Управленческий учет в производстве быстрозамороженной продукции

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Юрасова, Ирина Олеговна

**Год:**

2007

**Автор научной работы:**

Юрасова, Ирина Олеговна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

212

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Юрасова, Ирина Олеговна

Введение.

Глава 1. Теоретико-методологические подходы к организации управленческого учета.

1.1 Управленческий учет как информационная основа управления организацией.

1.2 Сбалансированные системы показателей.

1.3 Особенности отрасли производства быстрозамороженной продукции, влияющие на организацию управленческого учета.

2. Учет затрат в производстве быстрозамороженной продукции.

2.1 Применение различных методов управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

2.2 Особенности брака продукции в производстве быстрозамороженной продукции и влияние его на себестоимость.

2.3 Учет финансовых результатов в управленческом учете.

3. Стратегические направления управленческого учета.

3.1 Построение системы бюджетирования разных уровней на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

3.2 Применение стратегического управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

3.3 Применение сбалансированной системы показателей на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Управленческий учет в производстве быстрозамороженной продукции"

Актуальность темы исследования. Производство быстрозамороженной продукции является достаточно новой и перспективной в результате все более быстрого развития технологий и научно-технического прогресса отраслью пищевой промышленности. В России производство быстрозамороженных продуктов появилось в 1976 году, но начало развиваться только в девяностые годы двадцатого века. Если в начале своей деятельности предприятия, производившие быстрозамороженную продукцию, практически не испытывали прессинга со стороны конкурентов, т.к. спрос превышал предложение, а редкими конкурентами были только мелкие отечественные производители и производители из бывшими недавно дружественными стран Восточной Европы, то сейчас конкуренция в отрасли велика. Наиболее сильными конкурентами в отрасли производства быстрозамороженной продукции являются зарубежные производители, на сегодняшний день им принадлежит около 80% рынка быстрозамороженных продуктов. Конкурировать с зарубежными производителями отечественным компаниям очень тяжело, т.к. на рынке присутствуют в первую очередь крупные стабильные зарубежные компании с новейшей и четко отработанной технологией производства, продажи и управления предприятием, использующие последние разработки, в том числе и в области управления, финансов и бухгалтерского финансового и управленческого учета. Российские компании также с каждым годом все более активно завоевывают позиции на рынке быстрозамороженной продукции, причем производством быстрозамороженной продукции занимаются крупные фирмы, специализирующиеся исключительно на производстве быстрозамороженных продуктов (ООО «Дарья», ЗАО «Тало-сто»), предприятия, перешедшие от производства хлебобулочных (ОАО «ЭКБК Звездный») или колбасных (ЗАО «Микояновский мясокомбинат», ООО «Дмитровские колбасы») изделий к производству быстрозамороженных продуктов, расширив ассортимент выпускаемой продукции, средние предприятия - птицефабрики, мясоперерабатывающие комбинаты, сельскохозяйственные предприятия, небольшие и мелкие производители замороженной продукции - малые предприятия, частные предприниматели, крестьянские хозяйства, то есть предприятия с различными объемами выпуска продукции и разных форм собственности. Кроме того, различаются также и компоненты сырья быстрозамороженной продукции, так производство любых быстрозамороженных продуктов основано на переработке нескольких продовольственных групп. Таким образом, исходя из вышеизложенного, очевидно, что вход в отрасль открыт для любого предприятия, и количество производителей и объемы производства быстрозамороженной продукции возрастают год от года. Несмотря на то, что спрос на быстрозамороженную продукцию также ежегодно увеличивается и производство быстрозамороженных продуктов остается попрежнему рентабельным бизнесом с хорошей перспективой, возникает ряд проблем. Во-первых, это все возрастающая конкуренция. На сегодняшний день мало производить хорошую и дешевую быстрозамороженную продукцию, т.к. у конкурента продукция может оказаться качественнее и дешевле. Во-вторых, дифференциация продуктов в отрасли существует значительная, но часто различия в рецептуре одинаковых по технологии производства продуктов (например, пельменей с куриным фаршем или замороженной цветной капусты) настолько минимальна, что потребитель начинает реагировать не на сам продукт, а на брэнд компании, на количество рекламных мероприятий и интересные маркетинговые ходы, в связи с чем у компаний возрастают затраты не на такие обычные для пищевого производства статьи затрат, как сырье, зарплата производственных рабочих и амортизация производственного оборудования, а на накладные расходы. В-третьих, пищевая промышленность является разнообразнейшей по своему составу и структуре промышленностью, а на большинстве предприятий по производству быстрозамороженной продукции обычно производится множество видов продукции разнообразной номенклатуры, начиная от замороженных фруктов и овощей и овощных и фруктовых смесей, заканчивая полностью приготовленными многокомпонентными мясными, мучными или кондитерскими блюдами. Таким образом, можно утверждать, что производство БЗП включает в себя такие отрасли, как мясную, молочную, рыбную, кондитерскую промышленность и многие другие. Такое разнообразие, специфика и разноаспектность производств и технологий приводит к сложности управления и учета. В-четвертых, зарубежные производители уже успели накопить большой опыт наиболее рационального управления и учета в условиях рыночных отношений, а российские производители сталкиваются с тем, что конкретно для сферы производства быстрозамороженной продукции исследования в области учета и управления отсутствуют.

В настоящее время отечественные предприятия начинают активное применение управленческого учета в своей деятельности. Связано это с тем, что именно методы и подходы управленческого учета предоставляют информацию, необходимую для внутреннего управления предприятием и принятия управленческих решений руководством предприятия. Необходимость применения управленческого учета доказана многолетней успешной практикой применения за рубежом и на отечественных предприятиях и сомнению уже не подлежит.

Управленческому учету посвящено много исследований ведущих экономистов, как зарубежных, например, А.Апчерча, Э.А. Аткинсона, Р.Д. Банкера, К.Друри, Р.Каплана, Д.Нортона, К. Уорда, Ч.Т. Хорнгрена, Дж.Фостера, и других, так и отечественных, например, Н.А. Адамова, М.А. Бахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.Э.Керимова, А.Н. Кизилова, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, Я.В.

Соколова, В.И. Ткача, А.Д.Шеремета, Т.В. Шишковой, Л.З.Шнейдмана, К.В. Щиборща и других.

Несмотря на наличия множества как теоретических, так и практических исследований в области управленческого учета, теоретические и практические рекомендации по постановке управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, отсутствуют, в то время как необходимость в них очевидна в связи с вышеуказанными проблемами, стоящими перед предприятиями отрасли. В пашем исследовании впервые затрагивались вопросы управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики организации управленческого учета на предприятиях на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

В соответствии с выбранной целью исследования в работе ставились следующие задачи: проанализировать организацию управленческого учета и выбрать подход к обоснованной его системе, адекватной современным экономическим отношениям, раскрыть организационно-технологические особенности деятельности предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию, влияющие на построение системы управленческого учета, разработать систему внутренней нормативной регламентации управленческого учета для предприятий, производящих быстрозамороженные продукты, выявить особенности применения на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, различных систем учета затрат: директ-костинг, стандарт-кост, системы учета затрат по центрам ответственности, раскрыть понятие брака, особенности его учета и резервы снижения потерь от брака на предприятиях, производящих быстрозамороженные продукты, выявить особенности управленческого учета финансовых результатов в производстве быстрозамороженной продукции, разработать систему типовых бюджетов для предприятия, производящего быстрозамороженные продукты, выявить возможности применения стратегического управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, и разработать сбалансированные системы показателей для предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования является теория и практика организации и развития управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

В качестве объекта исследования выступает организация бухгалтерско-аналитической деятельности предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию.

Методологической и теоретической основой исследования послужили научные работы отечественных и зарубежных ученых - экономистов по проблемам развития и организации управленческого учета, законодательные и нормативные акты в области бухгалтерского учета, систематизация и обобщение практического опыта.

В качестве инструментария исследования применялись общенаучные методы познания: системный подход к изучаемым объектам, методы индукции и дедукции, обобщения и детализации и специальные методы: наблюдение, сравнительный анализ и т.д.

Область исследования соответствует п. 1.3 «Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов» и п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса теоретико-методологических положений по организации управленческого учета па предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию. Наиболее важные аспекты, содержащие научную новизну, заключаются в следующем: выявлены особенности, отражающие специфику отрасли производства быстрозамороженной продукции, определяющие структуру себестоимости продукции и влияющие на построение системы управленческого учета в отрасли, разработана система внутренней нормативной регламентации управленческого учета для предприятия, производящего быстрозамороженные продукты, определена целесообразность условий применения предприятиями, производящими быстрозамороженную продукцию, систем учета директ-костинг, стандард-кост и системы учета затрат по центрам ответственности, определены резервы снижения потерь от брака в ходе построения системы управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженные продукты, разработана система типовых бюджетов для предприятия, производящего быстрозамороженные продукты, как метод контроля и оценки эффективности работы предприятия, теоретически обоснована необходимость применения стратегического управленческого учета па предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, и разработаиы сбалансированные системы показателей для предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию, для оценки долгосрочной эффективности работы предприятий. Практическая значимость диссертационного исследования

Основные результаты исследования ориентированы на широкое внедрение в практику. В частности, практическую ценность для предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию, имеют рекомендации по: разработке системы внутренней нормативной документации, регламентирующей управленческий учет применению многовариантных карт стандартной себестоимости при использовании метода стандарт-кост на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, выделению центров ответственности согласно технологическим особенностям производства быстрозамороженной продукции, классификации типовых причин и виновников брака, а также мероприятий, направленных на уменьшение потерь от брака на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию применению предложенных форм бюджетов и принципов построения системы бюджетирования на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, использованию стратегических карт и сбалансированной системы показателей в зависимости от стратегий.

Апробация и внедрение результатов исследования. Научное исследование проведено в рамках НИР ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ» в соответствии с комплексной темой «Пути развития финансово-экономического сектора России».

Отдельные предложения и рекомендации по организации управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, внедрены в практическую деятельность ООО «Экватрейд», ООО «Манзана», а также использовались в ходе реализации консалтинговых проектов аудиторской фирмой ООО «Аудит, анализ, бухгалтерский учет», что подтверждается справками о внедрении.

Публикации. По результатам проведенного исследования опубликовано 4 работы общим объемом 2,38 п.л. (в т.ч. авторских 1,57 п.л.). В том числе две работы объемом 0,76 п.л. опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК РФ для публикации результатов научных исследований.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 175 наименований. Работа изложена на 212 страницах машинописного текста, содержит 19 таблиц, 2 схемы, 19 приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Юрасова, Ирина Олеговна

Заключение.

Производство быстрозамороженной продукции является достаточно новой подотраслью пищевой промышленности, имеющей свои технологические особенности, особенности организации производства, особенности построения системы управленческого учета. Несмотря на достаточную рентабельность этой отрасли, высокая конкуренция со стороны отечественных и зарубежных конкурентов повышает значимость использования в практике работы предприятий управленческого учета как главной информационной базы для принятия руководством рациональных управленческих решений. Однако проведенное исследование показало, что средние и малые предприятия, производящие быстрозамороженную продукцию, еще не в полной мере используют элементы управленческого учета в своей хозяйственной практике. Это связано в том числе и с тем, что в научной и учебной литературе, нормативных актах вопросы, связанные суправленческим учетом па предприятиях, производящих БЗП, не отражены. В нашем исследовании впервые рассмотрены проблемы построения и внедрения управленческого учета на предприятиях, производящих БЗП.

Проведенные исследования и разработанные на их основе предложения позволили нам сделать выводы, имеющие значение для дальнейшего развития и совершенствования теории и практики управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию:

1. В исследовании систематизированы подходы к пониманию управленческого учета. Проанализировав различные источники, мы можем обобщить, что на сегодняшний день существуют четыре основные точки зрения применительно к управленческому учету: управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, бухгалтерский учет един и делению не подлежит, управленческий учет равнозначен производственному учету, управленческий учет находится на стыках наук. Нашему пониманию управленческого учета наиболее близка позиция деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, т.к. информационно-аналитическая база у финансового и управленческого учета одинакова - это сбор, регистрация и обобщение информации единой и общей системой бухгалтерского учета, однако цель и задачи у финансового и управленческого слишком различны, чтобы бухгалтерский учет можно было бы не подразделять. В то же время позиция более широкого понимания управленческого учета, его именно «управленческая» трактовка является, на наш взгляд, неизбежным будущим для российской практики управленческого учета, т.к. будучи логичной, разумной и аргументированной позицией, на сегодняшний день, по крайней мере на изученных нами предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, управленческий учет еще не является закоиченной системой и тесно связан в основном лишь с бухгалтерским (и в том числе производственным) учетом. На наш взгляд, данная точка зрения, подчеркивающая именно «управленческую», а не «учетную» направленность управленческого учета, более применима для западных стран, где управленческий учет используется предприятиями в течение долгого времени и кроме управленческого учета включает в себя прочие управленческие дисциплины, такие как менеджмент, стратегическое планирование, маркетинг и т.д. В России, где управленческий учет все-таки еще находится в стадии становления, он не оторван от бухгалтерского учета и является его полноправной частью. Однако выделение системы управленческого учета как самостоятельной и полноправной экономической системы при разработке и реализации стратегии предприятия, использование всех возможностей управленческого учета именно для управления предприятием должно реализовываться в хозяйственной практике отечественных предприятий для более эффективной работы, и это должно являться одним из основным путей развития управленческого учета в современных экономических условиях.

Систематизированы предлагаемые определения управленческого учета и предложено собственное определение управленческого учета как неотъемлемой части системы бухгалтерского учета в организации, включающей в себя планирование, а также сбор, регистрацию, обобщение и анализ информации, которая способствует осуществлению процесса управления организацией путем принятия управленческих решений.

Обобщена система нормативного регулирования управленческого учета. Выявлено, что нормативно-методические материалы по организации управленческого учета в Российской Федерации составляются как минимум двумя ведомствами. С одной стороны, такая предметная область, как затраты, их классификации, учет, анализ, планирование и контроль, традиционно была предметной областью бухгалтерского учета, и, таким образом, нормативное регулирование управленческого учета как части бухгалтерского учета входит в компетенцию Министерства финансов РФ. Однако вопросы совершенствования корпоративного управления российского бизнеса являются сферой компетенции иного ведомства - Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации, разработавшего, например, методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета. Кроме того, отдельные вопросы методологии управленческого учета в конкретных отраслях регулируются отраслевыми Министерствами (например, примерные варианты ведения управленческого учета в системе счетов бухгалтерского учета приведены в Методических рекомендациях по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса (утверждены Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 N 654). Однако именно локальные нормативные акты, принятые на уровне конкретной организации, т.е. внутренние рабочие документы конкретной организации для целей управленческого учета являются наиболее многочисленной и важной группой документов, так как именно они учитывают специфику хозяйствования каждой конкретной организации. Нами была предложена следующая трехуровневая система внутренних нормативных актов для целей регулирования управленческого учета: 1 уровень - учетная политика для целей управленческого учета, 2 уровень - Положения, 3 уровень - Инструкции, Классификаторы, Справочники. При наличии данной структуры исключается дублирование внутренних нормативных актов на предприятии, однако все разделы управленческого учета на предприятии оказываются охваченными. Подробно был разработан вариант учетной политики для целей управленческого учета для предприятия, производящего быстрозамороженную продукцию, в которой предусмотрены основные главные для компании, основополагающие моменты, большей частью стратегические, ориентированные не только на текущий период времени, но и на перспективу, и методологические, а также стабильные, некраткосрочные организационно-технические моменты. Предложенная нами учетная политика для целей управленческого учета включает в себя следующие разделы, являющиеся по нашему мнению, минимально необходимыми для учетной политики для целей управленческого учета: назначение, область применения, организация и принципы управленческого учета, принципы формирования внутренних нормативных актов нижнего порядка, основные термины, стратегия компании, нормирование и бюджетирование, методы калькулирования себестоимости, методы учета и оценки объектов учета, управленческая отчетность, ответственность. 2. Выявлено, что организация управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, в основном зависит от экономических условий хозяйствования, технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления, стратегии развития, порядка ведения бухгалтерского учета (например, системы нормативного учета, учета затрат и калькулирования себестоимости, аналитической обработки данных) и многих других факторов, однако несмотря на отличия объемов производства, у отрасли существуют особенности, присущие всем предприятиям, производящим быстрозамороженную продукцию.

Среди особенностей, отражающих специфику отрасли производства быстрозамороженной продукции, и тем самым определяющих структуру себестоимости продукции и влияющих на построение системы управленческого учета в отрасли, нами выявлено: большое разнообразие производств, имеющих значительные технологические отличия, очень широкий ассортимент производимой продукции, влияние фактора сезонности на производство и реализацию готовой продукции, периодическое возникновение избыточных (простаивающих) мощностей, возникновение при производстве относительно большого количества отходов, как возвратных, так и безвозвратных, большая доля непроизводственных затрат в виде потерь от брака в себестоимости производимой готовой продукции, материалоемкость производства, фондоемкость производства, энергоемкость производства, относительно велики постоянные расходы в себестоимости продукции, значительная доля коммерческих расходов, значительная роль кредитных ресурсов, тесная связь процессов снабжение-производство-реализация.

3. Предложена организация производства быстрозамороженных продуктов с использованием двух вариантов организации производства - равномерное производство в течение года и производство с сезонными колебаниями. Исследование показало, что каждый из вариантов организации производства имеет свои преимущества и недостатки, причем вариант организации производства каждое предприятие должно принимать само исходя из сложившихся на нем условий хозяйствования, конъюнктуры продовольственного рынка, внутренней организации производства. Равномерное производство в течение года позволяет минимизировать издержки благодаря устойчивой и надежной организации производства, стабильному использованию рабочей силы, оборудования, имеющейся в собственности или арендуемой холодильной и морозильной техники для хранения готовой продукции. Однако существующий недостаток, заключающийся в том, что в отдельных периодах продажи резко падают, а производство продукции остается неизменным, приводит к тому, что уровень товарных запасов становится слишком высоким и возрастает риск порчи, уменьшения или окончания сроков годности продукции, падает скорость обращения оборотных средств. Данный способ производства следует применять для продукции, пользующейся достаточно стабильный спросом круглогодично, риск нереализации которой в короткие промежутки времени невысок. К такой продукции относятся пельмени, вареники, блинчики с мясом, сгущенным молоком и т.п. Продукцию преимущественно из плодово-овощного сырья либо новую или продукцию класса «премиум», не пользующуюся большим спросом, следует производить используя вариант производства с сезонными колебаниями.

4. Несмотря на то, что большую часть затрат на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, занимают затраты на сырье, доля постоянных затрат увеличивается с каждым годом за счет применения нового оборудования, возрастания значения подразделений, занятых подготовкой производства, рекламой и маркетингом и т.п. В связи с этим возрастает значение распределения косвенных затрат. За последние годы внедрение автоматизированных гибких производственных систем, программ своевременного управления запасами, компьютеризированных складских операций коренным образом изменило условия производства. Сейчас затраты на труд представляют собой относительно небольшую и в то же время постоянную часть общей структуры затрат многих предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию. Однако на большинстве исследуемых предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию, в качестве базы распределения косвенных затрат используют такой традиционный показатель, как заработная плата основных производственных рабочих, который уже не отвечает современным условиях деятельности исследуемых предприятий отрасли. Наибольшее искажение в распределении косвенных расходов на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, наблюдается там, где доля ручного труда или высока или, наоборот, процесс практически полностью автоматизирован, прочие затраты (прямые - на изготовление теста, формовку, заморозку и косвенные - продажу, рекламные расходы, управленческие расходы и т.п.) одинаковы, а цены на основное сырье и готовую продукцию обратно пропорциональны затратам труда. Таким образом, при сравнении, например, доходности продукции с высоким уровнем ручного труда и с низким, при исчислении полной себестоимости при использовании показателя «основная заработная плата основных производственных рабочих» будут приняты изначально неверные управленческие решения. И заработная плата как база распределения накладных затрат на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, становится неприемлемой, так как малейшее искажение в пропорциях по заработной плате приводит к многократному увеличению искажений в пропорциях распределяемых накладных расходов. Разумеется, любое отнесение затрат на продукцию путем распределения пе позволяет определять себестоимость единицы продукции с абсолютной точностью, однако, по нашему мнению, использование показателя «объем выпущенной продукции в натуральном выражении» на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию соизмеримого ассортимента, является нетрудоемким и понятным пониманию руководства, удобным и низкозатратпым разумным решением распределения накладных расходов.

5. Выявлены особенности применения метода стандард-кост на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию. Одно из сложнейших и важнейших условий для внедрения системы стандарт-кост на предприятии, производящем быстрозамороженную продукцию, — это наличие четко разработанного технологического процесса изготовления продукции, и разработка карт стандартной себестоимости. Для разработки и описания технологического процесса предприятия и разработки необходимо выделить сотрудников отделов: планово-экономического, отдела главного технолога, отдела главного инженера, отдела главного механика, отдела главного энергетика, коммерческого отдела для того, чтобы нормы соответствовали технологии производства, внутренним и внешним условиям хозяйствования. Ввиду динамичности производства быстрозамороженной продукции, нормы необходимо пересматривать регулярно. Учет отклонений от норм и изменений норм необходимо вести по нашему мнению по мероприятиям (причинам), исполнителям (виновникам), для чего в системе внутренней нормативной документации предприятия должны быть утверждены Классификатор и Справочник, в котором устанавливаются единая типовая номенклатура причин и виновников отклонений от норм. Сами нормы, их изменение, причины изменений также должны включаться в Справочник.

Для предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию, при использовании метода стандарт-кост очень распространена проблема учета замены сырья. По нашему мнению, для решения проблемы учета замены сырья необходимо составлять несколько технологических карт (карт стандартной себестоимости) для того, чтобы анализировать отклонения в процессе производства в сравнении с каждой конкретной картой либо в одной карте на каждый вид продукции предусмотреть различные варианты.

Спорным является вопрос о включении в нормы затрат сырья и материалов отходов, возникающих по причинам, не зависящим от предприятия. На наш взгляд, па предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, отходы, связанные с особенностями технологии, должны нормироваться, но аналитическим путем, а не опытно-статистическим, ввиду их значительного объема в производстве, скрывающего в себе реальную возможность снижения затрат.

Нормативы при производстве быстрозамороженной продукции можно установить только на прямые затраты: основное сырье, упаковку, основные и вспомогательные материалы, и производственную заработную плату. Для комплексных расходов устанавливать нормативы при производстве быстрозамороженной продукции очень проблематично, так как критерии определения нормативов во многом условны, методология их установления не разработана и при попытке разработки получается субъективной, зависимость этих расходов от объемов производства часто невозможно определить. Поэтому по другим статьям, отражающим расходы на обслуживание производства и управление, из-за трудности разработки строгих нормативов на предприятиях отрасли мы считаем необходимым использовать бюджетирование.

Преимущества составления плановых калькуляций (карт стандартной себестоимости) на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, заключаются в следующем: при отсутствии плановых калькуляций при колебаниях фактической себестоимости в большинстве случаев трудно будет определить причины колебаний себестоимости, то есть анализ и контроль за затратами ослабляется. Метод стандарт-кост очень удобен при контроле за прямыми затратами, которые занимают наибольший удельный вес в себестоимости быстрозамороженной продукции. Кроме того, нормативные калькуляции могут быть полезны наряду с методом «директ-костинг» для принятия управленческих решений при оптимизации ассортиментного ряда продукции.

6. Выявлены особенности применения метода директ-костинг на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию. Метод директ-костинг из-за сезонности производства и продажи быстрозамороженной продукции пе представляется нам разумным для использования калькулирования себестоимости продукции по переменным затратам, т.к. полная сумма понесенных постоянных расходов в системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам будет вычитаться из объема реализации, однако в период наращивания производства с целью продажи продукции в последующий сезон доход от реализации равен нулю, а постоянные затраты учитываются как расходы. В результате до начала сезона регистрируются большие убытки, а в период продажи товаров наблюдается высокая прибыль. При полном распределении затрат, напротив, постоянные накладные расходы включают в оценку запаса и относят на конец периода и учитывают как расходы только в период продажи. Следовательно, маловероятно, что убытки будут показаны в период накопления запасов продукции. Так, на предприятии, производящем быстрозамороженную продукцию преимущественно из растительного сезонного сырья, положительный финансовый результат наблюдался бы в первом квартале года, что приводило бы к высоким авансовым платежам по налогу на прибыль, и в четвертом квартале, в то время как во втором и особенно в третьем у предприятия был бы убыток. В данных обстоятельствах система полного распределения затрат обеспечивает более логичный процесс калькуляции прибыли, поэтому в целях бухгалтерского управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, следует применять именно ее. Однако метод «директ-костинг», особенно «развитой директ-костинг», как показало наше исследование, является важнейшим инструментом для принятия управленческих решений для предприятий, производящих БЗП, например определения оптимального ассортимента продукции, в том числе и при наличии ограничивающих факторов (для производства быстрозамороженных продуктов преимущественно из сезонного сырья), сравнительного анализа прибыльности различных видов продукции, выбором между собственным производством полуфабрикатов и их закупкой на стороне, определения точки безубыточности и запаса прочности предприятия и т.д. 7. Выявлены особенности организации учета по центрам ответственности на предприятии, производящем быстрозамороженную продукцию и выделена схема центров ответственности на предприятии, производящем быстрозамороженные продукты. Выявлено, что на исследуемых предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, из-за технологических особенностей производства центры ответственности вспомогательных подразделений совпадают с самими подразделениями, центры ответственности в производственных подразделениях подразделяются по основной продовольственной группе, из которой производятся быстрозамороженные продукты, технологических, маркетинговых и сбытовых - как по основной продовольственной группе, так и по каналам реализации продукции. Показано, что выделение центров прибыли вместо центров затрат не всегда может привести к увеличению полномочий и ответственности руководителей этих центров, достоверности получаемой информации и улучшению результатов деятельности, поэтому отнесение доходов па центр ответственности расчетным путем не является рациональным методом организации учета по центрам ответственности. Выявлено, что организация учета по центрам затрат играет важную роль при постановке управленческого учета на предприятии, производящем быстрозамороженную продукцию, а при классификации центров ответственности (присвоения центру ответственности статуса центра затрат или центра прибыли) следует исходить из поставленных задач управления, рациональности выбора объектов контроля центра ответственности и реальной существующей степени полномочий и ответственности центров ответственности.

8. Проанализировано понятие производственного брака и дамы определения брака, исправимого и окончательного брака в производстве БЗП. Под браком понимаются продукты питания глубокой заморозки, не соответствующие требованиям нормативных, технических документов, Гостов, санитарных и ветеринарных правил и норм, технических условий, инструкций, рецептур и непригодные для употребления в пищу в натуральном виде, подлежащие утилизации, использованию на технические цели, использованию в качестве сырья для вторичной переработки в изделия того же сорта или пониженных сортов или уничтожению. Для целей учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, исправимым браком называют продукты питания, которые возможны для употребления в пищу после исправления дефектов, если исправление дефектов технически возможно и экономически целесообразно. Окончательным браком называются пищевые продукты, непригодные для употребления в пищу в переработанном виде, которые представляют опасность для здоровья человека (при нормальных, обычных условиях их использования), подлежащие утилизации или уничтожению, а также изделия, в процессе замораживания которых произошла деформация изделий (их слипание) или их полное или частичное размораживание, т.к. изделия не подлежат повторному замораживанию. Выделены типовые причины и виновники брака, а также мероприятия, направленные на уменьшение потерь от брака на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию. Сделаны выводы, что предприятию, производящему быстрозамороженную продукцию, в целях сокращения и полной ликвидации потерь от брака, вызываемых нарушением технологического процесса, несоответствием перерабатываемого сырья, отсутствием должного контроля за качеством материалов и их хранением и другими факторами, необходимо: осуществлять мероприятия по улучшению технологического процесса и устранению недостатков в подготовке и организации производства, вызывающих брак, наладить тщательный контроль за качеством продукции в процессе ее изготовления и соблюдением технологического режима на отдельных стадиях производства, организовать точный и своевременный учет брака окончательного и исправимого) во всех цехах и на всех стадиях производства, а также причин и конкретных виновников брака, разработав внутренний документ, регламентирующий конкретные причины, возможных виновников брака и предпринимаемые мероприятия по снижению брака и потерь от брака, организовать учет затрат по центрам ответственности, выявлять полную сумму потерь от брака во всех цехах предприятия и принимать меры к возмещению причиненного предприятию ущерба, строго соблюдать установленный порядок учета потерь от брака.

9. Выявлены особенности управленческого учета финансовых результатов в производстве быстрозамороженной продукции. При построении системы учета финансовых результатов в управленческом учете предприятий, производящих быстрозамороженную продукцию, необходимо решать следующие задачи: Предоставление полной и достоверной необходимой информации о процессе формирования прибыли для целей управления прибылью, которое достигается выбором правил оценки имущества и обязательств и учета доходов и расходов исходя из экономической целесообразности и управленческих потребностей, а не из принципов сближения его с бухгалтерским или налоговым учетом. По нашему мнению, достаточными для оценки финансового результата будут являться три группы показателей, отражающих формирование финансового результата: к первой относятся показатели выполнения бюджетов, предоставляемые в виде отчетов о выполнении бюджетов за определенный период времени (в частности, месяц), ко второй - общие синтетические показатели для оценки финансового положения предприятия в целом и принятия управленческих решений по общим направлениям развития предприятия (такие как, общий уровень рентабельности, уровень рентабельности продаж, объем и структура прибыли и т.д.), к третьей - частные структурированные показатели для принятия конкретных управленческих решений по отдельным вопросам - для выбора ассортиментного ряда (маржинальный доход по определенным видам продукции), для определения резервов снижения себестоимости - структуру себестоимости отдельных видов продукции). Структурирование финансового результата в зависимости от управленческих нужд - на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, по нашему мнению, финансовый результат необходимо учитывать как минимум в разрезе групп производимой продукции при очень широком ассортименте или отдельных видов продукции при меньшем ассортиментном ряде, в разрезе центров ответственности, в разрезе направлений реализации или отдельных клиентов. Особое значение необходимо придавать управленческому учету доходов и расходов от основной текущей деятельности предприятия, так как на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию, они в первую очередь влияют на финансовые результаты. Составление управленческой отчетности о финансовых результатах таким образом, чтобы возможно было принимать управленческие решения на основе анализа отчетности и контролировать отклонения от запланированных результатов, в частности введение системы бюджетирования.

10. Разработана система бюджетирования предприятия, производящего БЗП, для согласованного и взаимоувязанного управления деятельностью подразделений предприятия, предоставляющая возможность согласовывать управленческие решения с финансовыми возможностями организации. Разработаны формы и внедрены следующие виды бюджетов: финансовых - бюджет движения денежных средств, бюджет доходов и расходов, бюджет по балансу, операционных - бюджет продаж, бюджет производства, бюджет закупок, бюджет прямых расходов, бюджет общепроизводственных расходов, бюджет коммерческих расходов, бюджет общехозяйственных расходов. Внедрение системы бюджетирования предприятием, производящим быстрозамороженные продукты, решает следующие проблемы: взаимоувязываются и согласовываются процессы снабжение-производство-реализация, налаживается практически бесперебойное обеспечение производства сырьем и материалами, контроль за затратами (особенно эффективен метод при контроле за косвенными затратами), увеличение рентабельности выпускаемой продукции, принимаемые управленческие решения более комплексно оцениваются перед внедрением в хозяйственную деятельность, выполнение принятых решений тщательно отслеживается, а факторы, повлиявшие на отклонение от запланированных показателей, анализируются, и принимаются решения по итогам анализа, рациональнее используются все виды ресурсов, произведен переход от оперативной формы управления (принятия управленческих решений как реакции на текущие проблемы) к управлению на базе прогнозного анализа и планирования.

11. Проанализировано понятие стратегического управленческого учета и этапы его развития. Выделены отличия стратегического управленческого учета от управленческого учета в его традиционном понимании, такие как ориентированность на внешние факторы, анализ прибыльности по видам продукции, покупателям, рыночным сегментам, конкурентам, контроль за затратами, ориентированный на будущие запланированные затраты (таргет-костинг), составление долгосрочных калькуляций, направленных на достижение установленного уровня прибыли при установившихся рыночных ценах, учет затрат по видам деятельности (распределение затрат с использованием драйвера затрат), исчисление себестоимости в относительных показателях, ориентация не на текущие, а на стратегические результаты (не снижение, а оптимизация затрат), объектом контроля является реализация стратегии предприятия и конкурентные преимущества, бюджетирование, ориентированное на внешние факторы и составление стратегических бюджетов. Обоснована необходимость использования стратегического управленческого учета предприятиями, производящими быстрозамороженную продукцию, по каждой из отличительных черт стратегического управленческого учета.

12. В исследовании проанализировано применение сбалансированной системы показателей как одной из методик стратегического управленческого учета и обоснована необходимость применения сбалансированной системы показателей на предприятиях, производящих БЗП. Разработаны стратегические карты и сбалансированные системы показателей для двух предприятий, производящих быстрозамороженные продукты, имеющих существенные различия в проводимых стратегиях. Показано, что сбалансированная система показателей позволяет принимать обоснованные долгосрочные и текущие управленческие решения в рамках единой стратегии предприятия и в современных конкурентных условиях может быть очень эффективной.

В целом работа раскрывает методологические и практические аспекты организации управленческого учета на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию. Внедрение в практику работы предприятий, производящих БЗП, предложенных выше рекомендаций по организации управленческого учета будет содействовать повышению эффективности деятельности предприятий, улучшению оперативных и долгосрочных показателей предприятий путем достижения большей достоверности учета, усилению контроля, выявлению и использованию резервов снижения себестоимости и общему совершенствованию учета и управления на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Юрасова, Ирина Олеговна, 2007 год

1. Аврова И.А. Управленческий учет. - М.: Бератор-Пресс, 2003. - 176с.

2. Агеева О.А. Как распределять расходы и рассчитывать себестоимость услуг // Главный бухгалтер, 2002, №22, с. 62-68

3. Адамов Н.А., Чернышев В.Е. Организация управленческого учета в строительстве. -СПб: Питер, 2006.- 192с.

4. Алексеева М.М. Планирование деятельности фирмы: Учебно-методическое пособие. М.: Финансы и статистика, 1998. - 248с.

5. Ананькина Е.А., Дапилочкина Н.Г. Управление затратами. М.: «Издательство ПРИОР», ИВАКО Аналитик, 1998. - 64 с.

6. Анисова П., Трифонова О., Тютрина М. Бюджетирование не роскошь, а средство продвижения вашего бизнеса// РЦБ. Управление компанией, 2001, № 1. с. 40-43.

7. Апчерч Алан Управленческий учет: принципы и практика // М.: Финансы и статистика, 2002. -951с.:ил.,табл

8. Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильяме», 2005, -878с.:ил. - Парал.тит.англ.

9. Атрилл Питер, МакЛейни Эдди Управленческий учет для нефинансовых менеджеров // Баланс-клуб, 2003. 624с.

10. Бочаров В.В. Коммерческое бюджетирование СПб.: Питер, 2003. - 368с.

11. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы бюджетирования // Аудиторские ведомости, 2003, №12, с.3-9

12. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С.Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С.Безруких. — 4-е изд. перераб. и доп. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. 719 с.

13. Бухгалтерский управленческий учет / Е.А. Бойко и др. Под ред. проф., д.э.н. И.Н. Богатой. - Ростов н/Д: «Феникс», 2005.- 380с. - (Высшее образование)

14. Валебникова Н.В., Василевич И.П. Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2000, № 18. С. 53-58.

15. Васин Ф.П. Управленческий учет: Учебн. пособие. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1997. - 102 с.

16. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие /ВЗФЭИ. М.: ЗАО «Фипстатинформ», 1999. - 359 с.

17. Бахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. — М.: «АКДИ Экономика и жизнь», 2000. -192 с.

18. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент. М.: Экономисть, 2006. - 670с.

19. Власова JL Управляет тот, кто владеет информацией // Экономика и жизнь, 2005, август.- №33, с.35

20. Бойко Д. Система бюжетирования при формировании учетной политики организации //Финансовая газета, 2005, июль. №30 с. 12, август. - №31 с. 12

21. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. -472с.

22. Воронова Е.Ю. Взаимосвязь динамики затрат и изменений объема производства //Аудиторские ведомости, 2004, №1, с.21-32

23. Воронова ЕЛО., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: учеб.пособие. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006, - 248с.

24. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет,2000,№17.-С. 63-66.

25. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. -М.: Финансы и статистика, 2002. 352 е.: ил.

26. Газарян В., Михайлова П. Система внутреннего контроля организации // Бухгалтерский учет, 1999, №9.-С. 47-51.

27. Глушков И.Е. Управленческий учет на современном предприятии. М. «Кнорус»; Новосибирск: «ЭКОР-Книга», 2004. - 160с.

28. Грибановский В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России // Управленческий учет, 2005, №1 // http://www.upruchet.ru/

29. Гущина И.Э., Балакирева Н.М. Управленческий учет: основы теории и практики: Учебное пособие. М.:Кнорус, 2004. - 192с.

30. Данилочкина Н.Г. Контроллинг сервисная служба для менеджера // РЦБ. Управление компанией, 2001, № 2. — С. 16-24.

31. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. Т. 1. и Т.2/ Касьянова Г.Ю., Котко Е.А., Топольская Е.Б. М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2000.- 480 с. и 400с.

32. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений // М.: ЮНИТИ, 2003. 645с.

33. Друри К. Управленческий и производственный учет М.:Юнити-Дана, 2003. - 1071с.

34. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ. С.А. Табали-ной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 560 е.: ил.

35. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс / Пер. с англ, под ред. Н.Д. Эриашвили. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 224 с.

36. Ермакова Н.А. Учет затрат по центрам ответственности // Бухгалтерский учет, 2003, №16, с.44-46

37. Зубарева С.А. Основные принципы организации управленческой отчетности, // Бухгалтерский учет, 2003, №12 , С.45-47

38. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет, 2000. № 5. С. 56 -59.

39. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет, 1999, № 4. С. 99 - 102.

40. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб.для вузов. М.: Юристъ, 2003.-618с.

41. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет, 1996, № 12. С. 34-35.

42. Каверина О.Д. Организация бюджетирования на предприятии //Бухгалтерский учет, 2003, №11, с.57-60

43. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры, М.: Финансы и статистика, 2004. - 352с.

44. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебник / Под ред. проф.

45. A.Ш. Маргулиса. М.: Финансы, 1980. - 280 с.

46. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учеб. пособие /

47. B.А.Белобородова, А.П.Чечета, В.Т. Слабинский и др. М.: Финансы и статистика, 1989. - 279 с.

48. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005.- 416с.: ил

49. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. 2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. - М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. - 320с.: ил.

50. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. - 512с.: ил

51. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1997. - 392 с.

52. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов.-М.: ЮНИТИ, 2002.-350 с.

53. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. - 268 с.

54. Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник. 2-е изд., изм. и доп. - М.: Издательско-торшвая корпорация «Дашков и К0», 2003. -416с.

55. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. 2-е изд., изм. и доп. - М.: Издательский Дом «Дашков и К0», 2002. - 368с.

56. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг» // Аудит и финансовый анализ, 2001, № 2. С. 80-91.

57. Керимов В.Э., Крятов М.С., Епифанов А.А. Система учета «Стандарт-кост»: Лекция. М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг»; М.: МУПК. 2001.-30 с.

58. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом, 2001, № 4. С. 134-142.

59. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Епифанов А.А., Крятов М.С. Управленческий учет ком-мерческо-сбытовой деятельности: учебное пособие, М.: Издательство «Экзамен», 2003. -128с.

60. Керимов В.Э. Об организации управленческого учета //Бухгалтерский учет, 2003, №14 с.44-45.

61. Керимов В.Э. Формирование и учет системы сбалансировшшых показателей // Все для бухгалтера, 2006, №18, с. 12-18

62. Козин Е.Б., Козина Т.А. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях. М.: Колос, 2000. -224с.: ил. (Учебники и учебные пособия для студентов высш. учеб. заведений).

63. Комарова Н.Н., Качкова О.Е., Керимов В.Э. Основы организации управленческого учета в коммерческих организациях: Лекция. М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг»; М.: МУПК. -2001.- 53 с.

64. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. -М.: ИНФРА-М, 2005. 368с.- (Высшее образование).

65. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 1998. - 144с.

66. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров, 29 декабря 1997

67. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. -297 с.

68. Корчагина J1.M. Управленческие аспекты бухгалтерского учета на предприятии // Бухгалтерский учет, 1996, № 7. С. 73.

69. Коханова Т.А. «Подводные камни» постановки управленческого учета на предприятии // Менеджмент в России и за рубежом, 2001, № 4. — С. 117—120.

70. Кукукина И.Г. Управленческий учет: учеб.пособие. М.: Финансы и статистика, 2005, -400с.:ил.

71. Купчина J1. Управленческий учет помогает увеличить прибыль компании // Проблемы теории и практики управления, 1998, № 6. С. 92-95.

72. Маркарьян Э.А., Маркарьян С.Э., Герасименко Г.П. Управленческий анализ в отраслях: Учебное пособие. М.: ИКЦ «Март», 2004. - 352с.

73. Марков Г.Н., Бенин А.А. Справочник по управленческому учету. СПб.: Альфаб, 2001. -448с., ил.

74. Медведко К.А. Система управленческого учета как стратегический ресурс в конкурентной борьбе//Финансовый менеджмент, 2005, №8, с.81-92

75. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. М.:«Дело», 1992.-702с.

76. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: Учебное пособие: Пер. с англ./Под ред. И.И. Елисеевой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997, - 408с.

77. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. М.:Экономистъ, 2006. - 199с.

78. Мизиковский И.Е. Развитие управленческого учета в России // Бухгалтерский учет, 2005, №8 с.34-37

79. Мишин Ю.А. Система управленческого учета на современном предприятии // Менеджмент в России и за рубежом, 2001, № 3. С. 75-84.

80. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. М.: Издательство «Дело и сервис», 2002. - 176 с.

81. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры: Пер. с немецкого М.И.Корсакова. М.:ЗАО «ФБК-ПРЕСС», 1996.- 160с.:ил.

82. Налоговый кодекс Российской Федерации

83. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М.:Едиториал УРСС, 2003

84. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. М.:Едиториал УРСС, 2003. - 304с.

85. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ- кос-тинг»: Теория и практика. М: Финансы и статистика, 1993. - 128 е.: ил.

86. Николаева С.А., Шебек Ф.В. Управленческий учет: Легенды и мифы. М. Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004, 288с.

87. Николаева С.А., Шебек Ф.В. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки. М. Книжный мир, 2003, 333с.

88. Новиченко П.П. Система нормативного учета контроля издержек производства // Бухгалтерский учет, 1999, № 10. С. 73-75.

89. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждены ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и Минфином СССР 20 июля 1970 г.,

90. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2000, №19

91. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М.: Бератор-Пресс, 2003. - 224с.

92. Палий В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность //Бухгалтерский учет, 2003, №13с.62-64.

93. Палий В.Ф. Управленческий учет система внутренней информации //Бухгалтерский учет ,2003, №2, с.57-59

94. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2004 №12 с.52-55

95. Палий В.Ф. Хозрасчетный доход и самофинансирование: Вопросы учета и анализа. -М.: Финансы и статистика, 1990. 191 с.

96. Палий В.Ф., Палий В.В. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2001, №7.-С. 72-78.

97. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет, 2000, № 17. — С. 58—61.

98. Парасоцкая Н.Н., Петров Д.С. Как составить бюджет//Бухгалтерский учет, 2003, №17, с.47-49

99. Парасоцкая Н.Н., Юрасова И.О. Особенности брака продукции на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию // Все для бухгалтера, 2006, №10, с.27-31

100. Парасоцкая Н.Н., Юрасова И.О. Особенности учета затрат на предприятиях, производящих быстрозамороженную продукцию // Все для бухгалтера, 2006, № 11, с.21 -29

101. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. СПб.: Питер, 2003.- 176с.

102. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Цели и задачи управленческого учета //Бухгалтерский учет, 2000, №19,-С. 63-65

103. Ю2.Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2000, № 19.-С. 60-62.

104. ЮЗ.Попова J1.B., Головина Т.А., Маслова И.А. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006 - 272с

105. Попова J1.B., Маслова И.А. Метод директ-костипг в управленческом учете // Бухгалтерский учет, 2003, №19, с.66-67

106. Пошерсшик Е.Б., Пошерспшк Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. М.'.Герда, 2000. -448с.

107. Пракшка управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т.Арене, У. Аск, А. Барегга и др.: общ. ред.Т.ГроотиКЛунка;Пер.сангл.: К.Юрашкевичидр.-Мн.: Новое знание, 2004.-416с.: ил.

108. Приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»

109. Приказ Министерства финансов РФ от 09 декабря 1998 г. №60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»

110. Приказ Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44 н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

111. Приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»

112. Приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № ЗЗн «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»

113. Приказ Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 91н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000».

114. Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

115. Приказ Минэкономразвития РФ от 11 марта 2002г. № 63 «О создании Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета».

116. Разработка сбалансированной системы показателей. Практическое руководство с примерами. 2-е изд., расшир./ Под ред. A.M. Гершуна, Ю.С. Нефедьевой. - М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. - 128с.:ил.

117. Ременников В.В. Разработка управленческого решения. М.: ЮНИТИ, 2000. - 287с.

118. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование: принципы и практика: Учебное пособие. М.: Изд-во РАГС, 2005. - 332с.

119. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп. Минск: ООО «Новое знание», 1999. - 688с.

120. Смирнов Э.А. Разработка управленческих решений. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 320с.

121. Совет по управленческому учету при Минэкономразвития России; http://www.cma.org.ru.

122. Соколов Я.В. План счетов и реформирование бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, 2000, № 12.-С. 38-41.

123. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность // Бухгалтерский учет, 2000,№ 18.-С. 50-52.

124. Соколов Я.В., Пятов МЛ. Бухгалтерский учет для руководителя. — М.: Издательство «Проспект», 2000. 288 с.

125. Соколов Я.В., Пятов МЛ. Управленческий учет: как его понимать // Бухгалтерский учет, 2003, №7, с.53-55

126. Справочник директора предприятия / Под ред. М.Г. Лапусты. М.: ИНФРА-М, 1996.704 с.

127. Стратегический учет: учеб.пособие для студентов, обучающихся по специальностям: «Финансы и кредит», «Бухгалт.учет, анализ и аудит» / Под ред. В.Э.Керимова. -М.:Омега-Л, 2005. 168с.

128. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. — М.:Финансы и статистика, 1998. —223 с.

129. Стажкова М.М. Управленческий учет: Краткий курс: Учебное пособие для высшей школы. М.: Академический проект, 2003. - 175с.

130. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет, 1997, № 2. С. 64-66.

131. Стуков С.А. Учет затрат на производство: современное состояние // Бухгалтерский учет, 1996,№ 1.—С. 22—23.

132. Ткач В.И., Гончаренко О.Н. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг: Учебное пособие для студентов экономических специальностей вузов. Москва:ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д:Издательский центр «МарТ», 2004. - 160с. (серия «Экономика и управление»)

133. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. ~ М.: Финансы и статистика, 1991. 160 с.

134. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. -- М.: Финансы и статистика, 1994. 288 с.

135. Уорд Кит Стратегический управленческий учет/ Пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002.-448с.

136. Управление затратами на предприятии: Учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кус-тарев и др.; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. СПб.: «Издательский дом «Бизнесс-пресса», 2000. -277 е.: ил.

137. Управленческий учет / Под ред. В.Ф. Палия и Р.В. Вила. М.: ИНФРА-М, 1997.-480 с.

138. Управленческий учет: : Учеб. пос. по экон. спец./ Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ФБК-Пресс. - 2000. - 512 с. (Серия «Академия бухгалтера и менеджера»).

139. Управленческий учет: официальная терминология CIMA М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. -200с.

140. Управленческий учет: Учеб.-практ. пособие / Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, А.В. Казин. М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2004. 480с.

141. Управленческий учет: курс лекций: учебное пособие для вузов / К.Ф. Данилова, Е.Ю. Сидорова-М.: Издательство «Экзамен», 2006- 188, 4.с. (Серия «Курс лекций»)

142. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / Игорь Аверчев. М.: Вершина, 2006. - 512с.: ил., табл.

143. Управленческий учет //Московский бухгалтер, 2003, №11, с.42-45, №12, с.51-54, 2004, №1, с.56-58

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

145. Финансовый менеджмент: теория и практика: Учебник/ Под ред. Е.С. Стояновой. М.: Изд-во «Перспектива», 1996. - 405 с.

146. Хан Д., Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. — М.:Финансы и статистика, 1997. — 800 е.: ил.

147. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. Под ред. Проф. Я.В. Соколова, М.: Финансы и статистика, 1997. —576 с.

148. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. -М: Финансы и статистика, 1995. 416 е.: ил. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

149. Чангли Д.Ф., Хисматуллин Д.И. Об управлении производственными затратами на предприятии // Бухгалтерский учет, 1997, № 2. С. 67 - 68.

150. Черненко А. Кто и как должен заниматься управленческим учетом? // РЦБ. Управление компанией, 2001, № 1. С. 35-39.

151. Чумаченко Н.Г. О внедрении управленческого учета // Бухгалтерский учет, 2003, №19, С.63-65

152. Чумаченко Н.Г. Современные проблемы бухгалтерского учета в Украине // Баланс, 1999, №4, с. 5-14

153. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. Спб:Бизнес Микро, 1999. 278с.

154. Шевченко И.Г. Управленческий учет. ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001. -112с.

155. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. М.:ИНФРА-М,1996.-176 с.

156. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1996. - 344 с. - (Серия «Экономика для практиков»).

157. Шишкин А.К., Микрюков В.А., Дышкант И.Д. Учет, анализ, аудит на предприятии: Учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 496 с.

158. Шнейдман JI.3. Рекомендации по переходу на новый план счетов. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. - 96 с. (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).

159. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2001. - 544 с.

160. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. проф. О.И. Волкова. М.: ИНФРА-М,1997.-416 с.

161. Юкаева B.C. Управленческие решения: Учеб. Пособие. М.: Издателький дом «Дашков и К0», 1999.-292с.

162. Юрасова И.О. Стратегический управленческий учет // Бухгалтерский учет, 2006, №24, с.67-70

163. Юрасова И.О. Влияние отраслевой специфики на организацию управленческого учета // Вестник Финансовой академии, 2006, №4, с. 158-164

164. Янковский К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет. СПб: Питер, 2001. - 128 е.: ил. -(Серия «Краткий курс»).

165. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 238 с.

166. Bromwich, М. Managerial accounting definition and scope-from a managerial view // Management Accounting, 66(8), 1988,p.26-27.

167. Bromwich, M., Bhimani, A. Management Accounting: Evolution not Revolution. London: CIMA Publications, 1989.

168. Bromwich, M., Bhimani, A. Management Accounting: Pathways to Progress. London: CIMA Publications, 1994.

169. Clarke, P.J. The old and the new in management accounting // Management Accounting, 73(6), 1995, pp.46-51.

170. Cooper R., Kaplan R.S. Measure costs right: make the right decisions // Harvard Business Review, September/October, 1988. p. 96-103

171. Innes J. Strategic management accounting. Handbook of management accounting, 1998171. IAS 38 Intangible Assets

172. Roslender Robin, Hart Susan, Ghosh Joydip Strategic management accounting // Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants, Dec98, Vol. 76 Issue 11, pp44 -46

173. Shields M.D. Research in management accounting by north americans in the 1990s // Journal of Management Accounting Research, 1997, Vol. 9, p3,59p

174. Simmonds, K. Strategic management accounting // Management Accounting, 59(4), 1981, pp.26-29.

175. Ward, K. Accounting for a sustainable competitive advantage // Management Accounting, 71(9), 1993, p.36.