспомогательные материалы на технологические цели.
5. Топливо и энергия на технологические цели.
6. Расходы по оплате труда.
7. Отчисления на социальное страхование.
8. Отчисления в фонд Чернобыля.
9. Отчисления в фонд занятости.
10. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.
11. Расходы на управление.
12. Потери от брака.
13. Прочие производственные расходы.
14. Арендная плата.

Итого коммерческая (хозрасчетная) себестоимость.

Использование в практике работы структурных подразделений мясожирового производства указанной номенклатуры статей затрат позволит улучшить учет затрат по местам их возникновения, что в конечном итоге приведет к снижению себестоимости продукции и увеличению накоплений.

Дальнейшее совершенствование учета и контроля затрат производственных подразделений невозможно без применения современной вычислительной техники, особенно персональных электронно-вычис-

лительных машин (ПЭВМ). Использование ПЭВМ в учете и контроле в корне меняет весь технологический процесс обработки информации. В данном случае руководитель производственного подразделения с помощью ПЭВМ лично обрабатывает необходимую информацию на своем рабочем месте, что позволяет в кратчайшие сроки принимать обоснованные управленческие решения. Кроме того, применение ПЭВМ в учете и контроле дает возможность:

- повысить качество учета и контроля затрат производственных подразделений;
- снизить трудоемкость получения необходимых оперативных аналитических данных;
- сделать управление производственным процессом более оперативным;
- улучшить организацию труда руководителя производственного подразделения.

ГЛАВА II. МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ И ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

2.1. Построение учета затрат при нормативном методе

Технический прогресс диктует необходимость совершенствования методов учета затрат на производство на предприятиях промышленности.

В экономической литературе самым прогрессивным и отвечающим требованиям в условиях рыночных отношений признается метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, основанный на выявлении отклонений от заданных параметров-стандартов, норм, квот. Главной особенностью этого метода является отдельный (обособленный) учет затрат по стандартам, нормам, квотам, изменениям и отклонениям от них. Его применение позволяет осуществлять управление издержками производства по отклонениям, оперативно воздействовать на производственный процесс с целью более рационального использования материальных, трудовых и денежных ресурсов, расширять и углублять стоимостные, коммерческие (хозрасчетные) отношения на предприятиях.

В экономической литературе этот метод называют "стандарт-кост", "директ-костинг", нормативный.

Необходимость и возможность применения нормативного метода, кроме машиностроительной промышленности (где значительный вклад внесли Басманов И.А., Безруких П.С., Бородкин А.С., Маргулис А.Ш., Палий В.Ф., Чумаченко Н.Г. и другие экономисты), обоснованно доказана: Наринским А.С. - в строительстве; Новиченко П.П. - в химической промышленности; Трусовым А.Д. - в производствах комплексной переработки сырья; Ламыкиным И.А. и Литвином Ю.Я. - в сельском хозяйстве; Сопко В.В. - в пищевой промышленности, а также другими экономистами.

В Типовых указаниях по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) указывается что его основными задачами "... являются своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в хозяйстве, содействие выявлению имеющихся в производстве резервов и результатов внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета" /134, с.47/.

В связи с этим, мы разделяем мнение А.А.Додонова о том, что "... при любом методе должен применяться нормативный вариант учета затрат на производство... как способ оперативного контроля за соблюдением и изменением установленных норм затрат на производство" /35, с.73/. Использование наряду с поперечным и позаказным методом учета затрат на производство элементов нормативного метода позволит каждый из них поставить на нормативную основу /39, с.104/.

Несмотря на большие преимущества, нормативный метод учета затрат не получил должного распространения в мясной промышленности. Исследования позволили установить, что основными причинами этого являются /5, с.182/:

бытовавшая до недавнего времени неверная точка зрения, будто областью применения нормативного метода являются только машиностроительные предприятия, на которых выпускают ограниченную по номенклатуре продукцию в массовом масштабе;

отсутствие предпосылок для успешного применения нормативного метода: низок уровень технологии и организации производства, не упорядочены материально-техническое обеспечение, складское и весоизмерительное хозяйство, система учета материалов, выработки продукции и движения деталей и полуфабрикатов в процессе производства и др.;

неупорядоченные нормы и нормативы использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов; технически сложный процесс внесения соответствующих изменений в нормы; плохо организованные процедуры изменения этих норм и т.д.;

неправомерное утверждение, что внедрение нормативного метода учета - удел бухгалтерских работников; работники технических и других экономических служб многих предприятий при подготовке и внедрении нормативного метода не проявляют инициативы, пассивны и даже не хотят выявлять посредством учета недостатки в организации производства и труда, в технологических процессах изготовления продукции;

неувязка нормативного метода с системой управления на предприятиях (в объединениях), иными словами, отсутствует система управления себестоимостью;

во многих случаях недостаточный, а зачастую даже низкий уровень квалификации учетных, плановых и других экономических, технологических и технических работников;

недочеты в планировании и проведении мероприятий по внедрению и последующему применению нормативного метода (вся работа по такой организации должна проводиться одновременно с совершенствованием технологии, организации производства и труда);

отсутствие помощи от министерств (сказанное относится к разработке отраслевых указаний по нормативному методу, практической помощи по внедрению метода и др.);

недостаточное количество теоретических и инструктивных разработок, невысокий их уровень;

низкий уровень механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ в области производственного учета и калькулирования себестоимости продукции.

Однако одной из главных причин, сдерживающих применение но-

нормативного метода, по нашему мнению, является неправильное решение некоторых вопросов теории нормативного учета, на основе которой изданы Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ). В них нормативный учет рассматривается в качестве одного из методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции /134, с.47-60/. Некоторые экономисты, не отрицая значения нормативного метода калькулирования, отмечают, что "... главной, а в ряде случаев единственной целью системы нормативного учета является организация текущего контроля за затратами на производство... Требовать при внедрении нормативного учета не только организации текущего контроля за затратами, но и обязательного применения нормативного метода калькулирования - это значит вести дело к сознательному ограничению использования системы названного учета затрат на производство" /94, с.21/.

В этой связи мы разделяем мнение тех экономистов, которые считают, что учет затрат на производство необходимо вести по нормативному методу, а калькулирование себестоимости продукции осуществлять обычными методами в соответствии с отраслевыми инструкциями (попроцессным, позаказным, попередельным методами) /5, с.189; 95, с.11/. Однако некоторые ученые и практики утверждают, что отказ от классического варианта нормативного метода означает, что его нет вообще /30, с.44/. Мы считаем, что главное в нормативном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (что делает его более эффективным и обеспечивает универсальность применения) - оперативный учет выявления отклонений от норм затрат, что позволяет определять степень соблюдения норм затрат, величину отклонений от норм по конкретным причинам и виновникам, создает основу для

оперативного контроля по формированию себестоимости продукции в разрезе производственных подразделений предприятия.

Нам представляется, что настало время пересмотреть как /134/, так и /90/.

Это подтверждают высказывания и результаты исследований /138, с.165; 27, с.9; 65, с.220-228; 76, с.123-150; 45, с.63-69; 69, с.179-183; 1; 15; 62; 122/.

Вышеизложенное позволяет рекомендовать внести некоторые изменения в существующую методологию нормативного учета затрат в условиях мясожирового производства.

Проведенные исследования на предприятиях мясной промышленности Украины показали, что в отрасли имеются все необходимые предпосылки для применения нормативного метода учета производственных затрат, а именно: стабильная технология производства; краткий производственный цикл; массовое производство с небольшой номенклатурой выпускаемой продукции; наличие норм выхода мяса, жира, шкур и др. продуктов по видам и упитанности скота и проч.

Организация нормативного учета затрат на производство мяса и мясopодуKтов может обеспечить ежедневное получение информации о количестве и качестве полученной говядины, свинины, баранины разных категорий, субпродуктов, шкур и т.д. дальнейшее развитие и повышение эффективности нормативного метода учета производственных затрат обусловлено состоянием нормативного хозяйства, которое представляет собой систему прогрессивных научно обоснованных норм и нормативов, определяющих количественную и качественную меру использования материальных и трудовых ресурсов по видам продукции и местам возникновения затрат. Такая система научно обоснованных норм и нормативов позволяет более рационально использовать в производстве материальные и трудовые ресурсы,

целенаправленно проводить работу по снижению себестоимости продукции, осуществлять оперативный контроль за соблюдением норм и нормативов и за своевременным их доведением до каждого производственного подразделения (цеха, участка, бригады, рабочего места). Уже более 100 лет назад роль норм оценивали как фактор организации управления в производстве: "Мануфактурное разделение труда не только упрощает и разнообразит качественно различные органы общественного совокупного рабочего, но и создает прочные математические пропорции для количественных размеров этих органов, т.е. для относительного числа рабочих или относительной величины рабочих групп в каждой специальной функции. Вместе с качественным расчленением оно развивает количественные нормы и пропорции общественного процесса труда"/82, с.358/. Это означает, что хорошо налаженное нормативное хозяйство является непременным условием применения нормативного метода и рационального построения системы учета затрат.

Организация нормативного хозяйства предполагает: систематизацию и обобщение действующих норм расхода материальных и трудовых ресурсов по видам продукции и местам возникновения затрат; составление нормативных картотек; пересмотр и корректировку норм с учетом изменений организационно-технического уровня производства; разработку классификаторов причин и инициаторов изменения норм; составление первичных документов по учету изменений норм; контроль за своевременным внесением изменений норм; разработку классификаторов причин и виновников отклонений от норм материальных и трудовых ресурсов; составление сигнальной и сводной документации для учета отклонений от норм; разработку номенклатуры-ценника на сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо и запасные части.

Однако развитие внутрипроизводственных коммерческих отноше-

ний требует непрерывного совершенствования нормативного хозяйства. Каждое производственное подразделение (цех, участок, бригада) должно располагать определенной номенклатурой норм расхода материальных и трудовых ресурсов, перечень и характер которых во многом зависит от структуры предприятия, типа производства, особенностей предметов труда, ассортимента выпускаемой продукции, форм организации труда, научно-технического прогресса и т.п.

Исследования на предприятиях мясной промышленности показали, что на большинстве из них нормированием охвачены лишь основные технологические процессы мясожирового производства, т.е. участок первичной переработки скота. Но и здесь уровень нормирования невысок, так как нормы выхода установлены лишь на основную (мясо на костях) и частично на сопутствующую (жир и субпродукты) продукцию. Кроме того, нормы выхода мясных туш установлены в процентах к живой массе животных, а пищевых обработанных субпродуктов и жира-сырца - в процентах к массе мяса. В эти нормы не включены отходы мяса и субпродуктов по ветеринарным причинам (выбраковка пораженных органов, при болезнях и др.) /7, с.220/. Такая практика нормирования выхода продуктов убоя животных очень противоречива, так как противопоставляется один продукт другому. Создается ситуация, при которой выход субпродуктов, жира-сырца и другой сопутствующей продукции зависит от массы мяса, а не от живого веса скота. В этой связи считаем, что нормы выхода субпродуктов, жира-сырца и других продуктов, получаемых в цехе переработки скота и обработки субпродуктов, следует устанавливать не к массе мяса, а в процентах к живому весу скота до предубойной выдержки с учетом упитанности, возрастной группы и пола животных.

Для обеспечения действенности внутрихозяйственных коммерчес-

ких отношений - подряда, аренды и т.д. - необходимо, чтобы все подразделения мясожирового производства располагали определенной номенклатурой норм. Отсутствие их на участке пищевых топливных жиров и других подразделениях мясожирового производства во многом тормозит возможность применения нормативного метода учета затрат. Мы считаем, что на мясокомбинатах необходимо разработать и доводить до каждого производственного подразделения мясожирового производства нормы затрат полуфабриката (жира-сырца и др.) на соответствующую единицу продукции.

До настоящего времени на большинстве предприятий мясной промышленности ограничиваются нормированием лишь сырья и упускают из вида затраты на вспомогательные материалы, топливо, энергию, воду и т.д. В результате этого средства, сэкономленные за счет рационального использования сырья, теряются из-за перерасхода вспомогательных материалов, топлива, энергии, воды и т.д.

Поэтому в целях улучшения организации внутрихозяйственных отношений мясокомбинатам необходимо разработать нормы расхода вспомогательных материалов, топлива, энергии, воды и т.д. по каждому производственному подразделению в отдельности.

Необходимым условием организации нормативного учета затрат на производство является своевременное и точное нормирование трудовых затрат. Нормы затрат труда очень динамичны и должны систематически обновляться в соответствии с совершенствованием производства, изменением организационно-технических условий.

Проведенные исследования показали, что на многих мясокомбинатах Украины действуют нормы времени и выработки, не соответствующие уровню технологии и организации производства, которые значительно перевыполняются, несмотря на большие потери рабочего времени и существенные недостатки в организации труда. Кроме

того, следует отметить и то, что не все виды работ в мясожирном производстве охвачены нормированием. Это, в частности, относится к таким подразделениям, как шкуроконсервировочное, кишечное и др. Такое положение затрудняет применение нормативного учета затрат и своевременное выявление имеющихся в производстве резервов.

Вышеизложенное дает нам основание считать, что мясокомбинатам необходимо разработать нормы времени и выработки на все виды работ. Своевременное их доведение до всех производственных подразделений мясожирного производства даст возможность организовать оперативный контроль.

При организации нормативного хозяйства важное значение имеет нормирование расходов, связанных с управлением и обслуживанием производства. Обязательным условием правильного нормирования являются сметы указанных расходов. Ознакомление с практикой составления смет расходов на обслуживание производства и управление на ряде предприятий мясной промышленности показало, что статьи смет этих расходов не всегда обоснованы, так как составляются на основании достигнутого уровня фактических затрат за предыдущий год. К тому же сметы расходов на обслуживание производства и управление составляются только на год с разбивкой по кварталам в разрезе производств и по мясокомбинату в целом. Такое нормирование расходов на обслуживание производства и управление не отвечает требованиям не только нормативного метода учета затрат, но и управления вообще.

Статьи расходов на обслуживание производства и управление включают многочисленные разнородные элементы затрат, требующие различного подхода к их нормированию. Поэтому одним из направлений совершенствования нормирования этих расходов является составление смет по местам их возникновения не только в постатей-

ном, но и в поэлементном разрезе. При составлении смет расходов на обслуживание производства и управление каждый элемент статьи сметы должен, на наш взгляд, рассчитываться на основании производственной программы и действующих прогрессивных норм и лимитов потребления материалов, топлива и энергии, а также износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, прогрессивных нормативов трудоемкости отдельных видов работ или штатных расписаний по отдельным категориям работников и т.п. Такой порядок нормирования позволит улучшить нормативный учет расходов на обслуживание производства и управление.

При нормировании материальных и трудовых ресурсов важное значение имеет выбор метода расчета норм и нормативов. Основными методами разработки норм и нормативов являются опытный, отчетно(опытно)-статистический и расчетно-аналитический.

Проведенные исследования нормирования на предприятиях мясной промышленности Украины показали, что большинство из них являются отчетно(опытно)-статистическими. Однако опыт показывает, что наиболее прогрессивным и научно обоснованным методом разработки норм и нормативов является расчетно-аналитический метод.

Таким образом, от правильной постановки нормирования зависит рациональная организация нормативного метода учета затрат на производство. Все нормы должны своевременно доводиться до каждого подразделения мясожирового производства, а внутри их до каждого рабочего места. При отсутствии нормативного хозяйства не может быть и речи об организации достоверного учета затрат.

Важным моментом нормирования материальных и трудовых ресурсов является систематизация норм и нормативов. В /90/ отсутствуют научные рекомендации по систематизации норм и нормативов. Поэтому на практике предприятия мясной промышленности применяют различные нетиповые документы (ведомости, технологические карты

и др.), которые дублируют показатели и не приспособлены к автоматизации учета затрат в условиях нормативного метода.

С целью устранения указанных недостатков нами разработана форма нормативной карты расхода материальных и трудовых ресурсов (форма 2.1). При ее разработке мы исходили из того, что существенной особенностью предприятий мясной промышленности является наличие норм выхода и норм расхода материальных ресурсов.

Нормативные карты целесообразно составлять по каждому производственному подразделению в конце отчетного года после сплошной инвентаризации всех норм и нормативов, а практическое пользование ими необходимо начинать с первого января следующего года.

Обобщение норм расхода материальных и трудовых ресурсов в нормативных картах по каждому производственному подразделению позволит повысить качество нормативного учета и оперативного контроля издержек производства.

Действующие нормы расхода материальных и трудовых ресурсов под воздействием применения новой техники и технологии, совершенствования организации производства постепенно утрачивают свой прогрессивный характер и нуждаются в пересмотре и уточнении. Поэтому своевременное внесение изменений норм в техническую и нормативную документацию имеет важное значение.

Проведенные исследования показали, что не на всех предприятиях мясной промышленности учету изменений норм уделяется должное внимание. Нередко их учитывают неточно и несвоевременно доводят до заинтересованных в этом подразделений. На большинстве из них учет изменений норм сводится к внесению изменений в техническую документацию.

Такое положение объясняется следующими причинами:

- отсутствуют формы первичных документов по учету изменений норм;

НОРМАТИВНАЯ КАРТА
 расхода материальных и трудовых ресурсов

I. Расход сырья, материалов, топливно-энергетических ресурсов

I.1. Расход сырья

Код продукции	Наименование продукции	Код(номен- клатурный номер) сы- рья	наименование сырья	Норма выхода, % к живой массе	изменение н о р м				
					дата	номер извещения	норма выхода, % к живой массе	и т.д.	
I	2	3	4	5	6	7	8	9	

I.2. Расход материалов и топливно-энергетических ресурсов

Код продукции (работ)	Наименование продукции (работ)	Единица измере- ния	код(номен- клатурный номер) ма- териала	наименование материалов и топливно-эне- ргетических ресурсов	Едини- ца из- мере- ния	Норма ра- схода на единицу продукции	Изменение н о р м				
							дата	номер изве- щения	норма ра- схода на единицу продукции	и т.д.	
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	

II. Трудовые ресурсы

код операции	Наименование операции (работ)	Едини- ца из- мерения	норма выработ- ки	Норма времени	расценка, руб., коп.	изменение н о р м					
						дата	номер извеще- ния	норма време- мени	норма выра- ботки	расценки, руб., коп.	и т.д.
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Начальник производственного
 отдела

(подпись, дата)

Начальник ЦЭО

(подпись, дата)

Начальник ОТиЗ

(подпись, дата)

- применяют вместо нормативных плановые калькуляции;
- нормативный учет в мясной промышленности используется как метод калькулирования, а не метод учета и контроля за затратами на производство. Это вызвано тем, что ученые и практики (как уже отмечалось выше) больше внимания уделяли вопросам нормативного калькулирования себестоимости мяса и мясопродуктов, а не нормативному учету затрат на производство.

На учет изменений норм в определенной мере повлияло то, что до настоящего времени вопрос о сроках введения изменений в учетный процесс является дискуссионным. В экономической литературе относительно этого существуют две точки зрения: одни авторы предлагают изменение норм учитывать немедленно по мере их возникновения /9, с.17; 114, с.52; 124, с.67/, а другие - приурочивать к первому числу /151, с.28; 1, с.63; 96, с.52; 31, с.45; 47, с.25/. Мы разделяем мнение тех авторов, которые предлагают немедленно фиксировать изменение норм в учете.

С учетом особенностей предприятий мясной промышленности учет изменений норм должен включать: разработку и ведение классификаторов причин и инициаторов изменения норм; документирование изменений норм; внесение изменений в нормативные карты; своевременное доведение изменений норм до всех заинтересованных в этом производственных подразделений, служб и отделов мясокомбината; контроль и анализ изменений норм.

Важное значение в учете изменений норм имеют разработка и ведение классификаторов причин и инициаторов изменения норм. В /90, с.7/ приведен перечень причин изменений норм в разрезе основных групп технико-экономических факторов, который, на наш взгляд, не является оптимальным. Так, например, в первую группу

причин, кроме технических, включены и технологические, а относительно второй группы следует отметить то, что нормы могут меняться не только вследствие улучшения организации производства, но и по не зависящим от деятельности мясокомбината причинам. Поэтому мы предлагаем придерживаться группировки причин изменений норм, изложенной в /90/, частично изменив и уточнив при этом составные части отдельных групп (приложение 3). В соответствии с такой группировкой причин изменений норм нами применена серийно-порядковая система кодирования, в которой первый знак обозначает код принадлежности организационно-технического мероприятия к определенной группе, а два последующих знака - его порядковый номер. Следует отметить, что в /90/ отсутствует классификатор инициаторов изменения норм. Наличие такого классификатора на предприятиях мясной промышленности позволило бы усилить контроль за выполнением планов внедрения новой техники и технологии, рациональной организацией производства и труда, за проведением организационно-технических мероприятий по рациональному использованию материальных и трудовых ресурсов. В этой связи разработан классификатор инициаторов изменения норм (приложение 4), при разработке которого мы исходили из того, что изменение норм зависит не только от самих мясокомбинатов, но и от других предприятий и организаций. Поэтому в классификаторе инициаторы изменений норм подразделены на внешние и внутренние, что в свою очередь предопределило выбор системы кодирования. Нами использована серийно-порядковая система кодирования, где: первый знак кода обозначает принадлежность инициатора изменений норм к внешним или внутренним, а два последующих знака - его порядковый номер.

Для своевременного внесения изменений норм в нормативное хозяйство необходимо установить порядок их оформления первичными

документами. В качестве первичного документа по изменениям норм служат извещения об изменении норм. При этом извещения об изменении норм должны иметь различную форму для материальных и трудовых затрат (приложения 5,6,7). При их разработке мы исходили из того, что формы извещений об изменениях норм должны тесно увязываться с формами нормативных карт и журналов по учету изменений норм.

Извещения об изменениях норм оформляют: по расходу сырья и материалов - производственно-техническая служба; по изменениям норм времени, выработки и расценок - отдел труда и заработной платы; по изменениям норм расхода топлива и энергии - служба главного энергетика и т.д.

Выписанные извещения об изменениях норм поступают в планово-экономический отдел (или бюро нормативного хозяйства), где они регистрируются в хронологическом порядке в журналах учета изменений норм (приложения 8,9,10). Регистрация извещений в журналах учета изменений норм дает возможность своевременно осуществлять контроль и анализ работы производственно-технических служб и выполнения плана организационно-технических мероприятий. Затем выписанные извещения об изменениях норм передаются заинтересованным подразделениям, где по мере их поступления вносятся изменения норм в заранее предусмотренные для этого графы действующих нормативных карт.

Вышеизложенная методика построения учета изменений норм позволит мясокомбинатам осуществлять контроль и анализ по отдельным статьям затрат; видам продукции; производственным подразделениям; причинам и инициаторам изменений норм.

Одним из важнейших элементов нормативного учета затрат на производство является учет отклонений от норм. Сущность учета затрат по отклонениям от норм заключается в том, что в процессе

производства фактически расходуемые материальные и трудовые ресурсы систематически сопоставляются с нормативными с целью выявления отклонений. Они могут быть как положительными, так и отрицательными. Положительные свидетельствуют об экономии материальных и трудовых ресурсов, а отрицательные — о нарушении технологии, организации и управления производством. Однако те и другие подлежат учету с точки зрения их эффективности.

"Без действенной системы оперативного учета отклонений от норм и регулирования производства нормативный метод учета затрат превращается в дорогостоящую и во многом бесполезную "игрушку" /102, с.218/, "Своевременная информация об отклонениях от норм расхода ресурсов имеет более действенное значение для совершенствования оперативного руководства цехами, участками, бригадами, чем ежемесячное определение себестоимости продукции, так как обеспечивает немедленное принятие мер по снижению затрат на производство" /88, с.134/. Поэтому в современных условиях хозяйствования учет отклонений от норм должен быть поставлен на службу управления производством, т.е. нормальная производственная деятельность должна протекать в каких-то заранее определенных рамках, при которой руководство основное внимание обращает на отклонения от установленных параметров /129, с.119/. Для воплощения в жизнь принципа управления по отклонениям необходимо оперативное выявление и текущий учет отклонений от норм затрат осуществлять не только по видам или однородным группам продукции, статьям затрат, но и по местам, причинам и виновникам возникновения /134, с.52/. Вместе с тем отклонения от норм целесообразно разделять на зависящие и не зависящие от деятельности производственных подразделений. Такая группировка отклонений необходима для правильной оценки производственно-хозяйственной деятельности цехов, участков и бригад. С целью оперативного

управления производственным процессом на уровне бригад и участков сведения об отклонениях от норм по важнейшим видам расходов должны выдаваться посменно. На уровне цехов (производств) эту информацию целесообразно обобщать за день, неделю, декаду и т.п. Такой порядок учета отклонений от норм позволит организовать действенный контроль за формированием затрат в течение месяца в разрезе цехов, участков, бригад, воздействовать на виновников отклонений от норм и нормативов и, следовательно, активно вмешиваться в процесс управления по формированию себестоимости продукции. Таким образом, учет отклонений от норм становится основой организации производства, важнейшим средством повышения эффективности производства (рис. 2.1).

2.2. Совершенствование учета материальных затрат

Одним из условий успешного применения внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета является дальнейшее совершенствование учета материальных затрат. Учитывая то, что мясная промышленность является одной из материалоемких отраслей, где удельный вес материальных затрат в себестоимости мяса и мясопродуктов составляет 93,5-94,5% (см. табл. I.2), особую актуальность приобретают вопросы учета материальных ресурсов.

В этой связи важными предпосылками эффективной организации учета материальных затрат являются их экономически обоснованная классификация и оценка. При этом в основу классификации необходимо положить два признака: экономический и технический. Первый отражает роль и назначение элементов, второй - однородность, что дает возможность формировать группы, подгруппы и т.д.

Несмотря на то, что группировка материальных ресурсов по экономическому признаку является условной, она применяется очень широко на промышленных предприятиях и положена в основу

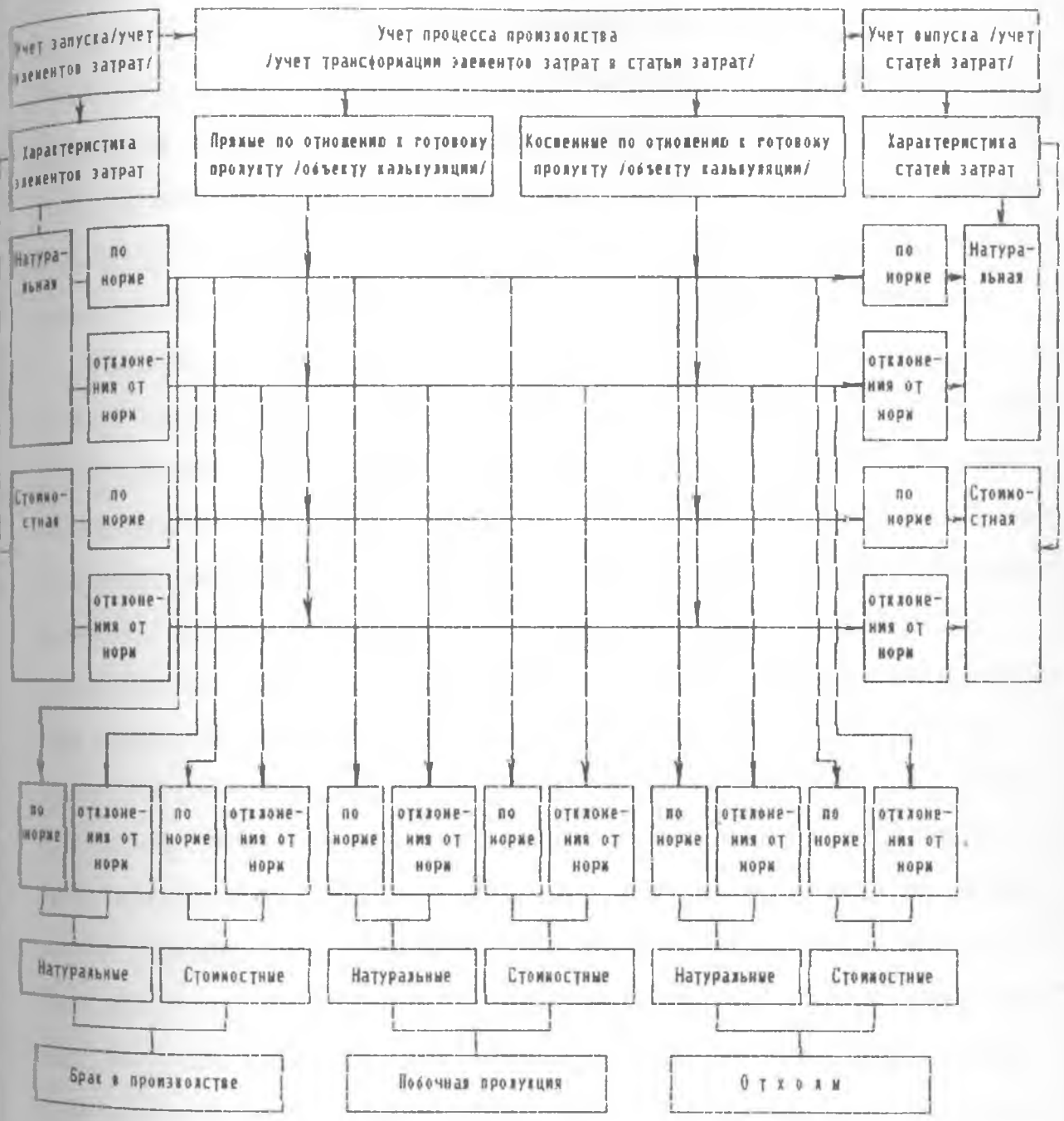


Рис.2.1.Общая схема бухгалтерского учета процесса производства

Плана счетов бухгалтерского учета /104/. Вместе с тем для организации аналитического учета поступления и использования материальных ресурсов в производстве этой классификации явно недостаточно. Поэтому необходимо детализировать ее по техническим признакам и свойствам на группы и подгруппы. Такая детализация находит отражение в номенклатуре материалов, которая разрабатывается на каждом предприятии. Разработанная нами номенклатура применительно к мясной отрасли представлена в приложении II.

В условиях рыночных отношений одним из основных методологических вопросов учета материальных ресурсов является выбор метода их оценки, ^{так как} Дело в том, что он влияет не только на качество организации материального учета, но и является предпосылкой организации внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета. На предприятиях мясной промышленности такой вопрос усложняется тем, что в отрасли потребляется два вида материальных ресурсов: сельскохозяйственное сырье (скот) и продукция других отраслей народного хозяйства (мука, соль и т.д.). Порядок оценки этих материальных ресурсов в текущем учете различный, хотя в соответствии с /56/ все материальные ресурсы в балансе предприятия должны отражаться по фактической себестоимости. Практика показывает, что в текущем учете оценка материальных ресурсов может осуществляться различными способами: сырье (скота) — по закупочным ценам с обособленным учетом транспортно-заготовительных расходов; сопутствующая продукция (субпродукты, шкуры, кишечные фабрикаты и др.), передаваемая участком первичной переработки скота другим участкам (субпродуктовому, шкуроконсервировочному, кишечных фабрикатов и др.) для дальнейшей обработки — по оптово-расчетным ценам; материалы — по фактической себестоимости; по плановой себестоимости с последующим определением отклонений от фактической себестоимости; опто-

во-расчетным ценам с обособленным учетом транспортно-заготовительных расходов.

Наиболее точной является оценка материалов по фактической себестоимости, поскольку при этом достигается органическое единство их оценки в текущем учете и в балансе предприятия. Преимущество фактической себестоимости состоит в том, что стоимость материалов при их списании на производство полностью относится на конкретные виды продукции, чего трудно достичь при оценке материалов по другой оценке. Однако использовать этот метод оценки практически невозможно даже на мелких ^{мясокомбинатах} с ограниченной номенклатурой материалов и стабильными поставщиками. При обширной номенклатуре этот вариант вообще неприемлем: практически определить оперативно фактическую себестоимость значительной номенклатуры материалов невозможно.

До недавнего времени наиболее распространенной была оценка сырья и материалов по твердым (закупочным и оптово-расчетным) ценам с обособленным учетом транспортно-заготовительных расходов. Текущий учет сырья и материалов по твердым ценам значительно упрощал технику планирования и учета материальных затрат, поскольку не было необходимости рассчитывать плановую себестоимость по каждому номенклатурному номеру материальных ценностей. Кроме того, появлялась возможность обособленного учета транспортно-заготовительных расходов, что создавало условия для организации оперативного контроля за их уровнем и определения путей их снижения.

Однако рыночные отношения в корне меняют ценообразование в части приобретения материальных ресурсов.

Более приемлемой в этом случае является оценка материалов по планово-расчетной цене, состоящей из планово-расчетной себестоимости и изменений, куда входят транспортно-заготовительные

расходы. При использовании плано-расчетной цены в качестве учетной она должна разрабатываться на каждый номенклатурный номер материала. Поскольку плано-расчетная цена материалов не совпадает с их фактической себестоимостью, возникает необходимость выявлять отклонения (экономия или перерасход) и учитывать по отдельным группам материальных ценностей. Учет материалов по относительно стабильной плано-расчетной цене упрощает методику и технику текущего учета.

Нельзя допустить при применении плано-расчетной цены, чтобы цены за несколько лет не пересматривались. Это ведет к образованию значительных сумм отклонений, которые необходимо распределять между видами продукции, в результате чего плано-расчетная цена не отражает сложившихся условий снабжения, отрицательно влияет на достоверность распределения отклонений, и ~~коммерческую~~ ~~(хозрасчетную)~~ себестоимость продукции. К недостаткам следует отнести и то, что отсутствует учет транспортно-заготовительных расходов. Последнее отрицательно влияет на возможность проведения действенного контроля за уровнем транспортно-заготовительных расходов.

Вышеизложенное дает основание сделать вывод о том, что в настоящее время в качестве учетных наиболее целесообразно применять плано-расчетные цены, так как при этом расчленение фактической себестоимости на плано-расчетную себестоимость и отклонения позволяет систематически контролировать формирование себестоимости сырья и материалов и их рациональное использование в производстве.

Отражение сырья и материалов в балансе предприятия по фактической себестоимости с одновременным применением в текущем учете плано-расчетных цен обеспечивает точное определение результатов работы ~~мясокомбината~~ *предприятия* в целом и его производственных

подразделений и способствует широкому внедрению внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета. Однако разработка таких цен очень трудоемка, особенно при большой номенклатуре материалов и в условиях галопирующей инфляции. Поэтому наряду с планово-расчетными ценами целесообразно использовать хорошо зарекомендовавшие себя в международной практике бухгалтерского учета, ^{Автоматиз. 2 кв. 1970 стр. 30} ~~следующие методы оценки материалов: ФИФО; ЛИФО~~ и др. /100, с.126; 113, с.36-37; 129, с.102; 63, с.34-38/.

По результатам исследований нами разработан и внедрен в практику работы ^{Знакомьтесь} Тернопольского мясокомбината номенклатура-ценник на сырье, основные и вспомогательные материалы, тару, топливо, запасные части (приложение 1.2). Номенклатурный ценник содержит следующую информацию: код (номенклатурный номер) сырья и материалов; полное наименование и техническую характеристику сырья и материалов; единицу измерения; учетную цену. Кодирование материальных ресурсов нами проведено по децибальной системе таким образом, чтобы по коду (номенклатурному номеру) можно было установить номер балансового счета, субсчета, группы и подгруппы, а также наименование сырья (материала), сорт, размер, марка и т.д. По всем группам и подгруппам номенклатуры-ценника оставлено определенное количество резервных позиций для своевременного внесения поправок, дополнений, изменений по причине поступления новых видов материальных ресурсов, изменения цен, замены одного вида материала другим и т.д. Основанием для таких записей служат рекомендуемые нами извещения об изменениях и дополнениях в номенклатурном ценнике (приложение 13, 14).

Учет использования материалов производственными подразделениями (цехами, участками, бригадами) предприятий мясной промышленности при применении планово-расчетных цен и нормативного метода требует хорошо налаженного учета отклонений от норм. При

этом все отклонения от норм должны четко документироваться. Однако полностью документировать отклонения от норм сырья и материалов очень трудно. Причинами этого могут быть некачественность самих норм; несвоевременность оформления всех изменений действующих норм; приписки; скрытый брак; хищения и т.п. Для определения величины недокументированных отклонений необходимо сопоставить общую сумму выявленных отклонений от норм с их документированной частью. Важным фактором уменьшения недокументированных отклонений сырья и материалов в мясожировом производстве является определение метода выявления отклонений.

В действующих рекомендациях, например, в /134, с.53/ предусмотрено несколько методов выявления отклонений от норм расхода сырья и материалов: документирование; учет раскрыя по партиям; предварительные расчеты по фактической рецептуре; последующие расчеты с использованием данных инвентаризаций. Однако на предприятиях по производству мяса и мясопродуктов из-за специфических особенностей используемых сырья и материалов, вообще нет условий для применения методов партионного раскрыя и предварительных расчетов по фактической рецептуре, тогда как методы документирования и последующих расчетов с использованием данных инвентаризаций вполне пригодны. Проведенные исследования показали, что наиболее приемлемым для них является метод сопоставления фактического выхода мяса и мясопродуктов с нормативным как на единицу произведенной продукции, так и на весь ее фактический выпуск. Этот метод не предусмотрен нормативными документами, но некоторые авторы выделяют его в качестве одного из методов выявления отклонений от норм /124, с.77; 152, с.106/. Его использование на предприятиях мясной промышленности позволяет ежедневно (ежесменно) выявлять отклонения от норм выхода мяса и мясопродуктов в разрезе производственных подразделений.

Важным элементом построения учета отклонений от норм расхода материальных ресурсов в производственных подразделениях мясо-жирового производства является разработка, исходя из технологических и организационных особенностей номенклатуры причин и виновников отклонений. Механическое перенесение типового классификатора /90, с. II/ в нормативный учет мясожирового производства неоправдано, так как он не отражает особенностей технологии производства мяса и мясопродуктов. Изучение этих особенностей показало, что для производственных подразделений мясожирового производства наиболее приемлема разработанная нами номенклатура причин и виновников отклонений от норм сырья и материалов (приложение I5).

Для установления причин и виновников отклонений от норм в каждом производственном подразделении должна применяться такая система первичных документов, которая позволила бы оперативно выявить отклонения от норм расхода сырья и материалов.

В настоящее время первичный учет сырья и материалов на предприятиях мясной промышленности осуществляется на основании альбома форм первичной учетной документации /I4I/. Положительной особенностью альбома является то, что в нем произведен дифференцированный подход в оформлении хозяйственных операций при приемке и переработке скота по живому весу и по количеству и качеству мяса, полученного после убоя скота. Однако указанные первичные документы и учетные регистры не приспособлены к принципам учета затрат на производство на основе учета отклонений. В них отсутствуют такие важные реквизиты учета, как данные о расходе по нормам и отклонений от норм, что не позволяет оперативно контролировать расход материальных ресурсов и не способствует их экономии. Кроме того, в них отсутствуют и другие, не менее важные реквизиты.

Так, например, в накладной на приемку скота и передачу его на переработку (форма № Заг-2 мясо) отсутствует реквизит о результатах взвешивания скота. Согласно Единой инструкции о порядке проведения государственных закупок (сдачи и приемки) скота, птицы и кроликов /38/, введенной с первого января 1989 года, скот теперь взвешивается независимо от способа приемки скота. Результаты взвешивания должны отражаться в этом первичном документе. В целях лучшего выполнения указанного инструктивного положения считаем целесообразным вмонтировать в форму № Заг-2 мясо реквизит, отражающий результаты взвешивания скота, т.е. - "Живой вес скота". В соответствии с вышеуказанной инструкцией поставщики (колхозы, совхозы) на каждую партию скота выписывают теперь вместо "Гуртовой ведомости" "Товарно-транспортную накладную на отправку, приемку скота и птицы (форма № I-СХ(жив))". В этой связи в накладной на приемку скота и передачу его на переработку (форма № Заг-2 мясо) следует заменить реквизит "Гуртовая ведомость № ___ от ___ 19__ г." на "Товарно-транспортную накладную № ___ от ___ 19__ г.". Рекомендуем усовершенствованную форму (форма 2.2).

Не лишены существенных недостатков "Рапорты о выработке мяса и сопутствующей продукции (форма № П-5; 6; 7; 7^а мясо) и "Накопительные ведомости учета переработки живности (форма № П-60; 61; 64; 65; 66; 67; 77; 78 мясо)". В этих документах отсутствуют данные о живом весе скота, нормативных выходах мяса каждой категории и отклонениях от них. Это в определенной мере сдерживает внедрение нормативного учета сырья (скота) и внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета в мясожировом производстве.

В целях ликвидации перечисленных выше недостатков разработана система накопительных ведомостей нормативного учета про-

Форма 2.2

Предприятие Тернопольский
мясокомбинат

Форма № Заг-2 мясо

Утверждена Минмясомолпромом СССР
25 августа 1976г. № I-П

НАКЛАДНАЯ № 013458

на приемку скота и передачу его на переработку

"01" апреля 1992г.

! Предприятие! Вид операции! Поставщик

Вид скота КРС

! ! !

Пункт отправления с.Камянки

Станция
Способ поставки автотранспортом

(жел.дор., автотранспортом и др.)

Количество вагонов: двухосный - четырехосный -

Расстояние 31 км

Поставщик к-з "Подолье" Подволочиского р-на, с.Камянки
(наименование, адрес)

Фамилия сдатчика Сикора В.В. Фамилия приемщика Пастух О.Р.

Товарно-транспортная накладная №30 "01" 04 1992г. Бремя доставки
Зетсвидетельство № 461 "01" 04 1992 г. "01" 04 1992г.

Количество голов тридцать пять
(прописью)

"14" час. "10" мин.

В том числе с пороками шкур 3

Начало чи

из них с личинкой овода -

"14" час. "55" мин.

Шерстный покров (овец) -

Окончание приемки
"15" час. "45" мин.

Скот будет подан на убой 01.04.1992г.
(дата)

О сроке убоя уведомлен Сикора В.В.
(подпись сдатчика)

№ п/п	Возрастная группа и способ переработки	Номер загона	Количество	Живой вес	Примечание
				скота	
1	КРС взрослый в/у	1.5	11	5488,8	
2	КРС взрослый в/у	1.6	10	4989,9	
3	КРС взрослый с/у	1.7	9	3477,2	
4	КРС взрослый т/у	1.8	5	2039,6	
Итого:			35	15995,5	

Кроме того:

Сдано на санитарную бойню - голов, в том числе при приемке
скота - голов. Пало - голов. Передано - голов.

Сдал Сикора В.В. Принял Пастух О.Р.

На переработку принял 35 голов "15" час. "45" мин. "01" 04 1992г.

Мастер убойного цеха Курыло М.Г.
(подпись)

изводства мяса и мясопродуктов в разрезе поставщиков, видов скота, способов переработки и видов продукции в условиях применения нормативного метода (приложение I6), которые сегодня успешно применяются на Тернопольском, Чертковском и других мясокомбинатах.

Разработанная нами система ведомостей (приложение I6) позволяет ежедневно (ежесменно) определять отклонения фактического выхода мяса и мясопродуктов от установленных норм в разрезе поставщиков; упитанности скота; видов продукции, а также устанавливать причины и виновников отклонений.

Такая структура учетных регистров нормативного учета переработки живности потребовалась потому, что отклонения от норм вызываются разными причинами, зависящими и не зависящими от предприятий мясной промышленности. Так, выход мяса на костях зависит не только от качества выполнения технологических операций убоя и переработки скота, но и от технологии выращивания скота, т.е. живой вес, упитанность, возрастная группа и др. зависят от кормового рациона, способов содержания, породности и т.д. Поэтому группировка показателей выхода мяса и мясопродуктов в разрезе поставщиков (колхозов, совхозов) позволит своевременно воздействовать на процесс выращивания скота.

Полученная таким образом учетная информация дает возможность управленческому аппарату оперативно принимать решения по устранению причин отклонений от норм.

Дальнейшего совершенствования требует методика учета полученной при разделке скота сопутствующая продукция (жир-сырец, кишки, шкуры и т.п.), которая в дальнейшем перерабатывается в готовую продукцию в жировом, кишечном, шкуроконсервировочном и других производственных подразделениях.

Жир-сырец участку пищевых топленых жиров передают по видам

(говяжий, свиной, бараний) и по фактической массе.

Готовой продукцией этого производственного подразделения является пищевой топленый жир после отстоя, затаривания и определения сортности. Сортность топленого жира определяется на основании лабораторных анализов. В зависимости от исходного сырья жиры топленные пищевые разделяются по видам (говяжий, свиной, т.д.) и по сортам (высший и первый).

В настоящее время основным учетным регистром учета переработки жира-сырца является ведомость учета выработки жира (форма № П-32 мясо). Ведомость открывается на каждый вид вырабатываемого пищевого жира. В ней указывают поступление жира-сырца, его расход на производство, выход топленого жира по сортам, а также отпуск его на холодильник. Для нее характерен принцип накопительности ежедневных данных в течение месяца. Она очень громоздка. На основании ее данных невозможно установить причины и виновников отклонений от норм расхода жира-сырца.

В этой связи нами разработана "Ведомость нормативного учета переработки жира-сырца на участке пищевых топленых жиров" (таблица 2.1).

Для нормативного учета обработки полуфабрикатов (шкур, кишек, субпродуктов и др) в шкуроконсервировочном, кишечном, субпродуктовом и других производственных подразделениях целесообразно использовать ведомости, аналогичные вышеописанной.

На предприятиях мясной промышленности для производства мяса и мясопродуктов, кроме продукции животноводства, используется продукция других отраслей народного хозяйства (соль, мука и др.).

Вопросам совершенствования учета использования этих материалов в производстве на предприятиях мясной промышленности *первичной* внимание. Так, применение таких форм первичной учетной документации,

В Е Д О М О С Т Ь
 нормативного учета переработки жира-сырца на участке
 пищевых топлённых жиров

Дата	Жир топлённый	Фактический вес жира-сырца (кости), кг	Норма выхода жира топлённого, %	Выработано жира топлённого (кг)					Отклонение (сверхнормативный выход (+), невыход (-), кг)	Код причин и виновников отклонений
				по норме	фактически					
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
06.04.1992	Говяжий	1720	67,3	1158	1079	69	-	1148	- 10	0929
	Свиной	1458	72,2	1053	764	268	-	1032	- 21	1027

как лимитно-заборные карты, накладные, требования и др., не дает возможности ежедневно осуществлять учет и контроль фактического использования материалов в производстве структурными подразделениями (цехами, участками, бригадами). На основании этих документов можно решать вопросы предварительного контроля, но не фактического использования материалов в производстве. Это объясняется тем, что расход материалов со склада в большинстве случаев не соответствует их расходу на производство ~~мясопродуктов~~. Причинами этого могут быть технологические потери, отходы производства, хищения и др. Практика работы предприятий промышленности показывает, что учет и контроль за фактическим использованием материалов в производстве эффективен лишь тогда, когда на основании его данных выявляются их перерасход или экономия против утвержденных норм после завершения технологического процесса производства продукции. *На Дроздовском машиностроительном заводе* в мясной промышленности отсутствуют первичные документы, на основании которых можно оперативно получать информацию о нормативном и фактическом расходе материалов и отклонениях от установленных норм. Следовательно, возникает необходимость в разработке такого первичного документа, как, на наш взгляд, может быть, разработанный нами акт об использовании материалов в производстве (форма 2.3). Методика его составления представлена схемой (рис. 2.2).

Внедрение акта об использовании материалов в производстве *Дроздовского машиностроительного завода* в практику работы Тернопольского ~~мясокомбината~~ позволило улучшить учет и контроль за использованием материалов в производстве в структурных подразделениях (цехах, участках, бригадах), ~~работавших на отношениях коммерческого (хозяйственного) расчета.~~

Для дальнейшего совершенствования контроля за сохранением материалов в производственных подразделениях - бригадах, участках - и для обобщения данных о приходе и расходе материалов

Производственное подразделение кишечное
 Материально-ответственное лицо Бойчук А.А.

Гл. инженер Б.И. Свинчак
 (должность, подпись)

УТВЕРЖДАЮ

" 3 " 06 1992 г.

А К Т № 340

об использовании материалов в производстве
 6 мая 1992 г.

№ п/п	материальные ценности		единица измерения	Цена, руб., коп.	Цель использования материалов в производстве			Расход материалов			Отклонения (перерасход (+), экономия (-)) (гр. II - гр. I0)	под причин и виновников отклонений
	номенклатурный номер (код)	наименование, сорт, размер марка			наименование изготовленной продукции (или со- веденных работ)	еди- ница из- мере ния	коли- чес- тво	на еди- ницу	на весь выпуск (гр. 8 x гр. 9)	факти- чески		

I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
I	0513700I	соль пищевая	кг	0-55	посол кишечных фабрика- тов	кг	15,38	130	1999,4	2004,4	1102,42	8	1029

Начальник Земля мясежирового производства

_____ подпись

В.О. Тарасюк
Ф.И.О.

Ст. бухгалтер

_____ подпись

Е.Е. Береза
Ф.И.О.

Мастер

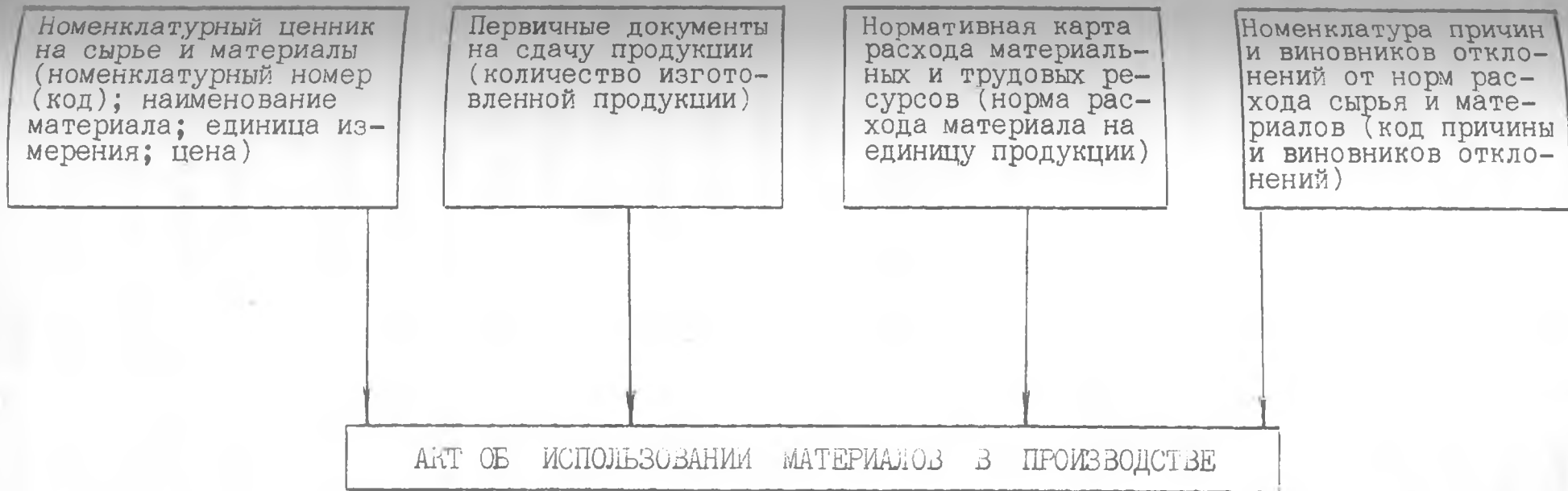
_____ подпись

А.Ф. Бойчук
Ф.И.О.

Бригадир

_____ подпись

М.И. Мужило
Ф.И.О.



Примечание: Фактический расход материалов на производство в количественном выражении определяется путем специальных измерений.

Рис. 2.2. Порядок составления акта об использовании материалов в производстве

нами разработан и внедрен в практику работы Тернопольского мясо-комбината материальный отчет (форма 2.4), который составляется материально-ответственным лицом за отчетный период (месяц). Показатели формы - наименование материала, номенклатурный номер (код), единица измерения, цена, остаток на начало отчетного периода, приход по источникам поступления (из материального склада и других производственных подразделений), расход по направлениям использования, остаток на конец отчетного периода позволяют значительно улучшить информационное обеспечение управления материалами в производстве. Составление отчета показано на рисунке 2.3.

2.3. Учет материалов на базе ПЭВМ в условиях АРМ бухгалтера

Развитие электроники привело к появлению нового класса электронно-вычислительных машин - персональных ЭВМ (ПЭВМ). Главное достоинство ПЭВМ - сравнительно низкая стоимость и в то же время высокая производительность. Появление ПЭВМ открыло новый этап исследования в бухгалтерском учете. В последнее время в экономической литературе все чаще наблюдается изучение методологии бухгалтерского учета на базе создания автоматизированных рабочих мест (АРМ) бухгалтеров /25; 74; 107/, применения безбумажной формы бухгалтерского учета /118/, другим направлениям функциональных подсистем бухгалтерского учета в условиях применения ЭВМ /52; 139/.

Использование ПЭВМ в бухгалтерском учете дало возможность по-новому организовать процессы обработки учетно-экономической информации, то есть приблизить вычислительную технику к пользователю - бухгалтеру, охватить автоматизацией все учетные работы, отказаться от централизованной, которая имеет определенные

МАТЕРИАЛЬНЫЙ ОТЧЕТ

за май месяц 1992 г.

по книжному

(наименование производственного подразделения)

Материально-ответственное лицо Стадийчук В.Д.

№ строки	Материальные ценности		Единица измерения	Цена, руб., коп.	Остаток на начало месяца		П р и х о д					
							из центрального склада		всего			
							количество	сумма, руб., коп.	количество	сумма, руб., коп.	количество	сумма, руб., коп.
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	05137001	соль пищевая	кг	0-55	5000	2750	36000	19800	-	-	36000	19800
2	05137005	соль техническая	кг	0-396	-	-	6000	2376	-	-	6000	2376

продолжение формы 2.4

Р а с х о д									Остаток на конец месяца	
на производство					всего				количес- во	сумма, руб., коп.
количество	сумма, руб., коп.	количество	сумма, руб., коп.	количество	сумма, руб., коп.	количество	сумма, руб., коп.			
I4	I5	I6	I7	I8	I9	I10	I11	I12	I13	
38000	20900	-	-	38000	20900	3000	-	1650		
6000	2376	-	-	6000	2376	-	-			



Примечание: Остаток материалов на конец отчетного периода определяется расчетным путем:
 $Ок.п. = Он.п. + П - Р$, где Он.п. и Ок.п. - остатки материалов на начало и конец периода; П - количество поступивших материалов (приход); Р - количество израсходованных материалов (расход).

Рис. 2.3. Порядок составления материального отчета.

недостатки:

первичная учетная документация из бухгалтерии передается на вычислительный центр (ВЦ) для ее обработки с последующим возвратом входной и выходной (результативной) информации (машинограмм) в бухгалтерию;

имеются взаимные претензии бухгалтерии и работников ВЦ по качеству заполнения, срокам представления и возврата первичных документов, достоверности выходных машинограмм, срокам обработки данных;

бухгалтер выполняет операции подсчета контрольных сумм, таксировки, контрольной проверки машинограмм;

количество работников, занимающихся учетом, не сокращается, а значительно увеличивается;

пользователь лишен возможности выбрать способ отображения выходной информации (видеограмм, документа на бумажном носителе в полном объеме, фрагмента документа на бумажном носителе) и перейти к децентрализованной обработке учетной информации.

В условиях децентрализованной обработки информации появляется возможность устранить эти недостатки. Децентрализованный режим обработки учетной информации обладает рядом достоинств:

вычислительные средства приближены к местам регистрации и потребления информации;

имеются предпосылки для создания автоматизированных рабочих мест (АРМ) учетных работников;

возможно с минимальными трудозатратами оперативно получать необходимые данные;

бухгалтер становится непосредственным участником процесса автоматизированной обработки информации;

имеется возможность в любое время по запросу получать информацию, необходимую для управления производством;

вводить элементы безбумажного учета.

Одной из эффективных форм децентрализованной обработки информации на базе ПЭВМ является создание автоматизированных рабочих мест (АРМ) для конкретных специалистов. АРМ организуется по функциональному признаку в зависимости от субъекта выполнения работ или объекта их приложения. АРМ бухгалтера представляет собой проблемно-ориентированную (специализированную) диалоговую человеко-машинную систему, программные и технические средства которой обеспечивают решение функциональных задач на всех технологических этапах с учетом сформировавшейся организационно-функциональной структуры /106, с.24/. АРМ должно отвечать следующим основным требованиям:

своевременное удовлетворение информационных и вычислительных потребностей специалиста;

минимальное время ответа ^и за запросы пользователя;

адаптация к уровню подготовки пользователя и его профессиональным запросам;

простота освоения приемов работы на АРМ и легкость общения, надежность и простота обслуживания;

терпимость по отношению к пользователю;

возможность быстрого обучения пользователя;

возможность работы в составе вычислительной сети /150, с. 8-9).

В связи с этим при создании АРМ бухгалтера необходимо исходить из следующих принципов:

приближение пользователя к вычислительной технике;

совмещение на одном рабочем месте операций ввода исходной информации с операциями контроля, обработки и получения резуль-
татной информации;

взаимодействие пользователя с ЭВМ в диалоговом режиме;

формирование и выдача результатной информации в регламентном и запросном режимах и необходимым пользователю объеме; гибкость и модульность построения АРМ.

В настоящее время на практике наметились две формы организации АРМ бухгалтера - индивидуальное и коллективное рабочие места. Индивидуальное рабочее место предназначено для одного бухгалтера и ориентировано на комплексную автоматизацию его функций. Коллективное АРМ бухгалтера отличается от индивидуального тем, что предусматривается работа нескольких бухгалтеров на одной ПЭВМ. На практике все большее распространение получила коллективная форма организации АРМ бухгалтера. Это объясняется явно недостаточным числом имеющихся ПЭВМ, позволяющих реализовать индивидуальную форму организации АРМ бухгалтера, выпускаемых отечественной промышленностью и закупаемых за рубежом, а также недостатком информации по этому вопросу.

Обе формы организации АРМ бухгалтера имеют общие тенденции в части приближения ПЭВМ к пользователю - бухгалтеру и тем самым позволяют по-новому организовать работу бухгалтерского персонала.

Использование ПЭВМ в качестве основной технической базы для решения учетно-экономических задач вносит существенные изменения в организацию технологии обработки учетной информации.

Технологический процесс обработки учетной информации на базе АРМ бухгалтера можно представить в виде схемы (рис. 2.4).

Прогрессивность новой технологии обработки учетной информации на базе АРМ бухгалтера заключается в том, что она дает возможность пользователю вести посредством дисплея диалог с ПЭВМ типа: выбор из меню, работа по подсказке, заполнение шаблона, вопрос-ответ. Такие процедуры, как регистрация, ввод, передача данных, формирование выходных машинограмм, которые при централизованной обработке информации выполнялись раздель-

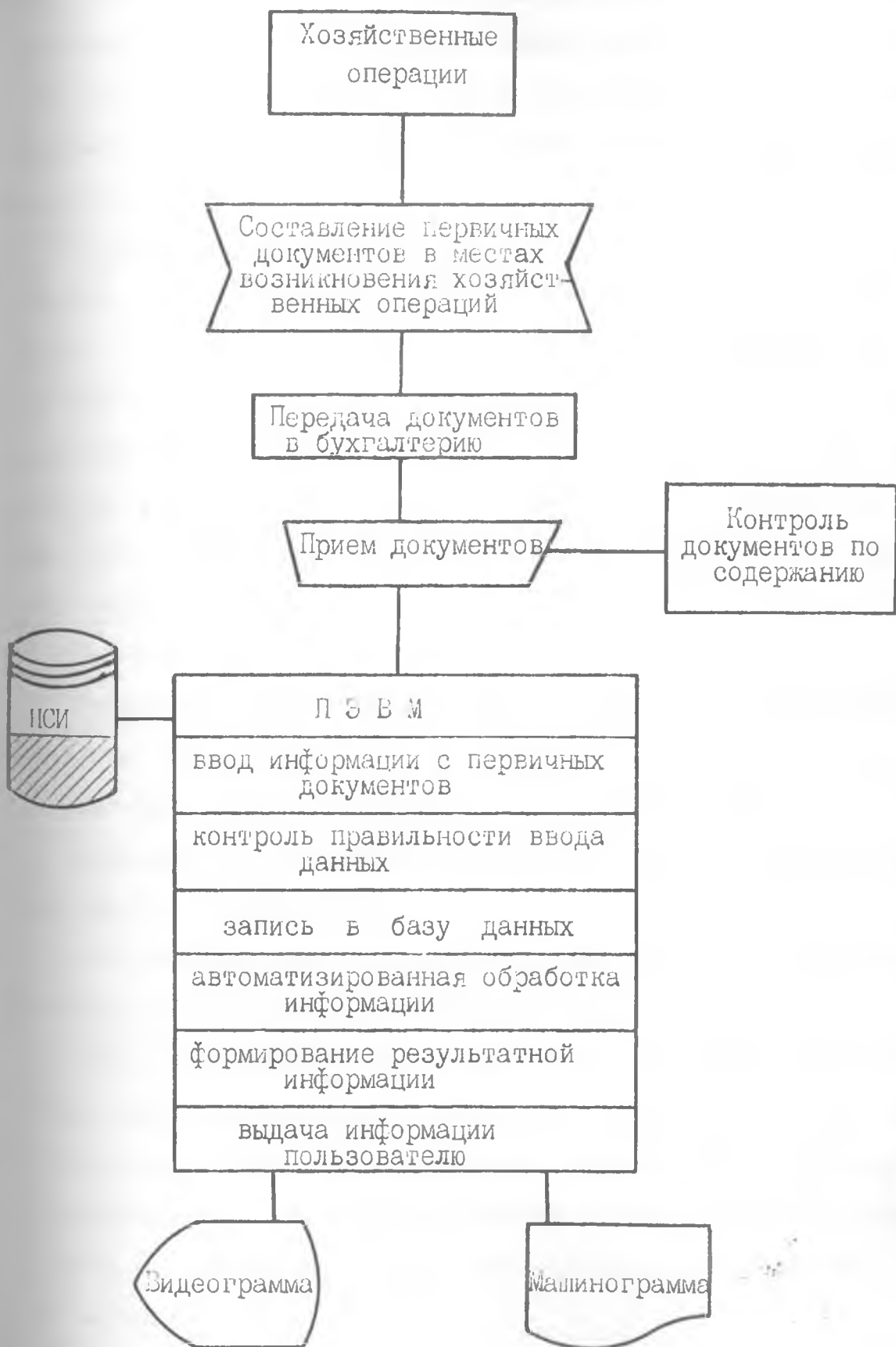


Рис. 2.4. Технологический процесс обработки учетной информации в условиях АРМ.

но, сейчас осуществляются на одном рабочем месте. Бухгалтер при этом становится непосредственным участником процесса автоматизированной обработки информации. Такая организация работы повышает ответственность бухгалтера за результаты и позволяет ему контролировать весь процесс обработки учетных данных, меняя при этом значения параметров.

Обследование мясокомбинатов показало, что нормативный учет сырьевых затрат является одним из наиболее трудоемких участков работы. В этой связи нами разработан комплекс программ для решения задачи по нормативному учету переработки скота и обработки сопутствующей продукции в производственных подразделениях мясожирового производства на базе ПЭВМ, IBM-PC XT/AT. В качестве примера рассмотрим процесс решения задачи "Нормативный учет переработки скота" на ПЭВМ.

Целью решения задачи является:

повышение оперативности учета и контроля за процессами переработки скота;

снижение трудоемкости и стоимости учетных работ;

сокращение сроков обработки учетных данных, повышение их качества и достоверности;

совершенствование организации труда работников бухгалтерии, придание ей интеллектуального характера.

2 При решении задачи главное внимание уделялось улучшению условий работы бухгалтеров; совместимости массивов данной задачи с другими: "Учет приема скота мясокомбинатом" и "Учет затрат на производство"; контролю информации на всех этапах ее обработки (ввод с клавиатуры, копирование файлов, запись информации в базу данных).

Информационная модель решения задачи представлена на рис. 2.5.

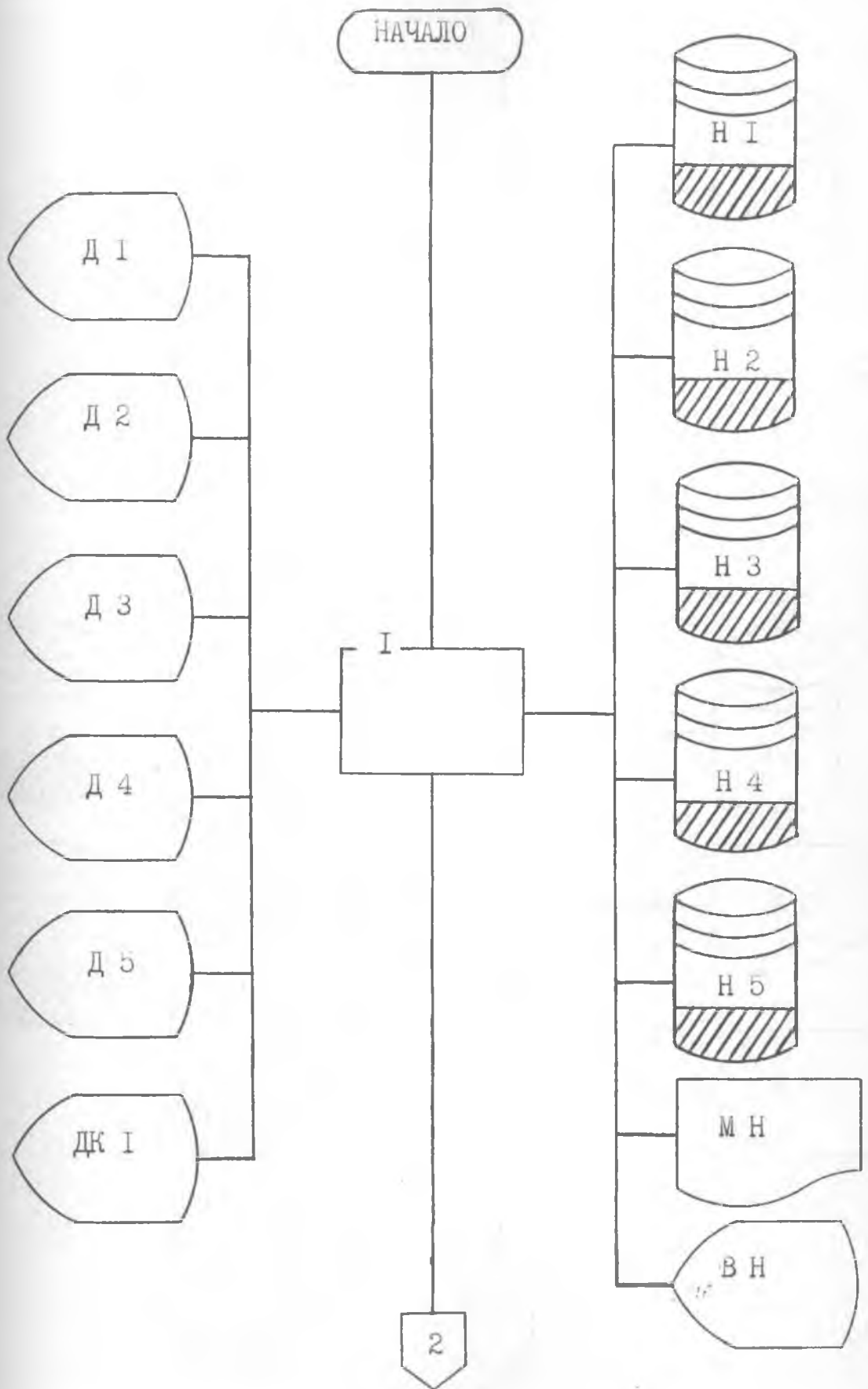


Рис. 2.5. Информационная модель решения задачи.

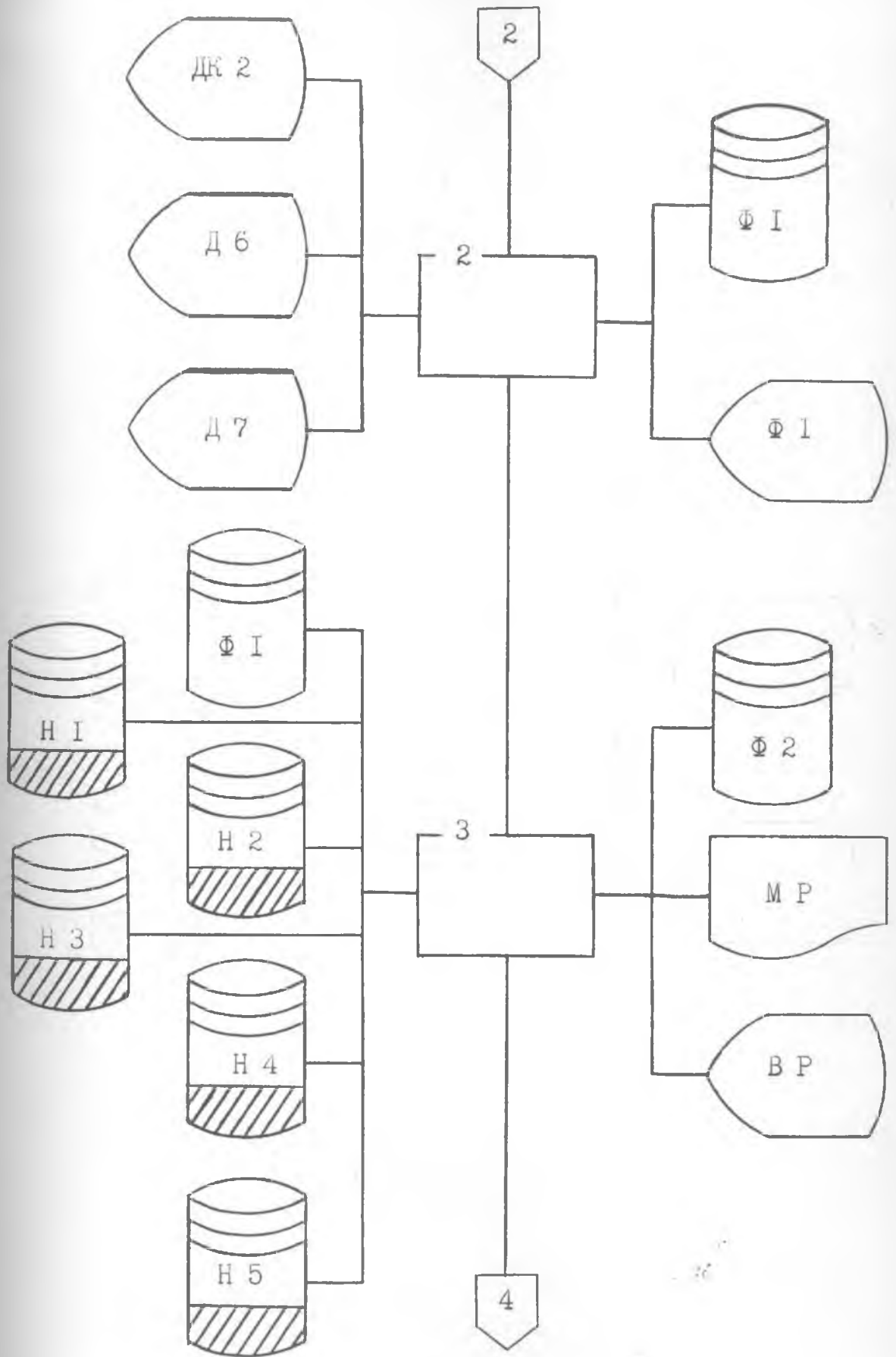


Рис. 2.5. (продолжение)

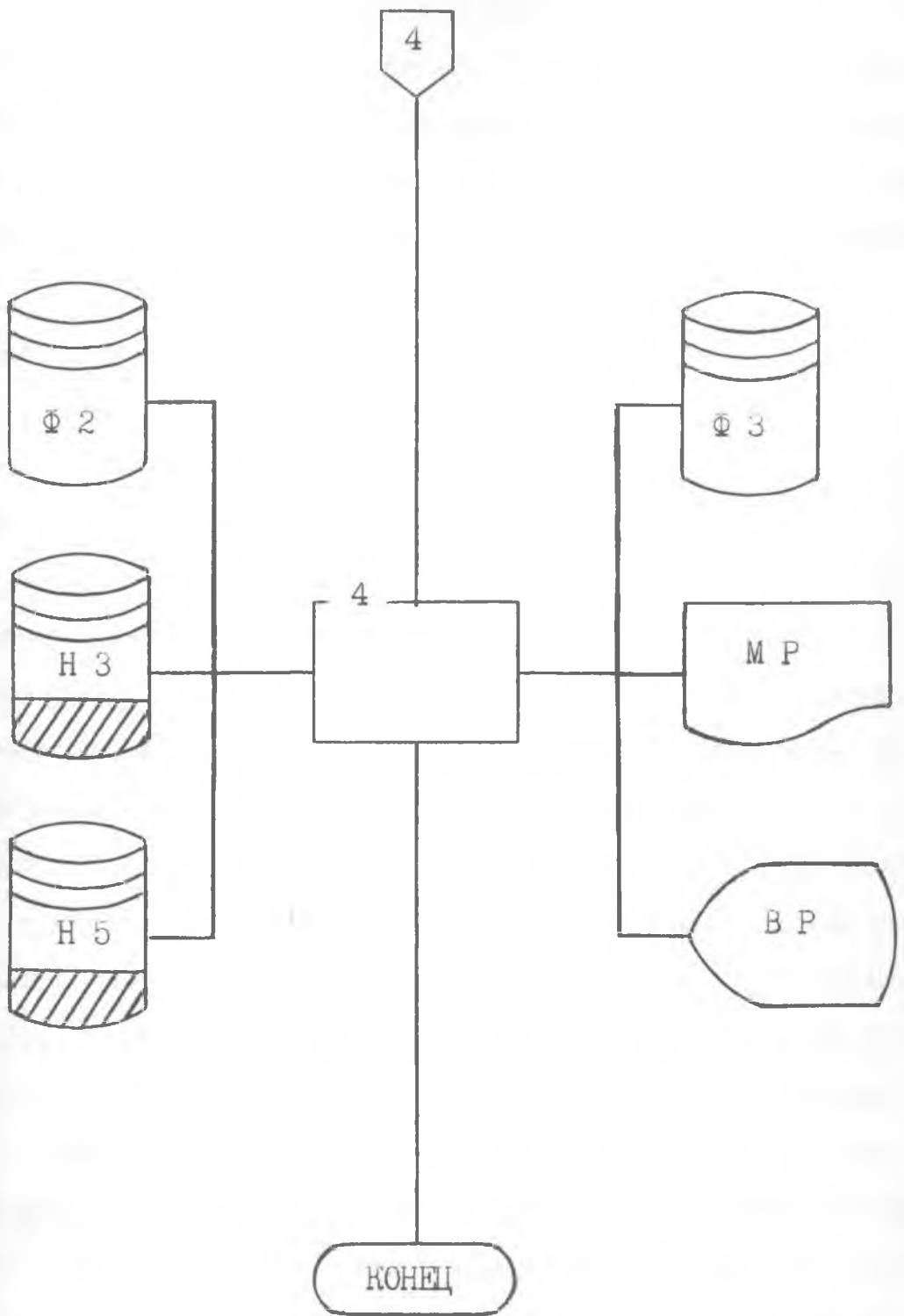


Рис. 2.5. (окончание)

Описание алгоритма решения задачи приведено в приложении

Г.

3 Решение задачи осуществляется в диалоговом режиме "бухгалтер - ЭВМ" по типам "выбор из меню", "вопрос-ответ" и "заполнение шаблона (таблиц)". Диалог несложен по структуре и содержанию и быстро осваивается пользователем. Работа на ЭВМ по решению данной задачи начинается с вызова "меню" следующего содержания:

- ведение нормативно-справочной информации;
- ввод данных с первичных документов;
- обработка информации;
- выдача машинограмм (видеограмм);
- обслуживание базы;
- окончание работы.

Все разделы "меню" имеют свое назначение, и вызов каждого из них осуществляется, исходя из технологического процесса обработки информации в определенной последовательности.

Нормативно-справочная информация представлена в виде справочников: номенклатурный ценник на сырье, основные и вспомогательные материалы, тару, топливо, запасные части; справочник поставщиков; справочник готовой продукции; справочник норм расхода (выхода основной и сопутствующей продукции) материальных ресурсов; номенклатура причин и виновников отклонений от норм расхода сырья и материалов. При их разработке исходили из таких требований, как полное отражение в информационных массивах производственных процессов по всем необходимым параметрам, но без необоснованной избыточности данных; применение возможных комбинаций систем классификации и кодирования с целью использования преимуществ и исключения недостатков; отсутствие дублирования информации и высокая достоверность; полнота и адекватность ин-

формации об объектах кодирования; минимизация длины кодов, логичность и стройность построения, надежность и неизменность кодов в процессе обработки.

Указанные справочники формируются перед началом решения задачи. По мере необходимости их можно корректировать.

Если в процессе решения задачи окажется, что какой-то из этих справочников не имеет полной информации, то происходит автоматический вызов программы корректировки. В таком случае на основании дополнений необходимо откорректировать справочник, а затем решение задачи будет автоматически продолжено.

Решение задачи начинается с ввода данных из первичных документов (накладная на приемки скота и передачу его на переработку (форма № Заг-2 мясо); отвес-накладные на приемку мяса (говядины, баранины, свинины) (формы № Заг-4,5,6,7 мясо); накладная на передачу скота убойному цеху (формы № П-18,19 мясо); накладная на внутреннее перемещение сырья (продукции) (форма № П-20 мясо); отвес-накладная (форма № П-22 мясо); отвес-накладная на субпродукты (форма № П-23 мясо). При этом на экране дисплея поочередно отображаются таблицы в виде этих документов с реквизитами, которые необходимо заполнить. Одновременно при вводе данных из первичных документов осуществляется арифметический и визуальный контроль с целью незамедлительного исправления обнаруженных ошибок перед их записью в базу данных. Использование в процессе ввода данных арифметического и визуального контроля позволяет исключить такие широко распространенные, но трудоемкие виды операций, как повторный ввод данных и их контроль на совпадение, распечатка всей введенной информации и т.п. Однако наряду с этим не менее важным вопросом является выбор метода исправления обнаруженных ошибок в базе данных. Нами в данном случае используется широко известный на практике метод сторнирования.

5 После ввода данных в ПЭВМ необходимо произвести расчет количества фактического и нормативного выхода мяса и мясопродуктов от поступившего скота, а также величину отклонений. Для этого используют данные раздела "Обработка информации". Этот процесс выполняется ежедневно после ввода в ПЭВМ данных из первичных документов.

После завершения расчета, используя раздел "Выдача машинограмм (видеограмм)", можно поочередно выдать следующие машинограммы (видеограммы): накопительную ведомость нормативного учета переработки крупного рогатого скота по количеству и качеству мяса - "Основная продукция" (приложение 18) и другие накопительные ведомости нормативного учета переработки скота (приложение 16);

Ведомость отклонений от норм расхода сырья и материалов в разрезе причин и виновников (таблица 3.1).

Выдача машинограмм (видеограмм) осуществляется как в регламентном, так и запросном режимах.

Программа раздела "Обслуживание базы" позволяет автоматически удалять все записи из базы данных, введенные из первичных документов. Эту функцию подчистки базы рекомендуется выполнять еженедельно, а не ежедневно. Такая периодичность позволяет при необходимости повторить выдачу машинограмм, скорректированных на величину обнаруженной ошибки.

Для завершения работы по решению задачи "Нормативный учет переработки скота" предназначен раздел "Окончание работы".

Таким образом, использование ПЭВМ дает возможность глубже внедрить нормативный метод учета производственных затрат на предприятиях мясной промышленности.

2.4. Учет затрат на оплату труда с использованием ПЭВМ

Переход на рыночные отношения вносит коренные изменения в

организацию производства и оплату труда. В общем виде цель предстоящих преобразований в оплате труда представляется нам более оправданно сформулировать так: создание применительно к изменившимся условиям принципиально новой и эффективной системы материального стимулирования трудящихся. Ее основными принципами должны стать:

вознаграждение работников в размерах, объективно отражающих количество и качество затраченного труда и результаты работы коллективов;

предоставление предприятиям и организациям, функционирующим на основе различных форм собственности, максимальной самостоятельности в вопросах оплаты труда;

государственная регламентация размеров минимальной заработной платы, обеспечивающая работникам даже самой низкой квалификации нормальное воспроизводство рабочей силы, независимо от форм собственности, в рамках которой они трудятся /70, с.36/.

Решающим фактором в организации оплаты труда является отношение работников к средствам производства. Осуществляемое в настоящее время разгосударствление собственности на средства производства ведет к тому, что все трудоспособное население разделяется на две части: одни становятся владельцами средств производства, а другие (и их большинство) нанимаются к ним на работу. В конечном итоге это привело к появлению трех видов заработной платы: как стоимости рабочей силы, дохода предпринимателя от эффективного использования вложенного в собственное производство капитала и смешанной формы, сочетающей в себе первые два вида / 110, с.39/.

В экономической литературе началась активная полемика о месте и роли тарифной системы в условиях рыночных отношений. Одни авторы предлагают вообще отказаться от применения тарифной систе-

мы оплаты труда, предлагая взамен бестарифную систему /23, с. 38-49; 71, с.3-5/, другие отстаивают необходимость сохранения ее, но не в таком виде, в каком она существует сегодня /70, с.37; 110, с.58-88/, третьи - высказываются за обособленную тарифную систему на каждом предприятии /92, с.68; 117, с.57/.

Главными причинами негативного отношения к тарифной системе являются:

отсутствует взаимосвязь заработной платы с конечными результатами труда каждого рабочего и деятельности трудового коллектива в целом;

централизованное установление всех элементов тарифной системы (тарифных ставок, тарифных сеток, схем должностных окладов, тарифно-квалификационных справочников и др.) привело к уравнительности оплаты труда в масштабе страны;

различия в величине тарифных ставок сдельщиков и повременщиков, рабочих одинаковых профессий и разрядов;

небольшая разница в оплате квалифицированного и неквалифицированного труда. Это в определенной мере дало повод некоторым экономистам утверждать, что тарифная система оплаты труда в рыночных условиях не нужна. Однако в современных условиях хозяйствования речь должна идти не об отмене тарифной системы как таковой, а о возрождении ее воспроизводственной функции и усилении на этой основе функции стимулирующей.

Необходимость сохранения тарифной системы объясняется, на наш взгляд, тем, что именно она позволяет регулировать заработную плату в соответствии со сложностью, квалификацией и условиями труда и, следовательно, обеспечивать социальную защиту трудящихся. Вообще без тарифной системы организации заработной платы в современном производстве невозможна. Она успешно применяется в той или иной форме практически во всех странах мира. Уро-

вень заработной платы в условиях рыночной экономики поставлен в непосредственную зависимость от доходов предприятий и конкретных количественных и качественных результатов работы каждого работника. Размер тарифных ставок и должностных окладов регулируется договорами (тарифными соглашениями) между профсоюзами и корпорациями. Тарифные условия оплаты труда совершенствуются и корректируются с учетом условий производства и труда, а также сложившихся рыночных отношений (конъюнктуры рынка, спроса и предложения рабочей силы, цен на продукцию и др.) /29, с.58-62/.

В условиях рыночных отношений все больше дифференцируется оплата труда трудящихся. В этой связи государство должно обеспечить их социальную защиту гарантируемым минимумом заработной платы в зависимости от сложности труда и квалификации работника.

В обеспечении минимальной заработной платы трудящихся важная роль принадлежит тарифной системе. Государство утверждает минимальный размер тарифной ставки первого разряда и тарифные коэффициенты, отражающие различия в сложности труда по каждой профессионально-квалификационной группе, которые позволяют получать минимальную заработную плату, достаточную для прожиточного минимума. Это означает, что ни на одном предприятии, независимо от формы собственности, размеры оплаты труда их работников не могут быть ниже, чем минимальные государственные тарифные ставки и оклады. Используя базовую тарифную сетку, предприятиям предоставляется право самостоятельно устанавливать ставки и оклады для всех работников, т.е. передвигать тарифную сетку вверх (повышать ставки и оклады) в пределах средств на оплату труда. Таким образом, минимальные ставки и оклады становятся лишь ориентирами для предприятий при расчете уровня оплаты труда их работников в зависимости от профессии, квалификации, сложности и условий выполняемых ими работ. Централизованно установленный ми-

нимум оплаты труда должен пересматриваться по мере возникновения соответствующих экономических предпосылок (роста инфляции или повышения эффективности производства). Премии, доплаты за работу в ночное время, в праздничные и выходные дни и некоторые другие выплаты необходимо сохранить и максимальными размерами не ограничивать.

Следует отметить, что Законом о предприятиях в Украине /46, ст.19п.4/ предприятиям разрешено самостоятельно устанавливать формы, системы и размеры оплаты труда, а также и другие виды доходов работников. Предприятия могут использовать государственные тарифные ставки, оклады в качестве ориентиров для дифференциации оплаты труда в зависимости от профессии, квалификации работников, сложности и условий выполняемых ими работ.

Исходя из вышеизложенного, считаем, что дальнейшее совершенствование оплаты труда должно идти как традиционным путем, так и новым - за счет расширения прав трудовых коллективов направлять собственные средства на повышение заработной платы.

Организация учета трудовых затрат в определенной мере зависит от применяемых систем и форм оплаты труда.

При выборе форм и систем оплаты труда работников в условиях рыночной экономики необходимо исходить из конкретных условий производства и труда, среди которых наиболее важными являются формы организации труда (индивидуальные, коллективные, степень разделения и кооперации и т.д.), особенности технологии и организации производства (специализированное, единичное и т.д.) и некоторые другие.

В условиях перехода экономики страны к рыночным отношениям и по мере накопления опыта предприятиями формы и системы оплаты труда будут совершенствоваться. Однако процесс этот может быть продолжительным, поэтому в переходный период целесообразно испо-

льзовать те из них, которые себя хорошо зарекомендовали ранее.

В настоящее время на предприятиях мясной промышленности применяют в основном две формы оплаты труда: сдельную, при которой заработок рабочего определяется количеством произведенной продукции, и повременную, при которой заработок рабочего зависит от фактически отработанного времени. Однако наиболее распространенными являются бригадная сдельно-премиальная и бригадная повременно-премиальная система оплаты труда. Здесь простые формы оплаты труда сочетаются с конечным результатом.

Преобладающей формой оплаты труда рабочих на предприятиях мясной промышленности до недавнего времени была сдельно-премиальная. Однако в последнее время удельный вес рабочих-повременщиков возрастает. Это связано с тем, что производство мяса на костях, пищевых топленых жиров и других продуктов все чаще осуществляется на автоматических поточных линиях, где за каждым рабочим закрепляется отдельная операция. В этих условиях обязательным является выполнение нормированных заданий. Кроме того, с развитием рыночных отношений, когда объемы производимой продукции все больше будут зависеть от конъюнктуры рынка и заказов потребителей, сфера распространения повременной оплаты труда расширится. Так, например, сейчас 70-80% рабочих в развитых странах Запада переведены на повременную оплату труда /ИИ5, с.75/.

Переход к рыночной экономике способствует появлению качественно новых черт в характере трудовых отношений между рабочим и администрацией предприятия. Существующая до настоящего времени практика регулирования трудовых отношений между рабочим и администрацией предприятия с помощью трудового договора не отвечает современным требованиям. Это объясняется тем, что подавляющее большинство из них заключается на неопределенный срок, т.е. момент их прекращения заранее не предусматривается. Следовательно,

каждая из сторон имеет право в любое время расторгнуть этот договор. Однако на практике очень часто инициаторами его расторжения являются рабочие. Уход квалифицированных рабочих малоприемлем для предприятия, так как оно несет определенные потери в конечных результатах. Кроме того, при негосударственных формах собственности трудовой договор не совсем обеспечивает социальную защиту трудящихся. Так, оплата труда наемных работников в некоторых случаях лишь частично позволяет осуществлять воспроизводство рабочей силы, т.е. рабочий соответствующей профессии и разряда не обеспечивается минимальной заработной платой. Устранению этих недостатков должно способствовать применение контрактной системы найма. Суть ее заключается в том, что рабочий в течение всего срока действия контракта обязуется выполнять определенный объем работы при соответствующих условиях, а администрация предприятия берет на себя обязательства выплачивать заработную плату и обеспечивать необходимые условия труда. Таким образом, контрактный метод может выступать в качестве средства социальной защиты трудящихся в условиях рыночных отношений, поскольку позволяет более четко обозначать права и обязанности сторон на длительный период времени. В этой связи нами разработана форма трудового контракта для рабочих предприятий мясной промышленности (приложение 19).

Исследование учета трудовых затрат на мясокомбинатах показало, что действующая методика не удовлетворяет предъявляемым требованиям. Одним из главных недостатков действующей методики учета трудовых затрат является отсутствие оперативного учета данных об отклонениях от установленных норм по местам их возникновения, причинам и виновникам. Для этого необходима соответствующая система документации, в которой затраты труда должны раздельно отражаться по действующим нормам и отклонениям от них.

На предприятиях мясной промышленности применяются типовые межведомственные и специализированные ведомственные формы первичных документов по учету отработанного времени, выработки и начислению заработной платы. К ним относятся таблицы отработанного времени, наряды на выполненные работы, ведомости учета выполненных работ, рапорты о выработке, акты на исправление брака, листы на доплату и др. Они содержат необходимые показатели об объеме выполненных работ, затратах труда по норме и фактически, расценках и другие показатели. Однако в них отсутствуют сведения о причинах и виновниках отклонений от норм. Это в конечном итоге сводит на нет основные принципы организации нормативного управления трудовыми затратами.

В процессе производства мяса и мясопродуктов могут возникать отклонения от нормативных затрат по заработной плате, к которым относятся доплаты за работы, не предусмотренные технологическим процессом, неудовлетворительное состояние оборудования, различие между разрядом работы и рабочего, оплата простоев, сверхурочных часов и др. Основными причинами отклонений по заработной плате являются изменение или нарушение условий производства и труда, нарушение ритмичности поставок живности (скота), что приводит к сверхурочным работам в разгар сезона и др.

Для выявления и учета отклонений от норм по заработной плате применяются методы сигнального документирования и аналитических расчетов.

Метод сигнального документирования применяется для оформления различных доплат к действующим нормам и расценкам. При этом каждый вид доплат должен быть оформлен отдельным документом.

В качестве первичных документов на предприятиях мясной промышленности используют наряд на сдельную работу с отличительным знаком и листок на доплату.

Расчетно-аналитический метод на предприятиях мясной промышленности используют для выявления и учета отклонений от норм при повременной оплате труда рабочих. При данном методе составляют расчет, в котором указывают суммы заработной платы по нормам (исчисленной исходя из перечня рабочих мест, тарифных ставок и т.п.), фактически начисленная заработная плата и отклонения от норм.

Для правильного учета отклонений от норм трудовых затрат на предприятии должна быть установлена номенклатура (классификатор) причин и виновников отклонений. Ее отсутствие на предприятиях мясной промышленности лишает их возможности своевременно принимать меры по их устранению. Поэтому нами с учетом специфики и технологии производства мяса и мясопродуктов по каждому виду отклонений разработана следующая номенклатура причин и виновников отклонений от норм трудовых затрат (приложение 20).

Для своевременного устранения имеющихся отклонений по заработной плате считаем целесообразным по каждому производственному подразделению на основании первичных документов и номенклатуры причин и виновников отклонений от норм составлять ведомость учета отклонений от норм по заработной плате в разрезе произведенной продукции с указанием сумм, причин и виновников отклонений (форма 2.5).

У некоторых экономистов могут возникнуть опасения, что при заполнении предлагаемой нами ведомости увеличится объем счетной работы. Однако некоторое увеличение счетной работы с избытком компенсируется тем, что полученная таким образом информация дает возможность своевременно принимать меры по ликвидации отклонений от норм оплаты труда.

Важное значение для эффективной работы бригад имеет выбор метода распределения общего заработка между его членами с учетом трудового вклада каждого в конечный результат. В настоящее

В Е Д О М О С Т Ь
 учета отклонений от норм по заработной плате
первичной переработке скота
 (наименование производственного подразделения)

за апрель 1992 г.

Дата	! Наименование и номер ! первичного документа !	! Наименование ! продукции !	! Сумма отклонений ! перерасход (+), ! экономия (-) !	! Код вида, причин и ! виновников отклонений !
1	2	3	4	5
01.04	Листок на доплату № 00085	Говядина I кате- гории	1340	20101

время предпочтение отдается методу распределения с использованием коэффициента трудового участия (КТУ).

Опыт показывает, что КТУ стал эффективным инструментом учета индивидуального вклада каждого члена бригады в результаты коллективного труда. Однако на практике имеются случаи, когда при установлении КТУ допускается субъективизм. В ряде случаев членам бригады устанавливается равный КТУ, что в свою очередь вступает в противоречие с количеством и качеством затраченного труда. Это говорит о том, что механизм распределения общего заработка бригады с применением КТУ еще не налажен. Так, обследования мясокомбинатов показали, что на одних с помощью КТУ распределяется вся сумма общего заработка бригады, на других - только надтарифная часть бригадного заработка (приработок и премии). Следует отметить, что в последнее время в структуре оплаты труда рабочих удельный вес премий все больше возрастает с улучшением результатов работы предприятий. В этой связи повышение доли премий в оплате труда рабочих требует ее четкого распределения между ними. Практика некоторых мясокомбинатов показывает, что экономически наиболее правильно с помощью КТУ распределять не всю сумму общего заработка бригады, а только надтарифную ее часть. Следовательно, минимальный размер заработной платы члена бригады не может быть ниже размера установленной тарифной ставки за отработанное время, за исключением случаев невыполнения норм выработки, брака продукции и простоя по его вине. Кроме того, мы считаем, что в общий заработок бригады, подлежащий распределению с помощью КТУ, не нужно включать доплаты за работу в ночное и сверхурочное время, за работу в праздничные дни, доплаты подросткам и кормящим матерям, имеющим сокращенный рабочий день, за руководство бригадой, премии за рациональные предложения и другие разовые премии и выплаты. С учетом этого нами разрабо-

тан комплекс программ по начислению повременной (тарифной) заработной платы рабочим бригады и распределению между ними надтарифной части (премии) с помощью КТУ на базе ПЭВМ в условиях АРМ.

Пример блок-схемы начисления повременной заработной платы рабочим бригады и распределения между ними надтарифной (премиальной) части с помощью КТУ на базе ПЭВМ в условиях АРМ приведен на рис. 2.6.

Для функционирования АРМ нами предусмотрены следующие режимы работы: ведение нормативно-справочной информации; ввод оперативной информации с первичных документов и запись ее в базу данных; автоматическая обработка информации; выдача машинограмм (видеограмм).

В качестве нормативно-справочной информации используется "Справочник работающих (СР)", который содержит следующие реквизиты: табельный номер; фамилию, имя, отчество рабочего; разряд рабочего; часовую тарифную ставку. Формируется справочник на основании ручного документа (Р Д1).

Функционирование АРМ начинается с ввода данных о фактически отработанных рабочими часами (из табеля (Р Д2)), КТУ (из протокола бригады (Р Д3)) и общей величине премии, начисленной бригаде (из справки предприятия (Р Д4)). Контроль вводимой информации осуществляется через дисплей. При необходимости возможен контроль методом двойного ввода.

Далее на ПЭВМ производится обработка введенной информации, т.е. осуществляется начисление повременной (тарифной) заработной платы и распределение надтарифной части (премии) между членами бригады. Порядок и последовательность начисления повременной заработной платы и распределения премии между членами бригады с помощью КТУ следующий:

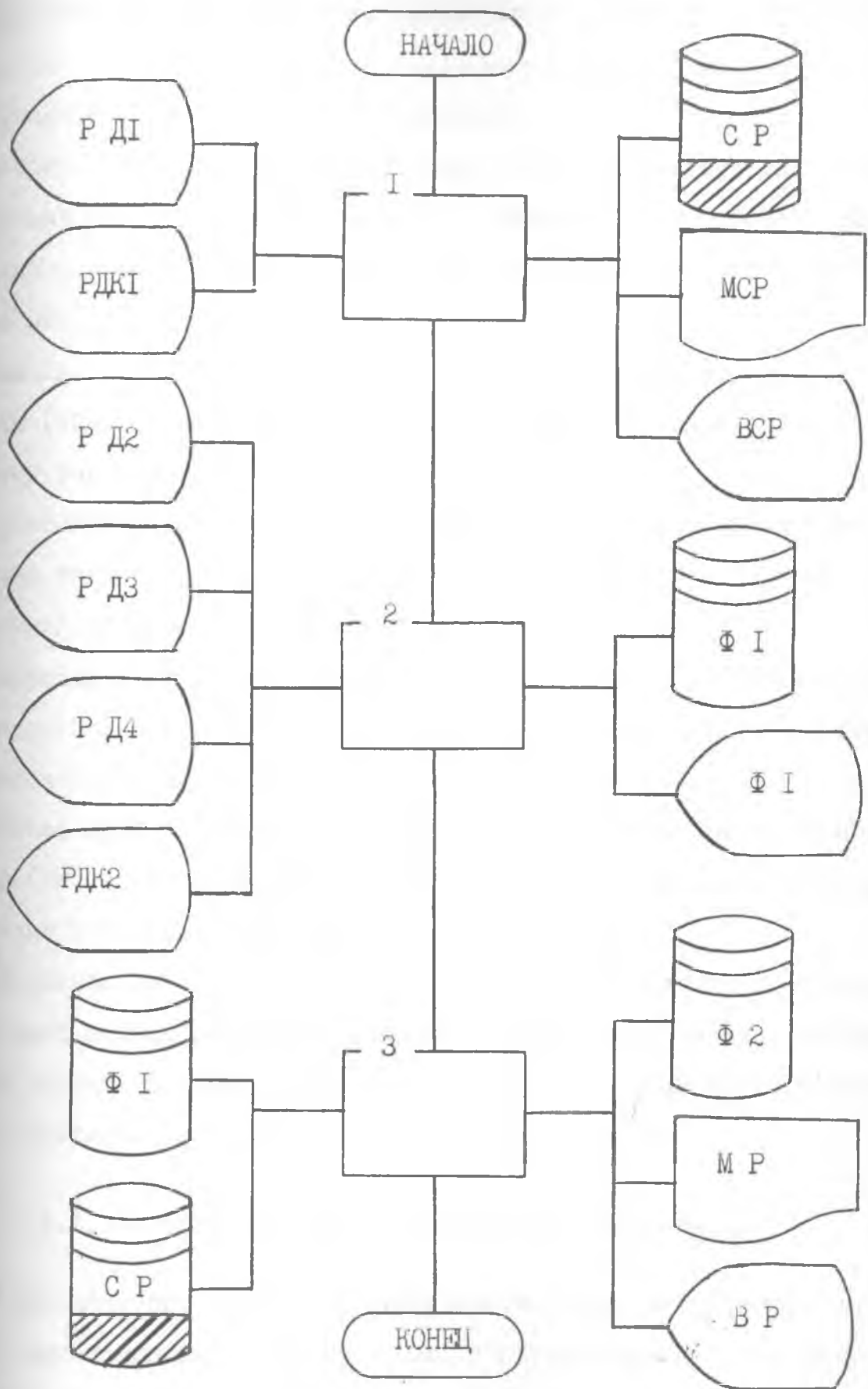


Рис. 2.6. Блок-схема начисления повременной заработной платы рабочим бригады и распределения между ними надтарифной части (премии) с помощью КТУ на базе ПЭВМ в условиях АРМ.

рассчитывается повременная величина заработной платы каждого рабочего (умножается часовая тарифная ставка на фактически отработанное рабочим количество часов);

определяется расчетная величина каждого члена бригады, используемая для распределения премии (повременная заработная плата каждого рабочего умножается на величину установленного ему в данном месяце КТУ);

находится коэффициент распределения премии между членами бригады (общая сумма премии, подлежащая распределению делится на сумму расчетных величин);

рассчитывается размер премии каждого рабочего (расчетная величина каждого члена бригады умножается на коэффициент распределения премии);

определяется общая сумма месячной заработной платы каждого рабочего (определенная величина премии для каждого рабочего прибавляется к его повременной (тарифной) заработной плате).

После этих расчетов можно выдать машинограмму (МР) (видеограмму (ВР)) "Ведомость начисления премии между членами бригады с помощью КТУ" (таблица 2.2).

Использование ПЭВМ в условиях АРМ в учете затрат на оплату труда дает возможность вести работу в диалоговом режиме, значительно сократить сроки получения необходимой информации и повысить оперативность управления трудовыми затратами.

2.5. Совершенствование учета комплексных затрат

Классификация затрат на производство по составу разделяет их на одноэлементные и комплексные. К одноэлементным относятся затраты, которые состоят из экономически однородных элементов, не разделяемых на составные части (материалы, заработную плату и др.). Комплексные затраты состоят из ряда одноэлементных.

ВЕДОМОСТЬ
начисления повременной
заработной платы и распределения премии между членами бригады с помощью
КТУ за май 1992 года

Таблица К.2

Участок 1 первичной переработки скота

Бригада 1 Коцба Я.В.

Табель- ный номер :	Фамилия, имя, отчество :	Раз- ряд :	Часовая тарифная ставка :	Отрабо- танное время :	Заработная плата по тарифу :	КТУ коэффициент :	Расчетная вели- чина для распре- деления премии :	Премия	Общая сумма месячного заработка
1101	Коцба Я.В.	6	13.09	171	2238.39	1.00	2238.39	1592.38	3830.77
1102	Котик В.И.	4	9.85	171	1684.35	1.00	1684.35	1198.25	2882.60
1103	Почекайло П.Р.	6	13.09	171	2238.39	0.78	1745.94	1242.07	3480.46
1104	Чорный А.М.	5	11.21	171	1916.91	0.83	1591.04	1131.87	3048.78
1105	Липа М.П.	5	11.21	171	1916.91	1.00	1916.91	1363.69	3280.60
1106	Хоняк В.Е.	3	8.52	171	1456.92	1.00	1456.92	1036.46	2493.38
1107	Яцкив И.М.	3	8.52	130	1107.60	0.65	719.94	512.17	1619.77
1108	Мищанчук И.И.	4	9.85	113	1113.05	0.00	0.00	0.00	1113.05
1109	Канцер М.И.	6	13.09	171	2238.39	1.00	2238.39	1592.40	3830.79
1110	Лопатко Я.И.	3	8.52	171	1456.92	0.45	655.61	466.40	1923.32
1111	Луцкич М.А.	3	8.52	171	1456.92	1.00	1456.92	1036.46	2493.38
1112	Гривняк Ф.В.	4	9.85	171	1684.35	1.00	1684.35	1198.25	2882.60
1113	Мартинишин Я.М.	3	8.52	163	1388.76	1.00	1388.76	987.97	2376.73
1114	Музыка Б.Я.	3	8.52	156	1329.12	0.93	1236.08	879.35	2208.47
1115	Михайлив Б.И.	6	13.09	131	1714.79	0.77	1320.39	939.33	2654.12
1116	Сокил В.М.	3	8.52	114	971.28	0.67	650.76	462.95	1434.23
По бригаде					25913.05		21984.75	15640.00	41553.05

"Объединение затрат в комплексные обусловлено необходимостью контроля за разнородными издержками, сгруппированными по признаку целевого назначения затрат или местам их возникновения, а также невозможностью отнести все издержки на конкретные изделия и услуги по прямому признаку" /49, с.40/. Действующей Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях мясной, птицеперерабатывающей, клеже-латиновой и перо-пуховой промышленности предусмотрено формирование следующих комплексных затрат: транспортно-заготовительных расходов; расходов на подготовку и освоение производства; расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования; общепроизводственных расходов; общехозяйственных расходов; потерь от брака; прочих производственных расходов и внепроизводственных расходов /55, с.5/.

Наиболее сложны и наименее изучены в исследуемой отрасли расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, расходы на управление, потери от брака и прочие производственные расходы.

Следует отметить, что в экономической литературе западных стран в последнее время появилось ряд статей, требующих выделения из состава накладных расходов затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией оборудования, машин и транспортных средств внутрихозяйственного назначения /91, с.110-111/.

На предприятиях мясной промышленности все виды комплексных затрат учитываются в соответствии с номенклатурой статей сметы, утвержденной /55/.

Однако действующая практика учета комплексных затрат на предприятиях мясной промышленности в ряде случаев остается неудовлетворительной, что отрицательно сказывается на дальнейшем совершенствовании управления. Особенно это касается формирова-

ния внутрихозяйственных отношений на основе коммерческого расчета. Так, обследование ряда мясокомбинатов показало, что учет комплексных расходов осуществляется только в разрезе производств (мясожирового, колбасного и т.д.), а не производственных участков, например, мясожирового производства (первичной переработки скота, обработки субпродуктов, пищевых топленых жиров и т.д.). Такой порядок учета не дает необходимой информации о величине комплексных затрат по местам их возникновения и центрам ответственности. Кроме того, сведения об отклонениях фактических расходов затрат от смет по статьям комплексных расходов можно получить лишь в начале следующего за текущим месяца. Выявленные таким образом отклонения не дают возможности руководству производственного подразделения активно воздействовать на их снижение, так как статьи указанных расходов являются комплексными и экономия по одним видам затрат в рамках одной комплексной статьи может быть перекрыта перерасходами по другим видам ресурсов и наоборот. Поэтому из общей суммы этих отклонений невозможно установить причины и виновников их возникновения. Выявление отклонений в начале следующего за текущим месяца не оправдывает себя еще и тем, что назначение учета состоит не только в констатации факта нерациональности отдельных видов затрат, но и в их предупреждении /49, с.26-27/.

Основной причиной такого построения учета комплексных затрат является отсутствие методики нормативного их учета на предприятиях мясной промышленности.

Для совершенствования учета этих расходов необходимо разукрупнить комплексные статьи аналитического учета по однородному экономическому содержанию затрат (материалы, заработная плата и т.д.). После этого, как предлагают некоторые авторы, каждый вид комплексных расходов целесообразно учитывать в двух

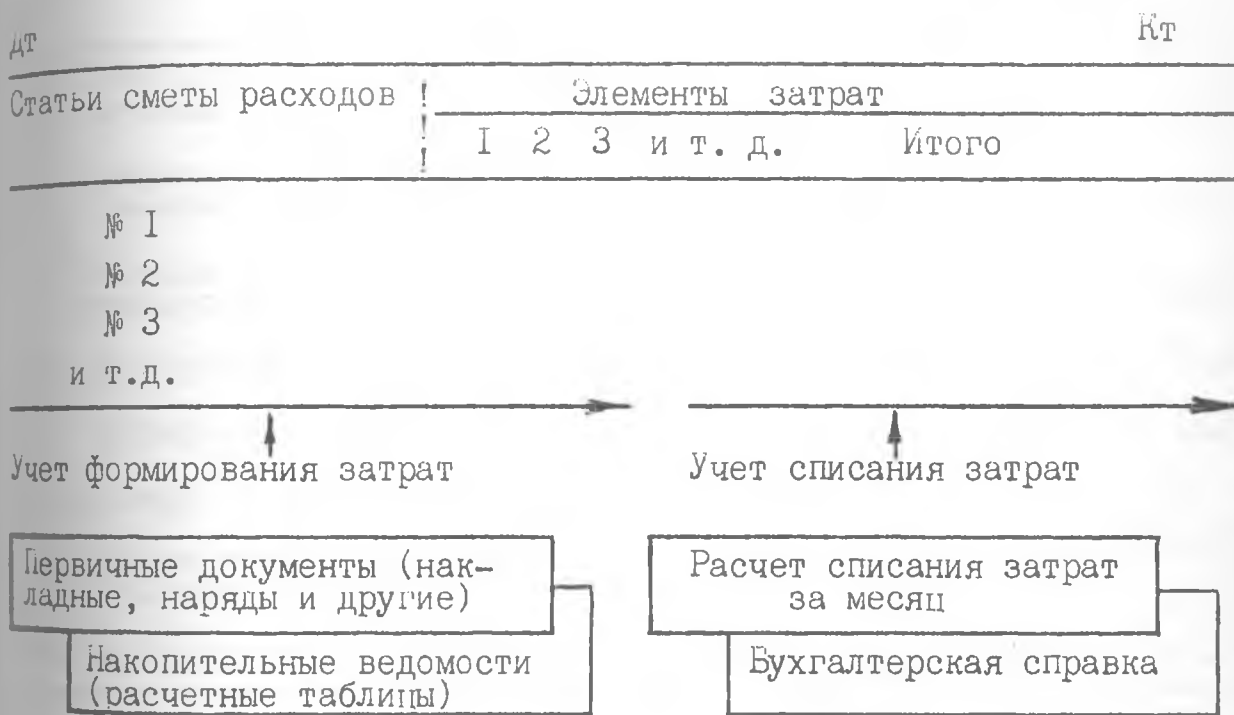
параметрах: по элементам затрат и по статьям сметы расходов /124, с.103/.

Общая схема учета комплексных затрат на предприятиях мясной промышленности представлена в схеме 2.1.

Схема 2.1

Общее построение учета комплексных затрат /124, с.104/

Счета учета комплексных затрат 24,25 и др.



Однако этим учет комплексных расходов не должен ограничиваться. Так, по мнению В.В.Сопко и других авторов, нормативный учет комплексных расходов – двухэтажный. На первом этапе осуществляется учет элементов затрат, т.е. соблюдения норм затрат относительно сметы комплексных расходов, на втором – нормативный учет комплекса относительно себестоимости продукции.

При этом необходимо отличать учет и контроль соблюдения сметы комплексных расходов от учета комплексных расходов как составного элемента (статьи) себестоимости продукции /124, с.105/.

Среди комплексных расходов, занимающих большой удельный вес в себестоимости мяса и мясопродуктов, являются затраты на содержание и эксплуатацию оборудования. Так, в 1990 г. на предприя-

тиях мясной промышленности Украины они составили около 15% (таблица 2.3).

Таблица 2.3

Структура комплексных затрат в мясожировом производстве на некоторых предприятиях мясной промышленности Украины в 1990 году

№ п/п	Наименование комплексных статей	Тернопольский мясокомбинат		Чертовский мясокомбинат	
		тыс.руб.	%	тыс.руб.	%
1.	Транспортно-заготовительные расходы	974	22,8	845	22,0
2.	Расходы на подготовку и освоение производства	-	-	-	-
3.	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	630	14,7	584	15,2
4.	Общепроизводственные расходы	483	11,3	397	10,3
5.	Общехозяйственные расходы	255	6,0	203	5,3
6.	Потери от брака	-	-	-	-
7.	Прочие производственные расходы	-	-	-	-
8.	Внепроизводственные расходы	1935	45,2	1815	47,2
	Всего:	4277	100,0	3844	100,0

Поэтому их правильный учет и распределение имеют важное значение.

Согласно /55/ расходы на содержание и эксплуатацию оборудования должны учитываться по каждому цеху (мясожировому, колбасному, консервному и др. производствам) в разрезе следующей номенклатуры: амортизация оборудования и транспортных средств; эксплуатация оборудования (кроме затрат на текущий ремонт); текущий ремонт оборудования и транспортных средств; внутриводское перемещение грузов; износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений; прочие расходы.

Обследование мясокомбинатов показало, что такой учет расхо-

дов на содержание и эксплуатацию оборудования не отвечает требованиям внутрихозяйственных отношений.

Несовершенна и номенклатура статей расходов по содержанию и эксплуатации оборудования. Она несколько укрупнена. В состав отдельных статей входят затраты, различные по своему экономическому содержанию, функциональному назначению и отношению к производственному процессу. Так, например, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией транспортных средств, разобщены по ряду статей ("Амортизация оборудования и транспортных средств", "Текущий ремонт оборудования и транспортных средств", "Внутризаводское перемещение грузов") и не имеют непосредственного отношения к работе оборудования. В этой связи мы разделяем мнение экономистов, которые считают, что "в состав расходов на содержание и эксплуатацию оборудования целесообразно включать лишь те затраты, которые имеют конкретное отношение к его работе. Следовательно, расходы, связанные с содержанием и обслуживанием внутрихозяйственного транспорта, следует выделить как в планировании, так и в учете" /1, с.195/. Эти расходы целесообразно учитывать по такой номенклатуре статей: амортизация оборудования; эксплуатация оборудования; ремонт оборудования; износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений; прочие расходы.

Что касается расходов на содержание и эксплуатацию транспортных средств, то их целесообразно выделить на отдельном субсчете "Расходы на содержание и эксплуатацию транспортных средств".

Предлагаемая номенклатура статей расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования разграничивает затраты по их экономическому содержанию и целевому назначению, что дает возможность осуществлять их учет не только в разрезе производственных подразделений мясожирового производства (первичной пере-

работки скота, обработки субпродуктов, производства пищевых топливных жиров и др.), но и по технологическим линиям (конвейерная линия по убою и разделке крупного рогатого скота, конвейерная линия по убою и разделке свиней и т.д. Однако для учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования на основе нормативного метода этого недостаточно, так как ряд статей остаются комплексными. Например, в статью "Эксплуатация оборудования" включают затраты на материалы, топливо, энергию, заработную плату, отчисления на социальное страхование и др. Это объясняется тем, что большинство статей комплексных затрат формируется многоступенчатым, а порой и возвратным путем. Тем не менее этот сложный процесс имеет определенную закономерность: в первую очередь из однородных элементов возникают простые комплексные затраты; затем происходит их синтез с другими комплексными расходами и издержками, после чего из этих первичных элементов образуются сложные комплексы /5, с.131/.

Исследования показали, что укрупненные статьи затрат на содержание и эксплуатацию оборудования не дают возможности ежедневно выявлять отклонения от норм по конкретному виду расхода производственных ресурсов (материалы, топливо, энергия (по видам), заработная плата) и другим видам ресурсов. Поэтому целесообразно разукрупнить, выделив однородные расходы в самостоятельные подстатьи, а внутри их - отдельные элементы /53, с.116; 72, с.94; 77, с.79/. Таким образом будет предоставлена возможность осуществлять ежедневный учет отклонений от норм. Вместе с тем выявлять ежедневно отклонения от норм по всем статьям расходов на содержание и эксплуатацию оборудования невозможно, так как некоторые из них (амортизация оборудования) формируются один раз в месяц и не зависят от объема выпускаемой продукции и времени работы оборудования. В этой связи отклонения по этой

статье необходимо выявлять в начале следующего за текущим месяца путем сопоставления фактической величины со сметой. Кроме того, обследование мясокомбинатов показало, что отклонения по статье "Амортизация оборудования" в большинстве случаев возникают вследствие изменений в организации производства и его технической вооруженности, т.е. в результате изменения первоначальной стоимости основных производственных фондов и норм амортизационных отчислений, их досрочного ввода или выбытия.

Ежедневный оперативный учет отклонений от норм целесообразно осуществлять по тем статьям расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, которые в наибольшей степени зависят от деятельности производственного подразделения, т.е. "Эксплуатация оборудования", "Ремонт оборудования", "Износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений", "Прочие расходы".

Выявление отклонений по указанным статьям сметы на содержание и эксплуатацию оборудования целесообразно осуществлять как путем документирования аналогично по материалам и заработной плате в момент их возникновения, так и последующими аналитическими расчетами посредством сравнения фактических расходов с утвержденными нормами.

В качестве первичных документов в учете отклонений по расходам на содержание и эксплуатацию оборудования необходимо использовать те же документы, что и в учете материалов и заработной платы (лимитно-заборные карты, акты, требования, наряды и другие). Во всех этих первичных документах на фактическое потребление материальных и трудовых ресурсов указывают причины и виновников отклонений от текущих норм их потребления.

Для обобщения выявленных за день отклонений от норм целе-

сообразно ежедневно составлять ведомость нормативного учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по каждой технологической линии или группе оборудования в разрезе статей и элементов затрат с указанием нормативного и фактического расхода, величины отклонений, их причин и виновников (форма 2,6).

Ведение ежедневного учета отклонений от норм по расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования вручную более трудоемко и усложняет учет. Однако широкое применение электронно-вычислительной техники и контрольно-измерительных приборов на предприятиях мясной промышленности облегчает ежедневный процесс учета отклонений от норм по расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования.

В конце месяца путем сравнения фактических расходов со сметой можно выявить общие отклонения по каждому производственному подразделению в разрезе аналитических статей расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Для отражения их необходимо в соответствующих учетных регистрах предусмотреть графу "Отклонения (+, -)".

Изложенная нами методика учета расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования позволит своевременно определить, за счет чего и какие отклонения имели место, и принимать оперативные меры по устранению причин отрицательных отклонений. Следует отметить, что в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета информация о расходах на содержание и эксплуатацию машин и оборудования по местам их возникновения имеет важное значение для выявления результатов работы производственных подразделений.

Дальнейшее совершенствование калькуляционного дела невозможно без улучшения практики распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования между готовой продукцией и

В Е Д О М О С Т Ь

нормативного учета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования
(наименование расходов)

на участке первичной переработки скота
(наименование участка)

за "01" апреля 1992 года

(в руб.)

№№ п/п	Наименование статей расходов	Элементы затрат	р а с х о д		Отклонение (+, -)	Коды причин и ви- новников отклонений
			по норме	фактически		
1	2	3	4	5	6	7
I.	Амортизация оборудова- ния	Амортизация	-	-	-	-
2.	Эксплуатация обо- рудования	Материалы	2346	2569	+ 223	0927
		Затраты на оплату труда	1760	1845	+ 85	20407
		Отчисления на социальное страхования	651	683	+ 32	20407
		Прочие произ- водственные расходы	730	730	-	-
.....						

незавершенным производством, а также между различными видами продукции.

Важное значение при этом имеет последовательность распределения указанных расходов. В экономической литературе нет единого мнения относительно их распределения. Одни авторы считают, что прежде чем списать эти расходы на затраты производства для включения их в себестоимость отдельных изделий или групп однородной продукции, полуфабрикатов, необходимо распределить их сумму между готовой продукцией и незавершенным производством, а внутри их - по отдельным объектам учета затрат и калькулирования /6, с.192-193; 15, с.199; 81, с.126; 18, с.86/. Другие, наоборот, предлагают сначала расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределять между отдельными видами продукции (объектами калькулирования), а затем, между готовой продукцией и незавершенным производством /35, с.109/. Изучение данного вопроса показывает, что порядок распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования по первому варианту с экономической точки зрения недостаточно обоснован и в определенной мере приводит к "котловому" обезличенному учету этих расходов. Мы разделяем мнение тех авторов, которые считают, что сначала расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования необходимо распределять между отдельными видами продукции, а затем - между готовой продукцией и незавершенным производством. В основу распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования между готовой продукцией и незавершенным производством должна быть положена такая база, которая в наибольшей мере обеспечивала бы связь с распределяемыми расходами. Применительно к предприятиям мясной промышленности в качестве такой базы целесообразно использовать количество продукции.

Наиболее дискуссионным сейчас остается вопрос о порядке распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования между отдельными видами продукции (калькулируемыми объектами). Среди экономистов нет единого мнения относительно способа распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Это привело к тому, что на практике применяются разные способы распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования:

- прямая заработная плата производственных рабочих (без учета доплат по прогрессивно-премиальным системам оплаты);
- количество переработанного сырья или количество выработанной продукции;
- время работы оборудования;
- сметные (нормативные) ставки, рассчитанные на основе коэффициентов-машино-часов и другие.

Экономически обоснованное распределение указанных расходов является одним из важнейших вопросов совершенствования калькулирования производственной себестоимости продукции.

Обследование мясокомбинатов показало, что в качестве базы распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования на большинстве из них используется прямая заработная плата производственных рабочих (без учета доплат по прогрессивно-премиальным системам оплаты). Такой порядок распределения данных расходов не обеспечивает их экономически обоснованного отнесения на себестоимость калькулируемых объектов. Основной недостаток этого метода состоит в том, что величина расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования не зависит от величины заработной платы производственных рабочих. В самом деле, эти расходы находятся в обратной зависимости от величины заработной платы. Чем выше уровень механизации и автоматизации

производственных процессов, тем ниже удельный вес заработной платы производственных рабочих в себестоимости продукции. Однако при распределении расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования пропорционально заработной плате производственных рабочих значительная часть их относится на себестоимость той продукции, производство которой менее механизировано, что противоречит экономическому содержанию указанных расходов. Поэтому заработная плата производственных рабочих не может быть использована в качестве базы распределения данных расходов.

Следует отметить, что в этой области проделана значительная теоретическая работа. Так, разработана и рекомендована для внедрения научно обоснованная методика распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (пропорционально нормативным ставкам, рассчитанным на основе коэффициентов-машино-часов /98/. Однако существенных перемен в распределении указанных расходов на предприятиях мясной промышленности не происходит. Основной причиной являются, на наш взгляд, расплывчатые рекомендации Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях мясной, птицеперерабатывающей, клежелатиновой и перо-пуховой промышленности, где указано, что "расходы на содержание и эксплуатацию оборудования каждого цеха должны относиться на те виды продукции, которые производятся в данном цехе, и распределяться между видами (наименованиями) продукции по установленным сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования. Временно впредь до разработки сметных нормативных ставок расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяются между видами (наименованиями) продукции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих" /55, с.10/. К другим причинам следует отнести:

сложность методики расчета сметных нормативных ставок;
отсутствие экономически обоснованной нормативной базы;
отсутствие учета работы оборудования в машино-часах на предприятиях мясной промышленности. Поэтому он не получил распространения в данной отрасли.

При выборе базы распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования необходимо исходить из:

экономического содержания расходов, их связи с элементами и факторами производства и кругооборота производственных фондов предприятия. Разные комплексы косвенных затрат требуют применения различных баз распределения между объектами калькулирования;

характера производства и структуры предприятия, организации обслуживания и управления. Более точные результаты распределения дает организация прямого учета косвенных расходов в местах возникновения и центрах затрат, позволяющая приблизить калькуляционные объекты к соответствующим группировкам косвенных затрат на более однородные составные части, позволяющие точнее определить направленность затрат и базу их распределения;

величины удельного веса расходов, подлежащих распределению. значительные величины косвенно распределяемых затрат требуют более точных способов распределения, а небольшие суммы можно распределять упрощенными способами;

организация учета комплексных затрат, выбора показателя распределения и последовательности проведения расчета. Показатель для распределения косвенных расходов должен иметь высокий (желательно близкий к единице) коэффициент корреляции с изменением соответствующих затрат, так как они распределяются пропорционально этому показателю. Стабильность избранной базы распределения в течение длительного периода позволяет получить неиз-

менную характеристику динамики себестоимости калькуляционных единиц, элиминированную от способа условного распределения косвенных затрат;

максимального приближения результатов распределения к фактическому расходу на данное изделие. Вместе с тем способ распределения не должен быть очень трудоемким и сложным /102, с. 181-182; 15, с. 199-200/.

Исходя из этого мы, разделяем мнение В.М. Глуха, который считает, что наиболее приемлемой базой распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования между объектами калькулирования в мясной промышленности являются сметные (нормативные) ставки на единицу продукции /26, с. 45-49/. Приведенная им методика расчета сметных нормативных ставок и распределения расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования очень проста и доступна, а главное - она дает возможность осуществлять нормативный учет этих расходов относительно себестоимости продукции.

• В условиях углубления рыночных отношений на производственные подразделения важное значение имеет учет расходов на управление.

В настоящее время для учета расходов на управление используют два счета: "Общепроизводственные расходы" и "Общехозяйственные расходы". Обследование мясокомбинатов показало, что учет расходов на управление осуществляется в следующем порядке: общепроизводственные расходы по производствам (мясожировое, колбасное и др.) и статьям расходов; общехозяйственные расходы в целом по мясокомбинату и по статьям, т.е. в соответствии с /55/. Изучение номенклатуры статей общепроизводственных и общехозяйственных расходов показывает, что она имеет ряд существенных недостатков, которые сдерживают внедрение внутрипроизводственного

коммерческого (хозяйственного) расчета. Так, в составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов отражаются различные по своему назначению затраты. Анализ действующей номенклатуры статей общехозяйственных расходов показывает, что в их состав включены затраты управленческого характера не только уровня мясокомбината, но и производств. В частности, сюда необоснованно отнесены такие управленческие расходы общепроизводственного назначения, как расходы на все виды командировок независимо от категории работника мясокомбината и цели командировки; почтово-телеграфные; канцелярские и другие расходы. То же самое можно сказать и об общепроизводственных расходах. Так, например, в составе общепроизводственных расходов мясожирового производства отражаются расходы, связанные с управлением соответствующих участков (первичной переработки скота, субпродуктовый, шкуроконсервировочный и др.). Следовательно, пределом локализации расходов, связанных с управлением, на предприятиях мясной промышленности до настоящего времени остается производство (мясожировое, колбасное и др.), несмотря на то, что участки этих производств являются относительно самостоятельными в организационном и технологическом плане. Такая постановка учета расходов на управление не соответствует сложившимся условиям хозяйствования. Распространение на структурные подразделения мясожирового производства различных форм организации и оплаты труда (бригадного хозрасчета, коллективного и арендного подряда) требует внесения соответствующих изменений в учет расходов на управление.

С целью устранения отмеченных недостатков в первую очередь считаем необходимым осуществить научно обоснованную классификацию расходов на управление.

Анализ организационной структуры производства мяса и мясопродуктов показал, что иерархия управления снизу доверху в

пределах мясокомбината состоит из таких уровней: участок (бригада); производство (цех); мясокомбинат. В этой связи, как предлагают некоторые авторы /123, с. 76-77; 124, с. 116-117; 85, с. 25/, считаем (см. § 1.2), что на предприятиях мясной промышленности вместо двух видов затрат и соответственно двух счетов их учета целесообразно иметь один счет "Расходы на управление" с подразделением на субсчета первого порядка в соответствии с иерархической системой управления:

- 1 - расходы на управление участком (бригадой);
- 2 - расходы на управление производством (цехом);
- 3 - расходы на управление комбинатом.

Предложенная классификация расходов на управление позволит осуществлять их учет по местам возникновения и тем самым даст возможность производственным подразделениям активно влиять на их величину, осуществлять контроль за ними и видеть в динамике свои расходы.

Следует отметить, что о расходах на управление производством и мясокомбинатом в экономической литературе много сказано, вместе с тем вопрос об учете расходов на управление участком (бригадой) исследован недостаточно. Поэтому рассмотрим учет расходов на управление участком (бригадой) более подробно.

Необходимым условием учета указанных расходов является наличие детальной номенклатуры статей. Содержание и характеристика предложенной нами номенклатуры статей расходов на управление участком (бригадой) приведена в приложении 21.

Нормативный учет расходов на управление участком целесообразно осуществлять в порядке, изложенном применительно к расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования.

При определении результатов производственной деятельности цехов, участков, бригад учтенные за месяц расходы на управление

следует включить в коммерческую (хозрасчетную) себестоимость отдельных видов продукции.

Согласно /55, с.11-12/ расходы на управление производством и мясокомбинатом должны распределяться между видами продукции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования.

В экономической литературе по поводу распределения расходов на управление бытуют различные мнения. Однако большинство экономистов считает, что на предприятиях мясной промышленности указанные расходы целесообразно распределять пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования /66, с.72/. Такой порядок распределения расходов на управление прост, однако для учета их как калькуляционной статьи себестоимости мяса и мясопродуктов отдельного подразделения этого недостаточно. В этой связи мы разделяем мнение В.М.Глуха, который считает, что расходы на управление целесообразно распределять между видами продукции пропорционально сметным (нормативным) ставкам, в основу их расчета положена основная заработная плата производственных рабочих и расходы на содержание и эксплуатации машин и оборудования /26, с.48-49/. Исчисленные таким образом сметные ставки можно использовать для определения нормативных затрат на фактический выпуск, а также для распределения фактических расходов на управление. Предлагаемая комплексная база распределения расходов на управление является вполне обоснованной, так как одновременно учитывает трудоемкость изделий и используемое для их производства оборудование. Данную методику распределения целесообразно использовать и для расходов на управление участком.

Изложенный выше порядок учета комплексных затрат позволит повысить достоверность и объективность учета указанных расходов,

более точно исчислять производственную себестоимость мяса и мясопродуктов в отдельных подразделениях: бригадах, участках, цехах, производствах.

Исследуя вопрос о комплексных расходах, необходимо остановиться на учете брака в производстве.

Данные учета о браке, ранее используемые в основном на уровне управления предприятием, сейчас становятся неотъемлемой частью выяснения отношений на уровне производственного подразделения (цеха, участка, бригады), а также отдельного рабочего. В этих условиях все участники производственного процесса заинтересованы в своевременной оперативной информации о браке. Реализация этого возможна лишь при организации учета брака по местам, причинам и виновникам возникновения.

Однако в /55/ не указываются особенности возникновения потерь от брака в производственных подразделениях мясожирового производства; отсутствует классификатор причин и виновников возникновения брака; нет четких указаний по учету потерь от брака в местах их возникновения и т.п. Это привело к тому, что в номенклатуре статей калькуляции мяса и мясопродуктов совсем отсутствует статья "Потери от брака". Если же такие потери есть, то они отражаются только в отчетных документах мясокомбинатов. Создается видимость, что мясокомбинаты работают без брака. На самом деле отмечаются случаи потерь от брака.

В производственных подразделениях мясожирового производства браком необходимо считать продукцию, качество которой не соответствует установленным стандартам или техническим условиям, и она не может быть использована по прямому назначению или может, но после исправления.

К браку в производственных подразделениях мясожирового производства следует относить:

мясо и мясопродукты, полученные в процессе переработки больных животных и, по заключению санврачей, запрещенные к использованию как пищевые продукты;

мясные обрезы, полученные при переработке животных по причине неудовлетворительной их транспортировки;

пороки и разрывы шкур, образующиеся в связи с нарушением технологии переработки животных и обработки кожевенного сырья;

порченное жирсырье при несвоевременной его топке;

порезы кишок, обусловленные недостатками в организации производства и труда и др.

В зависимости от дефектов брак подразделяется на исправимый и неисправимый. Однако в производственных подразделениях мясожирового производства брак, как правило, неисправимый. В связи с этим выявленная бракованная продукция мясожирового производства в большинстве случаев направляется на производство технических фабрикатов, других видов продукции или реализуется на сторону.

В условиях внутрипроизводственных отношений брак в зависимости от места обнаружения можно разделить на внутренний, выявленный в данном производственном подразделении до передачи продукции потребителю (другому подразделению), и внешний, выявленный потребителем (другим подразделением или предприятием). При этом потери от брака продукции, независимо от места его обнаружения, следует относить на производственные подразделения, по вине которых был допущен брак.

Основным первичным документом, где отражается брак, на предприятиях мясной промышленности является акт, в котором указывают дату составления, производственное подразделение (цех, участок, бригада), наименование бракованной продукции, количество, виновники, причины и др.

Для эффективного контроля и анализа потерь от брака необ-

ходимо использовать классификатор^Р причин и виновников возникновения брака. Его отсутствие на предприятиях мясной промышленности лишает их возможности осуществлять учет брака по местам возникновения, причинам и виновникам. В этой связи нами разработан с учетом особенностей технологии и организации производства классификатор причин и виновников возникновения брака в производственных подразделениях мясожирового производства (приложение 22).

В таких условиях учет брака необходимо вести в количественном и стоимостном выражениях в разрезе производственных подразделений (первичной переработки скота, обработки субпродуктов, пищевых топленых жиров и др.) и рабочих мест, видов сырья (крупный рогатый скот, мелкий рогатый скот, свиньи, шкуры, жир-сырец и т.д.) и готовой продукции (говядина I-й категории, говядина II-й категории, говядина тощая, баранина I-й категории и т.д.), статей расходов, причин и виновников возникновения. Для этого необходимо использовать предусмотренную нами в номенклатуре калькуляционных статей производственного подразделения статью "Потери от брака" (см. §1.2) и синтетический счет № 28 "Брак в производстве".

В учете брака важное значение имеет оценка и выявление потерь от брака. Чтобы исчислить потери от брака, необходимо определить его стоимость. При нормативном методе стоимость неисправного (окончательного) внутреннего брака, выявленного в производственном подразделении-изготовителе, можно определить, исходя из производственных норм затрат (кроме затрат, не зависящих от деятельности данного подразделения) и объема брака. В случае, если брак допущен в одном подразделении-изготовителе (первичной переработки скота), а обнаружен в другом (например, на участке пищевых топленых жиров), то к нормативной стоимости жира-сыр-

ца, полученного из первичной переработки скота, нужно добавить нормативные затраты участка пищевых топливных жиров, произведенные до обнаружения брака, и отнести на виновника.

В стоимость внешнего окончательного брака, обнаруженного у покупателя, нужно включать затраты по всем статьям расходов, понесенные мясокомбинатов для производства мяса и мясопродуктов, плюс расходы по его замене и транспортировке.

При определении потерь от внутреннего и внешнего неисправного брака необходимо из стоимости забракованной продукции вычесть стоимость продукции по цене ее возможного использования, а также суммы, фактически удержанные с виновников брака и взысканные с поставщиков за поставку недоброкачественного сырья и материалов (полуфабрикатов).

Выявленные потери от брака должны ежемесячно списываться со счета - 28 "Брак в производстве" на счет - №20 "Основное производство" по статье "Потери от брака" и включаться в себестоимость того изделия, по которому обнаружен брак (по прямому признаку, если это возможно, а если невозможно, то потери от брака можно распределить между видами готовой продукции аналогично расходам на управление).

Потери от брака целесообразно включать в затраты на производство того периода (месяца), когда брак был обнаружен, независимо от того, когда он был допущен.

2.6. Свод затрат производственных подразделений

Завершающим этапом учета производственных расходов является свод затрат на производство. Его цель - обобщить все затраты, связанные с производством различных видов продукции и подготовить данные для определения (калькулирования) их себестоимости. Несмотря на важность и значимость этого участка учета, данный воп-

рос до сих пор остается малоизученным.

В экономической литературе свод затрат на производство характеризуется по-разному /4, с.284; 140, с.31; 11, с.51; 102, с.191; 15, с.230; 96, с.96/. Однако большинство из них под сводным учетом затрат понимают - обобщение затрат в разрезе установленных калькуляционных статей по видам выпускаемой продукции, производственным подразделениям (цехам, участкам) и предприятию в целом.

Организация и методология сводного учета затрат во многом зависит от специфических особенностей данного предприятия - типа и характера производства, ассортимента выпускаемой продукции, структуры управления производством (цеховая или бесцеховая), особенностей технологического процесса, а также от применяемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, например, на предприятиях с цеховой структурой управления сводный учет затрат должен обеспечить локализацию затрат в разрезе производственных подразделений, а с бесцеховой структурой управления такой учет затрат на производство может осуществляться по отдельным видам выпускаемой продукции в целом по предприятию.

В этой связи при организации сводного учета затрат на производство неизбежно возникает проблема выбора варианта обобщения затрат.

Однако некоторые экономисты считают, что в настоящее время сводный учет затрат на производство в части их локализации по структурным подразделениям может осуществляться по одному из следующих вариантов /8, с.100-101; 135, с.90; 89, с.61; 10, с.116-117/:

I. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции организуются по каждому производственному подразделению в разрезе калькуляционных статей, отражающих коммерческую (хозрасчетную) себестоимость, по предприятию в целом учитываются расходы,

не входящие в коммерческую (хозрасчетную) себестоимость (транспортно-заготовительные расходы и др.), а также составляется свод затрат всех производственных подразделений.

2. Учет затрат на производство ведется в разрезе структурных подразделений, и калькулирование себестоимости продукции осуществляется только по предприятию в целом.

3. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости осуществляется в целом по предприятию без подразделения по структурным единицам.

Из вышеперечисленных вариантов требованиям внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета в наибольшей мере отвечает первый, позволяющий правильно и более точно исчислять не только коммерческую (хозрасчетную) себестоимость, но и результаты деятельности производственных подразделений. Он может применяться при полуфабрикатном варианте сводного учета затрат на производство.

Обследование показало, что на предприятиях мясной промышленности применяют полуфабрикатный вариант сводного учета затрат в целом по комбинату и бесполуфабрикатный вариант - в каждом из производств, в том числе и мясожировом.

Главными причинами такого сводного учета затрат в мясожировом производстве являются: отсутствие методических разработок и рекомендаций; медленное внедрение прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета; низкий уровень автоматизации учетных работ, создающей определенные трудности в обработке экономической информации на предприятиях мясной промышленности.

Коммерциализация производственных отношений требует перестройки организации сводного учета затрат с целью обеспечения информацией руководство производственного подразделения для действенного контроля за процессами образования прибыли (дохода) и

ее распределения, определения вклада каждого подразделения в общие результаты работы предприятия. Учет деятельности производственных подразделений должен достоверно и с необходимой детализацией отражать их доходы и расходы, в частности стоимость конечной продукции, произведенных затрат и др.

Свод затрат на производство требует при правильном его определении стройной системы процедур учета. Поэтому одним из нерешенных вопросов является четкое определение последовательности операций по своду затрат.

Исследования показывают, что свод затрат в производственном подразделении необходимо осуществлять в такой последовательности. Первый этап - это свод каждого элемента затрат: сырья и материалов (основных и вспомогательных); топливных и энергетических; заработной платы; амортизации основных средств и т.д. Второй - это исключение из затрат сырья и материалов стоимости возвратных отходов и сопутствующей продукции. Третий - это распределение и перераспределение различных комплексных расходов между видами продукции.

Каждый этап процедурно состоит из различных операций, количество которых определяется сложностью технологии и организации производства.

Свод затрат на производство зависит не только от технологии и организации производства, но и от нормативного или ненормативного его варианта. При нормативном варианте учета в своде должны быть обособлены затраты в пределах норм и отклонения от норм. Наиболее сложным здесь является обеспечение последовательности накопления отклонений от норм. Связано оно с тем, что в момент распределения и перераспределения косвенных затрат теряется их прямая принадлежность к продукту и соответствующему элементу. В связи с этим необходимо их деление на отклонения учтенные и

неучтенные. Учтенные отклонения выявляются способом документирования, а неучтенные - расчетным путем. Поэтому в процессе учета затрат возникает необходимость их четкого разграничения.

Бажное значение в учете затрат производственного подразделения имеет полная, объективная и своевременная информация об их величине. В этих целях считаем целесообразным использование лицевых счетов. Нами разработан для производственных подразделений предприятий мясной промышленности лицевой счет, состоящий из трех разделов (форма 2.7). Первый - "Доходы" - содержит сведения об объеме произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг в натуральном и стоимостном выражениях. Во втором разделе - "Расходы" - отражается стоимость материальных и трудовых ресурсов, расходуемых на производство мяса и мясопродуктов по статьям и элементам затрат.

Разница между доходами и расходами (материальными) составляет прибыль (доход) производственного подразделения.

В третьем разделе - "Формирование и распределение прибыли (дохода)" - определяют величину хозрасчетной прибыли (дохода) и показывают ее распределение.

Лицевые счета производственных подразделений заполняются на основании накопительных и других сгруппированных первичных документов.

На основании данных второго раздела лицевых счетов в бухгалтерии ведут сводный учет затрат. В связи с этим данные других регистров, например, журналов-ордеров и ведомостей, используют лишь для сверки соответствующих сумм по корреспондирующим счетам.

Анализ реквизитов лицевого счета позволяет характеризовать его как удачную, на наш взгляд, форму регистра сводного учета затрат в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяй-

ЛИЦЕВОЙ СЧЕТ
 производственного подразделения _____

за _____ 199_ г.

I. ДОХОДЫ

Поряд- ковый номер	Код продук- ции	Наименование продук- ции, работ, услуг	Единица измере- ния	Цена, руб., коп.	Дата	Номер докумен- та	Коли- чест- во	Сумма, руб., коп.	Кореспони- рующий счет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Всего:

X X л X X

Статьи затрат	Элементы затрат	Материальные затраты (за вычетом отходов)	Затраты на оплату труда	Отчисления на социальное страхование	Амортизация основных фондов	Прочие расходы	ИТОГО затрат
	I	2	3	4	5	6	7
I. Незавершенное производство на начало месяца							
II. I. Сырье и материалы							
2. Сопутствующая продукция (вычитается)							
3. Возвратные отходы (вычитаются)							
4. Вспомогательные материалы на технологические цели							
5. Топливо и энергия на технологические цели							
6. Расходы по оплате труда							
7. Отчисления на социальное страхование							
8. Отчисления в фонд Чернобыля							
9. Отчисления в фонд занятости							
10. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования							
11. Расходы на управление							
12. Потери от брака							
13. Прочие производственные расходы							
14. Арендная плата							
Итого затрат:							
III. Незавершенное производство на конец месяца							
Коммерческая (хозрасчетная) себестоимость							

III. Формирование и распределение прибыли (дохода)

	! Коррес-	! Остаток!	За месяц		! Оста-
	! пондиру-	! на на-	! посту-	! испо-	! ток на
	! ющий	! чало	! пило	! льзо-	! конец
	! счет	! месяца	!	! вано	! месяца
I	!	2	!	3	!
	!	4	!	5	!
	!	6	!		
I. Формирование прибыли (дохода)					
I.1 доходы от произведенной продукции, тыс.руб.					
I.2 Коммерческая (хозрасчетная) себестоимость на производство продукции, тыс.руб.					
I.3 Прибыль (доход), тыс.руб.					
I.3.1 Увеличивается:					
- на величину полученных хозрасчетных претензий					
I.3.2 Уменьшается:					
- на величину выплаченных хозрасчетных претензий					
Итого прибыли (дохода), тыс.руб.					
II. Отчисления от прибыли предприятию, тыс.руб.:					
2.1 Платежи в бюджет					
2.2 Отчисления в фонды предприятия					
2.3					
2.4					
2.5					
Итого:					
III. Распределение прибыли (дохода) производственного подразделения:					
3.1 Отчисления в фонды					
3.2					

Лицевой счет составлен

" _____ " _____ 199__ г.

Руководитель производственного подразделения _____

Бухгалтер _____

ственного) расчета, отражающую в комплексе все результаты деятельности производственного подразделения. В нем, как в зеркале, отражаются затраты в постатейном и поэлементном разрезах, объемы производимой продукции и основной результативный показатель - прибыль (доход).

Таким образом, лицевые счета представляют собой отчетную форму о выполнении показателей, характеризующих эффективность и качество работы производственного подразделения.

ГЛАВА III. КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

3.1. Организация оперативного экономического контроля и анализа производственных затрат

Расширение границ самостоятельности производственных подразделений и переход на коммерческие отношения требует дальнейшего совершенствования построения контроля и экономического анализа их деятельности. Без этого невозможно дать объективную характеристику и оценку их производственно-хозяйственной деятельности, выявлять недостатки и противоречия в производственном процессе, находить резервы роста эффективности производства. Хозяйственно-производственная самостоятельность предполагает экономический анализ, а последний является орудием коммерческого (хозяйственного) расчета. Он достигает поставленной цели только в том случае, если результаты экономического анализа широко используются для совершенствования управления, в частности, для изыскания дополнительных резервов повышения эффективности производства /2, с. 6/. Однако непосредственная взаимосвязь коммерческого (хозяйственного) расчета и экономического анализа в настоящее время проявляется лишь на уровне предприятия. Это объясняется такими причинами: анализ не оперативен, так как производится по истечении длительного периода времени (месяца, квартала, года); он не позволяет в отдельных случаях при необходимости оперативно внести коррективы в ход производственного процесса; с помощью его очень трудно своевременно выявлять отклонения от заданных параметров производственного процесса, устанавливать причины и виновников их возникновения, вскрывать неиспользуемые резервы. Поэтому одного экономического анализа в условиях коммерческих (хозрасчетных) отношений недостаточно. Чтобы раскрыть содержание показателей, разобраться в про-

цессах их формирования не только на уровне предприятия, а особенно в производственном подразделении, необходим оперативный экономический контроль и анализ. Только при полном единстве экономического контроля и анализа можно всесторонне изучить процесс формирования показателей деятельности подразделения, выявить имеющиеся, но неиспользуемые резервы и определить перспективы дальнейшего развития производства.

По своему содержанию оперативный контроль и анализ деятельности производственных подразделений существенно отличается от анализа предприятия в целом. Главной особенностью является то, что он производится по мере свершения хозяйственных операций, что дает возможность трудовым коллективам своевременно вскрывать причины недостатков в работе, определять конкретных виновников, выявлять внутрипроизводственные резервы, связанные с использованием материальных и трудовых ресурсов на предприятии, и на этой основе принимать объективные управленческие решения. Возможность воздействия на ход производственного процесса - в этом главное преимущество и эффективность оперативного контроля и анализа.

Изучение экономической литературы и практики показало, что ~~эффективность~~ ^{фактически} оперативного контроля и анализа в условиях внутри- производственного коммерческого (хозяйственного) расчета имеет ряд особенностей. Во-первых, в качестве объекта выступает производственная деятельность соответствующих подразделений, отраженная в системе показателей, что позволяет более своевременно выявлять причины отклонений производственных процессов от заданных параметров и принимать меры по устранению выявленных недостатков или упущений в работе подразделений. Во-вторых, при анализе показателей подразделений в качестве его исполнителей привлекаются работники не только соответствующих служб предприятия, но и самих подразделений. В-третьих, шире используется информа-

ционная база, применяются первичные документы по учету наличия, движения и использования средств труда, выпуску продукции, расходу сырья и материалов, оплаты труда и др.

Однако в настоящее время оперативный контроль и анализ еще недостаточно применяется на уровне производственных подразделений. Объясняется это рядом причин. Прежде всего, в экономической литературе до настоящего времени нет единого мнения в определении его сущности и содержания. Во-вторых, до сих пор еще невыработано однозначного определения временного интервала его проведения. В-третьих, отсутствует единство мнений об исполнителях, и на конец, организация и проведение такого контроля и анализа в ряде случаев тормозится из-за отсутствия или недостатка современной электронно-вычислительной техники.

Сущность оперативного экономического анализа трактуется учеными по-разному: как анализ, "осуществляемый за сутки, пятидневку, декаду с нарастающими итогами в течение месяца" /105, с. 13/, "проводимый за более короткие промежутки времени (ежечасный, ежесменный, ежедневный, за 3,5, 10 дней)" /111, с. 21/, как система "повседневного изучения выполнения плановых заданий с целью быстрого вмешательства в необходимых случаях в процесс производства" /133, с. 193/. В приведенных определениях не совсем четко указаны особенности оперативного экономического анализа, его объекты и роль в управлении производством. Это особенно важно в условиях его применения на уровне производственных подразделений (цехов, участков, бригад).

В экономической литературе имеются и другие определения оперативного экономического анализа /61, с. 92-93; 127, с. 141/. Наиболее четко и аргументированно определяет его сущность и содержание С.И. Шкарабан. Он отмечает, что оперативный экономический анализ - это ежедневное комплексное исследование экономи-

ческих процессов и их изменений с помощью системы показателей, наиболее объективно характеризующих результаты работы предприятий (производственных объединений) и их подразделений с целью выявления неиспользуемых резервов и улучшения управления. По его мнению оперативный экономический анализ должен выявлять неиспользованные резервы на всех участках производства (в цехах, производственных потоках, бригадах, на отдельных рабочих местах) /147, с.25/. В этом определении указывается на связь оперативного экономического анализа с управлением через систему показателей не только на уровне предприятия, но и на уровне производственных подразделений. Поэтому при разработке методики оперативного экономического анализа целесообразно исходить из того, что он является важным средством оперативного управления деятельностью производственных подразделений и предприятия в целом. Только оперативный анализ в состоянии ежедневно обеспечить получение объективной информации о ходе и результатах формирования тех или иных показателей конкретного коллектива, о причинах, влияющих на эти результаты (как зависящих от данного коллектива, так и внешних) /146, с.20/.

Особое место в организации оперативного экономического анализа занимает вопрос, за какие отрезки времени необходимо его проводить. Большинство экономистов в сфере оперативного экономического анализа включают такой, который осуществляется внутри месяца за час, смену, сутки, декаду с нарастающими с начала месяца итогами /105, с.27; 68, с.10; III, с.23/. Однако следует согласиться с мнением В.И.Стражева о невозможности дать однозначный ответ на нередко возникающий вопрос, за какие отрезки времени внутри месяца должен осуществляться такой анализ /127, с.139/.

"Оперативный анализ будет эффективным, если он будет осуществляться по ходу производственных процессов, т.е. в реальном масшта-

бе времени, и после совершения производственных процессов, но в предельно допустимых интервалах времени, за границами которых уже не может быть достигнуто эффективное регулирование объектов управления" /44, с.12/.

Главное требование к оперативному контролю и анализу - обеспечение своевременной реакции управляющего субъекта на отклонения хозяйственных процессов от заданных параметров. "Пропуск этого момента ...приводит к бесполезности результатов..." /127, с.139/.

Исходя из вышеизложенного, следует, что периодичность проведения оперативного экономического анализа зависит от периодичности происходящих на предприятии производственных процессов и формирования показателей.

Важной проблемой организации оперативного экономического анализа является определение конкретных исполнителей. В экономической литературе по этой проблеме наметились две точки зрения. Одни считают, что оперативным анализом на предприятии должна заниматься специально созданная служба - бюро или лаборатория экономического анализа /147, с.83; 108, с.126/. Другая группа экономистов выступает за привлечение к этой работе, наряду со специалистами экономических служб предприятия, широкого круга передовых рабочих, инженеров, техников, мастеров, бригадиров /73, с.49; 112, с.143/. И.И.Каракоз по этому поводу писал, что "участие широкого круга оперативных работников в осуществлении систематического регулярного контроля, выявление ими при этом причин отклонений от плана и вскрытие неиспользованных резервов является важнейшим положением организации и ведения оперативного анализа" /59, с.25/. На наш взгляд, вторая точка зрения является более приемлемой, поскольку она отвечает требованиям внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета.

Создание на предприятиях специальной службы оперативного экономического анализа приведет лишь к повышению управленческих затрат, а не его оперативных возможностей. Кроме того, никто другой так не заинтересован материально, как сами коллективы производственных подразделений в быстром выявлении причин вскрытых недостатков и упущений в работе.

Проведенные исследования действующей практики на предприятиях мясной промышленности показали, что анализ деятельности производственных подразделений ограничивается натуральными показателями (объем производства продукции, номенклатура выпускаемой продукции и др.). В то же время практически не действует анализ в отношении таких стоимостных показателей, как коммерческая (хозрасчетная) себестоимость и прибыль. В конечном итоге это снижает уровень экономической работы на мясокомбинатах, не позволяет своевременно выявить глубинные резервы производства, сдерживает развитие коммерциализации производственных отношений. Сложившаяся практика оперативного анализа во многом объясняется отсутствием соответствующих методических разработок.

Одним из основных показателей, характеризующих результаты работы коллектива является прибыль. Однако величина прибыли не может служить критерием обобщения всех сторон производственной деятельности, так как ее размер зависит от влияния разного рода факторов. В условиях рыночных отношений одним из главных факторов, влияющих на рост прибыли, является снижение себестоимости продукции за счет рационального использования производственных ресурсов. Однако определить размер прибыли можно только по окончании месяца, т.е. после составления калькуляции себестоимости продукции. Поэтому очень трудно найти такие методы, с помощью которых можно осуществлять оперативный анализ прибыли.

Поскольку снижение себестоимости продукции, как уже отмеча-

лось выше, является главным источником увеличения прибыли, то необходимо больше внимания уделить оперативному анализу этого показателя.)

При организации оперативного экономического анализа себестоимости продукции важно установить правильный методологический подход к объекту исследования. В настоящее время в экономическом анализе себестоимости продукции используются методы дедукции (от общего к частному) и индукции (от частного к общему). Суть метода дедукции состоит в том, что сначала определяют общее отклонение по себестоимости продукции путем сравнения фактической ее величины с плановой, а затем определяют причины и факторы, повлиявшие на данное отклонение. При таком подходе очень трудно своевременно выявить причины и виновников отклонений, возникающих в производственном процессе, и в оперативном порядке принимать необходимые меры по их устранению. Кроме того, осуществление анализа себестоимости является одним из самых сложных участков работы, поскольку слагается из множества калькуляционных статей и формируется путем постепенного нарастания затрат в течение определенного периода времени (месяца). Для более активного воздействия на процесс формирования себестоимости продукции, своевременного устранения отрицательно действующих причин (факторов) необходим индуктивный метод. С его помощью можно по ходу производственного процесса выявить все факторы и причины, влияющие на эффективность использования материальных и трудовых ресурсов, а затем в случае необходимости путем суммирования определить их общее влияние на результаты использования производственных ресурсов. Исходя из вышеизложенного, считаем, что дедуктивный метод целесообразно использовать при последующем анализе, а индуктивный - в оперативном анализе.

Неотъемлемой частью оперативного экономического анализа се-

бестоимости продукции является оперативный экономический контроль. Однако с его помощью можно лишь своевременно выявить отклонения фактического расхода производственных ресурсов от заданных параметров. В процессе оперативного экономического анализа устанавливаются различные причины и виновники возникших отклонений. Поэтому оперативный экономический контроль, на наш взгляд, является важнейшей предпосылкой оперативного экономического анализа.

В мясной промышленности вопросам оперативного экономического контроля и анализа себестоимости продукции уделяется недостаточно внимания. На большинстве обследованных нами мясокомбинатов анализ себестоимости продукции проводится в целом по мясожировому производству по данным отчетности за месяц. В этом случае результаты анализа, полученные во второй половине месяца, следующего за отчетным, лишь констатируют выявленные отклонения фактической себестоимости от плановой как в целом по данному показателю, так и в разрезе калькуляционных статей. Поэтому такой анализ не позволяет своевременно выявить внутрипроизводственные резервы, установить причины, положительно или отрицательно влияющие на деятельность производственных подразделений мясожирового производства. Улучшение анализа себестоимости продукции в значительной мере сдерживается тем, что на многих предприятиях мясной промышленности применяется "котловой" обезличенный учет затрат в мясожировом производстве. Поэтому в качестве информационной базы анализа используется плановая и отчетная себестоимость за истекший месяц. В связи с этим необходимо прежде всего ликвидировать существующую практику "котлового" обезличенного учета затрат в мясожировом производстве и организовать развернутый учет затрат по каждому производственному подразделению в отдельности, что позволит своевременно осуществлять оперативный экономический контроль и анализ не только за

формированием себестоимости продукции, но и другими показателями деятельности производственных подразделений.

Наиболее благоприятные условия для применения оперативного экономического контроля и анализа себестоимости создает нормативный метод. Одним из важнейших качеств нормативного метода является его оперативность. С его помощью легче ежедневно выявлять отклонения расхода производственных ресурсов в разрезе причин и виновников их образования. Поэтому он дает возможность каждому производственному подразделению осуществлять оперативный экономический контроль и анализ формирования себестоимости продукции.

Большинство экономистов считает, что оперативный экономический контроль и анализ себестоимости продукции можно осуществлять по одному из двух направлений /143, с.261; 105, с.59; 121, с.132; 146, с.94; 103, с.176/:

1. Путем сопоставления фактической себестоимости единицы продукции с плановой (нормативной) на основании ежедневного определения себестоимости по статьям калькуляции.

2. Путем ежедневного выявления отклонений от действующих норм по производимой продукции без калькулирования себестоимости единицы.

Первое направление очень трудоемкое и не всегда дает точные результаты. Так, С.И.Шкарабан утверждает, что даже при идеальной организации нормативного учета и наличии отклонений от норм практически невозможно ежедневно определять фактическую стоимость ни единицы продукции, ни всей продукции. Если же делать это с допуском определенных условностей (не учитывать изменений незавершенного производства, брать в расчет не фактическую, а плановую сумму непрямых затрат и других), то результаты оперативного экономического анализа могут оказаться настолько неточными, что теряется

сам смысл его ведения /146, с.44/. Поэтому первое направление целесообразно использовать на предприятиях, выпускающих один вид продукции, где учет затрат по статьям производится ежедневно.

Изучение экономической литературы и действующей практики показало, что из-за особенностей технологии и организации производства ежедневное калькулирование себестоимости продукции в мясной промышленности практически невозможно. Поэтому на предприятиях мясной промышленности целесообразно использовать второе направление организации оперативного экономического контроля и анализа себестоимости. Н.Г.Чумаченко по этому поводу пишет, что "ежедневный контроль себестоимости продукции путем выявления отклонений от действующих норм является более прогрессивной формой анализа. Внимание работников завода направляется не на общую величину затрат, а только ту часть их, которая отклоняется от действующих норм. При этом важно обеспечить документирование этих отклонений и оперативно установить причины и виновников отклонений. Это обеспечивает действенность анализа - появляется возможность воздействовать на причину, которая приводит к повышению затрат, и способствовать развитию факторов, позволяющих снижать себестоимость" /143, с.262/.

Чтобы эффективно влиять на процесс формирования себестоимости, необходимо определиться в том, как осуществлять оперативный контроль и анализ в разрезе калькуляционных статей расходов или по экономическим элементам затрат. В экономической литературе нет единого мнения по этому вопросу. Так, одна группа авторов считает, что оперативный экономический контроль и анализ коммерческой (хозрасчетной) себестоимости необходимо производить не по статьям калькуляции, а в разрезе экономических элементов затрат /145, с.94; 42, с.56/. Другая группа авторов, наоборот, предлагает оперативный контроль и анализ коммерческой (хозрасчетной) себе-

стоимости осуществлять по статьям затрат, а не по экономическим элементам /105, с.60-61; 146, с.97/. Последнее заслуживает внимания, так как для его реализации не надо перестраивать аналитический учет отклонений от норм расхода производственных ресурсов. Кроме того, при организации оперативного контроля и анализа коммерческой (хозрасчетной) себестоимости в разрезе экономических элементов затрат очень трудно выявленные отклонения отнести на отдельные виды продукции, что лишает руководство производственного подразделения возможности принимать действенные меры по недопущению отклонений в будущем. Все это доказывает необходимость организации оперативного контроля и анализа коммерческой (хозрасчетной) себестоимости отдельных видов продукции в разрезе калькуляционных статей, а не по элементам затрат. Анализ коммерческой (хозрасчетной) себестоимости в разрезе элементов затрат целесообразно осуществлять в начале следующего за отчетным месяца.

При организации оперативного контроля и анализа коммерческой (хозрасчетной) себестоимости возникает вопрос: надо ли распространять оперативный экономический контроль и анализ на все статьи затрат или достаточно ограничиться основными? Большинство экономистов считает, что оперативный контроль и анализ себестоимости целесообразно организовать по основным калькуляционным статьям /105, с.61; 146, с.98; 101, с.37/. В основе такого подхода лежит удельный вес калькуляционных статей в себестоимости продукции. Поэтому среди экономистов нет единого мнения, по каким калькуляционным статьям на предприятиях мясной промышленности осуществлять оперативный контроль и анализ себестоимости продукции. Так, П.Я.Попович считает, что в мясной промышленности, исходя из удельного веса в себестоимости продукции, оперативный контроль и анализ целесообразно организовать по двум статьям калькуляции: сырье и материалы, заработная плата производственных рабочих /109, с.81/. Н.П.Кондраков пишет, что опера-

тивный анализ себестоимости продукции сводится, как правило, к контролю за эффективностью использования сырья и основных материалов, вспомогательных материалов, заработной платы производственных рабочих, потерь от брака /68, с.125/. В.М.Глух предлагает вести ежедневный (ежесменный) контроль и анализ себестоимости мяса и мясопродуктов по следующим статьям; сырье и материалы (живой скот, свиньи); основная заработная плата производственных рабочих; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; общецеховые и общезаводские расходы; потери от брака /27, с.14/. Нам представляется, что оперативный контроль и анализ себестоимости продукции должен быть организован по всем калькуляционным статьям, а в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета - по всем зависящим от деятельности производственных подразделений затратам. Хотя другие затраты и не имеют значительного удельного веса в себестоимости продукции, их систематическое сокращение может стать существенным резервом ее снижения и повышения эффективности производства.

3.2 Методика контроля и анализа производственных затрат

Снижение производственных затрат - одна из важнейших задач коллективов производственных подразделений предприятий мясной промышленности. Она требует глубокого оперативного экономического контроля и анализа. Экономия производственных ресурсов без этого невозможна.

Эффективность организации оперативного экономического контроля и анализа производственных затрат в значительной мере зависит от применения нормативного метода учета. Само его содержание создает такие возможности для оперативного контроля и анализа использования материальных и трудовых ресурсов в производстве, какие не представляет ни один из известных методов учета произ-

водственных затрат.

Объясняется это такими условиями:

объектом оперативного контроля производственных затрат, направленного на дальнейшее снижение себестоимости мяса и мясопродуктов, является, в первую очередь соблюдение норм;

анализ приобретает необходимую оперативность, так как отклонения от норм фиксируются в разрезе мест их возникновения, видов продукции, инициаторов, причин и виновников;

оперативный контроль и анализ упрощается, поскольку главное внимание работников производственного подразделения направлено на отклонения от норм.

Его использование дает возможность своевременно иметь в управляющей системе такую информацию, на основании которой можно принимать меры по предотвращению непроизводительных расходов в производстве и, соответственно, влиять на ход производственного процесса.

В этой связи основными задачами оперативного экономического контроля и анализа затрат в производственных подразделениях мясо-жирового производства в условиях нормативного метода являются:

своевременное определение отклонений от норм расхода материальных и трудовых ресурсов в процессе выполнения производственных заданий;

установление причин и виновников, вызвавших эти отклонения, в том числе зависящих и не зависящих от деятельности соответствующего подразделения;

подготовка информации об отклонениях от заданных параметров (обобщение отклонений) для использования в системе управления подразделением;

определение влияния отклонений на величину себестоимости продукции в целях правильной оценки результатов деятельности

подразделений.

Выполнение этих задач в определенной мере зависит от использования научно обоснованных технико-экономических норм, обеспечения подразделений контрольно-измерительными приборами и устройствами в целях точнейшего измерения и исчисления расхода сырья, материалов, топлива и энергии, а также определения объема выпускаемой продукции; увязки между данными оперативного и бухгалтерского учета, а также применения единых унифицированных форм первичных документов и учетных регистров.

Для предприятий мясной промышленности экономное использование сырья и материалов имеет чрезвычайно важное значение в связи с их высоким удельным весом в структуре затрат на производство (около 93%). Поэтому сначала остановимся на оперативном контроле и анализе материальных затрат.

Изучение постановки оперативного контроля и анализа материальных затрат на предприятиях мясной промышленности показало, что уровень аналитической работы не отвечает современным требованиям управления себестоимостью. В большинстве случаев применяемая на практике методика оперативного контроля и анализа материальных затрат сводится лишь к сравнению в начале следующего за текущим месяца фактических данных с плановыми в целом по мясожировому производству с приблизительным объяснением причин, вызвавших эти отклонения. Анализ на такой основе не вскрывает всей совокупности факторов, под влиянием которых сложилась фактическая величина материальных затрат. Чтобы определить их, необходимо обратиться к первичным документам, поскольку только в них отражается процесс формирования фактических материальных затрат. Но при "котловом" обезличенном учете производственных затрат очень трудно решить, соответствует ли тот или иной расход нормативу. Кроме того, невозможно установить, что является причиной

и кто был виновником перерасхода.

Чтобы ответить на эти вопросы, приходится затрачивать много времени и труда, и все же конкретные причины и виновники лишь предполагаются, так как документацией это не подтверждено. Объясняется это тем, что на многих мясокомбинатах нет иной информационной базы, кроме плановых и фактических затрат за истекший период.

Из сказанного можно заключить, что такой порядок оперативного контроля и анализа материальных затрат не отвечает современным требованиям, так как при нем оперативная проверка соблюдения норм расхода сырья и материалов в разрезе производственных подразделений мясожирового производства отсутствует. Как отмечалось выше, она может быть обеспечена лишь в условиях нормативного метода учета затрат на производство. Поэтому важное значение приобретает разработка и применение таких методов оперативного контроля за соблюдением норм расхода сырья и материалов, которые бы учитывали конкретные условия производственных подразделений мясожирового производства.

Результаты исследований, отраженные во второй главе диссертационной работы, показали практическую возможность получать ежедневную (в разрезе смен) информацию об отклонениях фактического расхода сырья и материалов от нормативного. Источником оперативного контроля материальных затрат в подразделениях мясожирового производства являются данные бухгалтерского учета, в частности, первичные документы и учетные регистры. Так, например, составление разработанных нами системы накопительных ведомостей нормативного учета сырьевых затрат на участке первичной переработки скота (приложение 16), ведомости нормативного учета переработки жира-сырца на участке пищевых топленых жиров (таблица 8.1) и т.д., дает возможность осуществлять ежедневный (ежесмен-

ный) оперативный контроль за выходом мяса и мясопродуктов в разрезе видов перерабатываемого сырья и выпускаемой продукции. Что касается оперативного контроля использования материалов в производстве, то для этих целей целесообразно использовать разработанный нами акт об использовании материалов в производстве (форма 2.3).

Выявленные с помощью метода сопоставления фактического расхода сырья и материалов нормативными отклонения являются объектом дальнейшего оперативного анализа.

Эффективность оперативного анализа за расходом сырья и материалов зависит от полноты и оперативности данных об отклонениях от норм в разрезе причин и виновников. Чтобы получить такую информацию, необходимо использовать разработанную нами номенклатуру причин и виновников отклонений от норм расхода сырья и материалов в производственных подразделениях мясожирового производства (приложение 15).

В целях своевременного определения и принятия мер по устранению отрицательно влияющих факторов, нужно систематизировать и обобщить отклонения в разрезе причин и виновников в разработанной нами ведомости об отклонениях от действующих норм расхода сырья и материалов (таблица 3.1). Необходимость составления такой ведомости вызвана тем, что с ее помощью можно не только своевременно выявлять резервы снижения себестоимости, но и принимать оперативные управленческие решения, позволяющие быстро устранить отрицательные причины.

Анализ отклонений материальных затрат от норм по причинам и виновникам особенно эффективен в условиях применения персональных электронно-вычислительных машин (ПЭВМ).

Снижение себестоимости продукции и повышение эффективности производства возможны также при условии рационального использо-

Таблица 3.1

Тернопольский
мясокомбинат

ВЕДОМОСТЬ
отклонений от норм расхода сырья и
материалов в разрезе причин и виновников
за 01.04.92

: N : Коды причин:		С у м м а в /руб./		:
: п : и виновников:				:
:	/ : отклонений :	За день	:	нарастающим итогом:
:	п :	:	:	с начала месяца :
1	0121	-3632.69		-3632.69
2	0225	-1630.93		-1630.93
3	1029	-1842.11		-1842.11
4	1229	-767.70		-767.70
		-7873.43		-7873.43

вания трудовых ресурсов. В издержках мясожирового производства трудовые затраты занимают небольшой удельный вес, однако они должны быть в центре внимания, так как повышение эффективности производства не зависит от удельного веса любых затрат в себестоимости продукции. Оперативный экономический контроль и анализ является одним из факторов повышения эффективности производства и, следовательно, снижения себестоимости продукции.

Главными задачами оперативного контроля и анализа затрат на оплату труда являются оперативное выявление оплат работ, не предусмотренных технологическим процессом, всякого рода доплат к утвержденным нормам и расценкам, установление их размера, места возникновения, причин и конкретных виновников.

На предприятиях мясной промышленности основной формой оперативного контроля и анализа затрат на оплату труда является сравнение в начале следующего за текущим месяца фактической и плановой их величины с учетом выполнения производственной программы. Такой порядок оперативного контроля и анализа трудовых затрат не отвечает современным требованиям управления производством. Это обуславливает необходимость совершенствования организации оперативного контроля и анализа за трудовыми затратами.

Однако организация оперативного экономического контроля и анализа трудовых затрат в мясной промышленности связана с определенными трудностями, вызванными тем, что на предприятиях данной отрасли применяется как сдельная, так и повременная форма оплаты труда. Следовательно, при разработке методики оперативного контроля и анализа трудовых затрат необходимо учитывать особенности как сдельной, так и повременной форм оплаты труда.

При всем своем разнообразии начальным этапом в организации оперативного экономического контроля и анализа трудовых затрат является обязательным учет расходов на оплату труда по нормам и

отклонениям от них. Поэтому в осуществлении оперативного контроля и анализа трудовых затрат важное значение имеет своевременное определение величины отклонений от норм. Отклонениями от норм являются выплаты за работы, не предусмотренные технологическим процессом, а также доплаты к установленным нормам.

При сдельной оплате труда в целях своевременного выявления отклонений от норм целесообразно использовать метод сигнального документирования, т.е. на все отклонения от норм выписываются специальные документы: доплатные листки, сигнальные наряды, листки о простое и т.д. документ выписывается при возникновении отклонений до начала работ или при выявлении их в процессе производства. Для определения общей величины отклонений необходимо произвести подсчет отклонений от норм расходов на оплату труда, приведенных в сигнальных документах. Все они являются разовыми документами, что облегчает группировку по видам, причинам и виновникам отклонений.

Однако не все отклонения от норм расходов на оплату труда можно определить методом сигнального документирования. Так, для выявления отклонений от норм при повременной оплате труда рабочих наиболее эффективен расчетно-аналитический метод. При этом методе отклонения от норм определяются путем сопоставления фактически начисленной заработной платы с нормативной. Отклонения от норм при повременной оплате труда возникают главным образом в связи с изменением численности работающих, количества отработанного времени, тарифных ставок и т.д. На предприятиях мясной промышленности оперативный контроль численности работающих и использования рабочего времени осуществляется с помощью табельного учета.

Исследования показали, что существующий порядок учета использования рабочего времени не обеспечивает точного подсчета

фактически отработанного времени на каждом рабочем месте. В этой связи табельный учет необходимо передать от табельщиков непосредственно руководителю (бригадиру) производственного подразделения. Кроме того, в таблице целесообразно предусмотреть фиксацию фактической величины отработанного времени в часах и минутах. С такой же детализацией необходимо учитывать и длительность всех нерегламентированных простоев и других потерь рабочего времени /50, с. 76/. Изложенный порядок учета отработанного рабочего времени позволит своевременно наметить и реализовать организационно-технические мероприятия по более рациональному его использованию и тем самым повысить оперативность контроля трудовых затрат.

Выявление отклонений по трудовым затратам - это только первый этап оперативного контроля и анализа. В целях более эффективного управления трудовыми затратами необходимо иметь оперативную информацию об отклонениях не только в целом, но и по каждому их виду с указанием причин и виновников. Поэтому на основании первичных документов по отклонениям от норм и разработанной нами номенклатуры видов, причин и виновников отклонений от норм трудовых затрат следует ежедневно их обобщать в ведомости об отклонениях от норм (таблица 3.2). Ведомость составляет руководитель производственного подразделения.

Выявленные и систематизированные отклонения по видам с указанием причин и виновников представляют исчерпывающую информацию для принятия управленческих решений по регулированию трудовых затрат.

Изложенная нами методика оперативного контроля и анализа материальных и трудовых затрат позволит работникам производственных подразделений оперативно решать вопрос об устранении допущенных отклонений и положительно влиять на результаты их

Таблица 3.2

В Е Д О М О С Т Ъ
отклонений от норм трудовых затрат в разрезе
причин и виновников
на участке первичной переработки скота
(наименование подразделения)

за 1 апреля 1992 г.

(в руб.)

Виды отклонений		Причины отклонений		Виновники отклонений			Итого
код	содержание	код	содержание	01	04	!	
1	Оплата простоев	01	нарушение графиков поставки скота	350			350
2	Доплата за сверхурочные работы	04	неисправность оборудования		274		274

заботы.

В формировании себестоимости мяса и мясопродуктов значительный удельный вес занимают комплексные затраты. Систематическое сокращение этих расходов является важным резервом снижения себестоимости продукции. Действенным средством выявления резервов сокращения комплексных расходов является оперативный контроль и анализ. К комплексным относят расходы на обслуживание производства и управление - расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, расходы на управление, а также потери от брака и внепроизводственные расходы,

Наибольший удельный вес в комплексных затратах занимают расходы на обслуживание производства и управление. Поэтому правильно организованный оперативный контроль и анализ этих расходов имеет важное значение.

В настоящее время на предприятиях мясной промышленности в основном осуществляется последующий контроль и анализ за расходами на обслуживание производства и управление. При этом анализ ограничивается только сопоставлением фактических данных за месяц с предусмотренными по смете. Вместе с тем анализ расходов на обслуживание производства и управление за такой длительный период, как месяц, не дает возможности выявить достаточно полно имеющиеся место отклонения, поскольку полученная экономия в течение месяца может быть перекрыта перерасходом и наоборот. Постановка оперативного анализа расходов на обслуживание производства и управление на предприятиях мясной промышленности не в полной мере отвечает современным требованиям управления, так как не позволяет своевременно выявлять причины и виновников отклонений и следовательно, принимать меры по ликвидации перерасхода и укреплению экономии.

В экономической литературе нет единого мнения по поводу

оперативного экономического контроля и анализа комплексных расходов. Одни авторы считают, что оперативный анализ комплексных расходов нецелесообразен по следующим причинам: во-первых, во многих отраслях промышленности их удельный вес сравнительно незначителен; во-вторых, их фактическую сумму за каждый день точно невозможно определить /146, с.98/. Другие авторы предлагают анализировать отклонения от смет расходов по обслуживанию производства и управлению за день или за более длительные периоды - 3-5 дней, декаду /105, с.60; 32, с.110/. Однако осуществлять ежедневный оперативный контроль и анализ по всем статьям сметы расходов на обслуживание производства и управление очень трудно, да и нецелесообразно. Это объясняется тем, что возникновение некоторых элементов этих затрат (расходы на командировки, непроизводительные расходы и т.д.) носят неритмичный характер. Кроме того, некоторая часть комплексных расходов формируется один раз в конце месяца (амортизационные отчисления, оплата труда управленческого персонала, отчисления на социальное страхование и др.). Следовательно, ежедневный оперативный контроль и анализ указанных расходов становится невозможным, поэтому эти расходы целесообразно контролировать в конце месяца. Вместе с тем есть расходы, которые либо возникают каждый день, либо очень часто повторяются в течение месяца (расход вспомогательных материалов, энергетических ресурсов и т.д.). Они требуют постоянного контроля в течение месяца.

Оперативный контроль и анализ статей сметы расходов на обслуживание производства и управление очень сложный из-за их многоэлементности. Большинство этих статей включает: расход материалов, заработной платы, услуги других подразделений, даже других предприятий. Экономия по одним расходам в рамках укрупненной комплексной статьи перекрывается перерасходом по другим,

что в определенной мере затрудняет их оперативный контроль и анализ. Таким образом, ориентация на постатейный анализ расходов на обслуживание производства и управление приводит к снижению достоверности и результативности оперативного анализа этих расходов, делает его неполным и неглубоким. Кроме того, очень трудно установить причины и виновников возникших отклонений по отдельной статье затрат. В этих целях приходится проводить множество выборок и расчетов, детализировать общее отклонение и, следовательно, проходить путь, обратный формированию данной статьи расходов. Поэтому одним из направлений совершенствования оперативного контроля и анализа расходов на обслуживание производства и управление является сочетание поэлементного анализа с постатейным.

В настоящее время анализ статей расходов на обслуживание производства и управление не ведется в поэлементном разрезе, что существенно снижает качество оперативного экономического контроля и анализа этих расходов. В целях устранения изложенных недостатков необходимо разукрупнить некоторые статьи расходов на обслуживание производства и управление, выделить затраты на материалы, энергию, заработную плату и т.д., после чего появится возможность осуществлять оперативный контроль и анализ расходов на обслуживание производства и управление в поэлементном и постатейном разрезе.

В процессе оперативного контроля и анализа расходов на обслуживание производства и управление целесообразно учитывать зависимость этих расходов от объема производства. По характеру связи с объемом производства комплексные затраты можно подразделить на две группы: условно-постоянные и переменные расходы.

Условно-постоянные расходы в основном не зависят от изменения объема производства, и их абсолютная величина остается стабильной. К ним принадлежат: амортизация оборудования, зданий,

сооружений и инвентаря; содержание управленческого аппарата производственных подразделений и т.д.

Переменные расходы (эксплуатация оборудования, ремонт оборудования, содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря и т.д.) возрастают или уменьшаются в абсолютной сумме в зависимости от изменений объема производства, и здесь, соответственно, большая сумма отклонений. Поэтому в процессе оперативного контроля и анализа расходов на обслуживание производства и управление главное внимание необходимо сосредоточить на их переменной части.

Немаловажное значение в организации оперативного контроля и анализа расходов на обслуживание производства и управление имеет и используемый метод учета затрат на производство. Большие возможности для качественного улучшения оперативного контроля и анализа расходов на обслуживание производства и управление дает нормативный метод. Поэтому изложенная нами методика нормативного учета расходов на обслуживание производства и управление дает возможность осуществлять оперативный контроль и анализ указанных расходов по местам их возникновения, причинам и виновникам возникновения отклонений.

— Особое внимание следует уделить оперативному анализу потерь от брака продукции. Сокращение потерь от брака является важным резервом снижения себестоимости продукции. Оперативный анализ брака продукции необходимо осуществлять по данным актов о браке, в которых указываются вид, причина и виновник брака. В процессе оперативного анализа на основании актов о браке и других первичных документов необходимо определить величину потерь от брака (таблица 3.3). Однако оперативный анализ брака заключается не только в определении потерь от него, но и в выявлении причин и виновников возникновения брака. В этих целях необходимо исполь-

Таблица 3.3

ВЕДОМОСТЬ
определения потерь от брака

шкуроконсервировочное

(наименование производственного подразделения)

за май 1993 г.

(в руб.)

Дата	Продукция		Стоимость допущенного брака	Удержано за брак	Получено за сданный брак на переработку другим производственным подразделениям	Потери от брака
	код	наименование				
1	2	3	4	5	6	7
04.05	0301001	шкуры крупного рогатого скота	645	376	-	269

зовать разработанный нами классификатор причин и виновников возникновения брака в производственных подразделениях мясожирового производства. Оперативный анализ потерь от брака по причинам и виновникам целесообразно проводить по мере его возникновения нарастающим итогом с начала месяца (таблица 3.4). Выявление причин и виновников допущения брака должно направляться на его предотвращение в дальнейшем.

Таблица 3.4

Оперативный анализ потерь от брака
в разрезе причин и виновников

по шкуроконсервировочному
(наименование производственного подразделения)
за май 1992 г.

(в руб.)

Причина брака		Виновники брака (код)					И т о г о	
код	наименование	07					за день	с начала месяца
		за день	с начала месяца	за день	с начала месяца	т.д.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
08	порезы шкур при съемке	185	185				185	185

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование теоретических и практических вопросов учета и контроля затрат производственных подразделений предприятий мясной промышленности Украины позволяет сделать следующие выводы:

1. Одним из основных условий перехода предприятий на рыночные отношения является коммерческий (хозяйственный расчет). Он затрагивает не только внешнюю деятельность предприятия, но и отношения между его подразделениями. Наиболее реальным путем повышения эффективности производства в условиях конъюнктуры рынка является использование резервов внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета. В этой связи управление в условиях внутрипроизводственного коммерческого (хозяйственного) расчета требует постановки учета, контроля и анализа на новый, более высокий уровень.

2. Система учета должна строиться таким образом, чтобы на ее основе можно было судить о характере и результатах деятельности не только на уровне предприятия в целом, но и производственных подразделений. В настоящее время действующая система бухгалтерского учета и контроля в целом достаточно полно обеспечивает потребности коммерческого (хозяйственного) расчета лишь на уровне предприятия. В связи с этим появляется новый объект учета и контроля на предприятии — деятельность производственного подразделения. Из всех вопросов учета и контроля на этом уровне менее изученным является учет затрат.

3. В основе построения учета и контроля производственных затрат лежат организационно-технологические особенности мясной промышленности. Исследование позволило установить следующие факторы: масштабы и структура предприятия; тип производства (единичное, серийное, массовое) и его вид (основное производство,

вспомогательное); научно-технический прогресс; концентрация, специализация, кооперирование и комбинирование производства; материалоемкость продукции; вид и структура перерабатываемого сырья; попередельная организация производственного процесса; комплексная переработка сырья; сезонность производства и другие. Эти особенности оказывают существенное влияние на организацию учета и контроля затрат, определение мест их возникновения, выбор объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

4. Переход предприятий мясной промышленности на рыночные отношения в значительной степени зависит от правильного построения учета затрат по местам их возникновения, центрам ответственности и другим признакам. Поэтому в работе применительно к условиям мясожирового производства определены места возникновения затрат, объекты учета затрат, объекты калькулирования, калькуляционные единицы и показана взаимосвязь и зависимость между ними.

В целях управления процессом формирования фактических затрат по местам возникновения в диссертации научно обоснована целесообразность учета и контроля издержек производства не только по калькуляционным статьям, но и экономическим элементам. Кроме того, для учета затрат по назначению и калькулирования ~~коммерческой~~ (хозрасчетной) себестоимости продукции разработана и рекомендуется номенклатура статей затрат. Применение предложенной автором номенклатуры статей затрат позволит повысить аналитичность калькуляции, будет способствовать осуществлению контроля и выявлению резервов снижения себестоимости продукции в условиях рыночных отношений.

5. Важным вопросом совершенствования учета затрат в условиях рыночной экономики является выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Особенно остро эта проб-

лема стоит в мясной промышленности, так как здесь до сих пор применяется обезличенный "котловой" метод учета затрат. В работе сделан вывод, что все применяемые на практике методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо поставить на нормативную основу, используя при этом важнейшие принципы нормативного метода, "стандарт-кост" и "директ-костинг". В мясной промышленности имеются для этого благоприятные условия. В диссертации даны рекомендации по совершенствованию нормирования, систематизации норм и нормативов в "Нормативных картах расхода материальных и трудовых ресурсов" и документальному оформлению изменений норм расхода производственных ресурсов. Разработаны усовершенствованные классификаторы причин и инициаторов изменений норм.

6. Мясная промышленность является материалоемкой отраслью. Это обуславливает необходимость совершенствования учета сырья и материалов с целью усиления контроля за их использованием, выявления резервов сокращения материальных потерь. В диссертации разработана методика нормативного учета сырья и материалов в производственных подразделениях мясожирового производства на базе ПЭВМ в условиях АРМ бухгалтера. В частности, обоснована невозможность шаблонного применения в мясной промышленности общеизвестных приемов выявления отклонений от норм расхода сырья и материалов (партионного раскроя и предварительных расчетов по фактической рецептуре) и доказана необходимость использования метода сопоставления фактической величины расхода материальных ресурсов с нормативной. Для учета и контроля за сверхнормативными потерями сырья и материалов в производственных подразделениях мясожирового производства разработана отраслевая номенклатура причин и виновников отклонений от норм, а также формы первичных документов и учетных регистров.

7. Переход к рыночной экономике вносит коренные изменения в организацию производства и оплату труда. В диссертации обосновывается необходимость сохранения и совершенствования тарифной системы, ~~(а также целесообразность распространения на рабочих контрактной формы оплаты труда. С этой целью разработана форма трудового контракта для рабочих предприятий мясной промышленности.~~

В процессе производства мяса и мясопродуктов могут возникать отклонения от нормативных затрат по заработной плате. Для своевременного и правильного учета отклонений от норм предложены номенклатура причин и виновников отклонений от норм трудовых затрат и форма учетного регистра по учету отклонений.

Одним из наиболее важных направлений совершенствования учета расходов по оплате труда является внедрение в практику работы предприятий мясной промышленности автоматизированных форм на базе ПЭВМ. Поэтому в диссертации разработан алгоритм начисления повременной заработной платы рабочим бригады и распределения между ними надтарифной части на базе ПЭВМ в условиях АРМ бухгалтера.

8. Особое место в работе уделено исследованию совершенствования учета комплексных затрат (расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, расходов на управление и потери от брака). Одним из направлений совершенствования учета комплексных расходов является их детализация по местам возникновения, что дает возможность активнее воздействовать на процесс формирования. С этой целью уточнена номенклатура статей расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования и расходов на управление. для осуществления ежедневного нормативного учета этих расходов в работе обосновывается необходимость разукрупнения отдельных комплексных статей (материалы, заработная плата и т.д.).

9. В диссертации определенное внимание уделено учету брака по местам, причинам и виновникам возникновения. В этой связи разработан классификатор причин и виновников возникновения брака и методика его нормативного учета в производственных подразделениях мясожирового производства.

10. Переход производственных подразделений на коммерческие отношения требует своевременного обобщения затрат и выявления результатов их деятельности. В диссертации рекомендовано использовать разработанную форму лицевого счета.

11. Расширение границ самостоятельности предприятий и их производственных подразделений и переход на коммерческие отношения требует изменения построения контроля и экономического анализа. В связи с этим в диссертации исследованы теория и практика оперативного экономического контроля и анализа. В частности, рассмотрены сущность оперативного экономического анализа, его связь с внутрипроизводственным коммерческим (хозяйственным) расчетом. Определены периодичность и исполнители проведения оперативного экономического анализа.

На основании проведенного исследования установлено, что наиболее благоприятные условия для осуществления оперативного экономического контроля и анализа коммерческой (хозрасчетной) себестоимости создает нормативный метод. В связи с этим в работе обосновывается необходимость ежедневного выявления отклонений от действующих норм по всем зависящим от деятельности производственных подразделений калькуляционным статьям, а не сопоставления фактической себестоимости единицы продукции с плановой (нормативной) на основании ежедневного определения себестоимости по статьям калькуляции.

Проведенные исследования позволили выработать методику осуществления оперативного экономического контроля и анализа затрат

производственных подразделений мясожирового производства. В частности, разработаны и рекомендованы к использованию новые формы таблиц, в которых вместе с выявленной величиной отклонений от норм осуществляется анализ причин и виновников этих отклонений. Это позволяет своевременно принимать оперативные меры по устранению выявленных недостатков в процессе производства.

Практическая реализация разработанных диссертантом рекомендаций и предложений будет способствовать совершенствованию учета и контроля затрат в производственных подразделениях мясожирового производства и давать объективную оценку деятельности каждого из них.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития. Монография. -М.: Финансы и статистика, 1983.- 224с.
2. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий и объединений: Учебник /В.И.Рыбин, М.А.Пессель, З.В.Джамилирская и др./ Под ред. В.И.Рыбина. -2-е изд., перераб., и доп. -М.: Финансы и статистика, 1984.- 351с.
3. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости продукции /Под ред. В.А.Новака. -М.: Финансы, 1970.- 167с.
4. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. -М.: Финансы, 1974.- 320с.
5. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности (вопросы теории, методологии и организации) /П.С.Безруких, А.П.Кашаев, И.П. Комиссарова. -М.: Финансы и статистика, 1989.- 223с.
6. Белобородова В.А. Бухгалтерский учет с основами экономического анализа: учебник. -М.: Финансы и статистика, 1982.- 352с.
7. Береза И.Г. Сокращение потерь и повышение качества мяса сельскохозяйственных животных. -К.: Урожай, 1986,- 256с.
8. Бородкин А.С. Учет производственных затрат в промышленности. -М.: Финансы, 1973.- 112с.
9. Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета. На примере машиностроительного производства. -Л.: Выща школа, 1975.- 232с.
10. Бородкин А.С., Торопов В.А. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. -К.: Техника, 1990.- 152с.
11. Бортников А.П. Нормативный учет затрат на производство. -М.: Финансы и статистика, 1982.- 64с.

12. Булдаева Т.С. Внутрихозяйственный расчет: проблемы и опыт// Бухгалтерский учет.- 1989.- № 3.- с.25.
13. Бунич П.Г. Проблемы хозяйственного расчета и финансов в условиях реформы. -М.: Финансы, 1970.- 207с.
14. Бухгалтерский учет: Учебник/ П.П.Новиченко, Т.Н.Шейна, Ф.П.Васин и др. /Под ред. П.П.Новиченко. -2-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 1990.- 464с.
15. Бухгалтерский учет в промышленности: Учебник /П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевич, А.Н.Кашаев и др./ Под ред. П.С.Безруких. - 2-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 1987. - 263с.
16. Быкадыров Н.А. Нормативный метод учета и калькулирования продукции. -М.: Финансы, 1974,- 152с.
17. Валуев Б.И. и др. Внутрипроизводственный хозрасчет (опыт и пути совершенствования) /Валуев Б., Гулинский Н., Мелешкина Ф. -М.: Экономика, 1978.- 183с.
18. Васильков А.И., Миневский А.И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. -М.: Финансы и статистика, 1985.- 176с.
19. Васин Ф.П. Учет и внутрихозяйственный расчет. -М.: Финансы и статистика, 1981.- 142с.
20. Васин Ф.П. Учет в условиях бригадного хозрасчета. -М.: Финансы и статистика, 1986.- 96с.
21. Внутрихозяйственный расчет, учет и экономический анализ /Под ред. А.Д.Шеремета, С.И.Поляковой. -М.: Изд-во Московского ун-та, 1983.- 156с.
22. Внутрихозяйственный экономический анализ на микро-ЭВМ / А.Н. Кузьминский, Г.М.Мельничук, В.Б.Кириленко и др. -М.: Финансы и статистика, 1991.- 168с.
23. Волгин Н. Новая бестарифная модель оплаты труда//Социалис-

- тический труд.- 1991.- № 10.-с38-49.
24. Врублевский Н.Д., Крылов М.Ф. Совершенствование нормативно-го метода учета. -М.: Финансы и статистика, 1987.- 103с.
25. Геншенгорин А.Г. Что такое АРМ бухгалтера. -М.: Финансы и статистика, 1988.- 95с.
26. Глух В.М. Нормативный учет расходов по обслуживанию и управ-лению// Бухгалтерский учет.- 1978.- № 4.- с.45-49.
27. Глух В.М. Вопросы учета оперативного экономического контро-ля и анализа затрат на предприятиях по производству мяса и мясопродуктов (на примере объединений и предприятий мясной промышленности УССР). Автореф. дис. ... канд.экон.наук. К.: 1978.- 14с.
28. Глух В.М., Цирба М.Г. Учет затрат при хозрасчете//Агропром Украины.- 1990.- № 1.- с.66-67.
29. Грибин Ю.Г. Оплата труда рабочих (методы и практика). -М.: Знание, 1991.- 64с.
30. Губаревич В.Л., Марченко А.В. Совершенствовать нормативный учет//Бухгалтерский учет.- 1979.- № 3.- с.43-44.
31. Гуральник Л.И. Нормативный метод учета затрат в строительст-ве. -М.: Финансы и статистика, 1989.- 156с.
32. Гуцайлюк Э.В. Учет и контроль показателей эффективности про-изводства в пищевой промышленности. -М.: Агропромиздат, 1985.- 120с.
33. Декельман Л.Б. Повышение эффективности сезонных производств мясной и молочной промышленности. -М.: Пищевая промышлен-ность, 1980.- 216с.
34. Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности с основами учета в системе бытового обслуживания. -М.: Легкая и пище-вая промышленность, 1981.- 472с.
35. Додонов А.А. Совершенствование учета на предприятиях бытово-

- го обслуживания. -М.: Легпромбытиздат, 1986.- 184с.
36. Дронов Ф.А., Иванов Н.А. Мясной подкомплекс в системе агропромышленного комплекса. -М.: Агропромиздат, 1986.- 272с.
37. Дударев С.В. Об учете затрат и подлинном хозрасчете //Бухгалтерский учет.- 1989.- № 12.- с.20-21.
38. Единая инструкция о порядке проведения государственных закупок (сдачи и приемки) скота, птицы и кроликов// Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР.- 1989.- № 2. - с.13-33.
39. Профеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединении. -М.: Изд-во ленинградского ун-та, 1967.- 176с.
40. Ефремов С.А. Внутриводской хозяйственный расчет. -М.: Химия, 1973.- 215с.
41. Жебрак М.Х. курс промышленного учета. Изд. 8-е перераб. -М.: Госстатиздат, 1960.- 399с.
42. Медь А.А. Совершенствование оперативного управления производством на предприятиях мясной и молочной промышленности. -М.: Агропромиздат, 1986.- 104с.
43. Литная И.П., Марикова Л.Ф. Организация учета в хозрасчетных бригадах, -М.: Финансы и статистика, 1989.- 157с.
44. Журко В.Ф. и др. Оперативный экономический анализ в управлении производством/ В.Ф. Журко, В.Д.Пантелеев, Б.А.Рябинин. -М.: Финансы и статистика, 1983.- 232с.
45. Зайцев М.Г. и др. Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности: Справочное пособие/ М.Г.Зайцев, В.М.Елкин, С.М.Козлов. -М.: Агропромиздат, 1989.- 223с.
46. Закон о предприятиях в Украине//Голос Украины, № 86.- 6 мая 1991.- с.4-7.
47. Иванова Н.Г., Галузинский П.А. Нормативный метод учета затрат на обувных предприятиях. -М.: Легпромбытиздат, 1988. -

192с.

48. Ивашкевич В.Б. Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности.- Казань: Изд-во Казанского ун-та, 1974.- 149с.
49. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. -М.: Финансы, 1974.- 159с.
50. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. -М.: Финансы и статистика, 1982.- 175с.
51. Ивашкевич В.Б. Учет и хозяйственный расчет//Бухгалтерский учет.- 1983.- № 6.- с.3-7.
52. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. -М.: Финансы и статистика, 1988.- 176с.
53. Индукаев В.П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства. -М.: Финансы и статистика, 1986.- 143с.
54. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства. -М.: Госфиниздат, 1960.- 128с.
55. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях мясной, птицеперерабатывающей, клежеластиновой и перо-пуховой промышленности. -М.: ЦНИИТЭИ, 1976.- 166с.
56. Инструкция о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций// Бухгалтерский учет.- 1991.- № 11.- с.47-55.
57. История экономических учений. ч. I: Учебное пособие/Под ред. В.А.Жамина, Е.Г.Василевского. -М.: Изд-во МГУ, 1989.- 368с.
58. Калькуляция себестоимости в промышленности: Учебник/ Под ред. проф. А.Ш.Маргулиса. -М.: Финансы, 1980.- 288с.
59. Каракоз И.И. Оперативный экономический анализ работы промышленного предприятия. -К.: Изд-во киевского ун-та, 1965.-338с.

60. Каракоз И.И., Савичев П.И. Вопросы теории и практики оперативного учета. -М.: Финансы, 1972.- 208с.
61. Каракоз И.И. Совершенствование экономической работы и управления производством на промышленном предприятии. -К.: Высшая школа, 1976.- 176с.
62. Кирьянова З.В. Методологические и организационные основы первичного учета. -М.: Финансы и статистика, 1981.- 144с.
63. Ковалев В.В. и др. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях /В.В.Ковалев, Е.Н.Евстигнеев, И.В.Соколов. -М.: Финансы и статистика, 1991.- 160с.
64. Конин Ю., Яковлев Р. Заработная плата в условиях перехода к рыночной экономике. //Вопросы экономики.- 1991.- № 1.- с.46-57.
65. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет и анализ баланса на предприятиях мясной и молочной промышленности. -М.: Пищевая промышленность, 1974.- 408с.
66. Кондраков Н.П. Учет и отчетность на предприятиях мясной и молочной промышленности. -М.: Пищевая промышленность, 1976.- 169с.
67. Кондраков Н.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий мясной и молочной промышленности. -М.: легкая и пищевая промышленность, 1981.- 280с.
68. Кондраков Н.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий мясной и молочной промышленности. М.: легкая и пищевая промышленность, 1984.- 166с.
69. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности. -М.: Агропромиздат, 1991.- 415с.
70. Кошкин Б., Смыслов А. Оплата труда в условиях регулируемых рыночных отношений// Экономические науки.- 1991.- № 1.- с.36-40.

71. Крылова Л.Б. Организация оплаты труда в условиях рыночных отношений//Пищевая промышленность.- 1992.- № 1.- с.3-5.
72. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции: Практик. руководство. -М.: Финансы и статистика, 1985.- 143с.
73. Кузьминский А.Н. и др. Организация учета и анализа в условиях бригадного хозрасчета /А.Н.Кузьминский, М.Я.Остапук, В.Р.Барановский. -К.: Техника, 1988.- 168с.
74. Кузьминский А.Н., Бонев Ж.Б., Смолянинов В.Л. Хозяйственный учет на базе микроЭВМ/Под ред. А.Н.Кузьминского. -М.: Финансы и статистика, 1989.- 225с.
75. Лазарович Г.С., Яковлев К.К., Шелепков К.И. Бухгалтерский учет на предприятиях мясной и молочной промышленности. -М.: Пищевая промышленность, 1970.- 496с.
76. Левина Л.И. Совершенствование калькулирования себестоимости продукции в мясной промышленности.- М.: Пищевая промышленность, 1979.- 160с.
77. Левин В.С. Внутривзаводской контроль издержек производства. -М.: Финансы, 1977.- 88с.
78. Ленин В.И. Проект тезисов о роли и задачах профсоюзов в условиях новой экономической политики//Полн.собр.соч.- Т.44. с.341-353.
79. Ленин В.И. Г.Я.Сокольникову. 1 февраля 1922 года//Полн.собр. соч.- Т.54.- с.150-151.
80. Леонтьев В. Экономические эссе. Теории, исследования, факты и политика: Пер. с англ. -М.: Политиздат, 1990.- 415с.
81. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства.- 6-е изд., перераб. -М.: Финансы, 1979.- 414с.
82. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т.1- М.: Политиздат, 1978.- 907с.
83. Маркс К. Капитал. критика политической экономии. Т.2. -М.:

Политиздат, 1978.- 648с.

84. Маркс К. капитал. Критика политической экономии. Т.3 /Под ред. Ф.Энгельса. -М.: Политиздат, 1970.- 1084с.
85. Мацкевичюс И.С. Методические вопросы совершенствования калькулирования себестоимости продукции //Бухгалтерский учет.- 1980.- № 10.- с.24-26.
86. Мацкевичюс И.С., Сопко В.В. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в ВНР //Бухгалтерский учет.- 1982.- № 2.- с.55-58.
87. Мацкевичюс И.С. Организация бухгалтерского учета в странах - членах СЭВ. -М.: Финансы и статистика, 1984.- 108с.
88. Мацкевичюс И.С., Кальчинская Г.Л. Управление затратами в АСУП. -М.: Финансы и статистика, 1989.- 221с.
89. Мельничук Г.М., Левочкин В.С., Дашкевич Н.В. Себестоимость продукции и повышение эффективности машиностроительного производства. -К.: Техника, 1980.- 152с.
90. Методические указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) в производственных объединениях и на предприятиях Министерства мясной и молочной промышленности СССР. -М.: 1985.- 20с.
91. Методы снижения издержек производства: Пер. с англ.,нем.,яп. /Предисл. Б.И.Майданчика; Научн.ред. Б.И.Майданчик, Г.В.Сергеева. -М.: Экономика, 1987.- 150с.
92. Мухамбетов Т.И. Организация заработной платы в условиях рынка //Известия АН СССР, серия экономическая.- 1991.- № 5.- с.61-68.
93. Наринский А.С., Лобашова Т.Ю. Учет затрат хозрасчетных бригад //Бухгалтерский учет.- 1988.- № 8.- с.35-37.
94. Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учет затрат на производство в

- промышленности.- М.: Финансы и статистика, 1981.- 144с.
95. Нормативный учет: Передовой опыт /Под ред. В.Ф.Палия. -М.: Финансы и статистика, 1987.- 111с.
96. Олохтонова Э.Е., Тулегенов Э.Т. Организация внедрения нормативного метода учета на предприятиях. -М.: Финансы и статистика, 1988.- 108с.
97. Организация внутрипроизводственного хозрасчета на машиностроительном предприятии /Под ред. В.Н.Добровского. -К.: Техника, 1990.- 159с.
98. Основные положения по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции. -М.: Крейскурантиздат, 1970.-128с.
99. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) на предприятиях СССР //Бухгалтерский учет.- 1991.- № 2.- с.69-77.
100. Оценка и представление материально-производственных запасов. Стандарт №2 //Контроллинг.- 1991.- № 1.- с.124-130.
101. Палий В.Ф. Учет и внутренний хозрасчет. -М.: Финансы, 1977. - 63с.
102. Палий В.Ф. Основы калькулирования. -М.: Финансы и статистика, 1987.- 288с.
103. Петрова В.И. Анализ хозяйственной деятельности машиностроительного предприятия: Учебник для учащихся экон. спец. техникумов.- 2-е изд., перераб. и доп. -М.: Машиностроение, 1988.- 272с.
104. План счетов бухгалтерского учета. -М.: Финансы и статистика, 1985.- 176с.
105. Поклад И.И. Теоретические основы экономического анализа работы предприятий. -М.: Финансы, 1969.- 72с.
106. Полковский Л.М. Автоматизация бухгалтерского учета, перспективы развития //Бухгалтерский учет.- 1987.- № 11.- с.20-24.

107. Полковский Л.М. и др. Автоматизация учета на базе персональных ЭВМ /Л.М.Полковский, С.А.Зайдман, М.Е.Беркович. -М.: Финансы и статистика, 1991.- 192с.
108. Полякова С.И., Буренкова Е.Н. Экономический анализ в системе внутрихозяйственного расчета. -М.: Финансы и статистика, 1989.- 191с.
109. Попович П.Я. Оперативный анализ хозяйственной деятельности объединений мясной промышленности. -М.: Агропромиздат, 1988.-199с.
110. Ракоти В.Д. Новая система оплаты труда в материально-техническом снабжении. -М.: Экономика, 1991.- 156с.
111. Русак Н.А. Совершенствование экономического анализа и учета в кондитерской промышленности. -М.: Агропромиздат, 1986.-248с.
112. Рымарь Н.В. Внутрипроизводственный хозрасчет (проблемы совершенствования, эффективность применения). -Львов: Выща школа. Изд-во при Львовском ун-те, 1986.- 183с.
113. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. -М.: Финансы, 1980. -141с.
114. Свиргун М.Д. Нормативный учет затрат производства в сахарной промышленности.- М.: Легкая и пищевая промышленность, 1983.- 120с.
115. Серяков С. Гибкая оплата труда (из опыта стран Запада)//Социалистический труд.- 1991.- № 12.- с.72-78.
116. Сибирев А.И. Хозрасчет и его развитие в современных условиях (вопросы теории и методологии). -Л.: Изд-во Ленинградского ун-та, 1974.- 208с.
117. Сеница В.Ф. Самоорганизация предприятия в рыночных условиях. -М.: Знание, 1991.- 64с.
118. Сняк С.И. Безбумажная форма бухгалтерского учета. -М.: Фи-

- нансы и статистика, 1986.- 80с.
119. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. -М.: Соцэкгиз, 1962.- 684с.
120. Совершенствование методологии бухгалтерского учета и экономического анализа /Под ред. В.И.Петровой, Р.Барица. -М.: Финансы и статистика, 1986.- 110с.
121. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности. -К.: Техника, 1976.- 184с.
122. Сопко В.В. Нормативный учет затрат производства в пищевой промышленности. -М.: Пищевая промышленность, 1978.- 144с.
123. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. -К.: Техника, 1988.- 112с.
124. Сопко В.В. и др. Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности /В.В.Сопко, А.М.Герасимович, М.С.Игнатенко. -К.: Урожай, 1990.- 160с.
125. Степанчук И.А., Стельмах А.А. Совершенствование внутрипроизводственного хозрасчета в промышленности. -К.: Техника, 1986.- 223с.
126. Степанюк А.Л., Петренко С.С. Нормативный метод учета на швейных и трикотажных предприятиях. -К.: Техника, 1988.- 152с.
127. Стражев В.И. Оперативное управление предприятиям, проблемы учета и анализа. -Минск: Наука и техника, 1973.- 152с.
128. Стуков С.А. Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ. -М.: Финансы, 1979.- 160с.
129. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. -М.: Финансы и статистика, 1988.- 223с.
130. Татур С.К. Хозяйственный расчет в промышленности СССР. Изд. 3-е, переработ. и доп. -М.: Финансы, 1970.- 415с.
131. Татур С.К. Роль учета и анализа в управлении производством. -М.: Финансы, 1974.- 39с.

132. Теория и практика исчисления себестоимости в СССР и ГДР / под ред. Г.Голла и А.Д.Шеремета. -М.: Финансы, 1977.- 288с.
133. Теория экономического анализа хозяйственной деятельности /Под ред. А.Д.Шеремета. -М.: Прогресс, 1982.- 288с.
134. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) //Бухгалтерский учет.- 1983.- № 5.- с.47-60.
135. Тишков И.Е. Нормативный учет в промышленности. -Минск: Высшая школа, 1974.- 112с.
136. Трусов А.Д. калькулирование себестоимости продукции комплексных производств. -М.: Финансы и статистика, 1983.- 204с.
137. Трусов А.Д. Учет затрат в комплексных производствах. -М.: Финансы и статистика, 1987.- 238с.
138. Ураков Д.У. Проблемы учета и калькулирования в мясной промышленности СССР. -Душанбе: Изд-во Ирфон, 1975.- 188с.
139. Учет, контроль и анализ в системе ресурсосбережения /Под ред. М.Я.Розенберга, З.Лаучика. -М.: Финансы и статистика, 1989.- 239с.
140. Учет себестоимости в управлении производством /Новиченко П., Рендухов И.М., Тимошенко С.С. и др. -М.: Финансы, 1978.-126с.
141. Формы первичной учетной документации для предприятий мясной промышленности. -М.: МММПИ СССР, 1976.- 320с.
142. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. -М.: Финансы, 1965.- 124с.
143. Чумаченко Н.Г. Внутривзаводской экономической анализ. -К.: Техника, 1968.- 288с.
144. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. -М.: Финансы, 1971.- 240с.
145. Шевчук И.А. Учет затрат на производство в условиях внутри-

заводского хозрасчета. -М.: Финансы, 1977.- 128с.

146. Шкарабан С.И. Оперативный экономический анализ в производственном объединении. -М.: Финансы и статистика, 1985.-168с.
147. Шкарабан С.И. Основы оперативного экономического анализа. -Львов: Выща школа. Изд-во при Львовском ун-те, 1988.-138с.
148. Шницер С.С. Научно-технический прогресс в мясной промышленности (экономические аспекты). -М.: Агропромиздат, 1985.- 191с.
149. Шницер С.С. Мясная промышленность СССР: Обзорная информация. -М.: Агронии ТЭИММП, 1990.- 152с.
150. Шураков В.В., Дайитбегов Д.М., Ясеновский С.В. Персональные ЭВМ и их использование для организации автоматизированных рабочих мест //Бухгалтерский учет.- 1987.- № 10.- с.7-10.
151. Эйдинов А.М., Ширин М.Г. Нормативный метод учета в управлении машиностроительным производством. -М.: Машиностроение, 1983.- 96с.
152. Ящук Н.А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции.- М.: Финансы и статистика, 1981.- 144с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Сезонность закупок скота по отдельным мясокомбинатам
Украины, в % к итогу года /1/

Месяц	!Ивано-Франковский! !мясокомбинат		Луцкий !мясокомбинат		! Львовский !мясокомбинат		! Тернопольский !мясокомбинат		! Чертковский !мясокомбинат	
	! 1989	! 1991	! 1989	! 1991	! 1989	! 1991	! 1989	! 1991	! 1989	! 1991
Январь	10,2	10,6	10,8	11,0	10,1	10,5	11,1	10,7	10,4	11,0
Февраль	8,9	9,1	9,3	9,4	9,0	9,2	9,4	9,1	9,0	9,2
Март	8,5	8,8	9,1	8,9	8,4	8,5	8,3	9,0	8,9	8,3
Апрель	7,4	7,2	7,1	7,0	7,2	6,8	6,9	6,5	7,0	6,8
Май	6,8	6,6	7,0	6,9	7,3	6,7	6,6	7,1	6,7	7,0
Июнь	7,5	7,1	7,1	6,9	7,4	7,5	7,3	7,1	7,4	7,4
Июль	6,9	6,8	6,6	6,6	6,8	6,7	6,5	6,7	6,9	6,6
Август	8,3	8,2	8,5	8,8	8,4	8,2	8,6	8,5	8,4	8,7
Сентябрь	10,5	10,8	10,9	10,6	10,7	10,8	10,8	10,6	10,9	10,7
Октябрь	9,8	9,6	9,2	9,6	9,8	9,8	9,7	9,8	9,6	9,6
Ноябрь	8,7	8,8	8,1	8,2	8,5	9,1	8,5	8,4	8,2	8,3
Декабрь	6,5	6,4	6,3	6,1	6,4	6,2	6,3	6,5	6,6	6,4
За год	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

I. Составлено на основе данных указанных мясокомбинатов

Сравнительная характеристика затрат
хозрасчетного цеха /132, с.106-107/

Алькмуляционные статьи затрат	Затраты цеха как ! структурного под- ! разделения пред- ! приятия	Затраты цеха как ! хозрасчетного подраз- ! деления предприятия		
I	!	2	!	3
Сырье и материалы	Фактический расход по фактической заготовительной себестоимости			Фактический расход по плановой заготовительной себестоимости (в ценах, принятых в плане цеха)
Возвратные отходы	По фактическим ценам			По фактическим ценам
Полуфабрикаты собственного производства	Не отражаются			Плановая себестоимость утраченных полуфабрикатов собственного производства
Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги кооперированных предприятий	Фактический расход по фактической заготовительной себестоимости			Фактический расход по плановой заготовительной себестоимости
Топливо и энергия всех видов на технологические цели	То же			То же
Заработная плата основная производственных рабочих	По фактической величине			По фактической величине
Заработная плата дополнительная производственных рабочих	В установленном проценте к основной заработной плате			В установленном проценте к основной заработной плате
Расходы на подготовку и освоение производства	Согласно расчету			Согласно расчету, но не выше суммы, принятой в плане цеха
Потери от брака	По фактической величине			По фактической величине
Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования	По фактической величине			По фактическим расходам, но по плановой себестоимости (ценам) материалов, энергии и услуг
Общепроизводственные расходы	По фактической величине			По фактическим расходам, но по плановой себестоимости (ценам) материалов, энергии и услуг

продолжение приложения 2

1	!	2	!	3
Общехозяйственные расходы	-	Не отражаются	Б	части непроизводительных расходов по вине цеха
Прочие производственные расходы	-	То же	Не	отражаются
Внутренние хозрасчетные претензии	-	То же	По	расчету возмещения другим цехам за мину- сом полученных пре- тензий

КЛАССИФИКАТОР ПРИЧИН ИЗМЕНЕНИИ НОРМ

Причины изменений норм	! Код
I	! 2
<u>I. Повышение технического уровня производства</u>	
Внедрение прогрессивной технологии	101
Механизация производственных процессов	102
Автоматизация производственных процессов	103
Совершенствование применяемой техники и технологии производства	104
Модернизация оборудования	105
Совершенствование и внедрение специального оснащения, инструментов, весоизмерительных приборов и др.	106
Улучшение использования и применение новых видов сырья и материалов	107
Использование отходов производства и вторичного сырья	108
Прочие причины, повышающие технологический уровень производства	109
<u>II. Улучшение организации производства и управления</u>	
Улучшение организации и обслуживания производством	201
Развитие специализации производства	202
Улучшение использования основных фондов	203
Совершенствование системы управления производством и сокращение затрат на управление	204
Внедрение автоматизированных систем управления	205
Улучшение организации труда	206
Внедрение коллективных форм организации труда	207
Улучшение материально-технического обеспечения и использования материальных ресурсов	208
Совершенствование транспортных связей	209
Сокращение отходов производства	210
Прочие причины изменения норм, связанные с организацией производства и управления	211
<u>III. Изменение объема и структуры производства</u>	
Изменение объема производства	301
Совершенствование номенклатуры и ассортимента продукции	302
Повышение качества продукции	303

I	! 2
IV. Развитие производства	
Ввод и освоение новых производств	401
Подготовка и освоение производства на действующих предприятиях	402
Другие причины, связанные с развитием производства	403

КЛАССИФИКАТОР ИНИЦИАТОРОВ ИЗМЕНЕНИИ НОРМ

Инициаторы изменения норм

! Код

I. Внутренние

Производственный отдел	I01
Отдел главного технолога	I02
Отдел главного механика	I03
Отдел главного конструктора	I04
Отдел главного энергетика	I05
Отдел АСУ ТП	I06
Планово-экономический отдел	I07
Бухгалтерия	I08
Отдел труда и заработной платы	I09
Отдел материально-технического снабжения	I10
Отдел заготовок	I11
Отдел сбыта	I12
Мастер	I13
Рабочие, бригады	I14
Прочие	I15

II. Внешние

Отраслевые научно-исследовательские институты	201
Республиканский агропром	202
Областной агропром	203
Колхозы, совхозы	204
Поставщики материалов	205
Прочие	206

УТВЕРЖДАЮ

Мясокомбинат _____

Производство _____

Цех, участок, бригада _____

(подпись руководителя мясокомбината)

" ____ " _____ 199__ г.

ИЗВЕЩЕНИЕ

об изменении норм выхода продуктов убоя скота

Вводится с " ____ " _____ 199__ г.

Содержание оргтехмероприятия _____

Код продукции	Наименование продукции	Код (номен- клатурный номер) сырья	Наименование сырья	Норма выхода (в % к живой массе скота) до изменения	после из- менения	Код причины изменения нормы	Код инициа- тора изменения нормы
1	2	3	4	5	6	7	8

Составил _____
(должность, подпись, дата)

Согласовано
Начальник ИЭО _____
(подпись)

" ____ " _____ 199__ г.

Начальник производственного отдела

(подпись)
" ____ " _____ 199__ г.

Извещение получил _____
(должность, подпись)
" ____ " _____ 199__ г.

Производство _____

Цех, участок, бригада _____

(Подпись руководителя мясокомбината)

" " _____ 199_ г.

ИЗВЕЩЕНИЕ

об изменении норм материалов и топливно-энергетических ресурсов

Вводится с " " _____ 199_ г.

Содержание оргтехмероприятия _____

Код продук- ции	Наименование продукции	Единица измере- ния	код(номен- клатурный номер) ма- териала	Наименование материала	Едини- ца из- мере- ния	Норма расхода до из- мене- ния	после измене- ния	код причины изменения нормы	код иници- атора из- менения нормы
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Составил _____
(должность, подпись, дата)

Согласовано
Начальник ЦЭО _____

" " _____ 199_ г.

Начальник производственного
отдела _____
(подпись)

" " _____ 199_ г.

Извещение получил _____
(должность, подпись)

" " _____ 199_ г.

Мясокомбинат _____
 Производство _____
 Цех, участок, бригада _____

Приложение 7
 УТВЕРЖДАЮ

(подпись руководителя мясокомбината)
 " ____ " _____ 199__ г.

ИЗВЕЩЕНИЕ

об изменении норм выработки, времени и расценок
 вводится с " ____ " _____ 199__ г.

Содержание оргтехмероприятия _____

Код операции (работ)	Наименование операции (работ)	Единица измерения	Норма выработки		Норма времени		Расценка, руб.		Код причины	Код инициатора
			до изменения	после изменения	до изменения	после изменения	до изменения	после изменения		
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

1
202
1

Составил _____
 (должность, подпись, дата)

Согласовано _____
 Начальник ПЭО _____
 (подпись)

" ____ " _____ 199__ г.

Начальник ОТиЗ _____
 (подпись)

" ____ " _____ 199__ г.

Извещение получил _____
 (подпись, должность)

" ____ " _____ 199__ г.

Ж У Р Н А Л

учета изменений норм выхода продуктов убоя скота

№ п/п	Содержание оргтехме- роприятия	Код при- чины	Код ини- циа- тора	дата изме- нения	Номер извеще- ния	Код про- дук- ции	Наименование продукции	Код(но- менкла- турный номер) сырья	Наименование сырья	Норма выхода (в % к живой массе)		При- меча- ние
										до из- мене- ния	после изме- нения	
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Ж У Р Н А Л

учета изменений норм расхода материальных и топливно-энергетических ресурсов

№ п/п	Содержание орг-тех- ропри- ятия	Код при- чины	Код ини- циа- тора	Дата изме- не- ния	Номер изве- щения	Цех, учас- ток, бри- гада	Код про- дук- ции	Наимено- вание продукции	Едини- ца из- мере- ния	Код (номен- клатур- ный но- мер) ма- териала	Наимено- вание материа- ла	Едини- ца изме- рения	Норма расхода		При- ме- ча- ние
													до изме- нения	после изме- нения	
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Ж У Р Н А Л

учета изменений норм выработки, времени, расценок

№ п/п	Содер- жание оргте- хмеро- прия- тия	Код при- чины	Код ини- циа- тора	дата изме- нения	Но- мер из- ве- ще- ния	Цех, учас- ток, бри- гада	Код опе- рац.	Наимено- вание операции	Едини- ца из- мере- ния	Норма выра- ботки		Норма време- ни		Расценка, руб., коп.		При- меча- ние
										до изме- нения	после изме- нения	до изме- нения	после изме- нения	до изме- нения	после изме- нения	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

ГРУППИРОВКА МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В РАЗРЕЗЕ
СЧЕТОВ, СУБСЧЕТОВ, ГРУПП И ПОДГРУПП

Код счета, суб- счета	Код груп- пы	Код под- группы	наименование счета, субсчета, группы, подгруппы	Номера кодов группы, подгруппы (порядковые номера)
1	2	3	4	5
05	-	-	"Материалы	
05I	-	-	"Сырье и материалы"	
05I	I	0	Сырье	
05I	I	I	Крупный рогатый скот (взрослый)	05I1100I-05I11999
05I	I	2	Крупный рогатый скот (молодняк)	05I1200I-05I12999
05I	I	3	Мелкий рогатый скот	05I1300I-05I13999
05I	I	4	Свиньи	05I1400I-05I14999
05I	I	5	Лошади, верблюды, олени, ослы, лоси	05I1500I-05I15999
05I	I	6-9	Резерв	05I1600I-05I19999
05I	2	0	Сопутствующая продук- ция, передаваемая уча- стком убоя и перера- ботки скота другим участком мясожирового производства для да- льнейшей обработки	
05I	2	I	Субпродукты	05I2100I-05I21999
05I	2	2	Жиры	05I2200I-05I22999
05I	2	3	Кишечные фабрикаты	05I2300I-05I23999
05I	2	4	Шкуры	05I2400I-05I24999
05I	2	5	Прочая сопутствующая продукция	05I2500I-05I25999
05I	2	6-9	Резерв	05I2600I-05I29999
05I	3	0	Основные материалы	
05I	3	I	Мучные и крупяные изделия	05I3100I-05I31999
05I	3	2	Молочные продукты	05I3200I-05I32999
05I	3	3	Сахарные и спиртовые продукты	05I3300I-05I33999
05I	3	4	Флодоовощные продукты	05I3400I-05I34999
05I	3	5	Специи и пряности	05I3500I-05I35999
05I	3	6	Искусственные оболочки	05I3600I-05I36999

I	!	2	!	3	!	4	!	5
05I		3		7		Прочие основные матери- алы		05I3700I-05I37999
05I		3		8-9		Резерв		05I3800I-05I39999
05I		4-9		-		вспомогательные мате- риалы		
05I		4		0		Металлы и металлоизделия		
05I		4		I		Прокат черных металлов (сталь: листовая горяче- катанная конструкционная, оцинкованная, некондицион- ная, угловая, полосовая, круглая; балки; швеллера; литье чугунное и стальное; прочий прокат черных ме- таллов)		05I4I00I-05I4I999
05I		4		2		Прокат цветных металлов (алюминевый, бронзовый, ла- тунный, медный, свинцовый, прочий прокат цветных ме- талло)		05I4200I-05I42999
05I		4		3		Трубы (стальные, сварные во- догазопроводные; стальные электросварные прямошовные (тонкостенные); стальные безшовные; стальные сварные; стальные безшовные холодноде- формированные (тянутые); стальные безшовные горяче- деформированные (катаные); керамические; пластмассовые; прочие трубы)		05I4300I-05I43999
05I		4		4		Метизы (болты; гайки; винты; шуру- пы; шайбы; проволока; про- вод, канаты стальные; сет- ка металлическая; гвозди; электроды; прочие метизы)		05I4400I-05I44999
05I		4		5-9		Резерв		05I4500I-05I49999
05I		5		0		Лесные и строительные материалы и изделия из дерева		
05I		5		I		Лесопиломатериалы и из- делия из дерева (лесопи- ломатериалы; пиломатериалы; фурнитура; изделия из де- рева)		05I5I00I-05I5I999
05I		5		2		Плиты древесностружечные и древесноволокнистые		05I5200I-05I52999
05I		5		3		Панели и плиты облицовоч- ные		05I5300I-05I53999

I	!	2	!	3	!
05I	5	4		Плитки облицовочные керамические	05I5400I-05I54999
05I	6	5		Линолеум, рубероид, толь, пенопласт	05I5500I-05I55999
05I	5	6		Стекло строительные, стеклоизделия	05I5600I-05I56999
05I	5	7		Сыпучие, стеновые, вяжущие и отделочные материалы	05I5700I-05I57999
05I	5	8		Материалы кровельные	05I5800I-05I58999
05I	5	9		Прочие лесные и строительные материалы	05I5900I-05I59999
05I	6	0		Химикаты, лакокраски	
05I	6	I		Кислоты	05I6I00I-05I6I999
05I	6	2		Соли	05I6200I-05I62999
05I	6	3		Сода	05I6300I-05I63999
05I	6	4		Краски	05I6400I-05I64999
05I	6	5		Эмали	05I6500I-05I65999
05I	6	6		Лаки	05I6600I-05I66999
05I	6	7		Грунтовки, шпатлевки	05I6700I-05I67999
05I	6	8		Белила	05I6800I-05I68999
05I	6	9		Прочие химикаты и лакокраски	05I6900I-05I69999
05I	7	0		Изоляционные и резинотехнические материалы, ремни	
05I	7	I		Изоляционные материалы	05I7I00I-05I7I999
05I	7	2		Резинотехнические материалы	05I7200I-05I72999
05I	7	3		Ремни	05I7300I-05I73999
05I	7	4		Прочие изоляционные и резинотехнические материалы	05I7400I-05I74999
05I	7	5-9		Резерв	05I7500I-05I79999
05I	8	0		Электроматериалы и электроизделия	
05I	8	I		Электроматериалы	05I8I00I-05I8I999
05I	8	2		Электроизделия	05I8200I-05I82999
05I	8	3		Прочие электроматериалы и электроизделия	05I8300I-05I83999
05I	8	4-9		Резерв	05I8400I-05I89999
05I	9	0		Канцтовары. Бумага. Ткани и изделия легкой промышленности. Прочие вспомогательные материалы	

продолжение приложения II

I	!			
05I	9	I	Канцтовары	05I9I00I-05I9I999
05I	9	2	Бланковая продукция	05I9200I-05I92999
05I	9	3	Бумага	05I9300I-05I93999
05I	9	4	Ткани	05I9400I-05I94999
05I	9	5	Изделия легкой промышлен- ности	05I9500I-05I95999
05I	9	6	Прочие вспомогательные ма- териалы	05I9600I-05I96999
05I	9	7-9	Резерв	05I9700I-05I99999
054	-	-	"Тара и тарные материалы"	
054	I	I	Деревянная тара	054II00I-054II999
054	2	I	Картонная тара	0542I00I-0542I999
054	3	I	Полиэтиленовая и пластмас- совая тара	0543I00I-0543I999
054	4	I	Металлическая тара	0544I00I-0544I999
054	5	I	Тканевая тара	0545I00I-0545I999
054	6	I	Стеклянная и глиняная тара	0546I00I-0546I999
054	7	I	Тарные материалы	0547I00I-0547I999
054	8	I	Прочая тара	0548I00I-0548I999
054	9	I	Резерв	0549I00I-0549I999
06	-	-	"Топливо"	
06I	-	-	"Нефтепродукты"	
06I	I	I	Автобензин	06I1I00I-06I1I999
06I	2	I	Дизельное топливо	06I2I00I-06I2I999
06I	3	I	Керосин	06I3I00I-06I3I999
06I	4	I	Мазут	06I4I00I-06I4I999
06I	5	I	Масла автомобильные	06I5I00I-06I5I999
06I	6	I	Масла дизельные	06I6I00I-06I6I999
06I	7	I	Прочие масла	06I7I00I-06I7I999
06I	8	I	Прочие нефтепродукты	06I8I00I-06I8I999
06I	9	I-9	Резерв	06I9I00I-06I99999
062	-	-	"Твердое топливо"	
062	I	I	Уголь	062II00I-062II999
062	2	I	Дрова для отопления	0622I00I-0622I999
062	3	I	Прочие виды твердого топ- лива	0623I00I-0623I999
062	4-9	I	Резерв	0624I00I-0629I999

I	!	2	!	3	!	4	!	5
063	-	-	-	-	-	"Другие виды топлива"		
063	I	I	I	I	I	Другие виды топлива		06311001-06311999
063	2-9	I	I	I	I	Резерв		06321001-06391999
08	-	-	-	-	-	"Запасные части"		
08I	-	-	-	-	-	"Запасные части"		
08I	I	0	0	0	0	Запасные части к оборудова- нию		
08I	I	I	I	I	I	Запасные части к технологи- ческому оборудованию		08111001-08111999
08I	I	2	2	2	2	Запасные части к металлоре- жущему оборудованию		08112001-08112999
08I	I	3	3	3	3	Прочие запасные части к оборудованию		08113001-08113999
08I	I	4-9	4-9	4-9	4-9	Резерв		08114001-08119999
08I	2	0	0	0	0	Запасные части к электрон- ной технике и КИП		
08I	2	I	I	I	I	Блоки, микросхемы и полупро- водниковые приборы		08121001-08121999
08I	2	2	2	2	2	Конденсаторы, резисторы, реле, автоматы, датчики, дросселя, трансформаторы, катушки, магни- тоуправляемые контакты		08122001-08122999
08I	2	3	3	3	3	Электронные лампы		08123001-08123999
08I	2	4	4	4	4	Вилки, розетки, тумблеры, вклю- чатели, переключатели		08124001-08124999
08I	2	5	5	5	5	Кнопки и посты управления		08125001-08125999
08I	2	6	6	6	6	Магнитные носители записей и магнитные головки		08126001-08126999
08I	2	7	7	7	7	Прочие запасные части к эле- ктронной технике		08127001-08127999
08I	2	8-9	8-9	8-9	8-9	Резерв		08128001-08129999
08I	3	0	0	0	0	Запасные части к автотран- спортным средствам		
08I	3	I	I	I	I	Автомшины		08131001-08131999
08I	3	2	2	2	2	Запасные части к автомобилям		08132001-08132999
08I	3	3	3	3	3	Запасные части к тракторам, автокарам		08133001-08133999
08I	3	4	4	4	4	Прочие запасные части к автотранспортным средствам		08134001-08134999
08I	3	5-9	5-9	5-9	5-9	Резерв		08135001-08139999
08I	4	0	0	0	0	Подшипники		
08I	4	I	I	I	I	Подшипники		08141001-08141999

продолжение приложения II

I	!	2	!	3	!	4	!	5
08I		4		2-0		Резерв		08I4I00I-08I49999
08I		5		0		Электрзапчасти		
08I		5		I		Электрзапчасти		08I5I00I-08I5I999
08I		5		2-9		Резерв		08I5200I-08I59999
08I		6		0		Прочие запасные части		
08I		6		I		Прочие запасные части		08I6I00I-08I6I999
08I		7-9		I-9		Резерв		08I7I00I-08I99999

НОМЕНКЛАТУРА - ЦЕННИК

на сырье, основные и вспомогательные материалы, тару, топливо
запасные части

Код (номенклатурный номер) сырья и материалов	Наименование и характеристика сырья и материалов	! единица измерения	! Учетная цена, руб., коп.
1	2	3	4
05	Материалы		
05I	Сырье и материалы		
05II0	Сырье		
05III	Крупный рогатый скот (взрослый)		
05III001	высшей упитанности (приемка по количеству и качеству мяса)	кг	49-392
05III002	высшей упитанности (приемка по живому весу)	кг	24-00
05III003	средней упитанности (приемка по количеству и качеству мяса)	кг	42-59
05III004	средней упитанности (приемка по живому весу)	кг	19-80
.....			
05II2	Крупный рогатый скот (молодняк)		
05II2001	высшей упитанности весом более 400 кг (приемка по количеству и качеству мяса)	кг	54-78
05II2002	высшей упитанности весом более 400 кг (приемка по живому весу)	кг	27-50
05II2003	высшей упитанности весом 400 кг и менее (приемка по количеству и качеству мяса)	кг	47-808
05II2004	высшей упитанности весом 400 кг и менее (приемка по живому весу)	кг	24-00
.....			
.....			

1	!	2	!	3	!	4
05I20		Сопутствующая продукция, передаваемая участком первичной переработки скота другим участкам мясожирового производства для дальнейшей обработки				
05I2I		Субпродукты				
05I2I001		Язык говяжий		кг		44-42
05I2I002		Печень говяжья		кг		30-22
05I2I003		Почки говяжьи		кг		5-59
05I2I004		Сердце говяжье		кг		3-76
.....						
.....						
.....						
05I30		Основные материалы				
05I3I		Мучные и крупные изделия				
05I3I001		Крупа гречневая		кг		2-69
05I3I002		Крупа гречневая		кг		3-45
05I3I003		Крупа перловая		кг		1-71
05I3I006						
05I3I007						
05I3I008		Крупа рисовая		кг		3-056
05I3I009						
05I3I010						
05I3I011		Мука, высший сорт		кг		1-543

1	!	2	!	3	!	4
05I3I0I2	Мука, высший сорт			кг		2-70
.....						
.....						
05I32	Молочные продукты					
05I32001	Молоко сухое			кг		10-80
05I32002	Молоко сухое			кг		11-70
05I32003						
.....						
.....						
.....						

Тернопольский мясокомбинат
(предприятие, организация)

УТВЕРЖДАЮ

должность Главный бухгалтер П.А.Криницкий
(подпись, фамилия, И.О.)

" 5 " июня 1992 г.

ИЗВЕЩЕНИЕ № 146

об изменениях и дополнениях в номенклатурном ценнике на сырье и материалы
от " 3 " июня 1992 г.

Код (номенклатурный! номер) материала	Наименование и характеристика материала	Единица измерения	Учетная цена, руб., коп.
1	2	3	4

Схема внесения записей в номенклатурный ценник при поступлении новых видов материалов или изменения цены на материал

Запись в номенклатурном ценнике до внесения изменений (резервное место)
(позиция, строка))

Запись в номенклатурном ценнике после внесения изменений (на резервное место
(позицию, строку))

~~05132003 Молоко сухое кг 12-00~~

Составил Инженер-экономист А.И.Деркач
(должность, подпись, фамилия, И.О.)

В номенклатурный ценник изменения внесены Бухгалтер Г.И.Гравченко
(должность, подпись, фамилия, И.О.)

" 3 " июня 1992 г.

Чернопольский мясокомбинат
(предприятие, организация)

УТВЕРЖДАЮ

Должность Главный бухгалтер — А. А. Крицкий
(подпись, фамилия, И.О.)

" 5 " июня 1992 г.

ИЗВЕЩЕНИЕ № 147

об изменении и дополнениях в номенклатурном ценнике на сырье и материалы
от " 5 " июня 1992 г.

код (номенклатурный номер) материала	Наименование и характеристика материала	Единица измерения	Учетная цена, руб., коп.
1	2	3	4

Схема внесения изменения в номенклатурный ценник при полном удалении
характеристики материала

~~05131011~~ — Мука высший сорт — кг — I-543

Запись в номенклатурном ценнике после внесения изменений (резервное место
(позиция, строка)

~~05131011~~

Составил Инженер-экономист — А. И. Деркач
(должность, подпись, фамилия, И.О.)

В номенклатурный ценник изменения внесены Бухгалтер — Г. И. Гравченко
(должность, подпись, фамилия, И.О.)

" 2 " июня 1992 г.

Номенклатура причин и виновников отклонений от норм расхода сырья и материалов в производственных подразделениях мясожирового производства

Причины отклонений		Виновники отклонений		Общий код
содержание	код	содержание	код	
Отклонения по естественным причинам	01	Природно-климатические условия	21	0121
		Породность	22	0122
Несоблюдение правил сдачи-приемки, транспортировки и выдержки скота	02	Поставщик	23	0223
		Шофер-экспедитор	24	0224
		База предубойного содержания скота	25	0225
Прием и переработка основного скота	03	Поставщик	23	0323
		База предубойного содержания скота	25	0325
Неправильное определение упитанности скота при его приемке	04	База предубойного содержания скота	25	0425
Неритмичность поставок сырья(скота) и материалов	05	Поставщик	23	0523
		База предубойного содержания скота	25	0525
		Отдел материально-технического снабжения	26	0526
		Руководство производственного подразделения	27	0527
Пересортица сырья и материалов	06	База предубойного содержания скота	25	0625
		Руководство производственного подразделения	27	0627
		Склад	28	0628
		Рабочие	29	0629
Замена материалов	07	Отдел материально-технического снабжения	26	0726
		Руководство производственного подразделения	27	0727
		Отдел главного технолога	30	0730
Неэкономичное хранение сырья и материалов	08	Склад	28	0828
		Руководство производственного подразделения	27	0827
Неисправность оборудования	09	Руководство производственного подразделения	27	0927
		Отдел главного механика	31	0931
		Рабочие	29	0929
Нарушение технологии	10	Руководство производственного подразделения	27	1027
		Отдел главного технолога	30	1030

продолжение приложения I5

Причины отклонений	!	Виновники отклонений	!	Общий код
содержание	код	содержание	код	
		Рабочие	29	I029
Неправильно установленные нормы	I1	Производственный отдел	32	I132
Классификация	I2	Руководство производственного подразделения	27	I227
		Рабочие	29	I229
Прочие причины	I3	Прочие виновники	33	I333

ПЕРЕЧЕНЬ

накопительных ведомостей нормативного учета
переработки скота

№ /п/!	Наименование накопительных ведомостей нормативного учета переработки скота
1 !	2
1	Накопительная ведомость нормативного учета переработки крупного рогатого скота по количеству и качеству мяса - "Основная продукция"
2	Накопительная ведомость нормативного учета переработки крупного рогатого скота по количеству и качеству мяса - "Сопутствующая продукция"
3	Накопительная ведомость нормативного учета переработки крупного рогатого скота по живому весу - "Основная продукция"
4	Накопительная ведомость нормативного учета переработки крупного рогатого скота по живому весу - "Сопутствующая продукция"
5	Накопительная ведомость нормативного учета переработки мелкого рогатого скота по количеству и качеству мяса - "Основная продукция"
6	Накопительная ведомость нормативного учета переработки мелкого рогатого скота по количеству и качеству мяса - "Сопутствующая продукция"
7	Накопительная ведомость нормативного учета переработки мелкого рогатого скота по живому весу - "Основная продукция"
8	Накопительная ведомость нормативного учета переработки мелкого рогатого скота по живому весу - "Сопутствующая продукция"
9	Накопительная ведомость нормативного учета переработки свиней по количеству и качеству мяса - "Основная продукция"
10	Накопительная ведомость нормативного учета переработки свиней по количеству и качеству мяса - "Сопутствующая продукция"
11	Накопительная ведомость нормативного учета переработки свиней по живому весу - "Основная продукция"
12	Накопительная ведомость нормативного учета переработки свиней по живому весу - "Сопутствующая продукция"

ОПИСАНИЕ АЛГОРИТМА РЕШЕНИЯ ЗАДАЧИ

Блок I. Формирование нормативных справочников:

"Справочник поставщиков" (Н1);

"Справочник готовой продукции" (Н2);

"Номенклатурный ценник на сырье, основные и вспомогательные материалы, тару, топливо, запасные части" (Н3);

"Справочник норм расхода (выхода основной и сопутствующей продукции) материальных ресурсов" (Н4);

"Номенклатура причин и виновников отклонений от норм расхода сырья и материалов" (Н5).

Справочники формируются перед началом решения задачи из документов Д1, Д2, Д3, Д4, Д5. Их имена соответствуют названию справочников.

При первом решении задачи создаются файлы на МД (магнитном диске). При последующих решениях задачи они корректируются записями файла ДД1 (документ корректуры).

В процессе решения задачи возможны решения работы со справочниками:

- создание файла;
- запись файла;
- корректура;
- чтение файла;
- выход на печать.

При режиме "создание" создается пустой файл.

При режиме "запись" производится ввод данных. Вводимые данные высвечиваются на дисплей, при этом осуществляется визуальный контроль вводимой информации. По окончании ввода файлы сортируются по возрастанию реквизита, например, "Номенклатурный ценник на сырье, основные и вспомогательные материалы, тару, топливо, запасные части", сортируется по

по возрастанию кода сырья (материалов).

В процессе эксплуатации задачи возникают случаи, когда необходимо произвести корректировку справочника, в этом случае вводится режим "корректурa", затем код корректируемой записи, после чего эта запись высвечивается на дисплее. далее задается запрос: корректировка отдельных реквизитов записи или удаления записи? При корректировке отдельных реквизитов записи изменяется значение реквизитов этой записи. При режиме удаление записи данная запись удаляется из файла и далее производится сжатие файла. Добавление записи в файл осуществляется режимом "запись".

В случае, когда необходимо знать, какие записи находятся на данный момент в справочнике, вводится режим "чтение файла".

При режиме "вывод на печать" осуществляется вывод на печать (дисплей). При этом возможны варианты распечатки информации:

- вывод на печать (дисплей) информации по всем записям;
- вывод на печать (дисплей) информации с определенной записи и до конца массива;
- выборочный вывод на печать (дисплей) данных, информация по которым необходима.

Блок 2. Формирование файла ФІ "данные переработки скота".

Исходные документы:

"Накладная на приемку скота и передачу его на переработку (форма № Заг-2 мясо)", "Накладная на передачу скота убойному цеху (форма № П-18,19 мясо)" (Д6);

"Отвес-накладная на приемку мяса (говядины, баранины, свинины) (формы № Заг-4,5,6,7 мясо)", "Накладная на внутреннее перемещение сырья (продукции) (форма № П-20 мясо)", "Отвес-накладная (форма № П-22 мясо)", "Отвес-накладная на субпродукты (форма № П-23 мясо)" (Д7);

"Документ корректуры" (ДК2).

Из указанных документов в выходной файл Ф1 заносятся следующие реквизиты:

живой вес скота, кг;

количество голов;

фактическое количество полученного мяса (говядины, баранины, свинины) и сопутствующей продукции;

количество туш.

При вводе данных с документов осуществляется арифметический и визуальный контроль с помощью дисплея.

При решении задачи возможна корректура файла (Ф1) документом корректуры (ДК2). Сформированный файл записывается на магнитный диск (МД).

Блок 3. Формирование файла Ф2 "Накопительные ведомости нормативного учета переработки скота".

Исходные данные:

"Справочник поставщиков (Н1)";

"Справочник готовой продукции (Н2)";

"Номенклатурный ценник на сырье, основные и вспомогательные материалы, тару, топливо, запасные части (Н3);

"Справочник норм расхода (выхода основной и сопутствующей продукции) материальных ресурсов (Н4)";

"Номенклатура причин и виновников отклонений от норм расхода сырья и материалов (Н5)";

"Данные переработки скота (Ф1)".

На основании этих данных производятся расчеты нормативного выхода мяса и отклонений по следующим формулам:

$$НМ = \frac{ЖВ \times НВ}{100\%},$$

где НМ - нормативный выход мяса (сопутствующей продукции), кг

МВ - живой вес скота, кг;
НВ - норма выхода мяса, %.

$$O = \Phi M - НМ,$$

где O - отклонения фактического выхода мяса (сопутствующей продукции);

ΦМ - фактический выход мяса (сопутствующей продукции), кг;

НМ - нормативный выход мяса (сопутствующей продукции), кг.

По окончании расчетов происходит формирование массивов.

Сформированные массивы выводятся на экран для кодирования причин и виновников отклонений от норм в соответствии с номенклатурой причин и виновников отклонений от норм расхода сырья и материалов (Н5).

Затем поочередно выдаются машинограммы (видеограммы).

Блок 4. Формирование файла Ф3 "Ведомость отклонений от норм расхода сырья и материалов в разрезе причин и виновников".

Исходные данные:

"Накопительная ведомость нормативного учета переработки скота (Ф2)";

"Номенклатура причин и виновников отклонений от норм расхода сырья и материалов (Н5)";

"Номенклатурный ценник на сырье, основные и вспомогательные материалы, тару, топливо, запасные части (Н3)".

На основании этих данных формируется файл Ф3 по возрастанию реквизита кода причин и виновников.

Машинограмма (видеограмма) выдается в суммарном выражении за день и нарастающим итогом с начала месяца. т.е. к данным прошлого решения суммируется сумма настоящего решения:

НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ
нормативного учета переработки крупного рогатого скота
по количеству и качеству мяса - "ОСНОВНАЯ ПРОДУКЦИЯ"

01.04.92

N смены 1 мастер Марчук Р.В.

Код		Наименование		поставщик							
Продукция	Сырье			Живой вес скота:	Норма:	Выход продукции		Отклонение:	Коды		
Код	Наименование	Код	наименование	голов	кг	продукт:	по норме:	фактически:	выход (+):	виновников:	
						/ % /			недовых (-):	отклонений:	
								туш	кг		
1011001	к-з "Подолье"										
0101001	ГОВЯДИНА 1 кат	05111001	крс взрослый в/у	21	10478.70	49.00	5134.56	21	5036.60	-97.96	0121
0101003	ГОВЯДИНА 2 кат	05111003	крс взрослый с/у	9	3477.20	45.90	1596.03	9	1531.30	-64.73	0121
0101002	ГОВЯДИНА тощая	05111007	крс взрослый т/у	5	2039.60	39.20	799.52	5	799.52		
1021003	к-з ин. Б. Хмельницкого										
0101001	ГОВЯДИНА 1 кат	05112001	крс молод.вес.б.400	28	10430.10	49.50	5162.90	28	5138.00	-24.90	1229
0101002	ГОВЯДИНА тощая	05112007	крс молодняк н-с/у	4	989.30	43.60	431.33	4	425.80	-5.53	1229
1031004	к-з "Украина"										
0101001	ГОВЯДИНА 1 кат	05111003	крс взрослый с/у	15	6703.50	45.90	3076.91	15	3032.20	-44.71	1029
0101003	ГОВЯДИНА 2 кат	05111005	крс взрослый н-с/у	17	7187.00	42.40	3047.29	17	2983.50	-63.79	1029
1041006	к-з ин. Л. Украинки										
0101001	ГОВЯДИНА 1 кат	05112005	крс молодняк с/у	12	4383.10	46.00	2016.23	12	1979.50	-36.73	0225
0101003	ГОВЯДИНА 2 кат	05112005	крс молодняк с/у	13	4344.00	46.00	1998.24	13	1952.60	-45.64	0225
	ГОВЯДИНА 1 кат			76	31995.40		15390.60	76	15186.30	-204.30	
	ГОВЯДИНА 2 кат			39	15008.20		6641.56	39	6467.40	-174.16	
	ГОВЯДИНА тощая			9	3028.90		1230.85	9	1225.32	-5.53	

_____мясокомбинат

Т Р У Д О В О И К О Н Т Р А К Т № _____

Мы, нижеподписавшиеся, представитель администрации _____
мясокомбината _____
(должность, Ф.И.О.)

именуемый в дальнейшем "работодатель", с одной стороны, и граж-
жанин _____
(Ф.И.О., паспортные данные и сведения о профессионально-

_____ имену-
квалификационной подготовке для соответствующих должностей)

имый в дальнейшем "работоприематель" с другой стороны, заключили
настоящий контракт о нижеследующем:

1. Работодатель передает, а работоприематель принимает на себя
выполнение следующих работ _____
(указать вид и место работы)

по специальности _____ с квалификацией _____
(указать в соответствии с ЕТКС)

_____ и с режимом работы _____
(разряд, класс и т.п.) (сменность, длительность

_____ смен и т.п.)

2. Работу указанную в п.1 работоприематель обязуется выполнять
своевременно и с надлежащим качеством.

3. Работодатель обеспечивает создание надлежащих условий для вы-
полнения работы, своевременный прием и учет количества и качест-
ва работ.

4. Все принятые работы работодатель обязуется оплатить в соответ-
ствии с действующим законодательством, исходя из расчета: _____
(указать

_____ часовую тарифную ставку, месячный оклад, комплексную сдельную
_____ и действующих на предприятии систем материаль-

_____ ного стимулирования труда.

продолжение приложения 19

5. По окончании выполнения предусмотренных контрактом работ работоприемателю предоставляется ежегодный оплачиваемый отпуск в соответствии с действующим законодательством.
6. Работодатель осуществляет социальное страхование работоприемателя и обеспечивает в пределах своей компетенции соблюдение соответствующих социальных льгот и гарантий.
7. При досрочном прекращении действия контракта как работодателем, так и работоприемателей, стороны обязаны уведомить об этом друг друга в сроки, обусловленные действующим законодательством.
8. Договаривающиеся стороны при взаимном согласовании вносят уточнения, изменения и дополнения в настоящий контракт. По вопросам, не предусмотренным контрактом, стороны руководствуются действующим законодательством.
9. Срок действия контракта установлен на период с _____ по _____. По истечении срока контракт может быть продлен. В противном случае работоприематель увольняется с предприятия в связи с окончанием срока работы по контракту.

Работодатель _____
(подпись, дата, печать)

Работоприематель, _____
(подпись, дата)

Номенклатура видов причин и виновников отклонений от норм трудовых затрат

Виды отклонений !		Причины отклонений !		Виновники отклонений !		Общий код			
содержание	! код !	содержание	! код !	содержание	! код !	код			
1	! 2 !	3	! 4 !	5	! 6 !	! 7			
оплата прос- рочев	1	Нарушение гра- фиков поставки скота	01	Поставщики	01	I0101			
				База предубойно- го содержания скота		02	I0102		
				Энергетический Отдел		03	I0203		
		Неподача эле- ктроэнергии, пара, воды, сжа- того воздуха	02	Вспомогательные производственные подразделения	04	I0204			
							Отдел материально- технического снабжения	05	I0305
							Производственное подразделение- поставщик	06	I0306
		Отсутствие сы- рья и материа- лов	03	Руководство про- изводственного подразделения	07	I0307			
							Отдел главного механика	08	I0408
							Вспомогательные производственные подразделения	04	I0404
		Неисправность оборудования	04	Руководство про- изводственного подразделения	07	I0407			
							Рабочие	09	I0409
							оплата за верхурочные работы	2	Нарушение гра- фиков поставки скота
База предубойного содержания скота	02	20102							
Отдел главного механика	08	20408							
Неисправность оборудования	04	Вспомогательные производственные подразделения	04	20404					
					Руководство про- изводственного подразделения	07			20407
					Рабочие	09			20409
оплата за операции, не предусмотрен- ные технологи- ческим процес- сом	3	Переработка больного и трав- мированного скота	05	Поставщики	01	30501			
				Шофер-экспедитор		10			30510
				База предубойного содержания скота		02			30502

Продолжение приложения 20

I	! 2 !	3	! 4 !	5	! 6 !	7
		Переработка скота низких весовых кондиций	06	Поставщики	01	30601
		Несоответствие сырья и материалов техническим условиям	07	Поставщики Отдел материально-технического снабжения Производственное подразделение - поставщик Руководство производственного подразделения	01	30701
					05	30705
					06	30706
					07	30707
Доплаты вызванные несоответствием действующих норм фактически достигнутому технико-технологическому и экономическому уровню производства	4	Необъективные нормы выработки и времени	08	Отдел труда и заработной платы	11	40811
Оплата межрядных разниц	5	Неукомплектованность производственного подразделения рабочими соответствующих разрядов	09	Отдел кадров Руководство производственного подразделения	12	50912
					07	50907
Доплаты за операции, вызванные исправлением брака	6	Санитарный брак	10	Поставщики Производственное подразделение - поставщик Руководство производственного подразделения	01	61001
					06	61006
					07	61007
Прочие отклонения		Прочие причины	11	Прочие виновники	13	71113

Характеристика предлагаемой номенклатуры статей расходов на управление участком

№ п/п	Наименование статей расходов	Характеристика и содержание расходов
1	2	3
1	Содержание персонала участка	Расходы по оплате труда с отчислениями на социальное страхование персонала участков в соответствии с номенклатурой должностей. Другие виды отчислений и расходов
2	Расходы на командировки и перемещения	Расходы на командировки работников участка, расходы и подъемные при перемещении этих работников и членов их семей
3	Амортизация зданий, сооружений и инвентаря участков	Амортизационные отчисления по действующим нормам основных средств (зданий, сооружений и инвентаря) участков, кроме амортизации, включаемой в расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
4	Износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря	Износ малоценного и быстроизнашивающегося хозяйственного инвентаря участков
5	Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря участков	Расходы на содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря участка: стоимость потребленных материалов, топлива, энергии, воды и т.п.; расходы по оплате труда вспомогательных рабочих; отчисления на социальное страхование и другие виды отчислений; стоимость услуг других производственных подразделений и другие
6	Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство	Стоимость материалов, израсходованных на осуществление опытов, исследований, испытаний и рационализаторских предложений; расходы по оплате труда рабочих, занятых на этих работах; отчисления на социальное страхование и другие виды отчислений; стоимость услуг других производственных подразделений денежные выплаты, связанные с изобретательством, техническими усовершенствованиями и рационализаторскими предложениями; выплаты авторских вознаграждений, оплата экспертизы и консультаций
7	Расходы на охрану труда и технику безопасности	Текущие расходы на устройство и содержание ограждений, машин и движущихся частей, люков, отверстий, вентиляционных устройств; сигнализации, устанавливаемой в целях безопасности, приспособлений для быстрой остановки исполнительных механизмов и т.п.; расходы на устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников, душей, бань, кипятильников, баков, раздевалок, шкафчиков

1	!	2	!	3
8		Непроизводительные расходы		<p>для спецодежды, сушилок и другого оборудования; стоимость материалов, затраченных на устройство и содержание средств охраны труда; расходы по оплате труда рабочих; отчисления на социальное страхование и другие виды отчислений; стоимость спецодежды, спецобуви, очков и других защитных приспособлений, безвозмездно выдаваемых работникам; прочие расходы, связанные с охраной труда и техники безопасности</p> <p>Потери от простоев (оплата труда рабочих за время простоя по вине участка, отчисления на социальное страхование и другие виды отчислений; доплаты рабочим, которые за время простоя были использованы на работах, требующих менее квалифицированного труда; стоимость сырья, материалов, топлива, энергии, израсходованных в период простоя по вине участка)</p> <p>Потери от порчи материальных ценностей при хранении в кладовых участков (стоимость испорченных материалов, полуфабрикатов и изделий при хранении в кладовых участках)</p> <p>Недостача материальных ценностей и незавершенного производства (за вычетом излишков)</p> <p>(стоимость недостачи и излишков материалов, полуфабрикатов, выявленных при инвентаризации в кладовых участках и на производственных линиях участка и подлежащих списанию)</p> <p>Прочие непроизводительные расходы</p>
9		Прочие расходы		<p>Канцелярские, почтово-телеграфные и телефонные расходы участков</p> <p>Прочие расходы по управлению участком, не предусмотренные предыдущими статьями</p>

К Л А С С И Ф И К А Т О Р

причин и виновников возникновения брака в производственных подразделениях мясожирового производства

Место возникновения		Виновники возникновения		Причины возникновения		Общий код
наименование	код	содержание	код	содержание	код	
1	2	3	4	5	6	7
Первичной переработки скота	1	Поставщики	01	Переработка больного и травмированного скота	01	10101
		Шоферы-экспедиторы	02	Неудовлетворительная транспортировка скота	02	10202
		Отдел главного технолога	03	Нарушение технологии переработки скота	03	10303
		Руководство производственного подразделения	04			10403
		Рабочие	05			10503
		Отдел главного механика	06	Неисправность оборудования	04	10604
Субпродуктовое	2	Поставщики	01	Переработка больного и травмированного скота	01	20101
		Отдел главного технолога	03	Нарушение технологии обработки субпродуктов	05	20305
		Руководство производственного подразделения	04			20405
		Рабочие	05			20505
		Отдел главного механика	06	Неисправность оборудования	04	20604
	Шкуроконсервировочное	3	Поставщики	01	Прижизненные пороки шкур	06
		Шоферы-экспедиторы	02	Пороки шкур, возникшие во время транспортировки скота	07	30207
		Производственное подразделение - поставщик	07	Порезы шкур при съемке	08	30708

продолжение приложения 22

I	2	3	4	5	6	7
		Отдел главного технолога	03	Нарушение технологии консервирования шкур	09	30309
		Руководство производственного подразделения	04			30409
		Рабочие	05			30509
Кишечное	4	Производственное подразделение-поставщик	07	Порезы кишок	10	40710
		Отдел главного технолога	03	Нарушение технологии обработки кишок	11	40311
		Руководство производственного подразделения	04			40411
		Рабочие	05			40511
		Отдел главного механика	06	Неисправность оборудования	04	40604
Пищевых топлённых жиров	5	Руководство производственного подразделения	04	Несвоевременная топка жира-сырца	12	50412
		Рабочие	05			50512
		Отдел главного технолога	03	Нарушение технологии переработки жира-сырца	13	50313
		Руководство производственного подразделения	04			50413
		Рабочие	05			50513
		Отдел главного механика	06	Неисправность оборудования	04	50604



Україна

Державний комітет
по харчовій промисловості
Тернопільське обласне управління промисловості
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ

282000 Тернопільська область
Березоньця-Острів, вул. Промислова, 1

9. X 1992
№ 626

Д О В І Д К А

видана Щирбі Маркіяну Теодоровичу в тому, що у відповідності з заключеним господарським договором з Тернопільським Інститутом народного господарства "Удосконалення бухгалтерського обліку і оперативного економічного аналізу в умовах нормативного методу з використанням обчислювальної техніки" (відповідальний виконавець Щирба М.Т.) розроблена і введена в практику роботи м'ясокомбінату методика обліку і контролю матеріалів в умовах нормативного методу з використанням ЕОМ.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану раду по захисту кандидатських дисертацій К.068.28.02



Директор

Робочий бухгалтер

І.М.Деркач

П.А.Криницький



Держагропром УРСР

ЧОРТКІВСЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ

28.600 м. Чортків, Тернопільської обл.
тел. 2-33-77, 2-35-57
р/р 41644 в Чортківськ. від. Держбанку

17.09.1992 № 512

На № _____

Д О В І Д К А

видана дирбі Маркіну Теодорівичу в тому, що основні положення дисертації "Облік і контроль витрат виробничих підрозділів /на прикладі підприємств м'ясної промисловості України/" використовуються в практиці економічної роботи,

а саме:

номенклатура-цінник на сировину, основні і допоміжні матеріали, тару, паливо і запасні частини;

форми первинних документів і облікових реєстрів для обліку норм, змін і відхилень від норм витрат матеріальних і трудових ресурсів ;

методика організації оперативного економічного контролю і аналізу витрат виробничих підрозділів в умовах нормативного методу.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану раду по захисту кандидатських дисертацій К.003.23.02



[Handwritten signature]
бухгалтер

А.Д.Превальний
Б.Б.Бойківський

126/18-643

14. х. 1992 р.

Д О В І Д К А

Видана Щирбі Маркіяну Теодоровичу в тому, що основні положення дисертації "Облік і контроль витрат виробничих підрозділів (на прикладі підприємств м'ясної промисловості України)" використовуються в учбовому процесі.

Довідка видана для пред"явлення в спеціалізовану раду по захисту кандидатських дисертацій К.068.28.02.

Ректор

О.А.Устенко