

На правах рукописи

Московский Нимруд Владимирович

**ФОРМИРОВАНИЕ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ
В МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ СЕЛЬСКИХ ТЕРРИТОРИЙ**

Специальность 08.00.12 –
Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2012

Диссертационная работа выполнена
на кафедре финансового и управленческого учета Федерального государственного
бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования
ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Селиванова Галина Павловна (Россия),
почетный работник высшего профессионального
образования Российской Федерации, профессор
кафедры финансового и управленческого учета
ФГБОУ ВПО «Уральский государственный
экономический университет», г. Екатеринбург

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Шарапова Валентина Михайловна (Россия),
почетный работник высшего профессионального
образования Российской Федерации, профессор
кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГБОУ ВПО «Уральская государственная
сельскохозяйственная академия», г. Екатеринбург

кандидат экономических наук
Буянова Татьяна Игоревна (Россия),
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГБОУ ВПО «Уральский государственный
экономический университет», г. Екатеринбург

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный
университет», г. Тюмень

Защита состоится 19 апреля 2012 г. в 13.30 на заседании диссертационного
совета Д 212.287.02 при ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический
университет» по адресу: 620144, г. Екатеринбург, ГСП-985, ул. 8 Марта/Народной воли,
62/45, зал диссертационных советов (ауд. 150).

Отзывы на автореферат в двух экземплярах, заверенные гербовой печатью,
просим направлять по адресу: 620144, г. Екатеринбург, ГСП-985, ул. 8 Марта/Народной
воли, 62/45, ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»,
ученому секретарю диссертационного совета Д 212.287.02. Факс: (343) 257-71-47.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ФГБОУ ВПО
«Уральский государственный экономический университет». Автореферат диссертации
размещен на сайте ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический универ-
ситет»: <http://www.usue.ru>.

Автореферат разослан 19 марта 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук, профессор



О.Б. Веретенникова

I Общая характеристика работы

Актуальность темы диссертационного исследования. Развитие малого бизнеса сельских территорий является приоритетным направлением в рыночной экономике. Субъекты малого предпринимательства сельских территорий находятся в постоянном поиске наиболее оптимальных и эффективных форм управления затратами. Малый бизнес сельских территорий создает условия для трудоустройства населения, что помогает решать проблемы занятости на селе.

Исследования показывают, что у большинства субъектов хозяйствования сельских территорий отсутствует требуемая информационная база для управленческого учета затрат, наблюдается низкая квалификация кадрового потенциала, отсутствуют программное обеспечение и методическая база. В связи с этим возникает необходимость логического построения управленческого учета затрат в малых формах хозяйствования сельских территорий.

Отсутствие эффективных технологий управленческого учета затрат приводит к повышению себестоимости готовой продукции. До сих пор не адаптированы в российскую практику такие перспективные технологии, как target costing, product-specific kaizen costing, general target costing, functional group management, product costing и др.

Действующая система управленческого учета затрат в функционирующих субъектах малого агробизнеса не в полной мере отражает специфику агропроизводства в развивающейся многоукладной экономике, что обуславливает высокую затратность и низкую доходность отрасли.

Необходимость решения перечисленных проблем предопределяет потребность развития управленческого учета затрат, что приобретает важное теоретическое и практическое значение для малых предприятий сельских территорий.

Степень научной разработанности исследуемой проблемы. Вопросы управленческого учета затрат отводятся особое место в трудах таких отечественных ученых, как: Р.А. Алборов, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, А.М. Гатаулин, В.В. Иванов, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, Н.П. Кондраков, Г.М. Лисович, В.Ф. Палий, О.В. Рыбакова, А.Д. Шеремет и др.

На Урале по проблемам управленческого учета затрат опубликованы работы С.А. Бороненковой, Т.В. Зыряновой, Н.В. Мальцева, Н.А. Мезенина, Н.С. Нечехиной, Г.П. Селивановой, А.Н. Семина, В.М. Шараповой и др.

Вместе с тем вопросы теоретического и методического значения организации управленческого учета затрат применительно к предприятиям малого бизнеса агропромышленного комплекса и его региональным особенностям недостаточно изучены, что и предопределило выбор темы настоящего диссертационного исследования.

Цель диссертационной работы – обоснование теоретических и методических положений управленческого учета затрат на малых предприятиях сельских территорий в различных субъектах хозяйствования, а также разработка базисных направлений его совершенствования.

Для реализации указанной цели были поставлены и решены следующие **задачи**:

систематизировать и уточнить теоретические и методические основы управленческого учета затрат;

оценить состояние управленческого учета затрат малых предприятий в различных субъектах Среднего Урала;

разработать унифицированную методику управленческого учета затрат для малых предприятий агробизнеса;

трансформировать действующий механизм управленческого учета затрат в систему международных стандартов.

определить базисные направления совершенствования управленческого учета затрат на малых предприятиях сельских территорий;

Объектом диссертационного исследования выступают малые организации сельских территорий муниципалитетов.

Предметом диссертационного исследования являются тенденции, процессы и особенности развития системы управленческого учета затрат в малых предприятиях сферы агробизнеса.

Теоретическую и методическую основу диссертационного исследования составили научные труды отечественных и зарубежных (R. Averil, R.H. Coase, B. Epstein, O.E. William) ученых по фундаментальным аграрным экономическим проблемам, а также по вопросам управленческого учета затрат малого хозяйствующего субъекта. Использовались положения, содержащиеся в российских законах, правительственных и нормативных документах.

В ходе выполнения диссертационной работы использовались следующие **приемы и методы исследования**: монографический, расчетно-конструктивный, экономико-математический, аналитический, абстрактно-логический, корреляционно-регрессионный, приемы группировок, графический, статистический и др.

Информационной базой диссертационного исследования послужили материалы Госкомстата РФ, статистические и отчетные показатели органов государственного управления региональными АПК Уральского федерального округа, постановления Правительства РФ, указы Президента РФ, материалы Министерства сельского хозяйства Свердловской области. Расчеты проводились с использованием пакетов прикладных программ STATISTICA 6.0, SIMPLEX.

Научная новизна диссертационной работы состоит в разработке теоретических и методических подходов к решению проблем совершенствования управленческого учета затрат на предприятиях малого бизнеса сельских территорий. К наиболее значимым результатам, характеризующим новизну исследования, относятся следующие:

1 Уточнен понятийный аппарат применительно к управленческому учету затрат в малых предприятиях: «управление затратами», «управленческий учет затрат». Это позволяет учитывать специфику бизнеса в отраслевом разрезе.

2 Выявлены и сгруппированы факторы, определены основные ключевые направления, способствующие и препятствующие совершенствованию системы управленческого учета затрат в малых предприятиях агробизнеса для разработки алгоритма управления затратами и результатами.

3 Разработана и внедрена комплексная методика управленческого учета затрат для оперативного принятия научно обоснованных управленческих решений в малых предприятиях агробизнеса.

4 Разработана и апробирована трансформация действующего механизма управленческого учета затрат малых предприятий сельских территорий в систему международных стандартов финансовой отчетности в целях адаптирования данных методов в российскую агроэкономику.

5 Сформированы базисные направления управленческого учета затрат малых предприятий сельских территорий для совершенствования управления предприятиями агробизнеса.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в том, что они могут служить методической базой изучения проблем совершенствования управленческого учета затрат на малых предприятиях сельских территорий. Использование разработанных базисных предложений позволит повысить результативные показатели производства в различных малых формах агробизнеса. Основные положения диссертационного исследования могут быть использованы малыми сельскохозяйственными организациями при разработке бизнес-планов, учетно-аналитических и управленческих систем.

Результаты диссертационного исследования использованы при составлении Государственной программы «Развитие агропромышленного комплекса Свердловской области на 2008–2012 годы», Концепции продовольственной безопасности УрФО и Свердловской области, а также для выработки рекомендаций по адаптации международных стандартов финансовой отчетности в практику малых сельскохозяйственных организаций (госконтракт № 96 с Минсельхозпродом Свердловской области, протокол № 3 от 16.10.2008 г.).

Апробация результатов диссертационной работы. Результаты исследования по теме диссертации докладывались на XIII Всероссийском форуме молодых ученых и студентов «Конкурентоспособность регионов и субъектов хозяйствования в условиях преодоления кризиса» (Екатеринбург, 2010); на Региональной научно-практической конференции «Проблемы развития предпринимательства в молодежной среде» (Екатеринбург, 2009). Законченные научные разработки переданы для освоения ряду районных управлений сельского хозяйства и продовольствия и сельскохозяйственным организациям Среднего Урала.

По результатам диссертационного исследования разработаны «Рекомендации по управлению затратами и результатами производства», направленные в Министерство сельского хозяйства и продовольствия Свердловской области, а также издано учебное пособие для различных форм обучения студентов ФГБОУ «Уральский государственный экономический университет»

Публикации. По теме диссертационной работы опубликовано 10 работ общим объемом 16,97 п. л. (авт. – 5,03 п. л.).

Структура и объем диссертационной работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка из 117 источников и 14 приложений. Содержание работы изложено на 195 страницах машинописного текста, включает 36 таблиц и 5 рисунков.

Во **введении** обоснована актуальность темы, проанализирована степень разработанности проблемы, сформулированы цель, задачи, предмет и объект исследования, научная новизна и практическая значимость диссертационной работы.

В **первой главе** «Теоретико-методологические основы управленческого учета затрат в малых предприятиях» рассмотрены существенные аспекты и содержание управленческого учета затрат, дана научная классификация затрат и методов калькулирования себестоимости, предложены варианты адаптации зарубежного опыта в российскую практику.

Во **второй главе** «Современное состояние управленческого учета затрат в малых предприятиях сельских территорий» проведен анализ особенностей развития малых форм хозяйствования АПК в Российской Федерации, УрФО и Свердловской области в условиях финансового кризиса; приводятся результаты мониторинга состояния учета затрат на малых свиноводческих предприятиях. Завершает главу разработанная методика управленческого учета затрат на данных предприятиях.

В **третьей главе** «Основные результаты научных исследований управленческого учета затрат малых предприятий сельских территорий» рассмотрены базисные направления совершенствования управленческого учета затрат на малых предприятиях; приведен алгоритм трансформации действующего механизма учета затрат и готовой продукции в систему международных стандартов финансовой отчетности.

В **заключении** обобщены основные результаты исследования и даны рекомендации для практического внедрения их в производство малых предприятий агробизнеса; отмечается, что усовершенствованные методы управленческого учета затрат в малых предприятиях агробизнеса обеспечивают повышенный контроль за выполнением плановых показателей и использованием ресурсов. Применение международной практики позволит составлять отчетность по правилам международных стандартов финансовой отчетности.

В **приложениях** представлены вспомогательные материалы, уточняющие положения диссертационной работы.

II Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту

1 Уточнен понятийный аппарат применительно к управленческому учету затрат в малых предприятиях: «управление затратами», «управленческий учет затрат». Это позволяет учитывать специфику бизнеса в отраслевом разрезе.

По мере наращивания научных знаний понятийный аппарат управленческого учета затрат претерпевает дополнения и изменения. Для обеспечения развития малого бизнеса следует создать условия для его становления путем создания эффективной управленческой системы учета затрат.

В Современном экономическом словаре *затраты* рассматриваются как выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции. Экономическое содержание понятия «затраты» аналогично «издержкам», однако на практике в учете чаще употребляются словосочетания с «затратами», в экономическом анализе – с «издержками».

Понятие «управление затратами» применительно к системе менеджмента организации означает научно обоснованный системный подход к планированию, оценке, прогнозированию и анализу хозяйственной деятельности предприятия.

В Словаре терминов по управленческому учету под понятием «управленческий учет» (management accounting) подразумевают идентификацию, измерение, накопление, проведение анализа, подготовку, интерпретацию и предоставление финансовой и иной информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности и принятия управленческих решений. Эта информация позволяет организовать оптимальное использование ресурсов предприятия и контроль за полнотой учета.

Управленческий учет затрат – это система информационных потоков, представляющая менеджерам организации сведения о расходах и предназначенная для принятия управленческих решений. Основная цель управленческого учета затрат – обеспечение информацией о затратах организации менеджеров для принятия управленческих решений.

Цели управленческого учета затрат в рамках отдельного хозяйствующего субъекта можно классифицировать следующим образом:

- выработка стратегической политики, которой должна соответствовать организационная и финансовая структура организации;
- планирование, контроль и анализ затрат, возникающих в процессе деятельности организации;
- анализ руководством организации принятых управленческих решений в части затрат и выбор оптимального варианта.

В Современном экономическом словаре *малое предприятие, фирма* определены как небольшое предприятие любой формы собственности, ха-

рактируемое, прежде всего, ограниченным числом работников и занимающее крайне небольшую долю в общем по стране, региону объеме деятельности, являющейся профильной для предприятия.

Малое предприятие – это субъект хозяйственной деятельности, ограниченный согласно действующему законодательству установленными критериями, отличающийся упрощенной системой управления, повышенными рисками в части осуществления расходов.

Изучение практики управленческого учета затрат малых предприятий сельских территорий позволило сделать вывод, что здесь не всегда прослеживаются границы классификационных признаков затрат или критерияльных признаков отношений.

Исследуя классификационные группы затрат малых предприятий сельских территорий через систему управленческого учета, можно проследить четкую логическую постановку задач формирования управленческой информации для принятия решений.

2 Выявлены и сгруппированы факторы, определены основные ключевые направления, способствующие и препятствующие совершенствованию системы управленческого учета затрат в малых предприятиях агробизнеса для разработки алгоритма управления затратами и результатами.

В настоящее время Свердловской области наблюдается рост количества субъектов малого и среднего предпринимательства по сравнению с 2008 г. на 13,82% (рисунок 1).

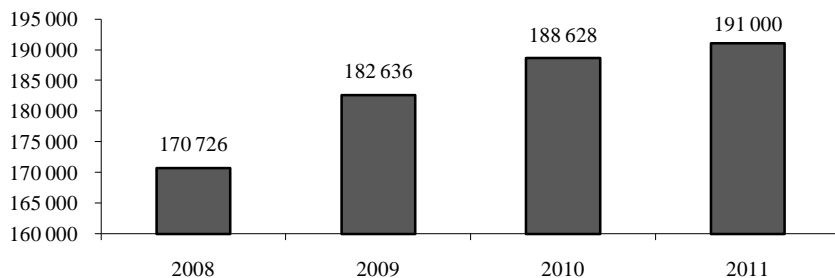


Рисунок 1 – Динамика количества субъектов малого и среднего предпринимательства в 2008–2011 гг., тыс. ед.

По состоянию на конец 2011 г. в Свердловской области насчитывалось 191 000 субъектов малого и среднего предпринимательства, из них 123 937 – индивидуальные предприниматели без образования юридического лица и крестьянско-фермерские хозяйства, 65 595 малых предприятий (включая микропредприятия), 377 средних предприятий.

Количество малых предприятий в Свердловской области увеличилось на 31%, в том числе по видам экономической деятельности: сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство – на 27%; обрабатывающие производства – на 42%; оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспорт-

ных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования – на 27%.

Достижению поставленных целей призвана способствовать «Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008–2012 гг.», включающая в себя комплекс мер по развитию сельских поселений. Госпрограммой предусмотрено выделить на повышение уровня развития социальной инфраструктуры 107,6 млрд р., на поддержку благоустройства сельских поселений – 4,77 млрд р. Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 09.06.2009 г. № 218 «Об отраслевой целевой Программе по развитию малых форм хозяйствования», а также Законом Свердловской области от 04.02. 2008 г. 10-ОЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Свердловской области» предусмотрены повышение производительности и устойчивости малых форм хозяйствования (увеличение объемов сельскохозяйственного производства, повышение уровня жизни сельского населения, улучшение социального климата, рост занятости); финансовая; имущественная и информационно-консультационная поддержка; поддержка в сфере подготовки и переподготовки кадров; поддержка в сфере инноваций и ремесленничества.

В сельской местности проживает около трети населения Российской Федерации. Население Свердловской области составляет 4 394 600 чел., в области насчитывается 191 тыс. малых и средних предприятий с оборотом 1334 млрд р. Количество субъектов малого и среднего предпринимательства на 1000 жителей области составляет 44 ед.

В первом полугодии 2011 г. в Свердловской области было отмечено: сокращение среднесписочной численности работников средних предприятий – на 1,16%; операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг – на 13,8; сельское хозяйство – на 5,3; добыча полезных ископаемых – на 31,5%. За этот же период отмечено увеличение среднесписочной численности работников малых предприятий на 25,8%; выросла среднесписочная численности работников малых предприятий в следующих видах деятельности: сельское хозяйство – на 15%; добыча полезных ископаемых – на 27,2; оптовая и розничная торговля – на 27,6; гостиницы и рестораны – на 12,3%.

По итогам первого полугодия 2011 г. доля оборота субъектов малого и среднего предпринимательства (без учета выручки индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица) в общем обороте организаций Свердловской области составила 32,54%; с учетом выручки индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица – 40,4%.

На 01.07.2011 г. оборот субъектов малого и среднего предпринимательства в Свердловской области составил 664,65 млрд р., включая оборот средних предприятий – 41,95 млрд р. и малых предприятий (без учета микропредприятий) – 146,2 млрд р.

Оборот малых предприятий в 2011 г. по сравнению с аналогичным периодом 2010 г. возрос на 21,8%, что свидетельствует об экономической устойчивости достаточно большого количества малых предприятий.

Согласно статистике доля сельского населения и среднесписочная численность работников имеют тенденцию к снижению. С 2006 по 2010 г. в Свердловской области население сократилось на 7%, а среднесписочная численность работников сельского хозяйства – на 46%. Данная тенденция аналогично проявляется и по Российской Федерации, и по областям Уральского федерального округа. Структура производства продукции животноводства на предприятиях Свердловской области наглядно демонстрирует снижение темпов социально-экономического развития сельских территорий (таблицы 1, 2).

Таблица 1 – Структура поголовья скота в Свердловской области, %

Показатель	2007	2008	2009	2010	2011
Сельскохозяйственные организации					
Крупный рогатый скот	69,2	70,5	71,6	71,5	71,4
В том числе:					
коровы	69,1	68,9	68,2	68,3	68,2
свиньи	65,7	71,5	76,9	85,8	86,5
овцы и козы	3,9	5,7	5,2	4,5	5,0
лошади	43,6	41,8	40,4	36,1	35,1
Хозяйства населения					
Крупный рогатый скот	26,2	23,7	22,4	22,7	22,3
В том числе:					
коровы	26,4	26,9	26,2	26,1	25,9
свиньи	20,1	15,1	13,0	9,3	9,0
овцы и козы	90,6	88,2	87,8	87,1	85,4
лошади	46,8	48,3	48,3	50,6	54,5
Крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели					
Крупный рогатый скот	4,6	5,8	6,0	5,8	6,3
В том числе:					
коровы	3,6	4,2	5,6	5,6	5,8
свиньи	14,2	13,4	10,1	4,9	4,5
овцы и козы	5,5	6,1	7,2	8,4	9,6
лошади	9,6	9,9	11,3	13,3	10,4

В структуре поголовья животных отмечается рост доли крупного рогатого скота в 1,4 раза и молочных коров в 1,6 раза; по количеству овец и коз наблюдается увеличение примерно в 2 раза, но по показателям свиноводства имеется значительное снижение как по крестьянским фермерским хозяйствам – в 3,5 раза, так и по хозяйствам населения – в 2,2 раза; по крупным хозяйствам отмечается рост в 1,3 раза. Таким образом, доля продукции животноводства в целом по крестьянским (фермерским) хозяйствам имеет незначительный объем, но наметилась тенденция к росту производства молока. Значительно увеличилось производство яиц – с 1,5 млн до 11,8 млн шт. С учетом личных подсобных хозяйств на долю малых предприятий приходится более трети производства молока, четвер-

ти производства мяса в убойном весе, а по отдельным направлениям сельхозпродукции (например, шерсти и меда) они являются основными производителями (таблица 2).

Таблица 2 – Производство основных продуктов животноводства в Свердловской области, тыс. т

Показатель	2006	2007	2008	2009	2010
Хозяйства всех категорий					
Выращивание скота и птицы в живом весе	179,0	179,6	193,5	196,7	219,9
Реализовано на убой скота и птицы в живом и убойном весе	179,6 123,4	181,2 126,0	191,0 132,9	196,2 137,0	219,7 154,3
Молоко	610,9	555,5	524,1	546,5	552,3
Яйца, млн шт.	1312,4	1200,6	1237,3	1259,5	1278,3
Шерсть, т	54	55	57	49	45
Мед товарный, т	811	860	1388	1377	911
Сельскохозяйственные организации					
Выращивание скота и птицы в живом весе	122,2	129,9	136,1	153,2	172,8
Реализовано на убой скота и птицы в живом и убойном весе	114,6 81,3	123,7 88,9	131,0 94,1	145,0 104,5	167,3 121,0
Молоко	384,5	383,1	360,8	382,4	399,2
Яйца, млн шт.	1224,0	1125,1	1159,1	1185,6	1221,4
Шерсть, т	2	3	4	1	3
Мед товарный, т	10	8	7	8	2
Хозяйства населения					
Выращивание скота и птицы в живом весе	51,3	43,4	50,3	39,9	42,9
Реализовано на убой скота и птицы в живом и убойном весе	61,0	52,1	54,6	47,1	48,5
Молоко	39,3	33,4	35,1	29,9	30,7
Молоко	203	150,6	139,8	137,7	125,3
Яйца, млн шт.	86,8	69	69,5	64,2	45
Шерсть, т	48	48	47	44	38
Мед товарный, т	794	846	1373	1360	900
Крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели					
Выращивание скота и птицы в живом весе	5,5	6,3	7,1	3,6	4,2
Реализовано на убой скота и птицы в живом и убойном весе	4,0	5,4	5,4	4,1	3,9
Молоко	2,7	3,7	3,7	2,6	2,6
Молоко	23,4	21,8	23,5	26,5	27,9
Яйца, млн шт.	1,5	6,5	8,7	9,8	11,8
Шерсть, т	4	4	6	4	4
Мед товарный, т	7	6	8	9	9

Снижение производства продукции животноводства в целом, и в частности по мясу в крестьянских (фермерских) хозяйствах, вызвано высокой себестоимостью продукции. Таким образом, малым предприятиям, расположенным в сельской местности, следует диверсифицировать свою деятельность, переориентировав свои ресурсы на скороспелые от-

расли животноводства – свиноводство. Необходимо разработать методику управленческого учета затрат, позволяющую снизить и оптимизировать затраты, перейти от убыточного производства к прибыльному, а также привлечь дополнительные инвестиции. Это позволит увеличить производство продукции животноводства, в частности свинины.

На малых свиноводческих предприятиях анализ управленческого учета затрата ведется в виде оперативного и бухгалтерского учета, осуществляемого в учетных формах с заданной периодичностью и с заданным сроком готовности данных. Учетная форма строго совпадает с плановой и является ее зеркальным отражением, т.е. обеспечивает лишь возможность прямого сравнения плановых и фактически достигнутых показателей. Эти виды учета являются одними из важнейших элементов управленческого учета затрат, который можно назвать управленческим затратно-аналитическим регистром.

Вышеуказанные виды учета затрат осуществляются в основном за отчетные периоды: месяц, квартал, полугодие, девять месяцев и год. Традиционный учет не позволяет своевременно отслеживать (ежедневно) отклонения от плана, что делает его малоэффективным в управлении затратами. Система оперативного учета затрат не предусматривает поэтапную оценку выполненных работ за необходимый интервал времени.

Исследования показали, что для малых свиноводческих предприятий управленческий и бухгалтерский учет преимущественно ведется в одном регистре – «Книга учета затрат по животноводству», в которой отражаются следующие показатели: дата операции; номер документа, на основании которого осуществляется операция; основания и краткое содержание операции; бригада (ферма); количество кормо-дней; оплата труда (часы и сумма); корма (кормовые единицы и сумма); подстилка (сумма); транспортные услуги (сумма); водоснабжение (сумма); электроэнергия (сумма); амортизация (сумма); текущий ремонт (сумма); прочие затраты (сумма). Вышеперечисленные фактические затраты являются дебетовым оборотом счета 20 «Содержание свиней». В данном регистре отсутствуют количественные показатели, что приводит к бесконтрольности показателей.

Выход продукции отражается в этом же регистре, но в плановых ценах, по следующим показателям: привес живой массы (количество и сумма); приплод (количество и сумма); падеж (количество и сумма); побочная продукция (биоотходы) (сумма).

Если предприятие имеет несколько свиноферм на разных сельских территориях, то составляется сводный производственный отчет за определенный период (форма 13-АПК).

Для крестьянских (фермерских) хозяйств используется форма отчетности по затратам и финансовым результатам 5-КХ.

Из существующей практики ведения управленческого учета затрат можно сделать вывод, что в документах по управленческой отчетности, подготовленных для Министерства сельского хозяйства РФ, отражается общая сумма затрат по свиноводству с выделением прямых производственных затрат (заработная плата, корма и содержание основных средств). Данный отчет не позволяет проводить анализ затрат малых свиноводческих предприятий в течение отчетного периода. Это связано с упрощением форм отчетности малых предприятий. Таким образом, государство не может в полной мере контролировать малый бизнес и принимать решения о поддержке, так как не существует управленческой отчетности в целом по предприятию.

В программах автоматизации учета недостаточно уделено внимания регистрам управленческого учета затрат в сельском хозяйстве. При разработке регистров и отчетных форм разработчикам программного обеспечения необходимо больший акцент делать на их унификации с делением на управленческие и бухгалтерские. Управленческие отчеты должны быть динамичными, позволять систематически контролировать плановые показатели и любые изменения. Бухгалтерские отчеты – это общепринятые по законодательству формы для сдачи их в фискальные органы.

Проведенный анализ состояния учета в сельскохозяйственных предприятиях выявил необходимость адаптировать управленческие отчеты для малых свиноводческих предприятий с целью более четкого разграничения информации о затратах.

3 Разработана и внедрена комплексная методика управленческого учета затрат для оперативного принятия научно обоснованных управленческих решений в малых предприятиях агробизнеса.

Современный подход к управленческому учету затрат предполагает умение максимально экономить ресурсы и получать прибыль от их использования. Такая задача стоит и перед малыми предприятиями, занимающимися производством и реализацией сельскохозяйственной продукции, в частности свинины. Но не стоит забывать, что сельское хозяйство – это бизнес, и финансовая поддержка государства – лишь временная мера, необходимая для становления предприятия. В дальнейшем сельскохозяйственным организациям следует использовать рыночные механизмы привлечения финансирования, неотъемлемой составной частью которых является предоставление качественной финансовой информации о деятельности. Для этого необходимо использовать современный механизм управленческого учета (рисунок 2).

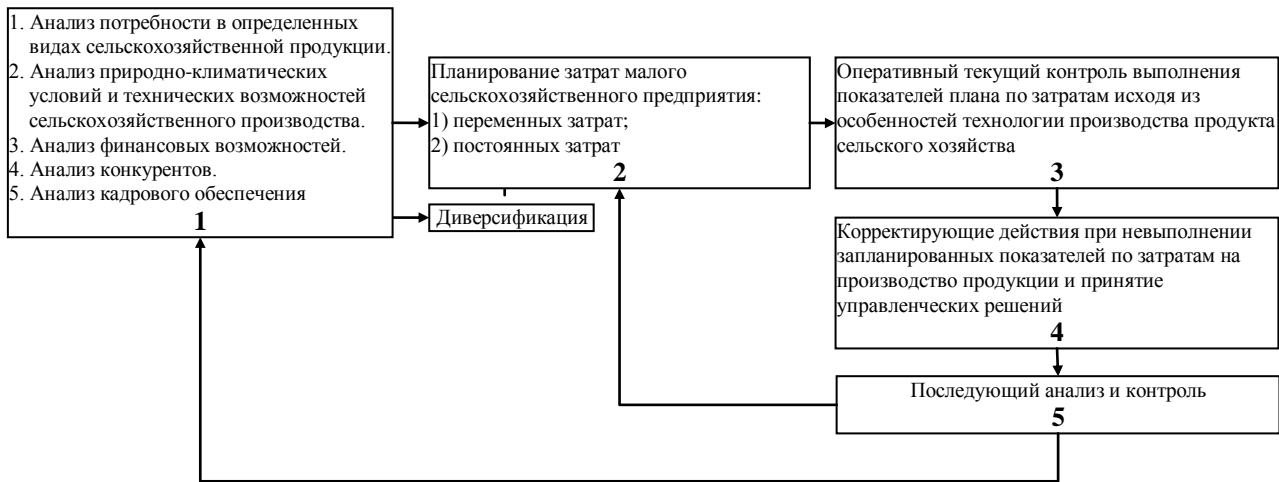


Рисунок 2 – Схема управленческого учета затрат на малых сельскохозяйственных предприятиях

Организация такой системы учета затрат предполагает выполнение следующих процедур и мероприятий:

- разработка механизма управления затратами;
- определение порядка распределения сверхнормативных и накладных расходов;
- определение порядка формирования полной информации о расходах организации в отчетный период;
- организация управленческого учета затрат в разрезе видов производимой продукции.

На примере малого сельскохозяйственного предприятия КФХ «Перспектива» была разработана методика управленческого учета затрат в свиноводстве, позволяющая извлекать информацию, необходимую для принятия эффективных управленческих решений.

Проведен анализ системы организации учета затрат по содержанию свиней на малых предприятиях агробизнеса. Учет затрат по животноводству осуществлялся на активном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», субсчет третьего порядка 1 «Маточное стадо». Затраты по маточному стаду формируются на субсчетах третьего уровня:

- счет 20.2/1.1 – учет затрат по свиноводству – маточное стадо;
- счет 20.2/1.2 – учет затрат по откорму свиней.

Таким образом, для процесса управления на предприятии определены: функция деятельности – животноводство (счет 20.2), направление деятельности – свиноводство (счет 20.2/1), центры ответственности и возникновения затрат (маточное стадо) – ферма № 1 и откорм – ферма № 2 (счет 20.2/1.1 и счет 20.2/1.2). Учет по центрам ответственности (20.2/1.1 «Ферма № 1» и счет 20.2/1.2 «Ферма № 2») ведется по статьям затрат (таблица 3).

Таблица 3 – Счета управленческого учета затрат в сельском хозяйстве

Управленческий счет	Статья затрат	Комментарий по статье распределения
Счет 20 «Прямые затраты»		
70	Заработная плата	Относятся на объекты учета на основании первичных документов, ведомостей на амортизационные отчисления, ведомостей по начислению заработной платы и т.д.
10.1	Сырье и материалы	
10.2	Средства защиты животных	
10.4	Топливо	
10.6	Запчасти	
10.7	Корма	
10.10	Стройматериалы	
10.11	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	
10.12	Прочие материалы	
02	Амортизация основных средств	
69	Страховые взносы	
60, 76	Услуги и работы	
Счет 26 «Общехозяйственные расходы»		
26	Общехозяйственные расходы не распределяются между различными видами производства и объектами исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а относятся на счета учета продаж	

Объектами калькуляции по «свиноводству» являются откорм и маточное стадо, калькуляционными единицами – 1 ц прироста живой массы поросят до отъема и 1 ц живой массы по откорму.

Главным объектом калькуляции по «свиноводству» являются откорм, калькуляционной единицей – 1 ц живой массы по откорму.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляют делением полученной суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции, определенной по фактическим затратам, на количество центнеров прироста живой массы:

$$\text{Спжм} = (\text{Спф} - \text{Спп}) / \text{Мпжм о.п.},$$

где Спжм – себестоимость 1 ц прироста живой массы; Спф – затраты на прирост живой массы; Спп – стоимость побочной продукции; Мпжм о.п – количество центнеров прироста живой массы.

На малых сельскохозяйственных предприятиях продукция животноводства должна отражаться по плановой себестоимости с доведением до фактической в конце отчетного периода. Незавершенное производство отсутствует. Пример расчета приведен в таблице 4. Фактическая стоимость одной головы приплода составит 329,89 р.(46184/140).

Таблица 4 – Калькуляция фактической стоимости 1 ц прироста и 1 ц живой массы на примере КФХ «Перспектива»

Показатель	Количество, голов	Живая масса, ц	Фактическая стоимость, р.
Остаток поголовья на начало года (из отчетной калькуляции прошлого года)	110	9 900	2 745 000
Приплод	165	148,7 (173,0 – 24,3)	47 200
Итого приход с остатком	275	10 048,7 (9 900 + 148,7)	2 522 200 (2 475 000 + 47 200)
Расход:			
продажа	140	184	46 184 (250,99 × 184)
падеж	25	24,3	6 099 (250,99 × 24,3)
Итого	165 (140 + 25)	184 (без учета падежа)	46 184
Остаток на конец отчетного периода	110	9 864,7 (10 048,7 – 184)	2 476 017 (2 522 200 – 46 184)
Фактическая стоимость 1 ц прироста живой массы	×	×	317,41 (47200 / 148,7)
Фактическая стоимость 1 ц живой массы	×	×	250,99 (2 522 200/10 048,7)

По данной методике можно определять фактическую стоимость произведенной продукции свиноводства, а именно:

- 1) фактические затраты на получение приплода (4 месяца);
- 2) фактическую стоимость приплода до отъема (2 месяца);

- 3) фактическую стоимость после отъема (откорм);
- 4) фактическую стоимость одной свиноматки.

Учет затрат в организации необходимо организовать, соединяя три учетных системы: бухгалтерского (финансового), управленческого и налогового учета, которые должны находиться в единой программе. Для этого предприятию необходимо рассмотреть конфигурации предлагаемых на рынке программных продуктов с целью получения информации о затратах применительно ко всем системам учета.

В субсчете третьего уровня при разделении затрат по объектам учета необходимо организовать учет по видам биологических активов (свиноматки, поросята разных групп).

КФХ могут разработать свою классификацию производственных затрат в целях принятия управленческих решений, включив в нее только те группы затрат, которые влияют на результаты деятельности.

Бухгалтерская запись по учету затрат согласно данной системе учета может быть представлена в следующем виде: например, списаны корма на ферму № 1 (свиноводство) – Дт 20.2.1.1.1.1.1.1.5 Кт 10.7 (таблица 5).

Таблица 5 – Характеристика счета 20 «Животноводство» для КФХ

20.2	1	1	1	1	1	1	5
Животноводство	Свиноводство	Ферма № 1	Условно-переменные затраты	Планируемые затраты	Контролируемые затраты	Производственные затраты	Материальные затраты (налоговый учет)

По субсчетам определенных уровней рекомендуется формировать «Справочники норм и лимитов». Например, по субсчету 5 уровня «процесс планирования» при запланированных расходах следует проводить сравнение фактического отпуска с заложенным нормативом по «Справочнику» и выявлять перерасход использованных ресурсов. Учет затрат по предложенной системе должен осуществляться по всем счетам – как основным (20), так и накладным (26). При закрытии счета 26 необходимо программу настроить таким образом, чтобы списание производилось пропорционально базе распределения, установленной в учетной политике. Такая же пропорция должна использоваться при распределении затрат на субсчета соответствующих уровней трех систем учета: бухгалтерского, управленческого и налогового.

Одной из основных функций управленческого учета является обеспечение своевременной и достоверной информацией лиц, принимающих решения на всех уровнях руководства и управления. Информация, получаемая в результате управленческого учета, обычно составляет коммерческую тайну предприятия, не подлежит опубликованию и носит конфиденциальный характер. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности. Эта система учета не регламентируется государством. По сути

управленческий учет сводится к определению агрегирования учетной информации в объеме, необходимом руководству и пользователям для принятия своевременных, обоснованных управленческих решений на различных уровнях производственной деятельности. При этом степень детализации учетной информации должна быть достаточной, но не избыточной. От степени подробности представляемой информации зависит качество и своевременность принимаемых управленческих решений. Из всего потока учетной информации лицу, принимающему решения, должна выделяться определенная часть, представляющая для него наибольший интерес.

Предложенная система учета затрат позволит руководству получать максимум информации из учетной системы, которую представляет бухгалтерская служба. Работникам, ответственным за составление отчетов, необходимо регулярно анализировать качество и источники информации по местам возникновения и центрам ответственности, а принятием решений должны заниматься руководители. Управленческая отчетность не может быть противопоставлена финансовой и налоговой, она лишь дополняет их; управленческая отчетность предназначена для внутреннего использования и не может быть предоставлена сторонним организациям. Конфиденциальность информации должна быть обеспечена самой системой организации управленческого учета; информация доводится до каждого подразделения и централизуется только у административного персонала. Управленческая отчетность – это постоянно изменяющаяся система форм информации, агрегируемой по центрам затрат и центрам ответственности; она должна быть тесно связана с условиями, спецификой, особенностями организации производства и потребностями управленческого звена. Структура управленческого учета в целом реализуется в хорошо отлаженной, комплексной системе управленческой отчетности. Возможность располагать всеми данными в системе эффективного управления предпринимательской деятельностью – залог успеха, обеспечиваемый внедрением на предприятии непрерывного потока итоговых отчетных показателей. Система управленческого учета и управленческой отчетности поможет получать оперативную и качественную информацию о текущих затратах и результатах, что к конечному счету будет служить повышению эффективности принимаемых управленческих решений.

Для реализации выстроенной системы управленческого учета затрат на малых свиноводческих предприятиях в первую очередь необходимо произвести деление расходов на переменные и постоянные, так как это позволит управлять финансовыми результатами деятельности малого предприятия.

Для планирования, текущего учета, контроля, анализа и принятия управленческих решений по затратам предлагаем использовать управленческий затратно-аналитический регистр (таблица 6).

Таблица 6 –Управленческий затратно-аналитический регистр малого предприятия за отчетный период по центру ответственности, тыс. р.

Наименование вида затрат	План на год	План на месяц	Фактические данные за месяц				Отклонения за месяц (+, -)	Причина отклонений	Управленческие решения
			01.01	02.01	и т.д.	Итого за год			
1. Переменные, всего	4 600,0	384,0	362,0	–	–	4 523,0	–22	–	–
В том числе:									
сдельная оплата труда с отчислениями	1 400,0	117,0	125,0	–	–	1 350,0	+8	Дополнительные работы	Замена забора
корма	1 800,0	150,0	131,0	–	–	1 900,0	–19	Снижение цены	Смена поставщика
подстилка	400,0	33,0	42,0	–	–	290,0	+9	Приплод	Замена подстилки
расходы на зооветеринарные мероприятия	600,0	50,0	35,0	–	–	630,0	–15	Своевременные прививки	Качественный уход
затраты на электроэнергию	250,0	21,0	13,0	–	–	240,0	–8	КИП	Установка счетчиков
прочие затраты (утилизация биологических отходов, охрана и т.д.)	150,0	13,0	16,0	–	–	113,0	+3	Увеличение стоимости	Поиск новых методов утилизации
2. Постоянные, всего	1 400,0	117,0	126,0	–	–	1 549,0	+9	–	–
В том числе:									
повременная оплата труда руководителей с отчислениями в страховые фонды	800,0	67,0	70,0	–	–	720,0	+3	Принятие менеджера	Поиск сбыта продукции
амортизация основных средств	350,0	29,0	26,0	–	–	360,0	–3	–	–
аренда	250,0	21,0	30,0	–	–	469,0	+9	Повышение арендной платы	Планирование строительства
<i>Всего:</i>	6 000,0	501,0	488,0	–	–	6 312,0	–13	–	–

Управленческий затратно-аналитический регистр включает в себя достаточно широкий диапазон информации: классификацию текущих затрат, центры ответственности, плановые показатели за месяц, фактические данные за месяц, анализ расхождений, причины невыполнения плана, определение процента выполнения плана, принятые управленческие решения. Регистр прост в заполнении и чтении, имеет характеристику управленческого отчета за текущий период; его применение позволит усилить ежемесячный контроль за использованием ресурсов.

Плановые показатели рассчитываются на год и в начале отчетного периода доводятся до центров ответственности.

В течение отчетного периода (месяца) производится сбор информации о совершенных затратах, подтвержденных бухгалтерскими документами и расчетами. В конце отчетного периода рассчитываются отклонения от плановых показателей, выявляются их причины и принимаются оперативные управленческие решения с последующими отчетами исполнителей. По завершении отчетного периода руководитель малого предприятия получает информацию о доходах и расходах, что позволяет проводить контрольно-ревизионные мероприятия.

Таким образом, совершенствуется управленческий учет затрат малого предприятия, улучшаются экономические аспекты его развития.

Информация из управленческого регистра обобщается в годовом управленческом отчете (таблица 7).

Таблица 7 – Управленческий отчет о деятельности КФХ «Перспектива», тыс. р.

Наименование показателя	2011
1. Выручка от продаж (нетто – без НДС)	7 240
2. Переменные затраты	4 523
3. Маржинальная прибыль (стр. 1 – стр. 2)	2 717
4. Постоянные расходы	1 549
5. Валовая прибыль (стр. 3 – стр. 4)	1 168
6. Коммерческие расходы	240
7. Прибыль от продаж (прибыль до выплаты налогов и процентов)	928
8. Чистая прибыль до уплаты налогов (стр. 5 – стр. 6)	928
9. Единый сельскохозяйственный налог (6%) (стр. 8 × 6%)	55,68
10. Чистая прибыль (стр. 8 – стр. 9)	872,32
11. Точка безубыточности (стр. 1 × стр. 4 / (стр. 1 – стр. стр. 2))	4 127,62
12. Запас прочности, % ((стр. 1 – стр. 11) / стр. 1 × 100%)	42,9

Определение точки безубыточности дает возможность рассчитать минимальный объем выручки, при котором предприятие остается безубыточным, что является контрольным индикатором при принятии управленческих решений.

Запас прочности позволяет определить степень удаленности реального состояния малого предприятия от точки безубыточности.

Разработанная методика была обсуждена с предпринимателями малых свиноводческих предприятий и рекомендована к применению. Цель

методики управленческого учета затрат – освободить фермера от заполнения многочисленных документов, расчетов и отчетов.

Для создания перспективных свиноводческих предприятий малого бизнеса на основании показателей управленческой отчетности следует разработать примерные нормы по всем статьям применительно к любому отчету производства.

Свиноводческий бизнес на сельских территориях в настоящее время является перспективным; для его развития нужны новые научные экономические подходы как в технологии выращивания свиней, так и в управлении бизнесом.

Внутренняя управленческая информация, при внедрении предложенной методики, будет помогать предпринимателям в принятии управленческих решений и оптимизации затрат.

4 Разработана и апробирована трансформация действующего механизма управленческого учета затрат малых предприятий сельских территорий в систему международных стандартов финансовой отчетности в целях адаптирования данных методов в российскую агроэкономику.

Рассматривая международную практику организации учетного процесса, следует обратить внимание на то, что в последние годы Правление Комитета по международным стандартам уделяет все большее внимание специфике отраслевого учета, в частности учету в сельском хозяйстве. В связи с этим в 2001 г. был принят стандарт 41 «Сельское хозяйство», устанавливающий порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности. При этом затруднительным для России является определение справедливой стоимости на сельскохозяйственную продукцию.

Особого внимания заслуживает методика разработки стратегии трансформации действующего механизма управленческого учета затрат в систему МСФО (таблице 8), которая апробирована на ряде малых животноводческих предприятий.

Данную информацию можно излагать непосредственно в трансформационном отчете о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности или в примечаниях к нему, которые могут содержать детальный расчет изменения справедливой стоимости за счет физических свойств и рыночных цен.

Таблица 8 – Трансформационный отчет о прибылях и убытках по свиноводству, составленный в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»

Наименование показателей	Показатели		Методика трансформации (пересчета) показателей отчетности
	по российским стандартам учета	по международному стандарту № 41 «Сельское хозяйство»	
1	2	3	4
1. Справедливая стоимость реализованной сельскохозяйственной продукции минус расходы на продажу, всего (ф. 13 – АПК раздел 2 код 602 гр. 5 + код 742 гр. 5)	7 240	8 716,96	Корректировка на уровень инфляции (на базе мониторинга уровня цен на местных рынках сбыта) с учетом нормальной рентабельности (кредитовый оборот по счету 90 – «Животноводство»). Свины (ф. 13 – АПК, раздел 2 код 602 гр. 3 × средняя рыночная цена за период + код 742 гр. 3 × средняя рыночная цена за период)
2. Изменение стоимости биологических активов, всего	–	932,63	Корректировка стоимости на амортизацию и на затраты по выбраковке; затраты на приплод (данные по счету 11 за период, скорректированные на уровень инфляции)
В том числе: приплод	–	932,63	
3. Государственная поддержка, всего	915,17	915,17	Не корректируется
В том числе:			
федеральная (ф. 10 – АПК код 140 гр. 7)	–	–	Не корректируется
региональная (ф. 10 – АПК код 140 гр. 6 – гр. 7)	915,17	915,17	Не корректируется
4. Расходы за период (ф. 8 – АПК код 600 гр. 7), всего	6 312	6 312	Если корректировка происходит в течение отчетного периода, то следует довести плановые показатели до факта и скорректировать на уровень инфляции
4.1. Материальные (переменные) затраты (ф. 8 – АПК код 100 гр. 7), всего	4 174	4 174	Корректировка данных по счету 20 на стоимость израсходованных за период материалов (счет 10) на уровень инфляции
В том числе:			
корма собственного производства (ф. 8 – АПК код 113 гр. 7)	2 355	2 355	
корма приобретенные (ф. 8 – АПК код 112 гр. 7 – код 113 гр. 7)	1 089	1 089	

Окончание таблицы 8

Наименование показателей	Показатели		Методика трансформации (пересчета) показателей отчетности
	по российским стандартам учета	по международному стандарту № 41 «Сельское хозяйство»	
1	2	3	4
электроэнергия (ф. 8 – АПК код 117 гр. 7)	222	222	
топливо (ф. 8 – АПК код 118 гр. 7)	11	11	
нефтепродукты (ф. 8 – АПК код 119 гр. 7)	297	297	
запчасти (ф. 8 – АПК код 120 гр. 7)	146	146	
прочие затраты (ф. 8 – АПК код 121 гр. 7)	54	54	
4.2. Затраты на оплату труда (ф. 8 – АПК код 200 гр. 7), всего	1 391	1 391	Корректировка счета 20 на сумму затрат на оплату труда (счет 70) до среднерегионального уровня, если она ниже
В том числе:			
переменные	1 085	1 085	
постоянные	306	306	
4.3. Отчисления на социальные нужды (ф. 8 – АПК код 300 гр. 7), всего	137	137	Аналогично п. 4.2
В том числе:			
постоянные	107	107	
переменные	30	30	
4.4. Амортизация (ф. 8 – АПК код 400 гр. 7), всего	584	584	Не корректируется (кроме случаев переоценки)
В том числе:			
свиноматок	–	–	
прочих основных средств	–	–	
4.5. Прочие затраты (ф. 8 – АПК код 500 гр. 7), всего	26	26	Корректировка услуг на уровень инфляции
В том числе:			
постоянные	–	-	
переменные	–	-	
5. Прибыль животноводства (стр. 1 – стр. 4)	928	4 254,76	ПЖ = стр. 1 + стр. 2 + стр. 3 – стр. 4
6. Расходы по ЕСХН (условный расчет исходя из объема выручки)	56	56	Расчетный
7. Чистая прибыль (убыток) за период (стр. 5 – стр. 6)	872	4 196,76	ЧПЖ = стр. 5 – стр. 6

5 Сформированы базисные направления управленческого учета затрат малых предприятий сельских территорий для совершенствования управления предприятиями агробизнеса.

Проведенные исследования управленческого учета затрат на малых предприятиях сельских территорий выявили необходимость совершенствования механизма управления затратами. Выделены следующие базисные направления совершенствования управленческого учета затрат:

- 1) определение центров возникновения затрат и ответственности;
- 2) определение классификационных групп;
- 3) планирование затрат;
- 4) распределение затрат по видам продукции;
- 5) унификация управленческого учета и отчетности.
- 6) управленческий анализ и контроль.

Определение центров затрат должно осуществляется посредством идентификации первичных производственных подразделений, которые характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их необходимо выделять в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования. Основой выделения центров затрат является единство используемых основных средств и оборудования, выполняемых операций или функций (основными средствами являются свиноферма, свиноматки, производственное оборудование, транспорт и т.д.).

Центры ответственности должны делиться по отношению к процессу производства на основные и функциональные. Основные центры ответственности обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения: производственный комплекс отвечает за затраты подразделений, входящих в него; подразделение – за затраты входящих в него участков; участок – за затраты бригад, ферм.

Планирование затрат предполагает следующие действия: 1) классификацию затрат; 2) определение норм расхода ресурсов исходя из планируемого объема выпуска продукции и необходимости поддержания оптимального режима работы технологического оборудования; 3) расчет стоимости затрат на основе данных о планируемом расходе ресурсов и существующих цен на соответствующие виды ресурсов; 4) определение условий, при которых возможна и целесообразна экономия ресурсов или допустим перерасход ресурсов в сравнении с нормами; 5) разработка программы ресурсосбережения; 6) составление плана-сметы.

Внедрение системы управленческого учета и отчетности является достаточно сложным и продолжительным процессом, состоящим из нескольких последовательных этапов:

- описание существующей информационной (бухгалтерской) системы организации;
- определение требований к необходимой управленческой информации;

– построение универсальной системы, способной обеспечить управленческий персонал различного уровня необходимой управленческой информацией;

– построение системы управленческой отчетности;

– построение системы планирования, анализа и контроля.

Для построения эффективной системы управленческого учета необходимо интегрировать в нее систему производственного учета. Это позволит исключить дублирование документации, повысить производительность труда и снизить издержки, связанные с обслуживанием системы. Особое внимание следует уделить автоматизированным системам управления производством и обработки экономической информации, позволяющим оперативно подготавливать отчетность в различных разделах с заданным уровнем детализации.

Таким образом, необходимо осуществлять затратно-аналитический контроль в натуральных и стоимостных показателях. Поэтому система управленческого учета затрат должна способствовать выявлению причин отклонения фактического показателя от планового. Существуют две основные причины – отклонение от нормы потребления ресурса и изменение цен на ресурсы.

Далее проводятся корректирующие воздействия и принимаются необходимые управленческие решения. Корректирующие воздействия преследуют три основные цели:

– поддержание соответствия между фактическим и нормативно-плановым расходом ресурсов;

– достижение экономии за счет снижения расхода ресурсов по сравнению с нормативным расходом без снижения полезного эффекта затрат;

– приведение объема и графика расходования ресурсов в соответствие с изменяющимися производственными и финансовыми возможностями предприятия.

Все названные цели должны постоянно находиться в поле зрения лица, ответственного за управление затратами.

В заключении были сделаны следующие выводы:

1 Малый бизнес свиноводческих предприятий пока не получил широкого распространения. В рамках государственной Программы поддержки малого предпринимательства на сельских территориях необходимо обеспечить его устойчивое развитие путем рационализации и оптимизации затрат, связанных с хозяйственной деятельностью. При этом немаловажное значение приобретает разработка научно обоснованного управленческого учета затрат.

2 Анализ международной практики управленческого учета затрат выявил преимущества и недостатки используемых методик учета и распределения затрат. На российских малых предприятиях следует использовать наиболее приемлемую из них – «директ-кост», так как она позволяет осуществлять контроль за рентабельностью производимой продукции по-

средством деления затрат на постоянные и переменные, а также управлять финансовыми результатами деятельности малого предприятия.

3 Разработанная методика управленческого учета затрат освободит фермера от заполнения многочисленных документов, расчетов и отчетов. Для создания перспективных свиноводческих предприятий малого бизнеса на основании показателей управленческой отчетности следует разработать примерные нормы по всем статьям применительно к их деятельности. Свиноводческий бизнес является в сельских территориях в настоящее время перспективным, для его развития нужны новые научные экономические подходы как в технологии выращивания свиней, так и в управлении бизнесом. Внутренняя управленческая информация при внедрении данной методики будет помогать малым предприятиям принимать решения о затратах по основным направлениям деятельности.

4 Проведенные исследования управленческого учета затрат позволили выявить ряд существенных отличий между российскими и международными стандартами:

а) по российским стандартам полученные субсидии на животноводство отражаются в составе прочих доходов и не увеличивают выручку по основной деятельности;

б) по российским стандартам не учитывается справедливая стоимость как продукции животноводства, так и биологических активов.

Предложенная методика управленческого учета затрат на малых предприятиях сельских территорий открывает новые перспективы для эффективного менеджмента за счет использования оперативной информации, расширяет возможности для инвестиционной привлекательности агробизнеса.

5 Выполнение научных рекомендаций и конкретных предложений по управленческому учету затрат на малых предприятиях позволит более успешно реализовать программы как федерального, так и регионального уровня, создает необходимые условия для успешного функционирования отечественных малых предприятий в сельских территориях.

III Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах

Статьи в изданиях, рекомендуемых Экспертным советом ВАК РФ

1 *Московский, Н. В.* Инновационный подход к управлению затратами в свиноводстве на малых предприятиях [Текст] / Г. П. Селиванова, Н. А. Мезенин, Н. В. Московский // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2011. № 3. – 1,12/0,37 п. л.

2 *Московский, Н. В.* Малые формы хозяйствования на селе : проблемы функционирования и направления экономического развития [Текст] / Н. В. Мос-

ковский // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2011. № 11. – 0,12/0,12 п. л.

3 *Московский, Н. В.* Организация управленческого учета малого бизнеса агропромышленного комплекса [Текст] / Н. А. Мезенин, Н. В. Московский // Аграрный вестник Урала. 2010. № 8. – 0,18/0,09 п. л.

Статьи и материалы в прочих изданиях

4 *Управленческий* учет [Текст] / [Г. П. Селиванова, Н. А. Мезенин, Н. В. Московский]. Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2011. – 10,25/3,42 п. л.

5 *Формирование* и развитие зернового рынка Уральского федерального округа [Текст] / [М. В. Федоров, Р. Р. Садыков, Н. А. Мезенин, М. А. Кориков, Т. М. Титова, Н. В. Московский]. Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2010. – 4,8/0,8 п. л.

6 *Московский, Н. В.* Духовно-нравственные основы новой экономики [Текст] / Г.П. Селиванова, А. В. Верзакова, Н. А. Мезенин, Н. В. Московский // Духовно-ценностные основы воспитания личности в системе профессионального образования : материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Нижний Тагил, 21–22 января 2010 г.) : в 3 ч. Екатеринбург : Изд. дом «ИздатНаукаСервис», 2010. Ч. 3. – 0,1/0,025 п. л.

7 *Московский, Н. В.* Управление затратами малого бизнеса в условиях кризисного периода [Текст] / Г. П. Селиванова, Н. В. Московский // Конкурентоспособность регионов и субъектов хозяйствования в условиях преодоления кризиса : материалы XIII Всерос. форума молодых ученых и студентов (Екатеринбург, 21–22 апреля 2010 г.). Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2010. – 0,1/0,05 п. л.

8 *Московский, Н. В.* Варианты организации бухгалтерского учета в зависимости от системы налогообложения на предприятиях малого бизнеса [Текст] / Н. В. Московский // Конкурентоспособность регионов и субъектов хозяйствования в условиях преодоления кризиса : материалы XIII Всерос. форума молодых ученых и студентов (Екатеринбург, 21–22 апреля 2010 г.). Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2010. – 0,1/0,05 п. л.

9 *Московский, Н. В.* Алгоритм осуществления налогового планирования организациями малого бизнеса [Текст] / Г. П. Селиванова, Н. В. Московский // Конкурентоспособность регионов и субъектов хозяйствования в условиях преодоления кризиса : материалы XIII Всерос. форума молодых ученых и студентов (Екатеринбург, 21–22 апреля.2010 г.). Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2010. – 0,1/0,05 п. л.

10 *Московский, Н. В.* Формирование бизнес-стратегии организации [Текст] / Г. П. Селиванова, Н. В. Московский // Проблемы развития предпринимательства в молодежной среде : материалы науч.-практ. конф. (Екатеринбург 10 декабря 2009). Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2009. – 0,1/0,05 п. л.

Содержание диссертационной работы

ВВЕДЕНИЕ

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ

УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

- 1.1 Понятия, исторический аспект и критериальные признаки малых предприятий
- 1.2 Классификация и методы управления затратами малых предприятий через систему управленческого учета
- 1.3 Международная и отечественная практика учета затрат

2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ СЕЛЬСКИХ ТЕРРИТОРИЙ

- 2.1 Состояние развития малых форм хозяйствования сельских территорий
- 2.2 Состояние учета затрат на малых свиноводческих предприятиях
- 2.3 Методика управленческого учета затрат на малых свиноводческих предприятиях

3 ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ СЕЛЬСКИХ ТЕРРИТОРИЙ

- 3.1 Базисные направления совершенствования управленческого учета затрат на малых предприятиях
- 3.2 Трансформация действующего механизма управленческого учета затрат в систему международных стандартов

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

ПРИЛОЖЕНИЯ

Подписано в печать 17.03.2012.
Формат 60 × 84¹/₁₆. Гарнитура «Таймс». Бумага офсетная.
Печать плоская. Усл. печ. л. 1,39. Печ. л. 1,5.
Заказ 286. Тираж 150 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45