Учет затрат по видам деятельности

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Евдокимов, Николай Анатольевич  
  
**Год:**

2004

**Автор научной работы:**

Евдокимов, Николай Анатольевич

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

160

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Евдокимов, Николай Анатольевич

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1 - ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

1.1 Предпосылки использования учета затрат по видам деятельности.

1.2 Характеристики принципов учета затрат по видам деятельности.

1.3 Учет затрат как базис процесса принятия управленческих решений

ГЛАВА 2 - ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ И ТРАНСПОРТА.

2.1 Общие вопросы применения учета затрат по видам деятельности.

2.2 Практика учета затрат по видам деятельности на предприятии группы «ЛУКОЙЛ».

2.3 Практика учета затрат по видам деятельности на предприятии «Трансрусь»

ГЛАВА 3 - ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

3.1 Определение затрат, приходящихся на вид деятельности.

3.2 Совершенствование метода расчета стоимости вида деятельности за счет учета взаимных услуг подразделений.

3.3 Построение системы управления на основе учета затрат по видам деятельности.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учет затрат по видам деятельности"

Актуальность темы исследования. Управление экономикой современных предприятий постоянно усложняется под воздействием технического прогресса и конкуренции. В борьбе за потребителей хозяйствующие субъекты расширяют номенклатуру производимой продукции и спектр оказываемых услуг. С другой стороны, растет количество специализированных компаний, предоставляющих услуги и комплектующие на различных этапах производства. Современные концепции управления предприятием отходят от функциональных и структурных подходов и ориентируются на бизнес-процессы. Изменение парадигмы управления диктует новые требования к информации, необходимой для принятия управленческих решений. Информационные технологии, основанные на базах данных, позволяют значительно снизить затраты на сбор и обработку информации. Все это открывает возможности для использования более эффективных и адекватных современным экономическим условиям методов в управленческом учете.

Один из наиболее остро стоящих вопросов - это организация учета затрат на предприятиях в условиях существенного изменения структуры затрат. За счет автоматизации производства снижаются прямые трудовые затраты, а в затратах предприятий на создание добавленной стоимости, начинают преобладать косвенные затраты, связанные с организацией логистики, контролем качества, маркетингом и разработкой продукции. Используя традиционные методы учета затрат,менеджмент предприятий получает информацию, зачастую не пригодную для принятия управленческих решений в новых условиях. Это относится как к информации о себестоимости продукции, так и к информации о финансовой эффективности бизнес-процессов на предприятии. Действующие механизмы учета затрат ориентированы большей частью на производственную стадию деятельности предприятия, в то время как учет необходим на всех этапах цепочки создания добавленной стоимости.

Слабость традиционных методов учета косвенных затрат заключается в использовании условных баз распределения, с помощью которых невозможно описать закономерности поведения косвенных затрат.

Для того, чтобы устранить недостатки традиционных методов, предлагается использовать распространенный за рубежом метод учета затрат по видам деятельности (Activity Based Costing). Для его эффективного применения на российских предприятиях требуется уточнение понятийного аппарата, анализ способов распределения затрат и калькулирования себестоимости. Кроме того, перед российскими предприятиями встает значительное количество нерешенных вопросов в области практики учета косвенных затрат: определение состава косвенных затрат, выбор технологий, которые наилучшим образом подходят для учета и распределения косвенных затрат, организация и методология построения системы управленческого учета косвенных затрат на предприятии.

Разработанность проблемы. Исследование проблем учета затрат и калькулирования себестоимости интенсивно велось с конца 50-х до 90-х годов 20-го века. Значительный вклад в их разработку внесли А.Ф. Аксененко, А.С. Бородкин, В.М. Бородкин, М.Х. Жебрак, Н.М. Заварихин, В.Б. Ивашкевич, М.И. Кутер, А.Ш. Маргулис, И.В. Мухина, И.И. Поклад, С.С. Сатубал-дин, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет.

Вопросы учета косвенных затрат изучены достаточно хорошо и систематизированы в работах как зарубежных ученых - К. Друри, Д. Хана, М. Портера, Р. Шерера, Т. Махера, Дж. Сигела, Дж. Шима, так и отечественных - М.З. Бахрушиной, В.Э. Керимова, С.А. Котлярова, К.Б. Лейкиной, С.А. Николаевой, А.Н. Соколова, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой, Н.Н. Филипповой и др.

Значительный вклад в развитие теории учета косвенных затрат внесли зарубежные ученые Дж. Миллер, Т. Вольман, обозначив причинноследственную связь между косвенными затратами и выполняемыми операциями. Теория учета затрат по видам деятельности изложена в работах зарубежных ученых Р. Каплана, Р. Купера, Р. Ки, Г. Кокинза, П. Терни, Дж. Шан-ка, В. Говиндараджана и др. Среди отечественных ученых учет затрат по видам деятельности исследовали О.В.Алексеева, Д.Ю. Атаманов, В.А Ивлев, О.Д. Каверина, О.Е. Николаева, Т.В. Попова, А.Н. Соколов и другие.

При наличии в российской научной литературе общепринятой позиции в отношении основных принципов метода Activity Based Costing, все еще остаются дискуссионными вопросы его названия, понятийного аппарата, сферы применения и расчетных механизмов. Исследования по методике внедрения учета затрат по видам деятельности практически отсутствуют в российской литературе и являются закрытой интеллектуальной собственностью консалтинговых компаний, как российских - «ВИП-Анатех», «NaviCon», «Бизнес-инжениринговые технологии», «PRADO Group», так и зарубежных - например, PriceWaterhouseCoopers, KPMG, CostTechnologies.

На данном этапе требуется комплексная разработка вопроса как в научном аспекте, так и с позиций практики - то есть необходимо создание общедоступной методики его применения.

Пели и задачи исследования

Цель исследования - совершенствование и развитие методологии учета затрат по видам деятельности, определение сферы его использования и разработка методических рекомендаций по его практическому применению.

Реализация данной цели в свою очередь обусловила постановку и решение целого ряда задач. Основными из них явились:

1. Исследование сущности метода Activity Based Costing, обоснование его названия на русском языке, уточнение понятийного аппарата.

2. Анализ используемых в рамках учета затрат по видам деятельности способов распределения затрат и калькулирования себестоимости и оценка их применимости в управлении российскими предприятиями.

3. Определение сферы применения метода, систематизация базирующихся на нем инструментов анализа при подготовке различных управленческих решений.

4. Совершенствование расчетных методик, используемых в учете затрат по видам деятельности.

5. Разработка принципов проектирования эффективной системы учета косвенных затрат и формирование программы ее внедрения.

Предмет исследования - управленческий учет косвенных затрат на предприятии в системе методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг.

Объектом исследования выступают российские компании: торговое предприятие «ЛУКОЙЛ-РЕСУРС», Холдинг транспортных компаний «ТРАНСРУСЬ», компания-разработчик программного обеспечения «С-Софт» и другие. Выбор определяется разнообразием бизнес-процессов, представленных на данных предприятиях, что позволило с учетом их особенностей осущест вить более качественный подход к разработке методов учета косвенных затрат.

Теоретической и методологической базой диссертационного исследования послужили работы по теории бухгалтерского учета и экономического анализа, управленческому учету, контроллингу, менеджменту. В качестве исходной информации при проведении исследования использовались нормативные документы, регламентирующие организацию бухгалтерского и налогового учета в Российской Федерации, бухгалтерская отчетность, данные аналитического управленческого и первичного учета исследуемых предприятий.

Научная новизна исследования заключается в том, что в нем:

- обоснованы название «учет затрат по видам деятельности» как российский термин для обозначения метода Activity Based Costing, а также авторский вариант понятийного аппарата метода;

- классифицированы основные используемые на практике варианты методологии учета затрат по видам деятельности в части способов распределения затрат и калькулирования себестоимости;

- разработана и предложена модель распределения затрат и калькулирования себестоимости с использованием стандартных (нормативных) ставок носителей затрат, определена сфера ее применения;

- на основе данной модели структурированы инструменты подготовки управленческих решений в сферах ценообразования, определения программы производства, а также управления затратами;

- обоснована недопустимость использования информации о себестоимости, полученной с помощью системы носителей затрат, для отдельных видов управленческих решений в краткосрочном периоде на основе оценки маржинальной прибыли;

- сформулированы предложения по совершенствованию учета затрат по видам деятельности: предложена модель учета внутрифирменных услуг, предусматривающая использование стандартных ставок носителей затрат и расчет затрат на неиспользуемую мощность;

- на основе анализа типов соотношений центров затрат и видов деятельности сформулированы предложения по методологии распределения затрат в учете затрат по видам деятельности.

Практическое значение диссертационного исследования заключается в возможности применения на российских предприятиях предложенного комплексного инструментария по учету косвенных затрат. Для этого подготовлены методические рекомендации, включающие в себя исследование бизнес-процессов предприятия, обработку характеризующей их информации, распределение затрат и калькулирование себестоимости, подготовку информации для принятия управленческих решений в сферах ценообразования, производства, и управления косвенными затратами на предприятии. Разработаны принципы построения и составлена программа внедрения системы учета косвенных затрат.

На защиту выносятся следующие идеи и предложения:

- авторская трактовка понятийного аппарата, основных принципов распределения затрат и расчета себестоимости в рамках данного метода;

- перечень и структура инструментов подготовки управленческих решений (в сферах ценообразования, производства и управления затратами), опирающаяся на предложенную единую модель анализа затрат вида деятельности;

- методические рекомендации по организации учета затрат по видам деятельности, включающие комплекс мероприятий по исследованию бизнес-процессов, обработке собранной информации, подготовке управленческих решений;

- принципы построения и проект программы по внедрению системы учета косвенных затрат на предприятии.

Апробация результатов диссертационного исследования. Основные положения работы докладывались на Международной конференции молодых ученых «Ломоносов 2004», на производственных совещаниях по обсуждению внедрения результатов исследования на предприятиях 00Q «ЛУКОЙЛ

Ресурс», ООО «ХТК Трансрусь», ООО «С-СОФТ». По теме диссертации опубликовано 7 научных статей общим объемом более двух печатных листов.

Достоверность результатов исследования обеспечивается выбранной методологией, базирующейся на системном и комплексном подходах к предмету исследования, результатах научных исследований по вопросам учета и управления затратами, и подтверждается внедрением идей и предложений, изложенных в диссертации, в практику управления предприятиями, что удостоверяется соответствующими документами.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Евдокимов, Николай Анатольевич

Какие выводы можно сделать по планируемой занятости отделов:

1. значительно перезагружен отдел по работе с ж/д, что может усугубиться в пиковые моменты загрузки. Следует повышать эффективность его работы, переносить часть нагрузки на другие отделы.

2. Недозагружен отдел сборных грузов,

3. Показатели недозагрузки бухгалтерии является не информативными, т.к. кроме деятельности, связанной с расчетами с контрагентами, бухгалтерия занята в формировании отчетности и налоговом учете.

4. Значительно перезагружен таможенный отдел. Путей решений несколько: 1) найм дополнительных сотрудников, 2) Повышение его эффективности путем параллелизации заданий, 3) использование услуг сторонних организаций в моменты пиковой загрузки.

Предприятию рекомендуется:

- на основе созданной методологии расчета проводить периодическую оценку показателей эффективности каждого вида деятельности;

- использовать стоимостные показатели видов деятельности для стратегического ценообразования и анализа рентабельности направлений деятельности предприятия;

- использовать данные по видам деятельности для принятия управленческих решений, направленных для улучшения их эффективности (мотивация персонала, контроль и сдерживание затрат, аутсорсинг и инсорсинг, и др.).

Подведем итоги относительно применения учета затрат по видам деятельности на предприятии ЗАО «ХТК Трансрусь». На основе интервьюирования менеджмента была собрана информация о видах деятельности и их стоимости. Была рассчитана себестоимость основных продуктов (услуг) предприятия методом Activity Based Costing. Информация о стоимости процессов (видов деятельности) была использована для выработки рекомендаций в отношении конкретных управленческих решений в рамках управления по видам деятельности.

В отношении первого рассмотренного в главе вопроса - проблемы периодичности расчета и обновления показателей в рамках учета затрат по видам деятельности можно сделать следующие выводы:

- ставки носителей затрат должны рассчитываться на долгосрочной основе (квартал, год, реже - месяц), соответственно на данный период должны быть рассчитаны затрат и практическая мощность;

- загрузка по видам деятельности и затраты на неиспользуемую мощность должны перерассчитываться периодически, так как могут позволить перераспределить простаивающие ресурсы или устранить «узкие места»;

- нельзя заменять параметр практической мощности значением фактической мощности при расчете ставки носителя затрат;

- необходимо избегать применения формулы расчета ставок драйверов затрат к краткосрочным периодам, таким как один день, недели и т.п., в таком случае произойдет нежелательный вынос флуктуаций операционной деятельности на уровень принятия решений;

- необходимо использовать информацию из оперативной системы учета (например, ERP системы) для обновления показателей, являющихся исходными для расчета ставок драйверов затрат - практической мощности процессов и долгосрочных затрат на поставляемые ресурсы.

Данные принципы частично были озвучены зарубежными учеными, поэтому автор не претендует на самостоятельную научную новизну данных принципов, но считает их важной частью методологии применения учета затрат по видам деятельности на предприятии.

Далее, касательно механизмов принятия таких решений об аутсорсинге и инсорсинге, которые могут быть использованы для снижения затрат на неиспользуемую мощность. При рассмотрении решений об аутсорсинге и инсорсинге необходимо учитывать такие характеристики процесса как затраты на его осуществление, практическая мощность, фактическая загрузка в настоящий момент, планируемая загрузка, фактор сезонности и др. Помимо расчетов и сопоставления вариантов «оставить подразделение» и «произвести аутсорсинг», предлагается использовать графическую модель «покупать или продавать».

Далее в главе рассматриваются конкретные ситуации применения учета затрат по видам деятельности на российских предприятия - ООО «ЛУКОЙЛ-Ресурс» и ЗАО «ХТК Трансрусь». В ходе данной практической работы, автором разработан комплекс методов, включающий инструменты сбора информации и анализа предприятия, а также серию расчетных таблиц. Среди инструментов анализа предприятия отдельное внимание уделено вопросам анализа структуры работподразделения предприятия и определения практической мощности процесса. Предложены соответствующие методики и анкеты для сотрудников и руководителей подразделения.

Для осуществления вычислений были использованы следующие последовательности расчетных таблиц:

Заключение

Технический прогресс и глобальная конкуренция приводят к значительным изменениям экономики современных предприятий. Большинство современных предприятий производит многономенклатурную продукцию или оказывают широкий спектр услуг. В практике управления предприятиями постоянно применяются такие понятия, как «портфель брендов» и «линейка продуктов». Производственная стадия в процессе создания добавленной стоимости постепенно отходит на задний план, а в деятельности предприятий все более значимыми становятся маркетинг и разработка продуктов, организация взаимодействия с покупателями, логистика и контроль качества.

На многих предприятиях за счет автоматизации производственных процессов происходит снижение прямых затрат на труд. Прямые затраты (сырье, материалы, иные ресурсы) являются лишь материальным входом бизнес-процессов предприятия. Возможность для функционирования бизнес-процессов обеспечивается за счет косвенных затрат. Таким образом, можно сделать вывод о том, что добавленная стоимость создается предприятиями (сверх прямых материальных затрат) подавляющим образом за счет косвенных затрат.

Учет и управление прямыми затратами являются более простыми и менее проблематичными, чем косвенными. По своему определению, прямые затраты могут быть непосредственно и экономично отнесены на производимую продукцию. При осуществлении прямых затрат ответственный менеджер всегда сможет сделать закупку материалов или рабочей силы исходя из приемлемого соотношения «цена/качество». Управление материальным потоком, связанным с прямыми затратами, является достаточно проработанной темой, в частности в таких дисциплинах как логистика. Поэтому для решения широкого спектра задач управленческого учета в условиях многономенклатурного производства, в настоящее время необходима выработка правильных подходов к учету именно косвенных затрат.

Традиционные системы управленческого учета косвенных затрат на предприятиях не удовлетворяют современным требованиям и зачастую предоставляют непригодную для принятия управленческих решений информацию. Это относится к информации о себестоимости продукции и эффективности бизнес-процессов на предприятии. Слабость традиционных подходов заключается в использовании условных баз распределения, с помощью которых невозможно описать закономерности поведения косвенных затрат.

Для устранения этих недостатков российские предприятия используют зарубежные инструменты, базирующиеся на методе Activity Based Costing. В связи отсутствием накопленного опыта, при внедрении предприятия основываются на англоязычной литературе и немногочисленных трудах российских ученых, зачастую вынуждены использовать услуги консультантов. Отсутствие в российской научной литературе единой позиции по таким ключевым вопросам метода, как его понятийный аппарат и расчетные механизмы вызывает путаницу и приводит к его неправильному применению. Решение данной проблемы стало возможно за счет исследования всех, представленных на настоящий момент в российской научной литературе, трактовок названия, понятийного аппарата и механизмов метода и выбора наиболее удобного и эффективного на практике варианта.

Из широкого спектра используемых в российской литературе обозначений (например, «калькуляция затрат по операциям», «функциональная калькуляция затрат», «функционально-стоимостной анализ», ABC-анализ) в качестве названия метода в работе выбрано «учет затрат по видам деятельности». Основную идею метода можно описать следующим образом: косвенные затраты группируются в пулы затрат по видам деятельности, для каждого из которых определяется фактор, определяющий поведение затрат. Данные факторы затрат (в литературе также используется понятие «драйверы затрат»

- от англ. cost driver) в работе обозначены как носители затрат, так как учет затрат по видам деятельности предполагает использование системы носителей затрат для отнесения косвенных затрат на себестоимость продукции.

Информация о себестоимости используется для принятия различных управленческих решений, в частности в сфере ценообразования или при определении ассортимента производимой продукции. Следует учитывать, что относимые на себестоимость с помощью носителей косвенные затраты не являются релевантными в краткосрочном периоде. Из этого следуют два вывода. Во-первых, расчет себестоимости должен строиться исходя из фактического или планируемого уровня затрат за относительно длительный период (от месяца до года). Во-вторых, информацию о себестоимости нельзя использовать для оценки маржинальной прибыли в краткосрочном периоде при решениях о производстве (или снятии с производства) отдельного продукта.

Косвенные затраты в рамках учета затрат по видам деятельности обеспечивают предприятию потенциал выполнения определенного набора действий в рамках видов деятельности. В связи с этим в работе поднимается вопрос о правомерности переноса затрат, имеющих потенциальный характер, в полной мере на конечную продукцию. Использование средних ставок носителей затрат приводит к тому, что себестоимость отдельных единиц продукции будет зависеть от загрузки подразделений предприятия, а это приведет к ее некорректной оценке. Поэтому в работе предложено использование идеи «стандарт-костинга» применительно к учету затрат по видам деятельности. Для видов деятельности рассчитываются стандартные ставки носителей затрат, не зависящие от фактической загрузки подразделений предприятия в определенный период.

С другой стороны, в российской практике учета затрат по видам деятельности не получила распространения модель потребления ресурсов, предложенная Купером и Капланом, лежащая на стыке учета затрат по видам деятельности с распространенной за рубежом концепцией управленческого учета по управлению мощностями («capacity management»), реализованной во многих современных информационных системах управления предприятиями. Объединение в учете затрат по видам деятельности идей «стандарт-констинга» и модели «потребления ресурсов» позволяет использовать его как для целей стратегического ценообразования, так и для тактического управления затратами. Тогда, в краткосрочном периоде учет затрат по видам деятельности предполагает оценку загрузки ресурсов предприятия (возможно как в разрезе ресурсов, так и видов деятельности) и, таким образом, позволяет управлять затратами на неиспользуемую мощность. Поэтому в практической части работы большое внимание уделено учету «затрат на неиспользуемую мощность» в разрезе видов деятельности, так как именно они представляют собой значительный потенциал для сокращения экономически неоправданных затрат.

Следует отметить, что необходимость группировки затрат в пулы, однородные по поведению в зависимости от одного или нескольких факторов, приводит к тому, что, даже не используя учет затрат по видам деятельности, многие организации выделяют центры затрат в соответствии с видами деятельности: договорной отдел, call-центр, отдел закупок, отдел приема заказов. Применение учета затрат по видам деятельности может подтолкнуть организацию к переориентацииорганизационной структуры на бизнес-процессы, что позволит улучшить управление их эффективностью. При этом на практике чаще всего случается, что виды деятельности и центры затрат не имеют взаимнооднозначного соответствия друг другу. Поэтому в работе исследован вопрос переноса затрат с центров затрат на виды деятельности для всех возможных типов их соответствий. Для каждого типа соответствия сформулирован подход к учету и управлению затратами.

В отношении сферы применения учета затрат по видам деятельности принципиально то, что он является методом именно управленческого учета. Следует отметить, что учет затрат по видам деятельности не целесообразно использовать для выполнения таких свойственных финансовому и налоговому учету функций, как оценка запасов, незавершенного производства и финансового результата. Учет затрат по видам деятельности нацелен на управление эффективностью осуществления затрат на предприятии. Он позволяет реализовывать такие ключевые задачи управленческого учета:

1) стратегическое ценообразование и определение производственной программы;

2) оценка и управление эффективностью бизнес-процессов на предприятии.

Для стратегического ценообразования и определения производственной программы учет затрат по видам деятельности предполагает определенный перечень инструментов:

- расчет себестоимости (с использованием системы носителей затрат);

- анализ прибыльности покупателей (с использованием системы носителей затрат);

- составление иерархии видов деятельности, иерархической карты затрат и иерархический анализ рентабельности.

Использование системы носителей затрат позволяет учесть особенности отдельных продуктов и групп покупателей в том, какие действия необходимы для их производства и обслуживания и сколько ресурсов предприятия они таким образом потребляют. В отличие от традиционного подхода к выделению постоянных и переменных затрат в управленческом учете, иерархия видов деятельности предполагает выделение уровней, на которых в долгосрочном периоде затраты по характеру их поведения можно характеризовать как переменные (например - единицы продукции, партии, продукта, бренда, общепроизводственные). Это позволяет отказаться от условного распределения и открывает «новые разрезы» управленческих решений в определении приоритетных направлений деятельности предприятия.

Для управления эффективностью бизнес-процессов учет затрат по видам деятельности предлагает информацию о загрузке по определенному виду деятельности и величине ставок носителей затрат (как средних, так и нормативных). Среди инструментов управления затратами на основе учета затрат по видам деятельности: управление затратами на неиспользуемую мощность, устранение «узких мест», аутсорсинг, инсорсинг, бенчмаркинг, бюджетирование по видам деятельности.

Необходимость устранения «узких мест» связана с тем, что выполнение отдельных операций в рамках вида деятельности может быть ограничено мощностью оборудования или численностью персонала. В таком случае подразделения, занятые в выполнении других операций, вынуждены простаивать, а предприятие - нести затраты на неиспользуемую мощность. Решение проблемы «узких мест» позволит как увеличить производительность на предприятии, так и снизить уровень затрат.

Аутсорсинг позволяет заменить часть постоянных затрат предприятия переменными путем перевода функций и активов внутреннего подразделения в организацию поставщика услуг, предлагающего оказывать некую услугу в течение определенного времени по оговоренной цене. При низкой загрузке производственных мощностей и отдельных подразделений это оправдано, так как общий уровень затрат снижается за счет затрат на «неиспользуемую мощность». Инсорсинг позволяет предприятию получить дополнительный доход за счет простаивающих и не загруженных мощностей, что позволяет снизить затраты на неиспользуемую мощность. При рассмотрении решений об аутсорсинге и инсорсинге необходимо учитывать такие характеристики бизнес-процесса как затраты, практическая мощность, фактическая загрузка в настоящий момент, планируемая загрузка, фактор сезонности и др. В диссертации подробно раскрывается подготовка решений об аутсорсинге и инсорсинге на числовых примерах, а также с помощью графической модели.

Бенчмаркинг предполагает сравнение показателей, характеризующих бизнес-процесс, как внутри предприятия, так и во вне. Например, сравнение показателей какого-либо бизнес-процесса по филиалам одного предприятия-холдинга позволит выявить «лучший опыт» по выполнению данного процесса и перенести его на все подразделения. Отклонения показателей предприятия от среднеотраслевых в худшую сторону должны заставить руководство задуматься о повышении эффективности работы. При управленческом учете косвенных затрат бенчмаркинг учитывает финансовые и количественные показатели, однако в диссертации показано, что качественные показатели могут учитываться при сравнении для создания предпосылки «при прочих равных». Подготовка решений об улучшении процесса производится на основе данных бенчмаркинга или наблюдения за показателями бизнес-процесса в динамике. Такое решение может вылиться как в относительно мягкие управленческие меры (обучение персонала, автоматизация и стандартизация процесса), так и в более жесткие (реинжениринг бизнес-процесса).

В диссертационном исследовании отдельные инструменты подготовки управленческих решений были объединены в систему, реализованную на базе единой модели анализа затрат отдельного вида деятельности, что обеспечивает их эффективное системное применение.

Учет затрат по видам деятельности, как метод управленческого учета, не регламентируется какими-либо законодательными и иными нормативными документами. Поэтому при его внедрении у менеджмента существует свобода выбора в отношении многих альтернатив:

1) количестве выделяемых видов деятельности на предприятии;

2) выборе носителей затрат для видов деятельности;

3) проведении или отказе от детализированного учета ресурсов;

4) способах учета налогов;

5) периодичности расчета ставок носителей затрат;

6) учете внутрифирменных взаимных услуг и другое.

При определении количество выделяемых видов деятельности руководству предприятия, на котором внедряется учет затрат по видам деятельности следует исходить из соображений экономической эффективности внедряемой системы. Требования к оптимальному соотношению экономического «входа» и «выхода» выразил Р.Купер: «Система, которая минимизирует сумму издержек измерения (стоимость системы управленческого учета) и стоимости ошибок (издержкипринятия неправильных решений, основанных на неточной информации), является оптимальной.» Согласно Каплану и Ат-кинсону, целью правильной ABC системы не является наличие наиболее точной системы учета. Выбор системы учета должен быть правильным балансом стоимости ошибок от неточных измерений и стоимости учета. В отношении определения количества выделяемых видов деятельности действует закон убывающей отдачи: выделение каждого дополнительного вида деятельности приводит к все меньшему улучшению точности расчета себестоимости. Поэтому при исследовании предприятия следует прибегнуть к принципу Парето (например, 80/20 или ABC-анализ) и выделить только ключевые виды деятельности.

Для того, чтобы система учета и распределения затрат была не обременительной в части затрат и организационных ресурсов для предприятия, желательно в качестве носителей затрат использовать показатели, информация о которых уже используется в управленческом учете. Это информация хранится в бухгалтерских и оперативных базах данных на предприятии (ERP, CRM системы). В частности, это данные об оформленных первичных документах, принятых заказах, отгруженных партиях, заключенных договорах и т.п. Дополнительный сбор информации, например о том, сколько определенный инженер потратил времени на то или иное действие (путем анкетирования или хронометрирования), на периодической основе не целесообразен. Также следует учитывать, что собираемая путем анкетирования информация достаточно субъективна, а количественные показатели в базах данных более объективны.

Зачастую учет затрат по видам деятельности реализован в форме тотального учета (например, в программном обеспечении VIP-костинг компании «ВИП-Анатех»): описываются все возможные действия, идентифицируются все ресурсы предприятия (помещения, отдельные сотрудники), хроно метрируется их время. При таком подходе отвергается изначальная идея учета затрат по видам деятельности в выделении факторов (носителей) затрат для однородных пулов затрат. Излишняя детализация является наиболее частой ошибкой при внедрении систем учета. На практике это проявляется в том, что для выделенных в учете видов деятельности и ресурсов предприятия невозможно собрать и обработать информацию. В итоге, у ответственных за внедрение учета затрат по видам деятельности сотрудников не остается времени на разработку отчетов и анализ полученной информации. Поэтому обязательным этапом программы внедрения учета затрат по видам деятельности, предложенной в работе, является разработка прототипа системы. Тестирование прототипа на информации предшествующих периодов позволит избежать не оправданной детализации или скорректировать аналитические разрезы учета до полноценного внедрения системы.

Для того, чтобы внедряемая система учета затрат по видам деятельности была оптимальной с точки зрения уровня детализации, в работе предложен принцип проектирования системы учета затрат по видам деятельности (ABC-системы) «сверху вниз». Он заключается в том, что перечень видов деятельности и ресурсов в ABC-системы строится исходя из объема информации, необходимой руководству и менеджменту предприятия для принятия управленческих решений. Этот объем относительно небольшой и чаще всего предполагает, что в рамках ABC-системы осуществляются расчет себестоимости и ставок носителей затрат для целей стратегического ценообразования и управления эффективностью, а также учет затрат на неиспользуемую мощность в разрезе центров затрат или видов деятельности.

Одной из российских особенностей внедрения учета затрат по видам деятельности является налоговое законодательство. Для корректного расчета себестоимости и планирования затрат, необходимо учесть, каким образом затраты предприятия приведут к начислению налогов. Так например, затраты на персонал повлекут выплату единого социального налога. Кроме того, по различным видам затрат может как производиться, так и нет вычет НДС. В связи с тем, что на практике менеджментом цены, себестоимость продукции, услуг внешних поставщиков и подрядчиков рассматриваются с учетом НДС, в работе предлагается приводить ставки носителей затрат к сопоставимому базису. Соответственно, все затраты должны быть скорректированы с учетом налогов. В частности, в таком случае можно будет сравнивать ставки носителей затрат при осуществлении определенного вида деятельности внутри предприятия с ценами на аналогичные услуги у внешних поставщиков.

Учет внутрифирменных услуг в рамках учета затрат по видам деятельности целесообразен достаточно редко, в связи с тем, что затраты на вспомогательные подразделения часто являются не релевантными. Для случаев, когда это целесообразно, в работе предложена соответствующая схема учета.

Основная цель данной диссертационной работы - совершенствование и развитие методологии учета затрат по видам деятельности, определение сферы его использования и разработка методических рекомендаций по его практическому применению. Она была реализована за счет получения определенных результатов, несущих как научную новизну, так и практическую значимость. В работе дано авторское обоснование понятийного аппарата метода учета затрат по видам деятельности, предложена трактовка основных расчетных механизмов метода, определена сфера применения учета затрат по видам деятельности в виде системы инструментов принятия управленческих решений в областях ценообразования, производства и управления затратами.

Также предложена модель учета внутрифирменных услуг в рамках метода учета затрат по видам деятельности. Для практики применения учета затрат по видам деятельности значимыми являются рекомендации по исследованию предприятия, сбору и обработке информации. Предложенная программа внедрения системы учета затрат по видам деятельности позволяет построить систему, не обременительную в отношении организационных ресурсов предприятия, но эффективную с точки зрения предоставляемой информации для подготовки управленческих решений.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Евдокимов, Николай Анатольевич, 2004 год

1. Российская литература:

2. Агамурадов П.Н. Учет и контроль затрат вспомогательных производств в условиях рыночных отношений (на материалах предприятий промышленности строительных материалов Беларусь и Туркменистан). Дисс. к.э.н.: 08.00.12 Минск, 1993, РГБ

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

4. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Нормативный учет и калькулирование фактической себестоимости продукции производственного объединения. Методика. МГУ им. М.В. Ломоносова, Производственное объединение «АвтоЗИЛ»

5. Алексеева M.M. Планирование деятельности фирмы: Учебно-методическое пособие. М.: Финансы и статистика, 1998.

6. Ансофф И. Стратегическое управление. / Под ред. Л.И. Евенко. Пер. с англ. - М.: Экономика, 1989.

7. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ.-2-е издание, переработанное и дополненное. М.: "Дело и Сервис", 1999.

8. Атаманов Д. Определение себестоимости методом Activity Based Costing. Журнал «Финансовый директор», №7,2003

9. Баканов М.И., Мельник M.B., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. 5-е изд., доп. и перераб. - М.: Финансы и статистика, 2004.

10. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 2001.416 с.

11. Барнгольц С.Б., Мельник M.B. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующих субъектов. М.: Финансы и статистика, 2003.

12. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Компьютер и практикум (Учебное пособие для ВУЗов по специальности «Бухгалтерский учет и аудит»). М.: Финансы и статистика, 1998.

13. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. В 2-х томах.- К.: Ника-Центр, 1999.

14. Блех Ю., Гетце У. Инвестиционные расчеты: Пер с немУПод ред. А.М. Чуйкина, Л.А. Галютина. Калининград: Янтарный сказ, 1997.

15. Большой бухгалтерский словарь. 10.000 терминов. Под ред. A.H. Азрилияна М.:«Институт Новой экономики», 1999.

16. Бородкин А.С., Торопов В.А. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. Киев: Тэхника, 1990

17. Васин А.С. Совершенствование анализа затрат и определение себестоимости услуг в многофилиальном банке. Дисс. к.э.н.: 08.00.12 Орел, 2001, РГБ

18. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для ВУЗов. 2-е изд. до и пер. М.: ИКФ Омега - Л; Высш. шк., 2002.

19. Бахрушина М.А. Управленческий анализ: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и E.H. Тихоненковой. М.: Финансы и статистика, 2001

20. Вил Р.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. М:Инфра-М, 1997.

21. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент М.: Гардарика, 1998.

22. Волков И.М., Грачева М.В. Проектный анализ. М. Издательское объединение "ЮНИТИ" Москва, 1998г.

23. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. М.: Бухгалтерский учет, 2004.

24. Гальчина О.Н. Состояние и направления развития учета и анализа себестоимости продукции (На примере предприятия по производству электровакуумных приборов). Дисс. к.э.н.: 08.00.12 Москва, 2002, РГБ

25. Глинский Ю.М. Теория Activity Based Costing. Публикация от 12.09.2003 на www.bkg.ru

26. Годин B.B., Корнеев И.К. Информационное обеспечение управленческой деятельности. М.: Мастерство. Высшая школа, 2001.

27. Годин B.B., Корнеев И.К. Управление информационными ресурсами: 17-модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации». Модуль 17. -М.: «ИНФРА-М», 1999.

28. Грузинов В.П., Грибов В.Д. Экономика предприятия: Учебное пособие для вузов. -М.: Финансы и статистика, 1999.

29. Дойль П. Менеджмент: стратегия и тактика / Пер, с англ. Под ред. Ю.Н. Котуревского СПб: Издательство «Питер», 1999.

30. Долан Э. Дж., Линдсей Д. Е. Рынок: микроэкономическая модель. СПб.: Автокомп, 1992.

31. Донцова Л.В., Никифорова H.A. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. М.: Дело и сервис, 2001.

32. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003

33. Ендовицкий Д.А. Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика // Под ред. JI.T. Гиляровской. М.: Финансы и статистика, 2001.

34. Журавлёв В.В., Севрунов Н.Т. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Конспект лекций. Чебоксары: ЧИЭМ СПб ГТУ, 1999.

35. Забелин П.В., Моисеева H.K. Основы стратегического управления. Учебное пособие. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 1997.

36. Заварихин Н.М. Отраслевой экономический анализ. М.: Финансы и статистика, 1987

37. Зозуля В. Activity-Based Budgeting: Видеть легко, трудно предвидеть. Рынок капитала, №6, июнь 2001

38. Ивашекич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. М.: Финансы, 1974

39. Ивлев В.А., Попова T.B. ABC/ABM /АВВ методы и системы, ВИП Анатех Российская консалтинговая компания, Москва 2003.

40. Ивлев. В., Попова Т. Бюджетирование по методу Activity based budgeting. Финансовый директор, №3, 2004

41. Карпунин М.Г. и Майданчик Б.И. .Основы функционально-стоимостного анализа. М.: Энергия, 1980.

42. Керимов В.Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2005

43. Керимов В.Э., Минина E.B. Управленческий учет и проблемы классификации затрат, сайт management.com.ua

44. Ковалев B.B., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.: ПБОЮЛ М.А. Захаров, 2001.

45. Колемаева B.A. Математические методы принятия решений в экономике: Учебник / Под ред. / ГУ У. -М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999.

46. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. М.: Инфра-М, 2003.

47. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт. М.: Инфра-М, 2000.

48. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях/ А.М. Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примак, С.Г. Фалько. М.: Финансы и статистика, 1998.

49. Котлер Ф. Маркетинг менеджмент. СПб: ПитерКом, 1998.

50. Литвак Б.Г. Управленческие решения. М.: ЭКМОС, 1998.

51. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьяков В.Г. Теория экономического анализа/ Под ред. Н.П. Любушина. — М.: Юристъ, 2002.

52. Мазур И.И., В.Д. Шапиро и др. Реструктуризация предприятий и компаний. Справочное пособие для специалистов и предпринимателей. М.: Высшая школа, 2000

53. Маргулис А.Ш. (под ред.) Калькуляция себестоимости в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1986

54. Маркова В.Д., Кузнецова С.А. Стратегический менеджмент. -М.:ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2000.

55. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англУОбщая редакция и вступительная статья Л.И. Евенко, М.: Дело, 2000.

56. Мильнер Б.З. Организационные структуры управления производством. М., 1997.

57. Мильнер Б.З. Теория организаций. М.: ИНФРА-М, 1999г., - 336 с.

58. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/ Пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

59. Николаева О.Е. Толковый англо-русский словарь основных терминов финансового и управленческого учета. М.: УРСС, 2002. 2-е изд. 112 с.

60. Николаева О.Е., Алексеева O.B. Стратегический управленческий учет. М.: УРСС, 2003.

61. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.: УРСС, 2003. 4-е изд. 320 с.

62. Николаева С.А., Шебек C.B. Управленческий учет. Легенды и мифы. М.: аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004.

63. Ойхман Е.Г., Попов Э.В. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организации и информационные технологии. М.: Финансы и статистика, 1997.

64. Палий В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987

65. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1966

66. Ришар Ж. Бухгалтерский учёт теория и практика. М: Финансы и статистика, 2000.

67. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп. Минск: ООО «Новое знание», 2003.

68. Савчук В., Троян И. Activity Based Costing принцип разумной достаточности.

69. Савчук В., Троян И. ABC. Activity Based Costing учет затрат, www.gaap.ru/biblio/

70. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. М.: Финансы и статистика.

71. Скрипкин К.Г. Экономическая эффективность информационных систем. М.: ДМК Пресс, 2002

72. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004.443 с.

73. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

74. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика, 2000.

75. Тивикова Е.Л. Учет, анализ и управление себестоимостью на предприятиях мясной и молочной промышленности. Дисс. К.Э.Н.: 08.00.12 Москва, 2003, РГБ

76. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента: Как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании: Пер. с англ. — 2-е изд. М.: Дело, 2001.

77. Фатхутдинов Р.А. Инновационный менеджмент: Учебник. M.: ЗАО Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2000.

78. Фатхутдинов Р.А. Разработка управленческого решения: Учеб. пособ. — M.: бизнес- школа, Интел-Синтез, 1997.

79. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем./Под ред. и с предисл. А.А. Тур-чака, Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. M.: Финансы и статистика, 1997.

80. Хаммер M-, Чампи Дж. Реинжениринг корпорации: Манифест революции в бизнесе. Пер. с англ. Спб. Издательство С.-Петербургского университета, 1997

81. Хейвуд. Дж. Брайан Аутсорсинг. В поисках конкурентных преимуществ. : Пер. с англ. M. : Издательский дом «Вильяме», 2002.

82. Хендриксен Э.С, Бредаван М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. M.: Финансы и статистика, 1997.

83. Хефлерт Э. Техника финансового анализа. 10-е изд. СПб.: Питер, 2003.

84. Черемных С.В.,. Семенов И.О, Ручкин B.C. Структурный анализ систем: IDEF технологии. М. : Финансы и статистика, 2003.

85. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. M.: Финансы и статистика, 1965

86. Шанк К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. Пер. с англ.: Бугаева Е.П. Санкт-Петербург: Бизнес-Микро, 1999.

87. Шеремет А.Д. (под ред.) Управленческий учет. Учебное пособие. M.: ФБК-Пресс, 2002.

88. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. M.: ИНФРА-М, 2002.

89. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. и Негашев Е.В. Методика финансового анализа. M.: Инфра-М, 2001.

90. Шиборщ K.B. Анализ хозяйственной деятельности предприятий России. М.: Изд. «Дело и сервис»

91. Шигаев А.И. Для повышения качества управления затратами в условиях информационной экономики многие предприятия внедряют систему учета по видам деятельности. Современный бухучет, №6,2002.

92. Шим Д., Сигел Д. Методы управлении стоимостью и анализа затрат. M.: Филинъ, 1998.

93. Шуляк П.Н. Финансы предприятия. М.: Издательский Дом "Дашков и Ко", 2000.

94. Эддоуз M., Р. Стэнсфилд. Методы принятия решений / Пер. с англ.; Под ред. И. Елисеевой М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997.

95. Экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник для экономических Вузов. / Под ред. М.И. Баканова и А.Д. Шеремета. M.: Финансы и статистика, 2000.

96. Экономический анализ: ситуации, тесты, примеры, задачи, выбор оптимальных решений, финансовое прогнозирование: Учебное пособие. / Под ред. М.И. Баканова и А.Д. Шеремета. М.: Финансы и статистика, 1999.

97. Экономический анализ: Учебник для Вузов. / Под ред. Л.Т. Гиляровской. M.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.1. Нормативные документы:

98. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часта первая и вторая.

99. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.

100. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ

101. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.

102. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утвержден приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000г.

103. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) Утверждено приказом Минфина РФ от 60н от 9 декабря 1998 г.

104. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров на капитальное строительств» (ПБУ 2/94). Утверждено приказом Минфина РФ № 167 от 20 декабря 1994 г.

105. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материальных производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 44н от 9 июня 2001 г.

106. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ № ззн от 6 мая 1999г.

107. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000). Утверждено приказом Минфина РФ № 91н от 16 октября 2000г.1. Зарубежная литература:

108. Cokins, G. 1996. Activity-Based Cost Management Making it Work: A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System. McGraw Hill Professional Publishing.

109. Cokins, G. 1999. Using ABC to become ABM. Journal of Cost Management (January/February): 29-35.

110. Cooper, R. and R. Kaplan. 1991. The Design of Cost Management Systems. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

111. Cooper, R., and R. S. Kaplan. 1998. The promise and peril - of integrated cost systems. Harvard Business Review (July-August): 109-119.

112. Foster, G. and M. Gupta. 1990. Activity accounting: An electronics industry implementation. Measures for Manufacturing Excellence. Edited by R. S. Kaplan. Harvard Business School Press. Chapter 8: 225-268.

113. Gamster, S. 1999. Using activity-based management to justify ERP implementations. Journal of Cost Management (September/October): 24-33.

114. Goetz. B. Management Planning and Control: managerial approach ro industrial accounting. McGrowHill, 1949

115. Govindarajan, V. and A.K. Gupta 1985. Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance. Accounting Organization and Society: 51-66.

116. Govindarajan, V. and J. K. Shank 1989. Strategic cost analysis: The Crown Cork and Seal Case. Journal of Cost Management (Winter): 5-15.

117. Grady, M. W. 1988. Is your cost management system meeting your needs? Journal of Cost Management (Summer): 11-15.

118. Horngren, С. Т., and G. Foster. 1988. Flexible manufacturing systems: Cost management and cost accounting implications. Journal of Cost Management (Fall): 16-24.

119. Howell, R. A., J.D. Brown, S.R. Soucy and A.H. Seed HI. 1987. Management Accounting In The New Manufacturing Environment. Montvale, NJ: National Association of Accountants.

120. Howell, R. A. and S. R. Soucy. 1987. The new manufacturing environment: Major trends for management accounting. Management Accounting (July): 21-27.

121. Howell, R. A. and S. R. Soucy. 1987. Cost accounting in the new manufacturing environment. Management Accounting (August): 42-48.

122. Howell, R. A. and S. R. Soucy. 1987. Operating controls in the new manufacturing environment. Management Accounting (October): 25-31.

123. Howell, R. A. and S. R. Soucy. 1988. Management reporting in the new manufacturing environment. Management Accounting (February): 22-29.

124. Johnson, H. T. 1990. Activity management: Reviewing the past and future of cost management. Journal of Cost Management (Winter): 4-7.

125. Johnson, H. T. 1990. Beyond product costing: A challenge to cost management's conventional wisdom. Journal of Cost Management (Fall): 15-21.

126. Johnson, Н. Т., G. J. Fults, and P. Jackson. 1990. Activity Management and performance measurement in a service organization. Proceedings of the Third Annual Management Accounting Symposium. American Accounting Association: 63-73.

127. Johnson, H. T. 1992. It's time to stop overselling activity-based concepts. Management Accounting (September): 26-35.

128. Johnson, H. T. 1992. Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-up Empowerment. New York: The Free Press.

129. Kaplan, R.S. 1983. Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research. The Accounting Review (October): 686-705.

130. Kaplan, R. S. 1984. The evolution of management accounting. The Accounting Review (July): 390-418.

131. Kaplan, R. S. 1990. The four stage model of cost systems design. Management Accounting (February): 22-26.

132. Kaplan, R. S. and R. Cooper. 1998. Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston, MA: Harvard Business School Press.

133. Kelly, К. H. 1987. Measures for manufacturing excellence: A Summary. Journal of Cost Management (Fall): 34.

134. Keyes, D. E. and R. J. Lefevre. 1995. Departmental activity-based management. Management Accounting (January):

135. Kim, I. 1998. Activity-based management and corporate downsizing. Journal of Cost Management (May/June): 13-19.

136. Mackey, J. T. 1987. Eleven key issues in manufacturing accounting. Management Accounting (January): 32-37.

137. Mahalingam, M. S., В. V. Balachandran, and F. C. Kohli. 1999. Activity-based management for systems consulting industry. Journal of Cost Management (May/June): 4-15.

138. Maisel, L. S. 1990. Next generation' thinking about cost management Journal of Cost Management (Fall): 3.

139. Player, S. and D. Keys. 1995. Activity-Based Management. New York: Master Media Limited.

140. Pryor, T. E. 1990. Designing your new cost system is simple (But not easy). Journal of Cost Management (Winter): 43-47.

141. Swenson, D. 1997. Best practices in activity-based management. Journal of Cost Management (November/December): 6-14.

142. Turney, P. В. B. 1992. Activity-based management. Management Accounting (January):

143. Turney, P. В. B. 1993. Beyond TQM with workforce activity-based management. Management Accounting (September):

144. Turney, P. В. В., and J. M. Reeve. 1990. The Impact of continuous improvement on the design of activity-based cost systems. Journal of Cost Management (Summer): 43-50.

145. Turney, P. В. В., and J. M. Reeve 1991. How activity-based costing helps reduce cost. Journal of Cost Management (Winter): 29-35.1. Интернет-ресурсы:1. www.maaw.info Management and Accounting Web2. www.cfin.ru3. www.gaap.ru4. www.lukoil.com

146. Web-сайт Journal of cost management

147. Web-сайт компании cost technologies

148. Web-сайт компании ВИП-Анатех