Производственный учет в системе управленческого учета

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Калемуллоев, Мунир Вохидович  
**Год:**

1999

**Автор научной работы:**

Калемуллоев, Мунир Вохидович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

186

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Калемуллоев, Мунир Вохидович

Введение.

Глава I. Учет в системе управления организацией.

1.1 Виды хозяйственного учета и их классификация.

1.2 Управленческий и производственный учет и их взаимосвязь.

Глава II. Методологические основы производственного учета.

2.1 Затраты как основной объект производственного учета и их классификация.

2.2 Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости.

Глава III. Производственный учет в системе учетной политики организации.

3.1. Организация и методика производственного учета как составная часть учетной политики предприятия.

3.2 Система нормативного учета.

3.3 Организация учета по центрам ответственности.

3.4. Система учета "директ - костинг" и возможности ее применения на отечественных предприятиях.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Производственный учет в системе управленческого учета"

В условиях развивающихся рыночных отношений в странах СНГ принципиально изменяется положение организаций в хозяйственной системе общества. Из объекта централизованного преимущественно административного государственного управления, обладающего ограниченной хозяйственной самостоятельностью и относительным экономическим обособлением организации преобразуются в субъекты самоуправления, полностью вплоть до банкротства, отвечающие за результаты своей деятельности.

Качественное изменение статуса организаций в хозяйственной системе общества обуславливает возрастание роли внутрипроизводственного управления в обеспечении эффективности их деятельности. Можно с уверенностью сказать, что проблема совершенствования внутрипроизводственного управления становится одной из важнейших задач в деятельности организаций. Следует подчеркнуть, что эта задача должна решаться не на пустом месте, поскольку в СССР была создана мощная промышленность с высоким уровнем концентрации производства. Руководить предприятиями-гигантами, не используя всего арсенала внутрифирменного управления, практически нельзя. Были разработаны, внедрены и эффективно использовались многие системы и отдельные инструменты внутрипроизводственного управления. Однако преимущественное внимание уделялось управлению технико-технологической стороной процесса производства. В результате этого наметился разрыв между уровнем управления техникой, технологией и экономикой.

Нужно отметить, что в административной экономике мотивация деятельности предприятий была преимущественно направлена на рост объема производства, безотносительно того, какой ценой давалось наращивание темпов производства.

Другой причиной относительно низкого уровня управления экономикой являлось относительное экономическое обособление организаций, которое, с одной стороны, слабо заинтересовывало организацию в росте эффективности производства, с другой, резко сокращало набор экономических инструментов управления. Достаточно сказать, что организации были лишены возможности самостоятельно распоряжаться таким мощным экономическим стимулом, как заработная плата. Вследствие этого, несмотря на постоянные усилия экономистов-практиков и ученых, несмотря на высокий теоретический уровень отдельных научно-практических разработок, последовательно внедрить их в практику не удавалось Так было с нормативным учетом, с внутрихозяйственным расчетом, управлением качеством продукции и рядом других систем внутрипроизводственного управления, поскольку они не были полностью востребованы экономической средой, в которой функционировало предприятие.

Изменившееся экономическое положение предприятий уже на первых шагах развития рыночных отношений ставит вопрос о повышении роли внутрипроизводственного управления, поиске путей его совершенствования, оценке с позиции принципиально новых требований традиционно используемых методов управления производством.

Эффективное управление производственной деятельностью организаций все более зависит от уровня информационного обеспечения. Как показывает практика, организации, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помог гающей оптимизировать затраты и финансовые результаты и принимать рас-четно-обоснованныеуправленческие решения. К сожалению, принимаемые сегодня руководством решения ч&сто не обосновываются соответствующими расчетами и, как правило, носят интуитивный характер.

Информация, необходимая для оперативного управления организацией, содержится в системе управленческого учета. Хотя термин "управленческий учет" применительно к российской действительности еще не получил широкого распространения, говорить о том, что это для нас совершенно новое явление, нельзя.

В отечественной теории и практике применялись и применяются: учет по видам затрат (в различных группировках); учет по центрам затрат и центрам ответственности (последний на тех предприятиях, где применяется внутрихозяйственный расчет); нормативный учет; внутрипроизводственные системы нормирования, планирования и анализа, т.е. многие элементы управленческого учета.

Другое дело, что в отечественной хозяйственной практике отсутствует эффект устойчивости и системности управленческого учета и его отдельных элементов Кроме того, нам пока еще не знакомы многие инструменты западного управленческого учета, которые сформировались под воздействием рыночных отношений. В первую очередь это относится к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), т.е. к производственному учету как центральной подсистеме управленческого учета. Дело в том, что информация об издержках производства и себестоимости продукции в СССР традиционно аккумулировалась в системе бухгалтерского учета и по своему содержанию отвечала требованиям централизованно управляемой плановой экономики: она обеспечивала получение информации обо всех фактическипонесенных в производственном процессе затратах, а также калькулирование полной фактической себестоимости продукции (работ, услуг) в основном для целей государственного централизованного ценообразования. а

Однако, как показывает хозяйственная практика в России и странах СНГ, сам факт перехода к рыночной'экономике еще не создает условий для проявления присущих ей объективных закономерностей и стимулов. Так, в плане интересующего нас вопроса не только не повысился, но резко снизился пока интерес к совершенствованию управления затратами на производство. Между тем, оптимизация себестоимостипродукции (работ, услуг) была, есть и будет одним из важнейших факторов повышения эффективности производства.

Чтобы рыночные отношения начали в полной мере проявлять свою сущность, они должны развиваться на своей собственной основе. Сегодня же мы имеем дело с переходным периодом от государственной централизовано регулируемой экономики к рыночной. В этих условиях важную роль играет фактор регулирования экономического развития.

В настоящее время, на наш взгляд, существуют две проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости: а) переориентация отечественно теории и накопленного опыта в области производственного учета на решение новых задач, стоящих перед управлением организациями в условиях рыночных отношений; б) создание новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Таким образом, одна из предпосылок становления отечественного управленческого учета — изучение, освоение и переосмысление богатого наследия отечественной учетно-аналитической и экономической школы, с одной стороны, и изучение, разумное применение и освоение западных теорий и методов управления, с другой. Разумное сочетание старого и нового, своего и чужого — ключ к эффективному управлению современным предприятием. Учитывая это и все ранее изложенное можно сказать; речь должна идти об адаптации западного управленческого учета к отечественной теории и практике (учета в широком смысле как основы управлений), а не о проблемах внедрения западного учета как чего-то деселе невиданного.

Решение вышеизложенных проблем актуально в условиях становления рыночных отношений. Актуальность проблемы и недостаточная ее разработанность в новых сложившихся экономических условиях определили выбор темы диссертации, ее цель и задачи.

Цель диссертационного исследования заключается в том, чтобы используя теоретические основы, обобщив накопленный отечественный и зарубежный опыт, разработать пути реформирования производственного учета в условиях становления рыночных отношений в республике Таджикистан и странах СНГ.

В ходе реализации поставленной цели были решены задачи, которые состояли в том, чтобы:

• выявить место и роль каждого подвида хозяйственного учета и построить его классификационную схему;

• определить сущность и взаимосвязь управленческого и производственного учета в контексте их становления и развития, а также определить место данных видов учета в учетной политике организации;

• определить возможности применения на практике наиболее прогрессивных и распространенных методов и систем производственного учета адекватных современному этапу развития рыночных отношений;

• сформулировать предложения по использованию важнейших элементов системы «стандарт - кост» и «директ - костинг» на отечественных предприятиях;

• обосновать рекомендации по организации учета и контроля затрат по центрам ответственности.

Предметом исследования является процесс реформирования методики и организации бухгалтерского учета и контроля производственных затрат, их использования в управлении производством.

Объектом исследования является действующая практика организации бухгалтерского учета и контроля затрат отечественных предприятий.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Диссертационное исследование основано на применении диалектического метода в исследовании организационно-экономических и учетно-правовых закономерностей предмета исследования.

В конкретных исследованиях применялись группировки и выборки, сравнения, другие экономико-статистические и аналитические методы.

Исследование базируется на изучении трудов отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области бухгалтерского учета затрат. т>

В процессе работы автор изучил труды ученых-экономистов начала XX века в области бухгалтерского учета: Г.И. Бахчисарайцева, Н.А. Блатова, Р.Я. Вейцмана, Н.Р. Вейцмана, A.M. Вольфа, A.M. Галагана, Е.И. Глейха, М.К.Жебрака, Н.А. Кипарисова, Н.С.Помазкова, А.П. Рудановского и др.

В диссертации широко использованы труды современных зарубежных специалистов: X. Андерсона, К. Друри, М. Карренбауэра, Д. Колдуэлла, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Дж. Риса, Дж. С. Сигела, Дж. Фостера, Дж. К. Шима, Р. Энтони, А. Яруговой и др.

Большое влияние на разработку темы диссертации оказали труды отечественных ученых-экономистов: А.Ф.Аксененко, П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевича, А.Ш. Маргулиса, И.С. Мацкевичюса, А.Ф. Мухина, С.А. Николаевой, О.Е. Николаевой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, С.С. Сатубалди-на, Я.В. Соколова, С.А. Стукова, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой и др.

Изучены также международные стандарты в области учета и отчетности, законодательные акты РФ, материалы периодических изданий, рекомендации международных симпозиумов, научных конференций и т.п.

Научная новизна проведенного исследования заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса вопросов связанных с реформированием производственного учета к сложившимся экономическим условиям в странах СНГ.

Наиболее важные выводы, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

• на основе обобщения отечественной и зарубежной теории и практики учета предложена оригинальная классификация видов хозяйственного учета;

• с учетом совокупности классификационных признаков определено место и содержание производственного учета в системе управленческого учета;

• даны рекомендации по применению на практике отечественными предприятиями наиболее прогрессивных методов и систем производственного учета;

• обоснована точка зрения о том, что системное реформирование управленческого и производственного учета на предприятиях стран СНГ должен проводиться в рамках учетной политики;

•обоснованы предложения по совершенствованию организации учета и контроля затрат по центрам ответственности.

Практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что разработанные теоретические, методические и практические рекомендации могут использоваться в процессе организации управленческого и производственного учета на отечественных предприятиях разных форм собственности и про

А» филя деятельности.

Результаты диссертационной работы также могут быть использованы:

• в практической деятельности предприятий различных отраслей промышленности;

• при формировании предприятиями учетной политики;

• работниками бухгалтерских служб и менеджерами при организации систем внутрифирменного контроля и управления;

• при повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и прак тикующих аудиторов;

• при чтении учебных курсов в высших учебных заведениях.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования проведены в практике ряда предприятий республики Таджикистан. Получены справки о внедрении предложений диссертанта.

Публикации. Основные выводы и предложения по рассматриваемым в диссертации проблемам нашли отражение в публикациях автора общим объемом 1.3 п.л.

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Калемуллоев, Мунир Вохидович

Результаты исследования позволяют сделать следующие выводы:

1. Характерной особенностью становления рыночных отношений в экономике России является то, что организации становятся экономически обособленными и независимыми. Рациональное управление производством в целом или отдельными его подразделениями возможно только при наличии объективной информации, формируемой в основном в системе хозяйственного уче-« та. Именно в хозяйственном учете регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения анализа и контроля, а также для планирования и регулирования. Таким образом, хозяйственный учет является объективно необходимой функцией управления производством.

Различают следующие виды хозяйственного учета: оперативный учет, статистический учет и бухгалтерский учет.

Оперативный учет, как правило обслуживает управление в том же режиме времени, в котором протекает процесс производства. Однако оперативность присуща и другим видам учета. Коренное отличие оперативного учета от статистического и бухгалтерского учета заключается в специфике отражаемой информации, в ее направленности на управление конкретными хозяйственными операциями.

Статистический учет представляет собой систему исследования и контроля массовых однородных явлений. Он поставляет информацию для управления организацией в той части, которую не может обеспечить бухгалтерский учет, то есть о процессах и явлениях, не имеющих стоимостной оценки, а также информацию в виде специальных средних и иных статистических показателей.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

2. В современных условиях бухгалтерский учет выступает не как моносистема. В его структуре четко определились и оформились две подсистемы: финансовый учет и управленческий учет.

Развитие бухгалтерского учета по двум направлениями обусловлено необходимостью по мере создания крупных хозяйственных комплексов, децентрализации внутрифирменного управления, передачи структурным подразделениям нижестоящих уровней полномочий в области принятия управленческих решений по определенному кругу хозяйственных вопросов и ответственности за результаты своей деятельности. Данный процесс предъявил качественно иные требования к информационной и контрольной функциям бухгалтерского учета. Наряду с отражением хозяйственной деятельности предприятия, как целого и единого субъекта рыночных отношений (финансовый учет), возникла потребность отражения деятельности его структурных подразделений, оценки этих результатов с точки зрения экономических интересов предприятия как целого (управленческий учет).

Вышеназванные виды хозяйственного учета признаются подавляющим U большинством, как отечественных, так и зарубежных специалистов и их содержание в принципе трактуются однозначно, а расхождения имеют лишь редакционный характер. Исключение составляет только управленческий учет.

Во-первых не сложилось четкое понимание содержания понятия «управленческий учет». Является ли управленческий учет учетом в узком смысле этого понятия или это более сложное явление, которое помимо собственно учета как функции управления, охватывает и другие функции управления, такие как плаt нирование, регулирование, анализ.

Во-вторых, есть расхождения в термине, который используется для обозначения данного вида учета. Некоторые авторы считают, что более точно содержание данного вида учета отражает не термин «управленческий учет», а термин «производственный учет». Мы против такой подмены терминов и считаем, что «производственный учет» является подсистемой «управленческого учета».

Между тем, надо отметить, что в последние годы в теории и практике отечественного учета широкое распространение получило понятие налоговый учет. Однако общепринятая трактовка данного понятия еще не сложилась.

На нащ взгляд, налоговый учет необходимо рассматривать как самостоятельный вид хозяйственного учета, показатели которого формируются на базе данных финансового учета, путем обработки его информации в соответствии с нормативными актами, в том числе, налогового законодательства.

3. Становление и развитие управленческого учета нельзя правильно понять в отрыве от калькуляционного учета. Дело в том, что в конце XIX начале XX веков под воздействием таких объективных факторов, как расширение производства, роста его концентрации и централизации, образование крупных хозяйственных комплексов возникала необходимость создания на базе существовавшей бухгалтерии двух самостоятельных частей — финансовой бухгалтерии и калькуляционной бухгалтерии.

Стремление к совершенстврванию и новый подход к калькуляционному учету привели к возникновению и развитию новых методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции таких, как организация учета затрат по системе «стандарт — кост», «директ — костинг» и метод учета затрат по центрам ответственности.

Создание и внедрение в практику вышеперечисленных методов и систем учета затрат и калькулирования себестоимости обогатило систему калькуляци онного учета, что впоследствии оказало существенное влияние на перерастание калькуляционного учета в управленческий и, следовательно, в превращение калькуляционной бухгалтерии в управленческую.

В современной экономической литературе часто отождествляются понятия «управленческий учет» и «производственный учет», с чем нельзя согласиться. Производственный учет (как составная часть калькуляционного учета) исторически является предшественником управленческого учета.

На основе изучения и обобщения литературы по управленческому и производственному учету, опыта их использования на практике мы под управленческим учетом понимаем интегрированную систему внутрифирменного управления, включающую:

• планирование, т.е. определение задач, поиск альтернативных вариантов их решения, выбор конкретного варианта действий;

• собственно учет, т.е. сбор, регистрацию, обработку, хранение и передачу информации о свершившихся хозяйственных фактах;

• контроль и регулирование, т.е. сравнение фактических результатов с запланированными и принятия мер по устранению отклонений от плана;

• анализ, т.е. изучение и оценка фактических результатов, причин отклонения от плановых заданий и тем самым получение информации, необходимой для определения задач и выбора вариантов их достижения на следующий цикл деятельности.

При этом основными объектами управленческого учета являются затраты и результаты деятельности как предприятия в целом, так и его структурных о подразделений, а подготавливаемая им информация используется руководителями внутри организации. 0

Под производственным учетом мы понимаем сбор, регистрацию и обработку информации о затратах на производство, включая калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) как для целей составления финансовой отчетности, так и для целей внутрифирменного управления (принятия решений руководителями внутри организации, планирования, контроля и регулирования).

4. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции — центральная задача производственного учета и, как следствие, его основным объектом являются затраты на производство продукции (работ, услуг).

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называются издержками производства. В отечественной литературе и практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство».

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако более внимательное изучение этих категорий свидетельствует об их серьезном различии. Расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности организации и, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Таким образом, в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами (принцип соотнесения доходов).

Методологически обоснованная организация производственного учета в значительной степени зависит от правильной классификации производственных затрат, поскольку позволяет не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее анализировать, выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельностипроизводства.

Существующая в настоящее время и рекомендуемая в различных литературных источниках классификация затрат не дает полной характеристики состава затрат. В диссертации предложено классифицировать затраты по следующим основаниям: по отношению к технологическому процессу, по способу « включения в себестоимость продукции, по отношению к объему производства, по периодичности возникновения, по возможности охвата планом, по порядку отнесения затрат на период генерирования прибыли, по степени расходования, по степени регулируемости, по местам возникновения затрат, по центрам ото ветственности, по степени нормирования и т.п.

5. В отечественной теории и практике производственного учета до настоящего времени нет единого мнения о единстве и различии методов учета затрат на производство и методов калькулирования. Обобщая различные точки зрения можно выделить четыре подхода к данной проблеме:

1) калькуляция является основной целью учета затрат, бухгалтерский учет должен «приспособиться к системе калькуляции»;

2) учет затрат определяет калькуляцию, он необходим для калькулирования, является его первым самостоятельно существующим этапом. Учет затрат без калькуляции возможен, а калькуляция без учета затрат — нет;

3) калькуляция и учет затрат едины — это две составные части одного процесса;

4) учет затрат на производство и калькуляция самостоятельные, обособленные друг от друга явления, которым присущи различные как предметы изучения, так и способы познания.

На наш взгляд, методы учета затрат и методы калькуляции — это две стадии одного процесса, между ними существует единство, но не тождество.

В зависимости от объектов калькуляции методы учета затрат и калькулирования подразделяются на: попроцессный, попередельный и позаказный. В свою очередь каждый из перечисленных методов в зависимости от объема затрат, включаемых в себестоимость продукции, может быть методом учета полных затрат или методом учета ограниченной себестоимости («директ — костинг»), в зависимости от способа учета — учет фактических затрат или учет по отклонениям (нормативный учет, «стандарт — кост»).

6. Производственный учет, чтобы отвечать своему назначению в системе управления затратами, должен быть организован с учетом следующих принципов: учета затрат по системе нормативного учета; учета затрат по центрам ответственности; учета затрат по системе «директ — костинга». Это не тот производственный учет, который положил десятилетия назад начало управленческому учету. Поэтому применительно к нему ошибочно использовать определение «традиционный», как это иногда имеет место в литературе. Если на предприятии действительно используется традиционный производственный учет, то он не может соответствовать целям управления, формирующимся в условиях перехода к рыночной экономике. В этом случае необходимо его реформирование на основе внедрения систем учета затрат по отклонениям, по центам ответственности и по системе «директ — костинга».

7. Учетная информация, которая используется для обоснования решений в области управления затратами, должна содержать сведения, необходимые для проведения оперативного анализа и контроля за формированием затрат и выяво ления отклонений затрат от заданных параметров в разрезе мест возникновения затрат, причин обусловивших отклонения, и менеджеров, отвечающих за формирование этих затрат. Такой информацией можно располагать только в том случае, если производственный учет организован по принципу учета отклонений. Такая система учета затрат получила в России название нормативного учета, аналогом которой на Западе является система «стандарт — кост».

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало отчетного периода нормам расхода i материалов и трудовых затрат.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение отчетного периода в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (или вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Нормативный метод позволяет, не дожидаясь конца отчетного периода, иметь фактическую себестоимость изделий (как алгебраическую сумму нормативной себестоимости, отклонений от норм и их изменений), а также регулярно (один раз в 10 дней или чаще) анализировать причины отклонений и выявлять их виновников. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» (фактический метод учета затрат и калькулирования) подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений, если и выявляются, то после составления фактической калькуляции себестоимости.

В учете при нормативном методе задействован счет 37 «Выпуск продук ции (работ, услуг)». По дебету счета отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»). По кредиту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) (в корреспонденции со счетами 40 «Готовая продукция», 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»).

Первого числа каждого отчетного периода на счете 37 определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной. На сумму выявленной экономии (фактическая себестоимость ниже нормативной) сторнируется себестоимость реализованной продукции. В случае перерасхода (фактическая себестоимость больше нормативной) делается дополнительная запись:

Д-т сч. 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

К-т сч. 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

На наш взгляд, особенность счета 37 заключается не только в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее нормативной себестоимости (эти отклонения и ранее выделялись без выведения их на уровень синтетического учета), но и в том, что отклонения сразу списываются на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 37 создает реальные предпосылки для практического использования в отечественном учете элементов системы «стандарт — кост».

8. Как нам представляется, другим направлением реформирования производственного учета является организация учета и управления затратами по центрам ответственности, так как выявление и анализ отклонений будут иметь практическое значение только в том случае, если известно, где возникали отклонения, причину отклонений, ответственных за отклонения и кто может решить связанную с их возникновением проблему.

Ни в одном сколько-нибудь значительном по размеру предприятии отдельные лица не обладают временем или способностью принимать все решения, контролировать всех работников и располагать всей оперативной информацией о его деятельности. Полномочия и ответственность в сфере руководства и оперативного управления предприятием должны быть разделены для расширения возможностей и повышения эффективности управления. При этом менеджеры должны работать согласованно, добиваясь в конечном итоге достижения не только локальных, но и общих целей предприятия.

Решение вопросов разделения полномочий и взаимоотношений между менеджерами связано с формированием организационной структуры предприятия, которая отражает состав и взаимосвязь его подразделений. В общем виде эта структура оформляется в организационной схеме его деятельности, ответственности и полномочий, что способствует их эффективному взаимодействию. Организационную структуру современной компании можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности. Бухгалтерская система, которая в рамках такой структуры обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах № результатах и позволяет оценивать деятельность конкретных менеджеров, называется учетом по центрам ответственности.

Центр ответственности — это любое подразделение организации (фирмы, предприятия), менеджер которого может и должен контролировать появление затрат или получение доходов.

Учет по центрам ответственности:

• организуется на крупных предприятиях, действующих как единое целое;

• функционирует параллельно с традиционной системой бухгалтерского учета;

• может быть внедрен только при условии, что на предприятии четко определены сферы ответственности и конкретизирована ответственность менеджеров за статью затрат и поступлений.

Учет по центрам ответственности в системе внутрифирменного управления выполняет следующие функции:

• удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления. Позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на t разных уровнях предприятия и оценивать деятельность менеджеров и подразделений по результатам первичного анализа; играет роль сигнальной системы в механизме управления;

• создание своего рода информационного противовеса той свободе действий, которая предоставлена менеджерам центров ответственности в целях обеспечения баланса на предприятии в целом.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих основных принципов:

• определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать й на величину которых может оказывать воздействие;

• персонинализация учетных документов, т.е. введение в состав реквизитов документа фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений;

• обязанность менеджер центра ответственности составлять сметы на определенный период и представлять отчетность по фактическим затратам и результатам в разрезе смет.

Менеджер центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему центра ответственности, чтобы иметь возможность на основании этой информации ^принимать соответствующие управленческие решения.

Конкретное содержание отчетности, специфика инструментов и методов, применяемых в системе учета по центрам ответственности, зависят от того, каков статус данного центра ответственности.

На практике целесообразно разделить центры ответственности на три вида: центры затрат, центры прибылей и центры инвестиций.

9. Одной из систем производственного учета, используемой на Западе в целях эффективного управления, управления затратами и принятия различных управленческих решений в меняющихся условиях рынка, является система «директ — костинг».

Главной особенностью системы учета «директ — костинг», основанной на классификации затрат на постоянные и переменные, является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости продукции, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

Важной особенностью системы «директ — костинга» является то, что благодаря ей можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, себестоимостью и прибылью.

Основными преимуществами системы «директ — костинг» являются следующие:

1. Простота и объективность калькулирования себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат.

2. Возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затрат, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с этим изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий.

3. Возможность определения наиболее рентабельных изделий по их абсолютной и относительной марже. При этом может быть исчислена маржа за один час работы оборудования, рабочих и т.д.

4. Возможность определения порога рентабельности.

Еще одно важное достоинство системы — резкое уменьшение числа статей затрат, в результате чего себестоимость становится «более обозримой», а отдельные затраты — лучше контролируемыми. Ведь чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее о становится контроль.

Кроме того, «директ — костинг» дает возможность оперативнее контролировать постоянные расходы, так как часто в процессе контроля за себестоимостью используются нормативные (стандартные) затраты (т.е. «директ — костинг» организуется в сочетании со «стандарт — костом»), или гибкие сметы.

До сих пор на отечественных предприятиях применялся только учет полной себестоимости с распределением косвенных расходов между изделиями. По мере усиления обособленности предприятий с различной формой собственности, расширения самостоятельности предприятий, в том числе в вопросах планирования ассортимента выпускаемой продукции и установления цен на эту продукцию, развития других аспектов рыночной экономики будет возрастать потребность в применении системы «директ — костинг» на отечественных предприятиях.

10. Процесс реформирования производственного учета необходимо разрабатывать и проводить в рамках учетной политики организации в целом.

В настоящее время в России существует единая интегрированная система бухгалтерского учета, в состав которой входит как финансовый, так и управленческий (внутренний), а следовательно, и производственный учет. Таким образом, объектом учетной политики является не только финансовый, но и и управленческий, и производственный учет. Тем самым учетная политика обеспечивает целостность системы бухгалтерского учета в организации.

Учетная политика охватывает все стадии учетного процесса, всю совокупность способов, приемов и методов сбора, регистрации и обработки учетной информации, а также все аспекты учетного процесса — методический, технический, организационный. Методический аспект подразумевает то, какие именно способы оценки имущества и обязательств, начисления амортизации, признания прибыли (дохода) и т.п. используются организацией; технический — как реализуются эти способы в учетных регистрах, схемах отражения на счетах учета; организационный — как осуществляются эти способы с точки зрения построения бухгалтерской службы, ее места в управленческой структуре предприятия и взаимодействия с другими функциональными и производственными службами.

В литературе часто предпринимаются попытки вынести за пределы учетной политики технический и организационный аспекты системы учета. Это обусловлено," на наш взгляд, смешением двух разных процессов, связанных с учетной политикой, — ее формирования и раскрытия. Поскольку традиционно в мировой практике раскрытию подлежат только методические положения учетной политики, то многие специалисты делают вывод о том, что вся деяо тельность организации в данной области затрагивает лишь методологический аспект системы учета. Между тем, деление способов ведения бухгалтерского учета на методологические, технические и организационные в большей степени условно. Единственная цель, которую оно преследует, — более систематизирование представить содержание учетной политики организации.

Мы придерживаемся именно расширительного подхода к содержанию учетной политики, так как на этапе, являющемся переходным от централизованных к децентрализованным экономическим структурам, он представляется наиболее обоснованным. В современных условиях только рассмотрение системы учета в совокупности ее методической, технической и организационной сторон может обеспечить реализацию обозначенной выше цели современного бухгалтерского учета.

В свете такого подхода ниже приведены некоторые положения учетной политики, касающиеся организации производственного учета и имеющие альтернативные решения, выбор которых является прерогативой самой организации:

1. Предприятие решает по какой форме организовать учет: централизованной, децентрализованной или смешанной.

2. Предприятие решает как отражать в бухгалтерском учете выпуск продукции:

• с использованием счета 37;

• без использования счета 37.

3. Предприятие решает по каким основаниям классифицировать затраты на производство: по видам затрат; по местам возникновения затрат; по составу; по способу отнесения на себестоимость; по отношению к технологическому процессу; по целесообразности расходования; по отношению к объему производства, по отношению к готовому продукту; по степени регулируемости и т.п.

4. Предприятие решает какой метод учета затрат и калькулирования применять: попередельный, позаказный, попроцессный, «директ — костинг» и т.д. с использованием элементов нормативного метода.

5. Предприятие решает какие центры ответственности формировать: центры затрат, центры прибылей, центры инвестиций.

6. Предприятие решает какая внутренняя отчетность необходима для управления, по каким формам должны составляться отчеты, с какой периодичностью и в какие сроки, кому представляться.

7. Предприятие решает вести раздельно или в одной системе отчетов финансовую и управленческую бухгалтерию и т.п.

Технически предприятие может вести управленческий учет как в рамках единой с финансовым учетом системы счетов, так и в самостоятельной системе о счетов. До сих пор отечественная учетная практика основывалась исключительно на единой системе счетов. Однако действующая нормативная база предусматривает возможность использования обоих вариантов построения учета. При этом, избирая схему, при которой управленческий учет ведется в отдельной системе счетов, предприятие самостоятельно устанавливает состав и методику ее использования исходя из особенностей производственной деятельности, структуры, организации управления.

Заключение

Проведенные исследования были направлены на изучение состояния и организации производственного учета, 4его потенциальных возможностей и путей их реализации на практике в условиях переходного периода к рыночной экономике в России и странах СНГ. На основе изучения и анализа отечественной и зарубежной специальной „литературы, рассмотрен комплекс вопросов, связанных с определением путей адаптации управленческого и производственного учета к сложившейся в России системе национального бухгалтерского учета.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Калемуллоев, Мунир Вохидович, 1999 год

1. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 20 марта 1992 г. №10 с учетом изменений и дополнений, внесенных письмом Минфина РФ от 4 июля 1993 г. №68).

2. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. №170).

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н.).

4. Изменения к плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению (приложения к приказу Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. №173).

5. Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (утверждено приказом Минфина РФ от 28 июля 1994 т. №100), ПБУ 1/94.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (утверждено приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. №167), ПБУ 2/94.

7. Положения по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утверждено приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №50), ПБУ 3/95.

8. Положение о составе затрат по производству и реализации продукцииработ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитывавмых при налогообложении прибыли (утверждено Постановлением Правительиства РФ от 5 августа 1992 г. № 552) .

9. Об объеме и формах годового бухгалтерского отчета предприятий за 1993 год и о порядке его заполнения (письмо Минфина РФ от 13 октября 1993г. №114).

10. Об объеме и формах годового бухгалтерского отчета предприятий за 1995 год и о« порядке его заполнения (письмо Минфина РФ от 11 июля 1994г. №91).

11. Об указаниях по заполнению форм квартальной бухгалтерской отчетности предприятий в 1993 году (письмо Минфина РФ от 23 июня 1993 г. №78).

12. О типовых формах квартальной бухгалтерской отчетности и указаниях по их заполнению в 1995 году (приказ Минфина РФ от 20 декабря 1994г. №168).

13. О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР (Постановление Совета Министров РСФСР от 18 июля 1991г. №406).

14. Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов (Постановление Правительства РФ от 19 августа 1994г. №967).

15. О государственной поддержке малого предпринимательства в Росiсийской Федерации (Федеральный закон от 14 июня 1995г. №88-ФЗ).

16. О бухгалтерском учете (Федеральный закон от 21 ноября 1996г. №129-ФЗ).

17. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (утверждено приказом Минфина РФ от 8 февраля 1996г. №10), ПБУ 4/96.

18. О1 годовой бухгалтерской отчетности организации (приказ Минфина РФ от 12 ноября 1996г. №97).

19. Гражданский кодекс РФ. — М.: «Уном-Пресс», 1997.

20. Аксененко А.Ф. Информационное обеспечение экономического анализа. — М.: Финансы, 1978. — 80 с.

21. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1983. — 224с.

22. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: Учет и анализ. — М.: Экономика, 1984. — 168.

23. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. — М.: МГУ, 1984. — 264 с.

24. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Нормативный учет и калькулирование себестоимости продукции производственного объединения. — М.: МГУ, 1987. —234 с.

25. Аксененко А.Ф., Новиков В.В., Полякова С.И. Внутрихозяйственный расчет: Ответственность и оценка результатов. — М.: Экономика, 1988. — 185с.о

26. Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Пиримбаев Ж.Ж. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. — М.: Нонпарель, 1994. — 127 с.

27. Антони Р. Основы бухгалтерского учета. — М.: Триада —НТТ, 1992.t °175 с.

28. Бакаев А.С., Шнейдман J1.3. Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 1995.

29. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Под ред. проф. В.А.Новака. — М.: Финансы, 1970. — 167 с.

30. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. — Минск: Вышэйшая шкЪла, 1973. — 296 с.

31. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. — М.: Финансы, 1974. — 320 с.

32. Безруких П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятии. — М.: Финансы, 1966. — 206 с.

33. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. — М.: ФБК Контакт, 1996.

34. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П. Учет затрат и кальку-лировние в промышленности. — М.: Финансы и статистика. — 1989. — 223 с.

35. Блатов Н.А. Основы промышленного учета. — М. — Д.: Госфиниз-дат, 1935. —340 с.

36. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. — М.: ГОНТИ, 1939. —341 с.

37. Бородкин А.С. Проблемы учета в управлении научно-техническим прогрессом. — М.: Финансы, 1980. — 160 с.

38. Бортников А.П. Нормативный учет затрат на производство. — М.: Финансы и статистика, 1982. — 64 с.

39. Борьян Б.А. Standart-costs // Вестник ИГБЭ. — 1930. — №5. — с. 381.

40. Бухгалтерский учет / Под ред. проф. П.С. Безруких. — М.: Бухгалтерский учет, 1996. — 575 с.

41. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в условиях рыночной экономики / Под ред. проф. Аксененко А.Ф. и проф. Новодворско-го В.А. — М.: ЦДДЗ, 1991.

42. Бухгалтерский учет и экономический анализ: Опыт СССР и зарубежная практика / С.И. Полякова, Т.Б. Злобина, В.И. Рыбин, С.А. Стуков / Под ред. В.И. Рыбина. — М. Финансы и статистика, 1983

43. Бакадоров Н.А. Нормативный метод учета и калькулирования продукции. — М.: Финансы, 1974. — 152 с.

44. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1984. — 215 с.

45. Васильев-Яковлев М.П. Фабричные учеты и калькуляции пряжи восвязи с механической технологией волокнистых веществ. — 2-е изд., испр. — М.: 1902. —50 с.

46. ВилР.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. — М.: ИНФРА — М,1997.

47. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов. — 2-е изд. — Одесса, 1916. —392 с.

48. Вейцман Р.Я. Курс учета. — 2-е изд. — М.: Союзагручет, 1936. —416 с.

49. Галаган A.M. Счетоводство в его историческом развитии. —: M.-JL: Госиздат, 1927. — 170 с.

50. Галль Г.В. Калькуляция себестоимости в современной индустрии / Пер. А.Ф.Лесохина. Под ред. З.Папернова. —М.: Техника управления, 1930. — 184.

51. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта / Пер. с англ. Б.Вакман. Под ред. и предисл. Ю.О.Любовича. — М.: Техника управления, 1930. — 300 с.

52. Гаррисон Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестои\*мости. — М.: Оргучет, 1933.

53. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производству / Под ред. М.Х.Жебрака. — М.: Союзучет, 1935.

54. Гильде Э.К. Нормативный учет в промышленности. — М.: Финансы, 1976. —152 с.

55. Гофман Г.А., Капелюш С.М. Очерки развития форм бухгалтерского учета. — М.: Финансы, 1966. — 315 с.

56. Грей С.И. Международные исследования по учету: глобальная проблема // Бухгалтерский учет. — 1991. — № 1. — с. 27-3 3.

57. Додонов А.А. Об учете затрат на производство // Бухгалтерский учет.1993. —№2. —с.33-36.

58. Додонов А.А. Производственный учет: как реализовать и повысить его контрольные функции // Бухгалтерский учет. — 1993. — №10. — с.45-48.

59. Дауни Т. Стандарт-кост в системном учете. — М.— Л.: Стандартизация и рационализация, 1934 — 134 с.

60. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, 1997. —556с.

61. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. — М.: Аудит, 1998. —224 с.

62. Жебрак М.Х. Курс промышленного учета. — М.: Госстатиздат, 1960.225 с.

63. Жебрак М.Х., Либерман Е. Советский нормативный учет производства // Бухгалтерский учет. — 1961. — №10. — с.32-36.

64. Жебрак М.Х., Крюков Г.А. Нормативный учет производства. — М.: Союзоргучет, 1934 — 416 с.

65. Жебрак М.Х. Критика традиционных методов учета производства. — М. —Л.: 1935. — 60 с.

66. Жебрак М.Х. Сущность нормативного учета . — М.—Л.: 1935. —45с.

67. Жебрак М.Х. Курс бухгалтерского учета в промышленности. — М.— Л.: Госпланиздат, 1940. 424 с.

68. Жебрак М.Х. Краткий курс бухгалтерского учета. — М.: Госпланиздат, 1945. —232 с.

69. Жебрак М.Х. Основы нормативного метода калькуляции. — М.: Машгиз, 1948. — 196 с.

70. Жебрак М.Х. Основы планово-нормативного учета. — М.: Планиз-дат, 1938. — 192 с.

71. Заварихин М.Н. Отраслевой экономический анализ. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 175 с.

72. Завьялов А.Г. Планирование и калькулирование себестоимости промышленной продукции. — Минск, Беларусь, 1978. — 238 с.

73. Зудилин А.Н. Бухгалтерский учет на капиталистических предприятиях. — М.: Финансы, 1976. — 157 с.

74. Зудилин А.Н. Анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия развитых капиталистических стран. — М.: УДН, 1986. — 194 с.

75. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости. — М.: Финансы, 1974. — 159 с.

76. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. — М.: Финансы и статистика, 1982. — 185 с.

77. Ивашкевич В.Б. Учет затрат по местам формирования и центрам ответственности: проблемы, пути и решения // Бухгалтерский учет. — 1987. — №1. — с.3-8.

78. Ивашкевич В.Б. Использование данных учета издержек для обосноiвания заказор и цен // Бухгалтерский учет. — 1992. — №2. — с. 17-19.

79. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет.— 1991. — №7. — с.24-27.

80. Ивашкевич В.Б., Ивашкевич А.И. Контроллинг: экзотика или необходимость // Бухгалтерский учет. — 1996. — №7.4— с. 18-19.

81. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. — 1996. — №12. — с. 11-13.

82. Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. — М.: Финансы и статистика, 1986. — 173 с.

83. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие / В.А. Белобородова, А.П.Чечета, В.Т.Слабинский и др. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 279 с.

84. Калькуляция себестоимости в промышленности / Под ред. А.Ш.Маргулиса. — М.: Финансы, 1980. — 288 с.

85. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. — М.:ИНФРА — М., 1997. —172 с.

86. Карпова Т.П. Управленческий учет. — М.: Издательский дом «ЮНИТИ», 1998. — 347 с.

87. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 372 с.

88. Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета. — СПб.: Лист, 1991. —237 с.

89. Корчагина JI.M. Управленческие аспекты бухгалтерского учета на предприятии // Бухгалтерский учет. — 1996. — №7. — с.28-29.

90. Котлер Ф. Основы маркетинга. — М.: Прогресс, 1990. — 736 с.

91. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 165 с.

92. Лаучик 3. и др. Бухгалтерский учет: Пер. со словацкого / Под ред. В.И. Петровой. — М.: Финансы и статистика, 1982. — 175 с.

93. Левин B.C. Контроль издержек производства в условиях нормативного метода. — М.: Финансы и статистка, 1990. — 149 с.

94. Линнакс Э.А. Финансовый учет акционерного общества в США. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 48 с.

95. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 ). — М.: Финансы, 1972. — 320 с.

96. Макарьева В.И. Перспективы развития учета в условиях рыночных отношений // Бухгалтерский учет. — 1992. — № 10.

97. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. — М.: Финансы и статистика; 1992. — 173 с.

98. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. — М.: Финансы, 1973. — 456 с.

99. Маргулис А.Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // Бухгалтерский учет. — 1979. — №10.

100. Мацкевичюс И.С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ. — М.: Финансы, 1977. — 112 с.

101. Мацкевичюс И.С. Калькулирование себестоимости продукции: Исторический аспект. — Вильнюс: Из-во Вильнюсского ун-та, 1974. — 212 с.

102. Мацкевичюс И.С. Организация бухгалтерского учета в странах-членах СЭВ. — М.: Финансы и статистика, 1984. — 158 с.

103. Мизиковский Е.А. Нормативная база управленческого учета // Бухгалтерский учет. — 1996. — №5.

104. Мосько У.Н., Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения // Бухгалтерский учет. — 1996. — №6.

105. Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США. —М.: Финансы, 1965. — 275 с.

106. Мюллер Г. и др. Учет: международная перспектива. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 172 с.

107. Мголлендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. — М.: ЗАО «ФБК — Пресс», 1996. — 158 с.

108. Надь Я., Масалимов Ю.Л. Учетная система на службе венгерской экономической реформы // Бухгалтерский учет. — 1989. — №5.

109. Нарибаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. — М.: Финансы, 1979. — 152 с.

110. Нидязь Б. и др. Принципы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 495 с.

111. Николаева С.А. Система «директ-костинг» и возможности ее применения // Бухгалтерский учет. — 1991. — №5.

112. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». —М.: Финансы и статистика, 1993. — 124 с.

113. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. — М.: ИНФРА. — М., 1995.— 154 с.

114. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. — 1996. — №12; 1997. — №1.

115. Николаева С.А. Учет: какой и для каких целей // Экономика и жизнь. — 19$6. —№42-44.

116. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. — М.: Аналитика-Пресс, 1997. — 142 с.

117. Николаева С.А. Учетная политика организации. — М.: Аналитика-Пресс, 1998. — 166.о

118. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет. — М.: Издание «УРСС», 1997.

119. Новиченко П.П., Редндуков И.М. Учет затрат на производство в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 144 с.

120. Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности. — М.: Экономика, 1975. — 191 с.

121. Новиков С.С. Управленческий учет на малых предприятиях // Бухгалтерский учет. — 1996. — №4.

122. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет в системе управления. — М.: Финансы, 1979. — 72 с.

123. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 255 с.

124. Нормативный учет: передовой опыт / Под ред. В.Ф.Палия. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 147 с.

125. Олохтонова Э.А., Тулегенов Э.Т. Организация внедрения нормативного метода учета на предприятии. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 146 с.

126. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. — М.: Финансы, 1975. — 160 с.

127. Палий В.Ф. Хозрасчетный доход и самофинансирование: вопросы учета и анализа. — М.: Финансы и статистика, 1990. — 191 с.

128. Палий В.Ф. Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. —288 с.

129. Палий В.Ф. Новый План счетов. Методология и особенности применения в условиях рынка. — М.: МАКТ, 1992.

130. Палий В.Ф. Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета. — М.: ЛИНФ, 1992.

131. Палий В.Ф. Обновление бухгалтерского учета: что дальше? // Бухгалтерский учет. — 1996. — №10.

132. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет. — М.: «ФБК-Пресс»,1998.

133. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. — Минск: ИП «Экоперспектива», 1998. — 237 с.

134. Петрова В.И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии. — М.: Машиностроение, 1975. — 220 с.

135. Петрова В.И. Системный анализ себестоимости. — М.: Финансы и статистика, 1986. — 175 с.

136. Пушкарь М.Л. Бухгалтерский учет в системе управления. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 155 с.

137. Рахман З.М. Интернационализация учета и отчетности // Бухгалтерский учет.— 1991. — №7.

138. Рахман З.М., Шеремет А.Д Бухгалтерский учет в рыночной экономике. — М.: ИНФРА — М., 1996 — 276 с.

139. Рельян Я.Р. Аналитические основы принятия управленческих решений. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 142 с.

140. Русак Н.А., Русак В.А. Финансовый анализ субъекта хозяйствования. — Минск: Вышэйшая школа, 1997. — 308 с.

141. Савин В.П. Оперативный учет затрат на производство (некоторые вопросы). — М.: Финансы, 1970. — 87 с.

142. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. — М.: Финансы, 1980. — 141 с.

143. Синк Д. 'Скотт. Управление производительностью: планирование, измерения и оценка. Контроль и повышение / Пер. с англ. — М.: Прогресс, 1989. —324 с.

144. Смирнов В.В. Управленческий учет на совместных предприятиях // Бухгалтерский учет. — 1991. — №6.

145. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 367 с.

146. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в рыночной экономике: история и современность // Бухгалтерский учет. — 1991. — № 1.

147. Соколов Я.В. Регламентация бухгалтерского учета: прошлое и будущее // Бухгалтерский учет. — 1991. — №3.

148. Соколов Я.В. Классификация счетов бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1996. — №7.

149. Соколов Я.В., Патров В.В. Две концепции бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1996. — №5.

150. Сопко В.В. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. — М.: Техника, 1988. — 112 с.

151. Стуков С.А. Учет и контроль себестоимости промышленной продукции в европейских странах-членах СЭВ. — Калинин: КГУ, 1975. — 122с.

152. Стуков С.А. Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ. — М.: Финансы, 1979. — 160 с.

153. Стуков С.А. Современные методы калькулирования себестоимости. — Калинин: КГУ, 1980. — 86 с.

154. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. — М.:

155. Финансы и статистика, 1988. — 223 с.

156. Стуков С.А. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему // Бухгалтерский учет. — 1991. — №2.

157. Стуков С.А. Экономический анализ и рынок // Бухгалтерский учет.1991. —№3.

158. Стуков С.А. Учет затрат на производство: современное состояние // Бухгалтерский учет. — 1996. — №1.

159. Стуков С.А. Учет и контроль затрат на страницах журнала в 19371941 г. // Бухгалтерский учет (юбилейный выпуск). — 1997.

160. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 194 с.

161. Татур С.К. Роль учета в управлении производством. — М.: Финансы, 1974. —320 с.

162. Татур С.К. Хозяйственный расчет в промышленности СССР. — М.: Финансы, 1970. — 174 с.

163. Терехова В.А. Общеметодологические принципы стандартизации в управленческом учете // Бухгалтерский учет. — 1996. — №11.

164. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная систима учета и отчетности.

165. М.: Финансы и статистика, 1992. — 143 с.

166. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт.

167. М.: Финансы и статистика, 1994. — 138 с.

168. Трусов А.Д. Совершенствование учета издержек производства в процессах переработки комплексного сырья. —М.: 1977. — 142 с.

169. Трусов А.Д. Учет затрат в комплексных производствах // Бухгалтерский учет. — 1996. — №4.

170. Управленческий учет / Под ред. А.Д. Шеремета. — М.: ИД «ФБК-Пресс», 1999.— 510 с.

171. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. — М.: Финансы истатистика, 1991. — 170 с.

172. Учет производства и калькулирования в промышленности США: Пер. с англ. В.К.Шишова / Под ред. А.Ш.Маргулиса. — М.: Финансы, 1966. — 213 с.

173. Фридман П. Аудит. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / Пер. с англ. — М.: Аудит, 1994. — 517 с.

174. Хорнгрен Ч.Т, Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 415 с.

175. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 267 с. о

176. Хойер В. Как делать бизнес в Европе. — М.: Фонд за экономическую грамотность, 1991. — 314с.

177. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы, 1965. — 124 с.

178. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. — М: Финансы, 1971. — 240 с.

179. Шеремет А.Д. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему // Бухгалтерский учет. — 1991. — № 1.

180. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. — М.: ИНФРА-М, 1995. — 226 с.

181. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. -— М.: Филинг, 1996. — 172 с.

182. Шишкова Т.В. Управленческий и финансовый учет // Бухгалтерский учет. — 1996. — №3.

183. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 418 с.

184. Яругова А. Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 247 с.

185. Abtey В.Н. Comtabilite analitique de gestion. — France: Bancue Clet, 1978. —p. 513.

186. Altman E.I. Corporate Financial Distresis. — New-York: John Wiley, 1983. —p. 175.

187. Ansoff I.H. Corporate Strategy. — New-York: Mc Graw Hill, 1965. — p. 348.

188. Accounting Standards Commitee: —Accounting for Stocks and Work in Progress (SSAP 9), 1988

189. Atkinson J.W. An introduction to Motivation: D. Van Nostrand Co., Princeton, N. J., 1964

190. Berliner C. and BrimsonJ.A. Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: — Harvard Business School Press, 1988

191. CAMI Survey. Management Accounting in Advanced Manufacturing Environments. Computer Aided Manufacturing Inc., Arlington, TX, USA, 1988

192. Cooper R. and Kaplan R.S. Measure costs right: make the right decisions. Harvard Business Review, Sept.-Oct., 1988

193. DavidsonS., MaherM. Managerial Accounting. The Dryden Press. — New York, 1988

194. Dixon R. Financial Management , 2-th ed. — ACCA Longman Group Hall, 1922

195. Drury J.C. Management and Cost Accounting (3-rd edn.) Chapman and Hall Ltd., London, 1992

196. Ester R. Dictionary of accounting, London, 1981

197. Ferguson P. Accounting for just in time: sorting out the conflicting advice. Management Accounting, Dec., 1988

198. Carry H.S. Factory costs, The Accountant, July, 1903 — p.954-961

199. Grey I. Cost and Managerial Accounting. Canada: Mc.Grow-Hill, 1982

200. Harrison G.C. Cost accounting to aid production, Industrial Management, Oct., 1918-1919

201. Horngren'C.T. Introduction to Management Accounting, 9-th ed. Prentice Hall, 1991

202. Horngren C.T., Foster G.L. Cost Accounting, 7-th ed. Prentice Hall,1993

203. Kennedy A. Mixes in variance analysis. Management Accounting, Feb.о1982, p.29-31

204. Meigs N.B. Modern Advanced Accounting, New York, 1989

205. Peles M.S. A note on yield variance and mix variance. The Accounting Review, Apr., 1986

206. Scapens R.W. Management Accounting: A Review of Recent Developments. The Maernillan Press Ltd., London, 1985

207. TeylorF.W. The Principles of Scientific Management. Harper and Brothers, New York, 1916

208. Vroom V.H. Some Personality Determinants of the Effects of Participation. Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, NJ, 1960

209. Whitmore J. Shoe factory cost accounts. Journal of Accountancy, May,1908

210. WolkH.I. Material mix and yield variances: a suggested improvement. The Accounting Review, 1979. — p.549-555

211. Wilson R.M. Managerial Accounting: Method and Meaning. Chapman and Hall, 1988в