

*На правах рукописи*

МИЛОСЕРДОВА АННА НИКОЛАЕВНА

**ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ  
В СФЕРЕ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

Специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Нижний Новгород - 2010

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Мизиковский Игорь Ефимович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Еленевская Евгения Анатольевна**

кандидат экономических наук, доцент  
**Крайнова Вера Владимировна**

Ведущая организация: Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования Нижегородский коммерческий институт

Защита состоится 12 октября 2010 г. в 14.00 ч на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Нижегородском государственном университете им. Н. И. Лобачевского по адресу: 603000, г. Н. Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского.

Объявление о предстоящей защите и автореферат размещены на сайте Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского:  
<http://www.unn.ru>

Автореферат диссертации разослан «10» сентября 2010 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, доцент

Т.С. Маслова

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время общественное питание является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей экономики. Повышение значимости общепита как социально востребованной и эффективной сферы деловой активности актуализирует продуктивные приемы и способы ведения учета, прежде всего в направлении производственной деятельности.

Постановка производственного учета на предприятиях общественного питания во многом обусловлена технологическими особенностями производства продукции. Однако, традиционное отнесение предприятий общественного питания к торговой отрасли, привело к игнорированию указанных особенностей. Это обстоятельство стало основной причиной отставания производственного учета на предприятиях исследуемой отрасли от современных требований управления микроэкономикой.

Вопросам бухгалтерского учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, формирования новых и совершенствования действующих методик ценообразования на предприятиях общественного питания и в современных экономических условиях уделяется незаслуженно мало внимания.

Проведенные нами исследования показали необходимость отнесения косвенных затрат на себестоимость, в то время как в бухгалтерском учете предприятий общественного питания данная процедура не осуществляется, что приводит, к ряду негативных последствий: нарушению принципа достоверности учетной информации обо всей совокупности затрат на производство конкретного наименования продукции и полной непригодности данного показателя для принятия управленческих решений. Нам представляется неинформативным подход к структурированию набора показателей производственной деятельности общепита, несоответствующими его отраслевым особенностям принятые на практике методики учета затрат и калькулирования себестоимости. Рассмотрение предприятий общепита как торговых организаций создает существенные проблемы в становлении и развитии бухгалтерского учета и его важнейшей составляющей – производственного учета.

На наш взгляд, совершенствование производственного учета в общественном питании и создание информационной базы, позволяющей разрабатывать обоснованные управленческие решения, во многом зависит от пересмотра состава и содержания применяемых в настоящее время статей калькуляции. Основным направлением модернизации группировки затрат является их гибкая адаптация к особенностям функционирования предприятий общественного питания.

Отсутствие разагрегированного учета косвенных затрат в значительной мере препятствует структурированию информационных массивов, обеспечивающих подготовку управленческих решений в области оптимизации производственных затрат. Решением данной задачи, по нашему

мнению, является разработка методик формирования центров ответственности предприятий общественного питания и форм внутрихозяйственной отчетности для каждого из них

Поэтому актуальность модернизации производственного учета на предприятиях общественного питания трудно переоценить.

**Степень разработанности проблемы.** Значительный вклад в формирование концепции затрат методических аспектов производственного учета внесли такие видные ученые как: А.С.Бакаев, П.С. Безруких, В.А. Белобородова, Н.А. Быкадоров, М.А.Вахрушина, Н.Д. Врублевский, К.М. Гарифуллин, Е.А. Еленевская, М.Х. Жебрак, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, И.Г. Кондратова, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, О.Е. Николаева, М.З. Пизенгольц, С.С. Сатубалдин, В.Т. Слабинский, Я.В. Соколов, С.А.Стуков, В.И. Ткач, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман. На формирование отечественной концепции производственного учета в известной мере повлияли разработки известных зарубежных специалистов: Х.Андерсона, Ч.Гаррисона, А.Дейли, К.Друри, Д. Колдуэлла, Э.Майера, Р. Манна, Д. Миддлтона, Р. Мюллендорфа, Б.Нидлза, З. Рахмана, Д. Риккетса, Дж. Руса, Д.Фостера, Д.Хана, Ч.Т.Хорнгрена, Р.Энтони, А. Яруговой.

Вопросам производственного учета посвящено немало научных трудов. Вместе с тем, в современной специальной литературе по данной проблематике не уделяется должного внимания разработке направлений реформирования производственного учета в организациях общественного питания.

Таким образом, наличие ряда существенных недостатков производственного учета в сфере общественного питания и объективная необходимость его совершенствования свидетельствуют об актуальности выбранной темы диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является совершенствование производственного учета на предприятиях общественного питания. В соответствии с поставленной целью в работе поставлены следующие задачи:

- исследовать современную практику бухгалтерского учета затрат на производство продукции и порядок калькулирования себестоимости продукции общественного питания;
- изучить и обобщить позиции специалистов в области теории издержек, затрат, расходов и себестоимости;
- разработать и обосновать статьи затрат на производство продукции, ориентированные на отраслевые особенности производственного процесса и определить его влияние на формирование производственных затрат в организациях общественного питания;
- усовершенствовать систему первичной документации оперативно-технического учета и учетных регистров для оценки и обобщения затрат на производство по текущим нормам и отклонениям от норм;

- разработать рекомендации по совершенствованию учета издержек обращения в организациях общественного питания;
- разработать авторский рабочий план бухгалтерских счетов для организации учета затрат и результатов в рамках обычной деятельности хозяйствующего субъекта;
- разработать рекомендации по совершенствованию внутрихозяйственного контроля затрат, расходов и результатов на предприятиях общественного питания;
- разработать методику формирования центров ответственности предприятий общественного питания и формы внутрихозяйственной отчетности для каждого из них;
- разработать рекомендации по совершенствованию ценообразования в организациях общественного питания;
- сформулировать подходы к рациональному структурированию информационной базы производственного учета для поддержки принятия управленческих решений.

**Предметом диссертационного исследования** является теоретико-методологические и учетно-аналитические аспекты производственного учета на предприятиях общественного питания.

**Объектом исследования** является учетная информация организаций общественного питания Республики Марий Эл, а также Нижегородской области, в частности: Муниципального предприятия комбината питания «Заречный», Муниципального предприятия комбината питания «Школьник», ООО «Братина», ООО «Алаир», ООО «Кворум НМ» и др.

**Теоретической и методологической основой диссертационного исследования** явились труды ведущих ученых, изучающих проблемы структурирования информационных массивов, формируемых в системе производственного учета, материалы периодических изданий, посвященных проблематике рациональной организации производственного учета в организациях общественного питания.

**Информационным обеспечением написания диссертационной работы** послужили нормативные акты по организации ведения бухгалтерского учета затрат, в том числе в сфере общественного питания, материалы общероссийских и международных научных конференций.

При написании диссертационной работы автором применены различные методы научного познания, в частности: анализ и синтез, наблюдение, анкетирование, сравнительный подход, группировка, использование математических и статистических методов, методов системного подхода и др.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в следующем:

- значительно уточнен и дополнен традиционный понятийный аппарат издержек, затрат, расходов и себестоимости;

- сформированы авторский перечень статей калькуляции и рабочий план бухгалтерских счетов аналитического учета затрат, полностью ориентированных на отраслевые особенности технологии производства продукции и формирования финансовых результатов в организациях общественного питания;

- предложена усовершенствованная номенклатура косвенных затрат, а также варианты их бухгалтерского учета и последующего распределения по источникам возмещения;

- разработаны формы оперативно-технической документации для организации и рабочего функционирования нормативного хозяйства, рекомендованы специализированные регистры производственного учета по технологиям и продуктам труда в общественном питании;

- разработаны рекомендации по повышению качества внутривозвратного контроля и совершенствованию системы инвентаризаций незавершенного производства в общественном питании, ориентированной на своевременное выявление недостатков сырья в пределах и сверх норм естественной убыли и снижение указанных потерь;

- сформулированы методики формирования центров ответственности предприятий общественного питания (центры затрат, доходов и прибыли) и разработаны формы внутривозвратной отчетности для каждого из них;

- сформулированы предложения по совершенствованию ценообразования в организациях общественного питания;

- разработаны подходы к формированию информационной базы производственного учета для подготовки управленческих решений.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что предложенные диссертантом направления совершенствования производственного учета позволяют обеспечить аналитичность, своевременность и достоверность формирования информации производственного учета по отдельным носителям затрат для целенаправленного и конструктивного функционирования системы управления микроэкономикой предприятия общественного питания.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Обоснованные в диссертационном исследовании выводы и предложения используются в учебном процессе высших учебных заведений по курсам «Бухгалтерский (финансовый) учет» и «Бухгалтерский управленческий учет»; а также для повышения квалификации профессиональных бухгалтеров, осуществляющих практическую деятельность в сфере общественного питания, в том числе в территориальных институтах бухгалтеров и/или аудиторов.

Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований докладывались на научных конференциях Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского в 2006, 2007 и 2009 гг., Марийского государственного технического университета в 2006 г., Кировского филиала Московского гуманитарно-экономического института в 2006 г., Волжского государственного инженерно-педагогического

университета в 2006 г., Воронежского государственного университета в 2007 г. и нашли свое отражение в соответствующих сборниках.

По результатам исследования опубликовано 12 статей, общий объем которых составляет 2,9 печатных листа, в том числе в изданиях, рекомендованных к публикации ВАК – 3 статьи объемом в 0,88 п. л.

Отдельные положения и рекомендации диссертационной работы внедрены на предприятиях общественного питания Республики Марий Эл: Муниципальное предприятие комбинат питания «Заречный», ООО «Братина», а также Нижегородской области: ООО «Кворум НМ».

**Структура и объем работы.** Структура диссертационной работы представлена введением, тремя главами, заключением, списком литературы, включающим 143 наименования.

Содержание работы изложено на 161 странице машинописного текста, включает 23 таблицы, 10 рисунков и 27 приложений.

## II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **введении** обоснована актуальность выбранной темы исследования, представлены его цель, задачи, объект и предмет, определены элементы научной новизны и практическая значимость материалов диссертации.

В **первой главе** диссертации изложены результаты проведенного исследования понятийного аппарата в области производственного учета, разработаны соискателем усовершенствованные определения «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость». Освещена современная практика производственного учета на предприятиях общественного питания.

Во **второй главе** изложены результаты проведенного соискателем исследования системы оперативно-технического учета производственных затрат и внутрихозяйственного контроля, включая оперативные проверки материальных затрат. Исследование позволило нам разработать направления совершенствования внутрихозяйственного контроля затрат на производство на предприятиях общественного питания.

Приводится разработанная соискателем номенклатура статей калькуляции, полностью ориентированная на отраслевые особенности предприятий общественного питания, а также рабочий план бухгалтерских балансовых счетов и отраслевая корреспонденция счетов, отражающие специфику технологии производства продукции и формирования финансовых результатов в организациях общественного питания.

В **третьей главе** изложены предлагаемые к внедрению усовершенствованные формы накопительных и сводно-группировочных учетных регистров, обеспечивающие возможность разработки эффективной ценовой политики, оптимизации ассортиментного перечня выпускаемой продукции. Предлагается методика формирования отчетности центров ответственности в зависимости от их видов и разработаны формы внутрихозяйственной отчетности центров затрат, доходов и прибыли, а также направления оптимизации результатов деятельности предприятий

общественного питания посредством внедрения целевого калькулирования.

В **заключении** диссертационной работы сформулированы выводы и обобщены научно-практические результаты исследования.

### **III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Методика производственного учета во многом обусловлена технологическими особенностями производства продукции.

Вместе с тем, отнесение предприятий общественного питания к одной отрасли с организациями торговли привело к формированию единых методических подходов к учету затрат хозяйствующих субъектов указанных сфер деятельности.

Отсутствие разагрегированного учета косвенных затрат и инновационных подходов в обосновании ценовой политики предприятий общественного питания не позволяют структурировать информационные массивы, адаптивные принятию эффективных управленческих решений в области оптимизации производственных затрат. В настоящее время отсутствуют труды ученых, посвященных оптимизации и повышению эффективности бухгалтерского учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, формированию прогрессивных методик ценообразования на предприятиях общественного питания. Все вышеуказанное подтверждает актуальность научных исследований проблем производственного учета на предприятиях общественного питания не только в теоретическом, но, прежде всего, в практическом отношении.

Поставленная цель – совершенствование производственного учета на предприятиях общественного питания достигнута путем решения следующих задач:

- исследована современная практика бухгалтерского учета затрат на производство продукции и порядок калькулирования себестоимости продукции общественного питания;
- изучены и обобщены позиции специалистов относительно терминологии издержек, затрат, расходов и себестоимости, значительно уточнен и дополнен традиционный понятийный аппарат издержек, затрат, расходов и себестоимости;
- разработан авторский перечень статей калькуляции, ориентированный на отраслевые особенности производственного процесса и его влияние на формирование производственных затрат в организациях общественного питания;
- усовершенствована система первичной документации оперативно-технического учета и учетных регистров для обобщения затрат на производство по текущим нормам и отклонениям от норм;
- разработаны рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета издержек обращения в организациях общественного питания;



- разработан авторский рабочий план бухгалтерских счетов для организации бухгалтерского учета затрат и результатов в рамках осуществления обычной деятельности предприятиями общественного питания;
- разработаны рекомендации по совершенствованию внутрихозяйственного контроля затрат, расходов и результатов производственной деятельности;
- сформированы методики структурирования центров ответственности предприятий общественного питания и разработаны формы внутрихозяйственной отчетности для каждого из них;
- разработаны рекомендации по совершенствованию ценообразования в организациях общественного питания;
- разработаны подходы к формированию информационной базы производственного учета для подготовки управленческих решений.

Проведенное нами исследование современного состояния концепции затрат предприятия позволило обобщить мнения ведущих ученых и выявить противоречия в применяемом терминологическом аппарате в части позиционирования издержек, затрат, расходов и себестоимости и разработать авторские определения вышеуказанных показателей.

В настоящее время отсутствует единый подход к определению термина «затраты». В условиях предъявления повышенных требований к эффективности информационного обеспечения, в связи с ориентацией учета на будущие результаты и увеличением роли бюджетирования, необходимо учитывать потребность не только в отражении величины текущего, но и запланированного расходования ресурсов предприятия. В связи с чем, концепцию затрат, на наш взгляд, можно сформулировать следующим образом: «затраты представляют собой обусловленную спецификой деятельности фактическую и прогнозируемую величину потребляемых ресурсов, исчисленную в стоимостном и натуральном выражении в соответствии с принятой методикой и ориентированную на поставленные цели хозяйствования».

Следует отметить, что отсутствует единый подход к определению термина «расходы предприятия», несмотря на тот факт, что дефиниция расходов содержится в нормативных документах, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. Обобщив мнения ученых, нами сформирован вывод о необходимости адаптации термина «расходы» к специфике организации бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Анализ материалов исследований позволил нам прийти к выводу о том, что «расходы – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия части активов и (или) возникновения обязательств, обусловленное функционированием предприятия и приводящее к уменьшению его капитала, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества), относимое к отчетному периоду».

Синтезировав концепции издержек, мы считаем, что указанный термин становится адаптивным достоверному формированию данных производственного учета, если его позиционировать следующим образом: «издержки представляют собой расчетные обязательства предприятия, представляющие собой стоимостное выражение приобретенных ресурсов, а также увеличение обязательств в отчетном периоде».

По нашему мнению, издержки выражаются в виде выплат по приобретенным ресурсам с соответствующим увеличением обязательств, и включают затраты отчетного и будущего периодов, а также расходы, которые не относятся к затратам (убытки от стихийных бедствий, пожертвования на благотворительность и т.д.).

Вместе с тем, следует отметить тот факт, что в современной науке и практике отсутствует исчерпывающее общепринятое определение ключевого показателя обычной деятельности хозяйствующего субъекта – «себестоимость». Обобщая научные суждения относительно термина «себестоимость», можно прийти к выводу, что он нуждается в конкретизации и адаптации к особенностям информационного пространства отечественного учета.

Как нам представляется, наиболее точно отражает особенности информационного поля производственного учета будет следующее определение: «себестоимость продуктов труда представляет стоимостную оценку совокупности произведенных затрат на обычные виды деятельности предприятия, рассчитанной в соответствии с применяемой методикой по установленным для него статьям калькуляции».

Значительным недостатком производственного учета на предприятиях общественного питания необходимо признать упорядоченность системы учетной информации о фактическом уровне убыли сырья и материалов при их хранении на складах, при которой учитывается воздействие лишь общих факторов на ее возникновение. Применяемый подход к структурированию информации о стоимости естественной убыли сырьевых ресурсов обуславливает снижение качества корпоративного менеджмента предприятий общественного питания, приводит к значительным перманентным финансовым потерям. Очевидна необходимость решительного отказа от действующих в общепите еще с советских времен устаревших парадигм учета естественной убыли, разработки и внедрения новых эффективных управленческих инструментов. Мы считаем, что будет целесообразным рассмотреть вопрос о создании внутрихозяйственного компенсационного резерва норм естественной убыли.

Принцип формирования Фонда компенсационного резерва (ФКР) заключается в следующем. При закупке сырья и материалов, производится отчисление в фонд из бюджета закупок по каждой заготавливаемой позиции в зависимости от степени риска потерь. По нашим расчетам, при малых рисках отчисления должны составлять не более 3-5 %%, при высоких рисках до 30%. Эмпирическая и расчетная оценки возможных объемов убыли в разрезе позиций материальных ресурсов позволяют прогнозировать их

заранее, до момента закупки.

В случае превышения критического порога, менеджменту рекомендуется отказываться от заготовления данных позиций, вести поиски новых, качественных и эффективных в производстве ресурсов.

Формирование ФКР предполагает внесение изменений и дополнений в бухгалтерский учет хозяйственной деятельности предприятий общественного питания. Так, в действующий План счетов целесообразно включить отдельный пассивный счет 95 «Компенсационные резервы».

Аналитический учет по данному счету целесообразно вести по причинам отклонений. Практика обезличенного отнесения потерь к прочим расходам нам представляется неоправданной, поскольку они затушевываются в общей сумме расходов.

Разработанная нами корреспонденция счетов по созданию и использованию средств компенсационного резерва возмещения потерь в пределах норм естественной убыли представлена в таблице 1.

Таблица 1.

Предлагаемая схема корреспонденции счетов по учету компенсационного резерва расходов на естественную убыль сырья

Содержание хозяйственной операции	Наименование документа	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Признаны расходы в сумме начисленного компенсационного резерва по естественной убыли сырья	Бухгалтерская справка-расчет	91.2	95
Списан с бухгалтерского учета резерв на сумму превышения фактической естественной убыли над законодательной нормой	Бухгалтерская справка-расчет	95	94
Списана с бухгалтерского учета на конец отчетного периода сумма резерва	Расчет	95	91.1

Состояние экономики хозяйствующего субъекта обычно характеризуется уровнем затрат на обычные виды деятельности, обеспечивающим получение прогнозируемых экономических выгод. В связи с этим, образуется объективная потребность в структурировании информационных массивов, адаптированных к решению данной задачи.

Обоснованной базой формирования релевантной информации о стоимости производственных затрат в аналитическом учете на предприятиях общественного питания должна стать система оперативно-технического учета. Нами предлагается авторская методика структурирования информации о затратах на производство продукции в первичной учетной документации применительно к предприятиям общественного питания.

Повышение качества бухгалтерского учета на предприятиях исследуемой отрасли в значительной степени зависит от совершенствования системы внутривозвратного контроля затрат на производство продукции и калькулирования ее себестоимости.

Предлагаемое нами усовершенствование методики внутрихозяйственного контроля на предприятиях общественного питания, на наш взгляд, позволят повысить результативность системы внутреннего контроля и, что особенно важно, полностью исключить нарушения норм закладки сырья на производство изделий кухни.

Формы первичной учетной документации, практикуемые на предприятиях общественного питания, не предназначены для оформления результатов перманентного контроля фактического выпуска готовой продукции из производства и ежедневных остатков изделий кухни на конец дня. В связи с этим нами предложена усовершенствованная форма Журнала учета остатков пищи, фрагмент которого представлен в таблице 2.

Таблица 2.

Журнал учета остатков пищи ООО «Братина» за \_\_\_ март \_\_\_ 2010 г.

Дата	Наименование блюда	Номер калькуляционной карты	Остаток на начало дня	Количество произведенной продукции	Количество реализованной продукции	Количество забракованной продукции	Прочее выбытие	Остаток на конец дня	Цена, р. коп.	Сумма, р. коп.	Подпись ответственных лиц
20.06.10	Шницель «Поминистерски»	211	7	89	67	0	26	3	31,00	93,00	...
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Мы считаем, что Журнал необходимо дополнить данными об объемах производства и продаж, интегрируемых в информационную систему внутрихозяйственного контроля физических объемов производства и продаж продукции, а также натуральных остатков полуфабрикатов и изделий кухни.

Отсутствие в общественном питании калькулирования технологической себестоимости фактически исключает возможность достоверного определения совокупности затрат на производство конкретного вида продукции и, соответственно, прозрачности данного показателя для информационного обеспечения подготовки управленческих решений.

На наш взгляд, повышение качества учетной информации, повышение действенности внутрихозяйственного контроля затрат на производство и создания информационной базы, позволяющей формировать обоснованные управленческие решения, возможно лишь с расширением применяемых в настоящее время статей калькуляции. Мы считаем, что затраты на производство продукции необходимо структурировать в совокупность статей калькуляции, адаптированных к отраслевым особенностям обычной деятельности организаций общественного питания.

Исходя из данного постулата, мы видим целесообразность выделения следующих самостоятельных калькуляционных статей для исчисления полной себестоимости продукции предприятий общественного питания:

1. основное сырье (за вычетом возвратных отходов);
2. покупные полуфабрикаты;
3. полуфабрикаты собственного производства;
4. топливо и электроэнергия на технологические нужды;
5. вода на технологические нужды;
6. заработная плата основного производственного персонала;
7. отчисления на социальные нужды от заработной платы основного производственного персонала;
8. затраты на подготовку и освоение производства;
9. затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;
10. прочие общецеховые затраты;
11. общехозяйственные затраты;
12. потери от брака;
13. коммерческие затраты.

Для практического внедрения разработанного соискателем перечня статей калькуляции очевидна необходимость реорганизации применяемого в бухгалтерском учете предприятий общественного питания рабочего плана счетов в части структуризации информации о производственных затратах.

Отрицательным аспектом производственного учета предприятий общественного питания, как показали проведенные нами исследования, является игнорирование счетов, предназначенных для учета выпуска готовой продукции из производства. Внедрение в рабочий план счетов предприятий общественного питания счета 43 «Готовая продукция», по нашему мнению, обеспечит возможность структурирования информации о наличии и движении готовых блюд, изделий и напитков в требуемом для целей управления аналитическом разрезе. Для формирования учетной информации о фактической себестоимости выпуска продукции общественного питания и суммах отклонений от нормативной себестоимости нам представляется необходимым внедрение в рабочий план бухгалтерских счетов предприятий исследуемой сферы счета 40 «Выпуск продукции», что позволит ликвидировать непродуктивную практику суммового (сальдового) учета в обезличенных суммах на счете 90 «Продажи».

При производстве ряда изделий кухни в организациях общественного питания используются полуфабрикаты собственного производства, учет которых, по нашему мнению, целесообразно организовать на отдельном синтетическом счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Это позволит идентифицировать их от остальной продукции незавершенного производства, что, в свою очередь, повысит качество внутрихозяйственного контроля.

Для учета затрат вспомогательных производств, на наш взгляд, в рабочем плане бухгалтерских счетов предприятий общественного питания необходимо предусмотреть счет 23 «Вспомогательные производства». В

составе вспомогательных производств в сфере общественного питания имеются собственные котельные, созданные и функционирующие при предприятиях и обеспечивающие их отопление и горячее водоснабжение.

Формирование информации о стоимости забракованной продукции и суммах затрат на ее исправление в организациях общественного питания целесообразно, на наш взгляд, осуществлять на счете 28 «Брак в производстве». Мы считаем, что себестоимость брака необходимо калькулировать по текущим нормам затрат и номенклатуре статей прямых затрат, включая затраты на исправление брака, без учета косвенных затрат.

Результатом проведенных исследований является вывод о том, что распределение косвенных затрат между отдельными носителями может осуществляться на основе применения баз распределения, представленных в таблице 3. В качестве приемлемой базы распределения косвенных затрат на себестоимость конкретных изделий и напитков мы предполагаем вес изделия в общем объеме выпуска продукции в натуральном выражении.

Таблица 3.

## Статьи косвенных затрат и предлагаемые базы их распределения

Статьи косвенных затрат	Предлагаемая база распределения
1	2
Топливо и электроэнергия на технологические нужды	<ul style="list-style-type: none"> <li>• стоимость прямых затрат сырья и материалов;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции;</li> <li>• время изготовления изделия кухни.</li> </ul>
Основная и дополнительная заработная плата основного производственного персонала	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции;</li> <li>• время изготовления изделия кухни.</li> </ul>
Отчисления на социальные нужды от основной и дополнительной заработной платы основного производственного персонала	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции;</li> <li>• время изготовления изделия кухни</li> </ul>
Амортизация производственного оборудования, машин, механизмов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• стоимость прямых затрат сырья и материалов;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Затраты на ремонты указанных объектов основных средств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием и текущим ремонтом оборудования, машин, механизмов (электрики, мастера ремонта холодильного оборудования и т.д.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Другие затраты (в т. ч. на топливо и энергию всех видов, расходуемых на приведение оборудования в рабочее состояние, если такие затраты не учитываются непосредственно на счетах 20, 23)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Содержание аппарата управления цеха (заведующего производством)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• стоимость прямых затрат сырья и материалов;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>

Продолжение таблицы 3.

1	2
Содержание прочего цехового персонала	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Амортизация зданий, сооружений и инвентаря, относящегося к основным средствам производственного подразделения	<ul style="list-style-type: none"> <li>• площадь мест возникновения затрат;</li> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Содержание указанного выше имущества	<ul style="list-style-type: none"> <li>• площадь мест возникновения затрат;</li> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Все виды ремонтов зданий, сооружений и инвентаря, относящегося к основным средствам производственных подразделений	<ul style="list-style-type: none"> <li>• площадь мест возникновения затрат;</li> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Затраты на испытания, опыты и исследования, рационализацию и изобретения	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• объем производства в стоимостном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Затраты на охрану труда и технику безопасности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• объем производства в стоимостном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Потери от простоев	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• объем производства в стоимостном выражении.</li> </ul>
Потери от порчи материальных ценностей при их хранении в производственных подразделениях (фактические потери в пределах норм естественной убыли)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном или стоимостном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Недостача материальных ценностей и незавершенного производства (в пределах норм естественной убыли сырья)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• объем производства в стоимостном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Прочие непроизводительные затраты	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Прочие затраты, не предусмотренные предыдущими статьями.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• масса изделия в общей массе выпущенной продукции.</li> </ul>
Расходы на управление организацией	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• прямые материальные затраты;</li> <li>• количество производственных рабочих с разделением по местам возникновения затрат.</li> </ul>
Общехозяйственные расходы	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основная заработная плата основных производственных рабочих;</li> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• прямые материальные затраты</li> <li>• количество основного производственного персонала с разделением по местам возникновения затрат.</li> </ul>
Налоги, сборы и отчисления	<ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• прямые материальные затраты.</li> </ul>

1	2
Непроизводительные общехозяйственного характера	потери <ul style="list-style-type: none"> <li>• объем производства в натуральном выражении;</li> <li>• прямые материальные затраты.</li> </ul>

Предложенный соискателем рабочий план бухгалтерских счетов позволит сформировать качественную учетную информацию о затратах на производство продукции общественного питания по местам возникновения затрат, полностью отвечающую нуждам управления экономикой предприятия. Его применение обеспечивает повышение качества внутривозвратного контроля расходования ресурсов организации, позволяет повысить информированность лиц, принимающих решения в сфере стратегии экономии затрат на производство продукции.

Для повышения достоверности и оперативности создания релевантной информации о суммах фактических затрат на производство конкретных видов продукции, своевременного выявления и проведения экономической диагностики отклонений фактических затрат на производство продукции от их нормативной величины мы предлагаем усовершенствовать применяемые формы сводно-группировочных регистров учета.

Основным результативным документом производственного учета предприятий общественного питания является калькуляционная карта (форма № ОП-1). В упомянутой карте формируется информация о затратах на производство продукции, ограниченная лишь прямыми материальными затратами. Внедрение предложенной нами номенклатуры статей калькуляции обуславливает необходимость пересмотра структуры и содержания калькуляционной карты.

В рамках калькулирования цеховой себестоимости продукции общественного питания, по нашему мнению, необходимо формирование не только нормативно-плановой, но и фактической калькуляции блюд, кулинарных изделий и напитков.

Проведенный нами системный анализ информационных потребностей менеджмента предприятий общественного питания позволил сделать вывод о необходимости структурирования информации о конечных результатах производства конкретных видов продукции.

Думается, что разагрегированную информацию о прибыльности и затратоемкости выпуска отдельных наименований продукции общественного питания посредством систематизации показателей себестоимости, прибыли и рентабельности, можно скомпоновать в предлагаемом нами внутривозвратном Отчете о финансовых результатах производства единицы продукции (табл. 4).

В качестве направления совершенствования внутривозвратных регистров машиноориентированного аналитического производственного учета, мы рекомендуем специализированные оборотно-сальдовые ведомости по счетам и карточки счетов с информацией как по субсчетам исследуемого счета, так и субсчетам корреспондирующих счетов.



Таблица 4.

Отчет о финансовых результатах производства единицы продукции  
(Роллы «Филадельфия»)  
за \_\_март\_\_ 2010 г.

№ п/п	Наименование показателей	База распределения (вес, грамм)	Ставка распределения (на 100 гр.)	Сумма, р. коп.
1	Цена реализации	X	X	190,00
2	Цеховая себестоимость	X	X	138,60
3	Удельная валовая прибыль	X	X	51,40
4	Управленческие расходы	290	10,45	30,31
5	Коммерческие расходы	290	3,76	10,9
6	Полная себестоимость	X	X	179,81
7	Удельная прибыль от продаж	X	X	10,19
8	Рентабельность продукции (стр. 7/стр.1)	X	X	5,4%
9	Маржинальная себестоимость	X	X	118,70
10	Маржинальная прибыль	X	X	71,30
11	Рентабельность продукции, рассчитанная по маржинальной себестоимости (стр. 10/стр.1)	X	X	37,5%

Повышение аналитичности данных накопительных учетных регистров позволит обеспечить релевантность информационных массивов, структурируемых в бухгалтерском учете предприятий общественного питания посредством представления своевременной оперативной информации в необходимом аналитическом разрезе для управленческих нужд.

В условиях децентрализации управления затратами, осуществления перманентного контроля их уровня, мы предлагаем методику формирования центров ответственности предприятий общественного питания, предполагающую их структурирование по критериям рациональности, прозрачности, подотчетности и персонификации ответственности (табл. 5).

Таблица 5.

Виды центров ответственности предприятий общественного питания

№ п/п	Центры ответственности	Структурные подразделения предприятия, относящиеся к центрам ответственности
1	Центры затрат	отдел снабжения, бухгалтерия, аппарат управления, заготовочные цехи
2	Центры дохода	раздаточные и буфеты головного предприятия в случае, если они структурно отделены от производственных подразделений
3	Центры прибыли	территориально обособленные структурные подразделения, производящие и/или реализующие готовую продукцию (например, столовые и буфеты школ, кухни детских дошкольных учреждений и т.д.)

Исходя из специфики деятельности каждого центра ответственности, нами спроектированы соответствующие формы внутривозвратной отчетности.

Как нам представляется, наиболее информационно значимой в процессе принятия оперативных управленческих решений формой внутривозвратной отчетности центров затрат производственного назначения является предлагаемый нами «Отчет о результатах деятельности заготовочного цеха», представленный в таблице 6.

Таблица 6.

Отчет о результатах деятельности цеха Мясного  
За март 2010 г.

Лист 1

№ п/п	Наименование показателей	Сумма (руб., коп.)
1	Остаток продуктов на начало периода	7398,64
2	Остаток полуфабрикатов на начало периода	1346,73
3	Итого остаток на начало периода	8745,37
4	Получено продуктов со склада	333761,34
5	Отпущено полуфабрикатов, всего	340527,89
5.1	в том числе в горячий цех	340527,89
5.2	в холодный цех	0
5.3	на склад	0
6	Убыль в пределах норм естественной убыли	311,30
7	Убыль сверх норм естественной убыли	926,58
8	Излишек продуктов и полуфабрикатов	102,45
9	Остаток продуктов на конец периода	602,84
10	Остаток полуфабрикатов конец периода	240,55
11	Итого остаток конец периода	843,39
12	Заработная плата производственного персонала	23450,00
13	Отчисления на социальные нужды от заработной платы производственного персонала	6143,90

Лист 2

Отпущено / Остаток на начало периода	Говядина (котлетное мясо)	Свинина (котлетное мясо)	Лук репчатый	Соль	Специи	Фарш «Русский»	Фарш «Сибирский»
		3478,63	3293,69	231,92	127,18	267,22	0
Получено продуктов со склада	155588,15	143028,46	23412,73	3457,00	8275,00	0	0
В производство	158495,38	145734,46	23397,63	3488,02	8306,22	0	0
Горячий цех						171211,99	169315,90
Холодный цех	0	0	0	0	0	0	0
Склад	0	0	0	0	0	0	0
Убыль в пределах норм естественной убыли	117,44	180,40	13,46	0	0	0	0
Убыль сверх норм естественной убыли	453,96	407,29	65,33	0	0	0	0
Итого расход за период	159066,78	146322,15	23476,42	3488,02	8306,22	171211,99	170422,08
Излишек продуктов и полуфабрикатов	0	0	0	0	102,45	0	0
Остаток на конец периода	0	0	168,23	96,16	338,45	0	240,55

Исследования показали, что в системе производственного учета по центрам ответственности очень важным представляется структурирование данных об общехозяйственных затратах.

Решение этой задачи предполагает формирование разработанного нами внутривозвратного документа «Отчет о суммах затрат общехозяйственных подразделений предприятия» (табл. 7). В таблице представлен отчет бухгалтерской службы Муниципального предприятия комбината питания «Заречный».

Таблица 7.

Отчет о фактических затратах структурного подразделения \_\_\_ Бухгалтерии \_\_\_  
За \_\_\_ март \_\_\_ 2010 \_\_\_ г.

№ п/п	Наименование показателей	Сумма (руб., коп.)
1	Заработная плата персонала	45760,00
2	Отчисления от заработной платы персонала	11989,12
3	Амортизация оборудования	2568,00
4	Затраты на ремонт оборудования	350,00
5	Затраты на содержание оборудования (заправка картриджей, обслуживание кассовых аппаратов и т.д.)	200,00
6	Канцелярские товары, бухгалтерские бланки	348,50
7	Прочие затраты	0,00
8	Итого затрат	61215,62

Одним из ключевых центров ответственности производственных предприятий является центр доходов, система документирования в котором представляет информацию об объемах продаж готовой продукции.

На наш взгляд, целесообразно формировать отчетность по указанному центру ответственности, как в стоимостных, так и в натуральных измерителях (табл. 8).

Таблица 8.

Отчет о результатах деятельности центра доходов \_\_\_\_\_ Буфета \_\_\_\_\_  
За \_\_\_ март \_\_\_ 2010 \_\_\_ г.

Лист 1

№ п/п	Наименование показателей	Сумма (руб., коп.)
1	Выручка (нетто) от продажи готовой продукции (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	448756,80
2	Выручка (нетто) от продажи товаров (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	520762,60

Лист 2

Отпущено / Остаток на начало периода	Окорочка куриные жареные	Торт медовый	Филе рыбы жареное (минтай)	...	Хачапури
		43,00	36,00	42,00	...
Торговый зал	7408,90	6040,80	3438,40	...	6783,00
и т.д..				...	
Итого расход за период	8333,40	12441,60	7520,80	...	6783,00
Остаток на конец периода	64,50	28,80	50,40	...	35,00

Полученные аналитические данные могут служить надежной информационной базой подготовки управленческих решений в отношении оптимизации ассортимента перечня выпускаемой продукции, а также для разработки мероприятий по формированию производственной стратегии предприятия.

Отсутствие складирования готовой продукции, ее транспортировки до местонахождения покупателей обусловило отнесение производственных подразделений, производящих готовую продукцию и реализующих функцию отпуска ее покупателям, к центрам прибыли.

Внутрихозяйственная отчетность центров прибыли, по нашему мнению, должна содержать показатели затрат на производство готовой продукции и получаемых экономических выгодах и, наряду с этим, представлять информацию об объемах продаж продукции общественного питания по ассортименту (табл. 9).

Таблица 9.

Отчет о результатах деятельности центра прибыли Столовой Дома творчества кулинаров  
За \_\_\_ март \_\_\_ 2010 \_\_\_ г.

Лист 1

№ п/п	Наименование показателей	Сумма (руб., коп.)
1	Выручка (нетто) от продажи продукции (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	412983,00
2	Маржинальная себестоимость реализованной продукции	206491,50
3	Маржинальная прибыль	206491,50
4	Рентабельность продукции (стр. 3/ стр. 1 или стр. 2)	50,0%
5	Общепроизводственные расходы структурного подразделения, всего в том числе	78716,99
5.1	Заработная плата производственного персонала	51468,00
5.2	Отчисления от заработной платы производственного персонала	13484,62
5.3	Амортизация производственного оборудования	3916,67
5.4	Затраты на ремонт производственного оборудования	5760,00
5.5	Затраты на содержание производственного оборудования	1920,70
5.6	Прочие общепроизводственные расходы	2167,00

Лист 2

Отпущено Оста ток на начало периода	Компот из свежих яблок	Окорочка куриные жареные	Торт медовый	...	Хачапури
	25,50	42,00	16,00		7,00
Торговый зал	9680,00	18480,00	0,00	...	0,00
Буфет	3960,00	8424,00	944,00	...	707
и т.д..				...	
Итого расход за период	13648,80	27556,00	2832,00	...	1064,00
Остаток на конец периода	8,80	36,00	32,00	...	14,00

Формы внутрихозяйственной отчетности по предприятию в целом, на наш взгляд, должны содержать комплексную информацию о затратах и получаемых экономических выгодах, полезную для системы управления экономикой предприятий общественного питания.

В качестве формы сводной отчетности нами предлагается документ, представленный в таблице 10, составленный на примере данных Муниципального предприятия комбината питания «Заречный».

Таблица 10.

Отчет о результатах обычных видов деятельности за \_\_март\_\_ 2010\_\_г.

№ п/п	Наименование показателей	Сумма (р., коп.)
1	Выручка (нетто) от продажи продукции (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	3415780,70
2	Маржинальная себестоимость реализованной продукции	1975344,84
3	Маржинальная прибыль	1440435,86
4	Общепроизводственные расходы	512789,64
5	Общехозяйственные расходы	287629,88
6	Коммерческие расходы	38716,94
7	Прибыль от продаж	601299,40
8	Рентабельность продукции (стр. 7/Σстр. 2, 4, 5, 6 или 2)	21,4%
9	Рентабельность продаж (стр. 7/ стр. 1)	17,6%

Внедрение предлагаемых нами форм внутривозвращаемой отчетности предприятий общественного питания в практику учета, несомненно, позволит формировать информационные массивы для подготовки управленческих решений в области гармонизации соотношения «затраты – результаты», а также для их планирования.

Для повышения качества плановой работы нами предлагается внедрить методику комплексной оценки планируемой себестоимости как набора функционально-качественных параметров.

Данная методика, известная в литературе как система «таргет-костинг», на предприятиях общественного питания позволит переориентировать имеющуюся систему производственного учета на решение задач по оптимизации уровня себестоимости, обеспечение конкурентоспособности продукции при оптимальном качестве изготавливаемых изделий и рентабельности обычных видов деятельности.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах:

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Милосердова А.Н. Управление потребительскими характеристиками продукции общественного питания на основе анализа предельного уровня затрат// Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 20 (185) – с. 57 – 60 (0,25 п.л.).
2. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Формирование проектной калькуляции себестоимости продукции общественного питания на основании анализа текущего лимита себестоимости. Экономические и гуманитарные

науки. Научно-практический журнал. – Орел: ГОУ ВПО «Орловский государственный технический университет ОрелГТУ», 2010. – № 1/216 (595) – с. 82 – 87 (0,38 п.л.).

3. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Проблемы организации и ведения бухгалтерских балансовых счетов на предприятиях сферы общественного питания// Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия экономика и финансы. Выпуск 1 (8). – Н.Новгород: Изд-во ННГУ, 2006. – с. 182 – 184 (0,25 п.л.).

#### Статьи в других научных и практических изданиях:

1. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Внутрихозяйственный аудит производственных затрат на предприятиях общественного питания// Аудиторские ведомости. – 2008. – № 5. – с. 19 – 25 (0,44 п.л.).

2. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Эволюция современных систем управления производством// Современные проблемы науки, образования и производства: Сборник научных трудов II международной научно-практической конференции, 16 апреля 2010 г.: В 2 т. Том 1. – Нижний Новгород: НФ УРАО, 2010. – с. 375-377 (0,19 п.л.).

3. Милосердова А.Н. Реструктурирование ценовой политики в учетной системе предприятий общественного питания// Финансово-экономические процессы в условиях кризиса: Материалы международной научно-практической конференции (Нижний Новгород 22.04-23.04 2009 г.). – Н.Новгород: Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, 2009. – с. 449 – 493 (0,25 п.л.).

4. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Совершенствование управления затратами на предприятиях общественного питания// Организационно-экономические проблемы бизнеса: Материалы Международной научно-практической конференции (Нижний Новгород 24-25 января 2008 г.). – Нижний Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2008. – с. 184-185 (0,13 п.л.).

5. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Аутсорсинг как инструмент государственного регулирования экономики организации// Государственное регулирование экономики. Региональный аспект. Материалы Шестой Международной научно-практической конференции (Нижний Новгород, 17-19 апреля 2007 г.): В 2 т. Том 1. – Нижний Новгород: Изд-во ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2007. – с. 443-444 (0,13 п.л.).

6. Милосердова А.Н. Использование системы учета переменных затрат в калькулировании себестоимости продукции// Совершенствование финансово-кредитных отношений в трансформируемой экономике России: сборник статей всероссийской научно-практической конференции (21.11.2006). – Воронеж: Воронеж, государственный университет, 2007. – с. 494-496 (0,19 п.л.).

7. Милосердова А.Н. Совершенствование методики учета затрат и составления калькуляций в сфере общественного питания// Актуальные

проблемы гуманитарных и экономических наук: материалы Всероссийской научно-практической конференции. В 2т., Т.1.– Киров: Изд-во Кировского филиала МГЭИ, 2006 – с. 235 – 238 (0,25 п.л.).

8. Милосердова А.Н. К вопросу о структурировании нормативно-правового регулирования управленческого учета// Актуальные вопросы развития экономики России: теория и практика: Труды IV Международной научно-практической конференции преподавателей, ученых, специалистов, аспирантов, студентов (24 ноября 2006 г.). Ч. 3. – Нижний Новгород: ВГИПУ, 2006. – с. 49 – 52 (0,25 п.л.).

9. Милосердова А.Н. Особенности нормирования затрат на предприятиях общественного питания и торговли// Потенциалы России в глобальном мире: проблема адаптации и развития. Девятые Вавиловские чтения: материалы постоянно действующей Всероссийской междисциплинарной научной конференции с международным участием/ под общей редакцией проф. В.П. Шалаева: в 2 ч. – Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2006. – с. 111 – 113 (0,19 п.л.).