Министерство образования и науки Кыргызской Республики

Кыргызско-Российский Славянский университет им. Б. Ельцина

Кыргызский Национальный университет им. Ж. Баласагына

Диссертационный совет Д.08.13.006

на правах рукописи

УДК

Поводырёва Мария Сергеевна

**«Совершенствование учётно-аналитического обеспечения оптимизации производственной программы (на примере промышленных предприятий по производству и переработке изделий из пластмасс)»**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учёт, статистика

Автореферат

диссертации на соискание учёной степени

кандидата экономических наук

Бишкек – 2014

**Диссертационная работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»**

**Кыргызско-Российского Славянского университета им. Б. Ельцина**

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор

Исраилов Мукаш Исраилович

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук

Тургунбаев Жусупжан Тургунбаевич

кандидат экономических наук, доцент

Абдыкаиров Токтоназар Абдыкаирович

**Ведущая организация:** Бишкекский гуманитарный университет

им. К. Карасаева

Защита диссертации состоится 28 марта 2014 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д.08.13.006 по защите докторских (кандидатских) диссертаций при Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б. Ельцина и Кыргызском Национальном университете им. Ж.Баласагына по адресу: 720022, г. Бишкек, пр. Чуй, 6.

С диссертацией можно ознакомиться в научном зале библиотеки Кыргызско-Российского Славянского университета им. Б. Ельцина по адресу: 720000, г. Бишкек, ул. Киевская, 44..

Автореферат разослан 26 февраля 2014 г.

Учёный секретарь

диссертационного совета,

кандидат

экономических наук, доцент Кулова Э.У.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИССЛЕДОВАНИЯ

**Актуальность исследования.** Устойчивое финансовое состояние промышленного предприятия в современных условиях находится в зависимости от множества факторов имеющих как внешние, так и внутренние характеристики. В числе внутрифирменных факторов решающую роль играет обоснованность разработки производственной программы являющейся составной частью стратегии развития предприятия планируемой на определённый период времени.

Целью планирования производственной программы промышленного предприятия является получение прибыли путём эффективного использования как имеющихся ресурсов, так и оптимизации составляющих элементов производственной программы, в частности: заданий по вводу в действие новых производственных мощностей, потребность в материально-сырьевых ресурсах, численности рабочих, транспорте, постатейном определение бюджета и затрат на производство, прибыли и рентабельности. Предприятие промышленности формирует производственную программу на основе государственного заказа, заказов потребителей и выявленного в процессе изучения рынка потребительского спроса.

Производственная программа промышленного предприятия определяет возможный объем производства и продаж продукции в плановом периоде, соответствующей требованиям потребителей по номенклатуре, ассортименту и качеству.

Проблемы формирования и управления производственной программы в условиях динамичной и неопределённой среды рассматривали многие зарубежные экономисты. В разное время вопросом оптимизации планов производства и его учётно-аналитическим обеспечением занимались учёные исследователи стран СНГ А.Г. Аганбегян, М.И. и К.А. Багриловские, М.И. Бухалков, Н.Д. Кондратьев, Г.А. Краюхин, Ю.А. Львов, А.Д. Шеремет, С.А. Стуков, С.С. Сатубалдин, К.Ш. Дюсембаев, М.С. Ержанов, К.Т. Тайгашинова, Ж.Н. Айтжанова. Отдельные аспекты исследуемой темы рассматривались в трудах отечественных учёных: М.И. Исраилов, О.К. Курманбеков, А.А. Арзыбаев, А.О. Осмоналиев, Т.Ж. Суранаев, Э.У. Кулова, Т.А. Абдыкаиров, А.Б. Ботобеков.

Хотя в производственной программе предприятий превалирующую роль отводят натуральным показателям производства, в рыночных условиях интенсификации производства происходит заметное смещение акцентов в учётно-аналитические аспекты. Первостепенное значение приобретают не отражение и исследование показателей объёма, а учёт и анализ показателей качества продукции[[1]](#footnote-1). Хотелось бы отметить, что полный и рациональный учёт и анализ необходим для разработки оптимальной производственной программы, при выполнении которой предприятие повысит эффективность своей работы.

Важным показателем деятельности промышленных предприятий является качество продукции. Ее повышение обеспечивает экономию не только трудовых и материальных ресурсов, но и позволяет более полно удовлетворять потребности общества. Высокий уровень качества продукции способствует повышению спроса на нее и увеличению суммы прибыли не только за счет объема продаж, но и за счет более высоких цен, что соответствует законам рынка.

Конкурентоспособность продукции и получение наиболее выгодных для организации контрактов возможны в условиях рыночной экономики только при условии обеспечения соответствующего качества производимой продукции, отвечающей потребностям как внутреннего, так и внешнего рынка. Вместе с тем, обеспечение качества продукции производственной программы требует наряду с вопросами технологии производства, значительной структурной реорганизации в функциях учётно-контрольной службы. В нынешних условиях работа предприятий в обеспечении высокого качества производимой продукции помимо крупных инвестиций в производство нуждается также в затратах на приобретение высококачественного сырья, высокой технологии, инноваций и др.

Качество продукции одна из актуальных проблем на сегодняшний день и любое предприятие, которое имеет своей целью, завоевать больший сегмент рынка должен вкладывать долгосрочные средства в это мероприятие.

В современных условиях именно сертификат на систему качества служит решающим фактором для заключения контракта на поставку продукции. Успешная реализация качественного продукта потребителю является главным источником существования многих предприятий участников рынка.

В рыночной экономике производитель и потребитель сами находят себя на рынке, их мотивации базируются на финансовом выигрыше и максимизации потребительского эффекта. При этом потребитель имеет выбор между наилучшими товарами различных производителей. Он, приобретая товары и услуги по своему собственному желанию и являясь главной фигурой, определяет направления развития производства. Тем самым потребитель указывает, что следует производить.

Таким образом, говоря о проблеме качества, следует отметить, что за этим понятием всегда стоит потребитель, который выбирает наиболее предпочтительные свойства товара.

Вопросы разработки и формирования производственной программы, направленной на совершенствование учёта и анализа качества и брака продукции, как важного звена учётно-информационной системы предприятия определили актуальность выбранной темы исследования.

**Связь темы диссертации с крупными научными и государственными программами.** Тема диссертационного исследования тесно связана с проводимыми в стране реформами в области бухгалтерского учёта и подготовки учётных кадров высшей квалификации: О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчётности в соответствии с МСФО реального сектора экономики КР (Указ Президента КР от 3.04.2000 г.); О Международных стандартах финансовой отчётности в Кыргызской Республике (Постановление правительства Кыргызской Республики от 28 сентября 2001 г. № 593); Программа разработки учебно-образовательных стандартов в области бухгалтерского учёта и финансовой отчётности (Государственные образовательные стандарты высшего профессионального образования КР по специальности 521604 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»).

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы - раскрыть роль производственной программы, ориентированной на оптимизацию учёта затрат на качество и снижение брака, а также теоретически и методически обосновать её применение для более эффективного управления производственным предприятием.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

-теоретически обосновать и рассмотреть сущность производственной программы предприятия, определить основные направления её формирования и разработки;

-рассмотреть существующие классификации затрат на производство и предложить авторскую классификацию содержащую статьи, наиболее полно отражающие влияние на улучшение качества выпускаемой продукции;

-разработать и ввести методику учета брака выпущенной продукции и предложить дополнительные синтетические и аналитические счета;

- провести анализ использования производственной мощности и ресурсов предприятия, направленный на формирование оптимальной производственной программы;

- рассмотреть и предложить методику анализа качества выпускаемой продукции, позволяющую определять эффективность выполнения производственной программы;

-провести анализ конкурентных позиций предприятия при изменении конъюнктуры рынка.

Научная новизна исследования состоит в обосновании теоретических и методических аспектов дальнейшего совершенствования учётно-аналитического обеспечения производственной программы предприятия направленной на повышение качества выпускаемой продукции, снижение потерь от брака, оптимизации и анализа затрат.

Практическая значимость исследования. Полученные результаты выполненного исследования, могут быть использованы организациями для разработки производственной программы и построения систем производ­ственного учета, а также для целей аналитического обеспече­ния управления производством. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы также в учебном процессе вузов страны.

**Экономическая значимость** исследования заключается в разработке и реализации предложений по внедрению и применению производственной программы в управлении промышленными предприятиями, успешная реализация которых повысит эффективность производства.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

-теоретическое определение сущности и обоснование необходимости разработки производственной программы предприятия в рыночных условиях;

- определена сущность качества продукции как объекта учёта;

- предложена классификация затрат, содержащая статьи, влияющие на улучшение качества выпускаемой продукции и порядок их учёта;

- предложена методика учёта и анализа потерь от брака;

- предложена методика анализа использования производственной мощности и ресурсов предприятия и их влияние на формирование производственной программы в условиях конкуренции и изменении конъюнктуры рынка;

**Личный вклад соискателя.** Автором обобщены теоретические и практические аспекты основных направлений производственного учёта в обеспечении выполнения производственной программы и оптимизации затрат на качество и снижение брака выпускаемой продукции.

Апробация результатов работы.

Основные теоретические положения, практические предложения и рекомендации диссертационной работы докладывались и получили одобрение на международных научно-практических конференциях по проблемам реформирования системы бухгалтерского учёта и развития экономики в условиях рыночных отношений: «Экономика и финансы Казахстана: стратегия, инновации и интеграция» (Казахстан, Алматы-2011г.); «Проблемы и перспективы развития национальных систем бухгалтерского учёта, аудита в странах Центральной Азии» Иссык-Кульский Форум «Исраиловские чтения II» (КР, Чолпон-Ата-2012); «Проблемы консолидации национальных систем учёта и аудита на пути к Евразийской экономической интеграции» Иссык-Кульский Форум «Исраиловские чтения III» (КР, Чолпон-Ата–2013); «Стратегия инновационной модернизации экономического развития Кыргызской Республики» (КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова, Бишкек-2013); «Модернизация секторов экономики и системы профессионального образования Кыргызской Республики в условиях глобализации» (КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова, Бишкек-2013).

Практические и методические рекомендации разработанные автором были внедрены в работе промышленных предприятий ОсОО ПКП «Парус», ОАО «Ак-Тилек». Внедрение подтверждено актами

**Полнота отражения результатов диссертации в публикациях**

По исследуемой теме автором были опубликованы 7 научных работ общим объёмом 3,0 п.л.

Структура и объём работы. Диссертация состоит из введения, трёх глав, за­ключения, списка использованной литературы и приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**В первой главе «Теоретические и методические основы формирования производственной программы и производственного учёта на предприятии»** раскрыта сущность производственной программы, теоретические аспекты производственного учёта и классификация затрат.

В экономической литературе 60-80-х гг. XX в., касающейся плановой деятельности на микроуровне, использовались однотипные определения сущности производственной программы, сводившиеся к тому, что это система заданий, обязательных для выполнения, основанная на установленных партией и правительством директивных показателях.

Данная научная трактовка существовала в силу того, что действовала система только государственных адресных заданий. Развитие же рыночных отношений, хозяйственной самостоятельности предприятий потребовали новых подходов к пониманию сущности производственной программы. Эта новизна на наш взгляд, должна определяется следующими факторами:

• появлением конкуренции, конкурсных отборов продукции;

• необходимостью непосредственной и быстрой реакции на изменения внешней среды;

• формированием планов производства и реализации продукции с учетом потребностей и запросов потребителей.

Для планирования и принятия управленческих решений предприятиям даже в условиях рынка необходимо разрабатывать производственную программу, которая является результатом взаимодействия финансовой, маркетинговой, технической и производственной служб, определяющих объем, номенклатуру и сроки выпускаемой и реализуемой продукции в условиях рыночной конкуренции (рисунок 1.).

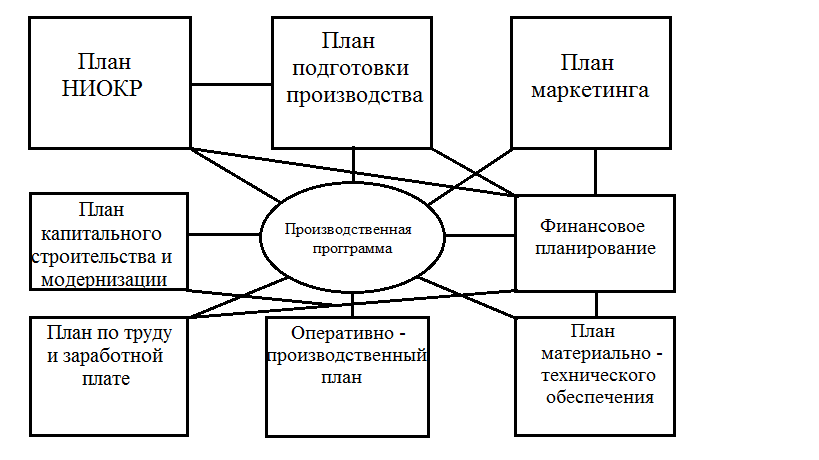


Рис. 1. Производственная программа предприятия.

Примечание: Составлено автором на базе литературных источников

Производственная программа - основной раздел перспективного и годового бизнес-плана развития предприятия, в котором определяются объем изготовления и выпуска продукции по номенклатуре, ассортименту и качеству в натуральном и стоимостном выражениях.[[2]](#footnote-2) Главная задача при составлении программы - это подтвердить расчетами, что производство в состоянии реально выпускать необходимое количество товаров в нужные сроки и с требуемым качеством. При этом указывается состав оборудования, поставщики сырья, материалов, комплектующих изделий, условия поставки по цене, количеству, качеству и др.

Исходными данными при разработке производственной программы являются:

• уставные виды деятельности предприятия по производству и реализации продукции (работ, услуг);

• результаты фактического выполнения производственной программы за предыдущие периоды;

• данные по спросу на продукцию предприятия;

• сведения о рекламациях, замечаниях по качеству продукции за предыдущий период;

• сведения о долях продукции в общем объеме ее выпуска за предыдущий период по уровням качества;

• сведения об объеме реализации продукции за предыдущий период по его периодам (месяцам, кварталам);

• расчеты производственной мощности предприятия;

• прогрессивные технико-экономические нормы и нормативы;

• решения высших органов управления предприятия о стратегических перспективах его развития.

Производственная программа предприятия будет реальна, если она согласована с возможностями предприятия, а именно: производственными мощностями, трудовыми, материально-техническими и финансовыми ресурсами, а также с уровнем их использования.

Производство - основополагающий процесс в хозяйственной деятельности организации. Именно на этой стадии закладывается финансовый результат организации, т.е. прибыль или убыток. В связи с этим возникает необходимость управления процессом производства.[[3]](#footnote-3)

Независимо от типа организации производства, основной экономической целью любого предприятия является извлечение из своей деятельности дохода, т.е. хозяйствующий субъект в целом должен работать рентабельно, которая обеспечивается не только максимизацией объемов производства и достаточной выручкой от реализации произведенной продукции, но также и оптимизацией расходной части производства, т.е. затрат, к образованию которых приводит участие в процессе производства трех основных элементов - труда, предметов и средств труда.

Совокупность воспроизводственных затрат, т.е. себестоимость продукции является одним из важных обобщающих показателей деятельности предприятия, отражающих эффективность использования ресурсов; результаты внедрения новой техники и прогрессивной технологии; совершенствование организации труда, производства и управления.

Конкретный состав затрат, которые могут быть отнесены на производство и обращение, регулируются законодательно практически во всех странах. Это связано с особенностями налоговой системы и необходимостью различать затраты предприятия по источникам их возмещения (включаемые в себестоимость продукции и, следовательно, возмещаемые за счет цен на нее и возмещаемые из дохода, остающегося в распоряжении предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей) и составляет основное содержание производственного учёта.

Под организацией производственного учета понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек.

«Под производственным учетом, - пишет К. Друри, - понимается сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции».[[4]](#footnote-4)

Анализируя сущность и роль управления издержками предприятия, можно сформулировать следующее понятие производственного учета: под производственным учетом понимается сбор данных для определения издержек производства, калькулирования себестоимости продукции, оценки ее запасов и незавершенного производства, выявления резервов экономии, устранения различного рода потерь и непроизводительных расходов.

Производственный учет должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и дальнейшим движением продукции на предприятии. Таким образом, производственный учет является «базой» управленческого учета, представляющего собой процесс подготовки информации, необходимой менеджерам для планирования, управления и оценки производственно-коммерческой деятельности предприятия в целом, а также его структурных подразделений.

Как известно, управленческие решения предпринимательской деятельности основываются на плановой, нормативной, технологической, учетной и аналитической информации. Эту информацию формирует для руководителей разных уровней управления внутри предприятия управленческий учет, который включает в себя планирование, бюджетирование, отражение фактических данных в аналитическом и синтетическом учете и в отчетности, осуществляет контроль и анализ исполнения бюджетов, подготовку информации для ситуационных управленческих решений. Таким образом, любое производство продукции связано не только с определенными затратами, но ещё с их управлением, совокупность которых должна обеспечить выполнение производственной программы.

Исследование состояния разработки производственной программы и степень соответствия её требованиям действующего учёта проведения на примере предприятий занятых в производстве и переработке изделий из пластмасс показал, что данная отрасль становится одним из ведущих направлений промышленного развития Кыргызской Республики.

Для более глубокого понимания тенденций развития отрасли, нами был проведён анализ динамики объёма производства (млн. сом, млн. штук) за период 2003-2012 гг., для чего были взяты данные национального статистического комитета КР (таблица 1.).

Таблица 1. Производство изделий из пластмасс за период 2003-2012гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
| Объём производства  (млн. сом) | 487,1 | 954,4 | 1114,9 | 1214,8 | 1269,8 | 1259,8 | 1117,1 | 1221,9 | 1819,8 | 1723,9 |
| Производство основных видов промышленной продукции (млн. шт.) | 176,8 | 267,1 | 287,9 | 296,0 | 327,7 | 194,8 | 141,4 | 166,9 | 206,1 | 222,0 |

Составлено автором по данным Национального Статистического комитета КР

За рассматриваемый период отрасль была подвержена как подъёму производства, так и спаду. Максимальный объём производства в денежном выражении был достигнут в 2011 году, а спад объёма производства в натуральном выражении в 2009 году. Одной из объективных причин спада производства, наблюдаемого в 2008-2009 гг. стал мировой экономический кризис, после завершения которого в анализируемой отрасли наблюдается тенденция роста производства как в денежном, так и в натуральном выражении.

В теории и практике управления затратами для целей планирования, учёта и калькулирования существуют разные виды классификаций основанные по следующим признакам:

-по виду производства - основное и вспомогательное;

-по виду продукции - отдельное изделие, группа однородных изделий, заказ, передел, работы, услуги;

-по месту возникновения затрат - участок, цех, производство, хозрасчетная бригада;

-по составу и экономическому содержанию - по элементам и статьям затрат;

- по способам включения в себестоимость - прямые и косвенные;

-по степени участия в процессе производства - основные и накладные;

-по степени зависимости от уменьшения объема производства - на пропорциональные (условно-переменные) и непропорциональные (условно-постоянные);

-по времени отнесения на себестоимость продукции - текущие расходы, расходы будущих периодов и предстоящие расходы;

-по степени однородности затрат - на элементные и комплексные.

Следует отметить совместимость позиций традиционных видов классификаций затрат и МСФО.

Для практического руководства в системе управления затратами целесообразно использовать классификацию по элементам и статьям затрат, как более подходящую и соответствующую принципам формирования производственной программы предприятия.

Вместе с тем, такая группировка затрат непригодна для исчисления себестоимости единицы продукции, так как многие затраты невозможно распределить по видам продукции.

Для целей калькуляции себестоимости единицы отдельных видов продукции необходима группировка затрат в зависимости от места возникновения и назначения затрат, т.е. для определения также центров и ответственности.

Как известно, перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции, работ, услуг ныне определяются старыми, советского времени отраслевыми методическими положениями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

Учитывая вышеизложенное, нами на основе изучения состава расходов в части плана производства производственной программ предприятий ОсОО ПКП «Парус», ОАО «Ак-Тилек» предложено дополнить существующую классификацию затрат для предприятий отрасли статьями расходов, направленных на повышение качества производимой продукции путём улучшения технологии, организации производства и учёта потерь от брака.

**Во второй главе «Роль учёта затрат на качество и устранение брака в оптимизации производственной программы»** изложены основные положения стандартов качества, системы его управления, учёта качества продукции и брака в производстве.

Качество - комплексное понятие, характеризующее эффективность всех сторон деятельности предприятия: разработка стратегии, организация производства, маркетинг, контроль и др.

На сегодняшний день в мире современной считают концепцию всеобщего управления ка­чеством (Total Quality Management - TQM), главным принципом которой ос­тается стратегическая ориентация на потребителя.

В последние годы большое внимание стали уделять стандартам управления качеством во взаимосвязи с управленческим и производственным учетом. Это объ­ясняется глобальным характером современной экономики, когда компа­нии и фирмы одних стран являются подрядчиками компаний и фирм других стран, формированием транснациональных групп, компаний и холдингов.

Система стандартов ИСО 9000 позволяет использовать принципы, подходы и методический инструментарий для управления качеством не только на уровне организации, но и применительно к процессам закупок, производства, продаж, а также применительно к качеству выпускаемой про­дукции. Продукция, не удовлетворяющая требованиям стандартов, некачественные товары, а также товары, непригодные к употреблению, как известно, относятся к браку. Производственный брак может допустить любая организация. Причем обнаружить его может как сам производитель, так и покупатель продукции.

Браком считается продукция, полуфабрикаты (узлы, детали) и работы, которые по качеству не соответствуют установленным стандартам или техническим условиям. А значит, их нельзя использовать по прямому назначению или же они нуждаются в исправлении недостатков.

В связи с переходом отечественной системы учёта на международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), возникла необходимость углублённого изучения и применения этих стандартов в бухгалтерской практике, в частности по отражению в них затрат на качество продукции (расходы и выгода), так как эти вопросы в МСФО не раскрываются.

Следует подчеркнуть, что поскольку МСФО не даёт системную информацию по затратам и выигрышам предприятий по обеспечению качества продукции, приходиться проводить дополнительную работу по сбору данных. Поэтому в целях усиления контроля за расходами, связанными с обеспе­чением качества, на наш взгляд, целесообразно планирование и учет всех этих затрат сосредоточить на предлагаемом нами синтетическом счете 7115 "Расходы на обеспечение качества продукции" с выделением субсчетов: 7115/1 "Расходы на контроль и испытания качества продукции"; 7115/2"Рас­ходы на содержание служб по обеспечению качества". Выделение же в пла­нировании и учете этой группы расходов на самостоятельном синтетическом счете повысит их информационную емкость, а обособленный учет ука­занных издержек позволит отражать их отдельной статьей в калькуляци­ях себестоимости продукции.

В плане счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности субъектов КР не предусмотрен счёт, который бы учитывал брак в производстве.

В этой связи для учёта затрат, связанных с устранением брака в производстве мы предлагаем ввести дополнительный синтетический счёт 1670 «Брак в производстве», который может иметь несколько субсчетов: 1671 «Внутренний брак», 1672 «Внешний брак», 1673 «Исправимый брак», 1674 «Неисправимый брак», для тех предприятий у которых возникают проблемы с учётом продукции несоответствующей стандартам качества. Это положение об учёте брака в производстве должно быть указано в учётной политике предприятия. Рассмотрим пример в системе учёта МСФО с применением предлагаемого счёта 1670 «Брак в производстве» (таб. 4).

Пример. Себестоимость выявленного ОТК окончательного брака 1812 у.е., зарплата по исправлению брака 2920 у.е. Заменена продукция по требованию покупателя по производственной себестоимости 9114 у.е., транспортные расходы по замене 352 у.е.; оприходованы материалы и полуфабрикаты, которые можно использовать в производстве вторично, на 6446 у.е. удержания из зарплаты составили 269 у.е. отразим перечисленные операции на счетах и определим потери от брака за данный период (таблица 2.)

Таблица 2. Возможные бухгалтерские записи по учёту брака в производстве по МСФО.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет счёта | Кредит счёта | Сумма, у.е. |
| Выявлен окончательный брак в основном производстве | 1670 | 1630 | 1812 |
| Зарплата по исправлению брака | 1670 | 3520 | 2920 |
| Отчисления на социальное страхование | 1670 | 3530 | 1080 |
| Принята от покупателя забракованная продукция по производственной себестоимости | 1670 | 1630 | 9114 |
| Транспортные расходы, связанные с заменой покупателю забракованной продукции | 1670 | 1240 (специальные счета в банках) | 352 |
| Восстанавливается себестоимость отправленной покупателю продукции взамен бракованной (красное сторно) | (1640) | (1630) | (1114) |
| Оприходованы материалы и полуфабрикаты от возвращённой бракованной продукции | 1630 | 1670 | 6446 |
| Удержания из зарплаты виновников брака | 3610 | 1670 | 269 |
| Величина потерь от брака списывается на себестоимость продукции текущего отчётного периода | 1630 | 1670 | 8563 |

Проведенные нами исследования на предприятиях отрасли города Бишкек, показали, что затраты на обеспе­чение качества продукции входят в состав почти всех статей расходов про­изводства, откуда их трудно выделить и оценить, т.е. отдельно они не учитываются. Для определения экономической эффективности мероприятий по оптимизации затрат на качество необходима достоверная информация об указанных выше расходах. В этой связи, нами предложен формат отчета о затратах на качество, который содержит данные об удельных и общих затратах (таблица 3).

Таблица 3. – Предлагаемая форма отчета о затратах на качество промышленного предприятия ОсОО ПКП «Парус»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Затраты на качество | Основа распределения | | Общие затраты сом | Процент от  выручки)  % |
| коэффи­циент, сом/ машино-час, сом/чел-час | количе­ство ма­шино-часов, чел-час |
| **Затраты на предотвращение (предупреждение)** |  |  | 1215 |  |
| - техническое конструирование |  |  |  |  |
| - проектирование техпроцессов |  |  |  |  |
| - прогнозирование качества продукции | 2,84 | 10 | 28 | 0,02 |
| - анализ поставщиков |  |  |  |  |
| - текущий (плановый) ремонт оборудования | 7,82 | 75 | 587 | 0,33 |
| - семинары по качеству |  |  |  |  |
| -применение новых материалов, технологий | 15,01 | 40 | 600 | 0,33 |
| **Затраты на контроль качества** |  |  | 3505 |  |
| - визуальный контроль | 3,01 | 100 | 301 | 0,16 |
| - технологический контроль процесса производства продукции | 5,5 | 240 | 1320 | 0,74 |
| - испытание (разрушение, сдавливание, герметичность и др.) продукции на качество | 7,85 | 240 | 1884 | 1,06 |
| **Внутренний брак** |  |  | 7659 |  |
| - брак | 10,15 | 75 | 761 | 0,43 |
| - переделка | 15,5 | 125 | 1938 | 1,09 |
| - устранение недочётов в производстве продукции | 15,5 | 320 | 4960 | 2,79 |
| - конструирование производственных процессов на обнаружение внутреннего брака |  |  |  |  |
| **Внеш­ний брак** |  |  | 11578 |  |
| - затраты на покупателя | 3,82 | 24 | 92 | 0,05 |
| - затраты на перевозку | 4,71 | 184 | 867 | 0,48 |
| - конструирование производственных процессов | 2,84 | 17 | 48 | 0,02 |
| - затраты по гарантиям | 7,82 | 1107 | 8657 | 4,82 |
| - обязательство по рекламациям | 5,01 | 382 | 1914 | 1,07 |
| **Суммарные затраты на качество** |  |  | 23957 | 13,49 |

Исследование показало, что синтезированные показатели по качеству и браку произведённой продукции в отечественной учётной практике отсутствует, этому способствует и МСФО, не требующие ведения системного учёта. В этой связи считаем, что предлагаемые нами предложения по совершенствованию учёта затрат на качество продукции и потерь от брака и отчётности по ним окажет положительное влияние на общее состояние учёта на предприятии.

**В третьей главе «Анализ качественных основ производственной программы предприятия и пути их повышения»** проведён анализ качества и брака выпускаемой продукции; анализ использования производственных мощностей и ресурсов предприятия, направленный на формирование производственной программы; анализ конкурентных позиций предприятия и его способности гибкого маневрирования ресурсами при изменении конъюнктуры рынка.

Анализ качества продукции в отрасли характеризуется сортностью с определением среднего коэффициента (таблица 4).

Таблица 4. Расчёт коэффициента сортности изготовленной продукции за 1 месяц ОсОО «Парус».

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Сорт | Цена  единицы  (сом) | Выпуск продукции (шт) | | Стоимость выпуска продукции (сом) | | | |
| План | Факт | План | Факт | По плану 1 сорта | |
| План | Факт |
| 1 | 4 | 2800 | 2920 | 11200 | 11680 | 11200 | 11680 |
| 2 | 3.2 | 1700 | 1520 | 5440 | 4864 | 6800 | 6080 |
| 3 | 1.8 | 2150 | 1500 | 3870 | 2700 | 8600 | 6000 |
| Итого: |  | 6650 | 5940 | 20510 | 19244 | 26600 | 23760 |
| Коэф-т сортности |  |  |  | 0,77 | 0,81 |  |  |
| %% выполнения плана |  |  |  | 1,05 |  |  |  |

Из расчётов видно, что фактически предприятие выпустило меньше продукции, чем было запланировано. При плановых показателях выпуска продукции (105 %) коэффициент сортности составлял 0,77, а так как фактически было выпущено продукции 1 сорта больше, чем по плану, этот коэффициент увеличился до 0,81.

На выпуск продукции оказывает влияние так же и уровень производственного брака. Брак - это изделия или работы, которые не отвечают установленным требованиям и непригодны для использования по прямому назначению. Обычно на предприятиях брак анализируют по отдельным видам продукции и полуфабрикатов, по местам его обнаружения и возникновения, по виновникам и причинам, по размерам нанесенного ущерба.

Выпуск брака ведет к росту себестоимости продукции и снижению объема товарной продукции, снижению прибыли и рентабельности.

Проявившийся в сфере реализации или в процессе использования продукции брак, свидетельствует как о плохом ее качестве, так и о качестве работы предприятия.

Наиболее обоснованным методом анализа брака является расчёт абсолютных и относительных показателей, представляющих собой сумму затрат на окончательно забракованные изделия и расходов на исправление брака и потерь от брака относительно к производственной себестоимости товарной продукции (таблица 5).

Таблица 5. Расчет показателей бракованной продукции ОсОО «Парус» (сом)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | 2010 г. | 2011 г. | 2012 г. |
| 1 | Себестоимость окончательного брака | 12345 | 8990 | 2935 |
| 2 | Расходы по исправлению брака | 775 | - | 294 |
| 3 | Абсолютный размер брака (стр.1+стр.2) | 13120 | 8900 | 3229 |
| 4 | Стоимость брака по цене использования | 5600 | 4500 | 2000 |
| 5 | Суммы, удержанные с лиц-виновников брака | 1541 | - | - |
| 6 | Суммы, взысканные с поставщиков | - | - | 800 |
| 7 | Абсолютный размер потерь от брака (стр.3 + стр.4 - стр.5 - стр.6) | 17179 | 13490 | 4429 |
| 8 | Валовая (товарная) продукция по производственной себестоимости | 120340 | 112900 | 58700 |
| 9 | Относительный размер брака (стр.3 / стр.8 \* 100%) | 10,9 | 7,9 | 5,5 |
| 10 | Относительный размер потерь от брака (стр.7 / стр.8 \* 100%) | 14,3 | 11,9 | 7,5 |

Справочно:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 11 | Выручка (оборот) от реализации продукции | 150369 | 142900 | 88700 |

Из таблицы 5. можно сделать следующие выводы: основной причиной брака явилась поставка некачественного сырья и неквалифицированная работа персонала, занятого в изготовлении продукции. Анализом установлена тенденция снижения коэффициентов относительного размера брака и потерь от брака за анализируемый период 2010-2012 гг. Это снижение произошло за счёт того, что предприятие ужесточило контроль за процессом производства и повысило материальную ответственность работников за брак, предусматривающую компенсацию в случае низкого качества произведённой продукции. Предприятием за анализируемый период сокращен абсолютный размер потерь от брака 2010-2012 гг. на (17179 – 4429) = 12750 сом.

С целью формирования более напряженной производственной про­граммы, необходимо оценить возможности полного использования производственной мощности и ресурсов пред­приятия.

Величина производственной мощности динамична и изменяется в зависимости от условий производства и характера выпускаемой продукции (выполняемых работ, услуг), обеспеченности рабочей силой и ее квалификации, режима работы предприятия и других факторов. Рассчитывается она, исходя из номенклатуры и ассортимента продукции, установленных в плане или соответствующих фактическому выпуску, и, как правило, на год.

В исследовании произведены расчёты коэффициентов, которые необходимы для анализа использования производственной мощности и ресурсов предприятия направленных на формирование производственной программы (рисунок 2.).

Рис. 2. Диаграмма выполнения Производственной программы предприятия.

Диаграмма показывает, что наибольшие резервы повышения объемов выпуска продукции анализируемого предприятия имеются в увеличении использования производственных мощностей, загрузки оборудования, а также значительного увеличения выработки на одного рабочего.

Анализ конкурентных позиций предприятиянаправлен на удовлетворение потребностей поку­пателей, заказчиков и потребителей и показывает тесноту связей разработки общей стратегии развития предприятия с проведением маркетинговых исследований, проектированием конкурентоспособной продукции, а также с организацией ее произ­водства и реализации, о чём свидетельствуют данные диаграммы (рисунок 3.).

Рис. 3.Диаграмма выполнения Производственной программы предприятия.

Диаграмма показывает, что наибольшие резервы повышения объемов реализации продукции анализируемого предприятия имеются в расширении и улучшении конкурентных позиций ассортимента продукции, ритмичности выпуска продукции и коэффициента продаж.

**ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ**

1. Для диссертационного исследования объектами были выбраны производственные предприятия промышленной отрасли Кыргызской Республики (ГКЭД 25220, ГКЭД 3694 по коду выпускаемой продукции ГСКП 252130100 «А», 252211, 252215420 «А»), занятые в производстве и переработке изделий из пластмасс.

Для более глубокого понимания тенденций развития данной отрасли, нами был проведён анализ динамики объёма производства (млн. сом, млн. штук) за период 2003-2012 гг., для чего были взяты данные национального статистического комитета КР и отчётные данные ряда предприятий отрасли.

За рассматриваемый период отрасль была подвержена как подъёму производства, так и спаду. Максимальный объём производства в денежном выражении был достигнут в 2011 году, а спад 2008-2009 гг., объективной причиной которого стал мировой экономический кризис. Ныне данная отрасль производства в КР является устойчивой, имеет положительную динамику роста объёмов производства продукции за анализируемый период 2003-2012 гг.. При вхождении КР в Таможенный союз предприятия, производящие и перерабатывающие пластмассовые изделия, имеют хорошие перспективы развития, так как сырьё и материалы, т.е. полимеры (полиэтилен, полипропилен и др.) будут поставляться в основном из стран Таможенного союза, т.е. без пошлин.

2. Основой для выделения специальной информации о процессе производства, его стадиях, является информация, используемая в поэтапном процессе принятия реше­ний в управлении производственной программы, представленная данными управленческого учета. В данной работе сделан вывод, что учет производства должен быть направлен на выполнение производственной программы, включающей данные о трех стадиях процесса производства (заготовление, произ­водство, реализация) с выделением затрат и, в том числе, затрат по качеству.

Производственная программа является главным документом любого предприятия. Это документ учитывает: процессы, ресурсы (которые обеспечивают эти процессы), затраты, контролируемые в рамках каждого процесса. В составе затрат производства, мы считаем необходимо выделить затраты, связан­ные с улучшением качества выпускаемой продукции.

3. В работе использованы определения понятий качества - как экономической категории. Международной организацией по стандартизации (ISO) в стандарте ISO 8402:1994 "Управление качеством и обеспечение качест­ва. Словарь" было обобщено большинство современных определений категории качества, где качество - степень, с которой совокупность собствен­ных характеристик выполняет требования. Этот стандарт ввел такие по­нятия, как "обеспечение качества", "управление качеством", "петля каче­ства".

В сфере стандартизации современной считают концепцию всеобщего управления ка­чеством (Total Quality Management - TQM), главным принципом которой ос­тается стратегическая ориентация на потребителя.

4. Для анализа затрат на качество в промышленных организациях предложен формат отчета, который содержит постатейные и со­вокупные затраты на качество, по звеньям показателей, в которых эти затраты образуются. В целях усиления контроля за расходами, связанными с обеспе­чением качества, целесообразно планирование и учет всех этих затрат сосредоточить на отдельном синтетическом счете 7115 "Расходы на обеспечение качества продукции" с выделением субсчетов: 7115/1 "Расходы на контроль и испытания качества продукции"; 7115/2"Рас­ходы на содержание служб по обеспечению качества".

5.В связи с переходом хозяйствующих субъектов Кыргызстана на международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), возникла необходимость углублённого изучения и применения этих стандартов в бухгалтерской практике.

Для учёта затрат, связанных с качеством и устранением брака в производстве мы предлагаем ввести дополнительный синтетический счёт 1670 «Брак в производстве», который может иметь несколько субсчетов: 1671 «Внутренний брак», 1672 «Внешний брак», 1673 «Исправимый брак», 1674 «Неисправимый брак», с описанием их в учётной политике предприятия.

6. Производственная программа предприятия должна быть изначально нацелена на высокое качество продукции. Качество продукции - совокупность свойств продукции, способных удовлетворять определенные потребности в соответствии с ее назначением.

На выпуск продукции оказывает влияние уровень производственного брака. Обычно на предприятиях брак анализируют по отдельным видам продукции и полуфабрикатов, по местам его обнаружения и возникновения, по виновникам и причинам, по размерам нанесенного ущерба.

Анализом установлена тенденция снижения коэффициентов относительного размера брака и потерь от брака за анализируемый период 2010-2012 гг. Это снижение произошло за счёт ужесточения контроля за процессом производства и повышением материальной ответственности работников за брак.

7. С целью формирования более напряженной Производственной про­граммы, пользователям информацией необходимо оценить возможности полного использования производственной мощности и ресурсов пред­приятия, т.е. экономического анализа

Величина производственной мощности динамична и изменяется в зависимости от условий производства и характера выпускаемой продукции. Произведенные расчёты коэффициентов и анализ использования производственной мощности и ресурсов предприятия, направленных на формирование производственной программы показали об имеющихся резервах в использовании производственных мощностей, загрузки оборудования, а также увеличения выработки на одного рабочего.

8. Анализ конкурентных позиций предприятия, охватывающийстратегию развития предприятия, проведение маркетинговых исследований, проектирование конкурентоспособной продукции, организация её произ­водства и реализации указали на большие резервы повышения объемов реализации продукции, за счёт расширения и улучшения конкурентных позиций ассортимента продукции, ритмичности выпуска продукции и коэффициента продаж.

Переход нашей страны к рыночной экономике обуславливает необходимость внедрения производственной программы для повышения уровня управления, улучшения организации производства, осуществления контроля за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, увеличением выпуска продукции высшего качества при наименьших затратах на базе системно организованного учёта и экономического анализа.

**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**

1.Поводырёва М.С. Особенности учёта затрат и её распределение в комплексных производствах [Текст] / М.С. Поводырёва // Экономика и финансы Казахстана: стратегия, инновации и интеграция, №7.- Алматы, 2011г.- С.192-194.

2. Поводырёва М.С. Организация управленческого учёта по местам возникновения затрат и центрам ответственности [Текст] / М.С. Поводырёва // - Материалы международной научно-теоретической и практической конференции Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии Исраиловские чтения II «Проблемы и перспективы развития национальных систем бухгалтерского учёта, аудита в странах Центральной Азии» г. Чолпон-Ата, 2012 г . Вестник КНУ им. Ж. Баласагына, Бишкек, 2012 г.- С.194-197.

3. Поводырёва М.С. « Прямой» метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) [Текст] / М.С. Поводырёва // Вестник КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова № 1(24). - Бишкек, 2013г.- С.97-98.

4. Поводырёва М.С. Управление затратами – новый взгляд [Текст] / М.С. Поводырёва // Вестник КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова №2 (25).- Бишкек, 2013 г.- С. 282-285.

5. Поводырёва М.С. Управление затратами производственных предприятий [Текст] / М.С. Поводырёва // Вестник КРСУ №10, т.13.- г. Бишкек, 2013 г.- С.100-104.

6. Поводырёва М.С. Логическая модель программно-ориентированного учёта [Текст] / М.С. Поводырёва // - Материалы международной научно-теоретической и практической конференции Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии Исраиловские чтения III «Проблемы консолидации национальных систем бухгалтерского учёта и аудита на пути Евразийской интеграции» г. Чолпон-Ата, 2013 г . Вестник КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова, Бишкек, 2013 г. - С. 221-225.

7. Поводырёва М.С. Учёт брака и потерь, связанных с выпуском продукции, несоответствующей стандартам качества [Текст] / М.С. Поводырёва // Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии №2 (2).- Бишкек, 2013 г.- С.129-133.

**РЕЗЮМЕ**

**диссертации Поводырёвой Марии Сергеевны на тему**

**«Совершенствование учётно-аналитического обеспечения оптимизации производственной программы (на примере промышленных предприятий по производству и переработке изделий из пластмасс)»,**

**представленной на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности - 08.00.12 –Бухгалтерский учёт, статистика**

**Ключевые слова:** Производственная программа, производственныйучёт,промышленное предприятие, анализ, затраты, калькулирование себестоимости, качество, брак, прибыль, конкурентоспособность, продукция, рынок, метод, информация.

**Объект исследования.** В качестве исследования выбраны промышленные предприятия Кыргызской Республики по производству пластмассовых изделий и упаковки (код ГКЭД 25220, ГКЭД 3694).

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационной работы раскрыть роль Производственной программы, ориентированной на оптимизацию учёта затрат на качество и снижение брака, а также теоретически и методически обосновать её применение для более эффективного управления производственным предприятием.

**Методы исследования:** сравнительно-исторический анализ, системный подход, экономико-статистический анализ, метод обобщений, группировок и систематизации.

**Полученные результаты:**

-предложена классификация затрат, наиболее полно отражающая те статьи затрат, которые влияют на улучшение качества выпускаемой продукции;

-разработана методика учёта затрат на качество выпускаемой продукции в системе учёта МСФО;

-исследована организация учета брака и предложены положения по учёту брака в соответствии с МСФО.

-проведён анализ качества и брака выпускаемой продукции;

-проведён анализ использования производственной мощности и ресурсов предприятия направленный на формирование Производственной программы;

-проведён анализ конкурентных позиций предприятия и его способности гибкого маневрирования ресурсами при изменении конъюнктуры рынка

**Степень использования и область применения:** Применение в практической деятельности разработанных рекомендаций по совершенствованию учётно-аналитического обеспечения оптимизации производственной программы предприятия, даёт возможность повысить достоверность и эффективность информации, обеспечивающей более детальный учёт затрат, позволяющий принимать оперативные управленческие решения на предприятиях Кыргызской Республики.

**SUMMARY**

**of the thesis made by Povodyreva Maria Sergeevna on the theme**

**«Improvement of accounting and analytical support of the production program optimization (on the example of the enterprises of the KR, engaged in production and processing of plastic products)»,**

**nominated for a scientific degree of the candidate of economic sciences on the specialty - 08.00.12-accounting, statistics**

**Keywords:** Production program, production accounting, industrial enterprise, analysis, costs, costing, quality, defective goods, profit, competitiveness, production, market, method information.

**Object of research.** As the subject of the study were selected industrial enterprises of the Kyrgyz Republic on production of plastic products and packaging (code GKED 25220, GKED 3694).

**Goal and tasks of the thesis.** The aim of the thesis is to reveal the role of the Production program to optimize cost accounting on quality and defective goods reduction, as well as theoretically and methodically justify its use for more effective management of industrial enterprise.

**Research methods:** a comparative historical analysis, systemic approach, economic and statistical analysis, method of generalization, grouping and systematization.

**Results:**

-suggested the classification of costs, that comprehensively reflects of those line items that effect on the improvement of the production quality;

-developed the methodology of cost accounting on the quality of products in IFRS accounting system;

-studied the organization of defective goods records and proposed regulations on defective goods accounting in accordance with IFRS.

-conducted the analysis of quality and defects in the manufactured products;

-conducted the analysis of production capacity usage and enterprise resources directed on the Production program formation;

-conducted the analysis of company competitive positions and its ability of flexible resources maneuvering if the market situation changes

**The degree and range of use:** The practical use of the developed recommendations on the improvement of accounting and analytical support of the enterprise production program optimization makes it possible to increase the reliability and efficiency of information, that provide a more detailed accounting of costs, allowing to take operational management decisions at the enterprises of the Kyrgyz Republic.

1. Стуков А.С., Система производственного учёта и контроля.-М.: Финаны и статистика, 1988. – 223 с.: ил. [↑](#footnote-ref-1)
2. Абрютина М.С. Экономический анализ торговой деятельности. Учебное пособие. -М: Дело и сервис, 2005 [↑](#footnote-ref-2)
3. Нурпеисов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях/ Учебное пособие.-Алматы, 2006.-472с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. [↑](#footnote-ref-4)