Учет и контроль затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Дьяченко, Иоланта Сергеевна

**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Дьяченко, Иоланта Сергеевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Сургут

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

175

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Дьяченко, Иоланта Сергеевна

Введение

1. Реформирование учета затрат обслуживающих производств и хозяйств в рыночных условиях

1.1. Особенности развития обслуживающих производств и хозяйств и формирование учетной политики в организациях нефтегазовой отрасли

1.2. Проблемы реформирования учета в обслуживающих производствах и хозяйствах организаций нефтегазовой отрасли и пути их решения

2. Учетная модель обслуживающего подразделения организации 36 2.1. Учетная модель затрат производственной столовой

2.2. Учетная модель расходов и источников их финансирования детского оздоровительного лагеря (ДОЛ)

2.3. Учетная модель затрат физкультурно-оздоровительного комплекса (ФОК) предприятия

2.4. Учетная модель подсобного сельского хозяйства

3. Методические основы учета и контроля затрат в обслуживающих подразделениях организации

3.1. Классификация затрат обслуживающих производств и хозяйств

3.2. Принципы и элементы внутреннего контроля и их значение для формирования системы основных показателей деятельности обслуживающих производств и хозяйств

3.3. Организация и методика сметного контроля затрат

3.4. Внутренняя отчетность как источник информации в системе внутреннего контроля

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учет и контроль затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах"

Актуальность темы исследования. Переход к рыночным отношениям по-иному определяет место предприятия в экономике. Эффективность его работы во многом зависит от управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность предприятия, его конкурентоспособность и стоимостное положение на рынке.

Особенностью российских промышленных предприятий, в отличии от зарубежных, является то, что помимо своей основной деятельности они выполняют социальную миссию, обеспечивают свои коллективы работников возможностью отдыха, питания, сохранения здоровья. Многие крупные объединения и предприятия нефтегазовой отрасли для этого имеют на своем балансе обслуживающие производства и хозяйства, к которым относятся жилищно-коммунальные хозяйства, столовые, детские дошкольные учреждения, спортивные и оздоровительные лагеря, санатории, подсобные хозяйства и другие подразделения предприятия. Чем крупнее предприятие, тем сложнее и многообразнее его социальная инфраструктура. Основным источником финансирования таких подразделений предприятия является его прибыль.

В практике деятельности предприятий нефтегазовой отрасли вопросы содержания и развития обслуживающих производств и хозяйств тоже решаются не просто. Акционерные общества, каких среди предприятий нефтегазовой отрасли большинство, стремятся к строгому контролю за использованием полученной прибыли и выбором приоритетных направлений ее использования - на развитие материально-технической базы основного производства, на увеличение уставногокапитала и на выплату дивидендов.

В условиях экономической нестабильности, проявляющейся в росте темпов инфляции и снижении объемов производства отдельных предприятий ослабевает внимание к обслуживающим производствам и хозяйствам. Содержание таких подразделений влечет за собой большие затраты. Для того, чтобы обслуживающие производства и хозяйства не были "обузой" предприятиям, решали свою главную задачу - способствовать мотивации труда работников, — необходимо повышение эффективности управления ими. Информация, формируемая в системе бухгалтерского учета и отчетности и отвечающая требованиям управления, будет способствовать принятию своевременных и эффективных управленческих решений. Данное положение вызывает интерес к проблемам учета и контроля затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах.

Степень разработанности проблемы. До настоящего времени проблемам учета и контроля затрат были посвящены многочисленные труды таких отечественных и зарубежных авторов, как М.И.Баканова, П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевича, З.В.Кирьяновой, В.В.Ковалева,

A.С.Маргулиса, Е.А.Мизиковского, Л.Г.Макаровой, В.Ф.Палия,

B.И.Петровой, Я.В.Соколова, В.И.Стражева, В.И.Ткача, Н.Г.Чумаченко, К.Друри, А.Апчерч и других. Однако, большинство трудов по проблемам учета и контроля затрат касались непосредственно производственной себестоимости. Многие обслуживающие производства и хозяйства имеют сложную структуру и формируют себестоимость своей продукции и услуг по аналогии с себестоимостью в основных производствах. Это связано с отсутствием методических разработок и инструктивного отраслевого материала. Комплексных трудов в отечественной учетной науке, посвященных организации учета, его методике, построению системы внутреннего контроля в обслуживающих производствах и хозяйствах промышленных организаций нефтегазовой отрасли, нет.

Актуальность темы исследования определяется народнохозяйственным значением существования обслуживающих производств хозяйств, необходимостью экономической оценки эффективности их деятельности, а также отсутствием комплексных научных исследований в этой области. По мнению автора, совершенствование учета затрат и системы внутреннего контроля с целью оптимизации затрат позволит предприятиям и объединениям нефтегазовой отрасли повысить эффективность деятельности обслуживающих производств и хозяйств, максимизировать за счет этой эффективности общую балансовую прибыль и добиться самоокупаемости всех видов деятельности предприятия.

Учитывая многоаспектный методологический характер предмета исследования и то, что рамками одного исследования не представляется возможным решение всей проблемы методологии учета и контроля затрат обслуживающих производств и хозяйств, на взгляд автора, целесообразно ограничить пределы рассматриваемых вопросов решением поставленной цели и конкретных задач, ведущих к ее реализации.

Цель исследования заключалась в обосновании теоретических, методологических, методических вопросов и практических решений проблем совершенствования учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, а также методики внутреннего контроля для обеспечения своевременной и достоверной информацией о затратах управления деятельностью предприятий нефтегазовой отрасли и их структурных подразделений.

Задачи исследования. Исходя из цели исследования, в работе поставлены следующие задачи:

- выявить особенности развития обслуживающих производств и хозяйств и формирование учетной политики, влияющие на эффективность управления затратами структурных подразделений организаций нефтегазовой отрасли;

- обосновать основные проблемы реформирования бухгалтерского учета, решение которых позволит максимизировать прибыль, как основной источник финансирования обслуживающих производств и хозяйств организаций нефтегазовой отрасли;

- сформировать учетные модели и обосновать их методические особенности для подразделений предприятия: производственной столовой, детского оздоровительного лагеря, физкультурно-оздоровительного комплекса и подсобного сельского хозяйства;

- уточнить и обосновать классификацию затрат обслуживающих производств и хозяйств для организации аналитического учета и формирования внутренней отчетности подразделений, являющихся обслуживающими производствами и хозяйствами;

- определить элементы внутреннего контроля и обосновать их значение для формирования системы основных показателей деятельности обслуживающих производств и хозяйств предприятий нефтегазовой отрасли;

- разработать методику сметного контроля затрат с элементами бюджетирования;

- сформировать систему внутренней отчетности, позволяющую повысить информативность принимаемых решений по управлению затратами обслуживающих производств и хозяйств.

Предмет исследования. Предметом диссертационного исследования является комплекс теоретических и методических проблем, связанных с созданием более совершенной системы учета, контроля и анализа затрат обслуживающих производств и хозяйств, обеспечивающих повышение эффективности управления.

Объект исследования. Теоретическими объектами исследования, безусловно, могут служить любые предприятия и объединения, на балансе которых находятся обслуживающие производства и хозяйства. Однако, автору представилось целесообразным рассмотреть ту отрасль народного хозяйства, которая оказывает значительное влияние на экономическую и социально-политическую стабильность нашей страны - нефтегазовую. В качестве объектов исследования использована бухгалтерская отчетность таких подразделений предприятий, как: физкультурно-оздоровительный комплекс "Нефтяник" (ФОК "Нефтяник"), детские оздоровительные лагеря "Юный нефтяник", "Дон" ОАО "Сургутнефтегаз", подсобное хозяйство "Сайгатино" (ПХ "Сайгатино"), столовая Сургутского Завода по стабилизации конденсата ООО "Сургутгазпром".

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды известных отечественных и зарубежных авторов по проблемам бухгалтерского учета, отчетности, контроля, международные стандарты по финансовой отчетности (МСФО), законодательные акты, нормативные документы и положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, по организации контроля, специальные периодические издания. В работе использованы практические и методические материалы предприятий -объектов исследования.

Методика исследования основана на изучении и обобщении накопленных знаний и опыта отечественной и зарубежной теории и практики, на оценке зарубежных и отечественных систем бухгалтерского учета и контроля.

При решении поставленных задач автором использованы приемы систематизации научных данных: наблюдение, сравнение, анализ и синтез, методы системного подхода, основанные на обобщении, сравнении и сопоставлении теоретического и практического материала, теория прогнозирования, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в диссертации.

Научная новизна диссертационной работы заключается в теоретическом обосновании и систематизации вопросов организации учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, а так же обоснования системы внутреннего контроля в обслуживающих производствах и хозяйствах нефтегазовой отрасли. В процессе исследования получены следующие результаты:

- выявлены особенности развития обслуживающих производств и хозяйств, влияющие на эффективность управления затратами структурных подразделений организаций нефтегазовой отрасли, связанные с многопрофильностью их деятельности, отраслевой спецификой формирования затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг;

- обоснованы основные проблемы реформирования бухгалтерского учета с позиции требований международных стандартов финансовой отчетности, решение которых позволит максимизировать прибыль, как основной источник финансирования обслуживающих производств и хозяйств организаций нефтегазовой отрасли;

- сформированы учетные модели и обоснованы их методические особенности для таких подразделений предприятий нефтегазовой отрасли, как производственная столовая, детский оздоровительный лагерь, физкультурно-оздоровительный комплекс и подсобное сельское хозяйство;

- обоснована классификация затрат применительно к обслуживающим производствам и хозяйствам, позволяющая организовать аналитический учет и формировать показатели для внутренней отчетности подразделений, являющихся обслуживающими производствами и хозяйствами;

- определены элементы внутреннего контроля: информационное обеспечение, среда контроля, объекты контроля — центры ответственности, виды и процедуры контроля, и обосновано значение системы внутреннего контроля для обеспечения информацией о затратах обслуживающих производств и хозяйств менеджеров предприятий нефтегазовой отрасли; г'

- разработана методика сметного контроля затрат с элементами бюджетирования применительно к структурным подразделениям предприятий - обслуживающим производствам и хозяйствам; - обоснована система внутренней отчетности, позволяющая повысить информативность принимаемых решений по управлению затратами обслуживающих производств и хозяйств.

Теоретическое значение проведенного исследования состоит в том, что полученные результаты направлены на совершенствование методики учета и системы внутреннего контроля затрат обслуживающих производств и хозяйств, что позволяет проводить целенаправленный поиск и обоснование наиболее эффективных способов учета и системы внутреннего контроля затрат обслуживающих производств и хозяйств организаций нефтегазовой отрасли с учетом видов их деятельности.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в разработке методических и практических рекомендаций по проблемам чета и организации внутреннего контроля затрат, будет способствовать более полному выявлению резервов снижения себестоимости продукции (работ и услуг) обслуживающих производств и хозяйств. Применение сформулированных рекомендаций позволит повысить качество учетно-аналитической информации о затратах обслуживающих производств и хозяйств, достоверность и аналитичность учета, усилить его контрольную функцию на различных уровнях управления. Обоснованные в работе выводы непосредственно связаны с реформированием бухгалтерского учета как одного из основополагающих источников информации в условиях рыночных отношений. Реализация полученных в результате исследования разработок позволит применить их в практике экономической работы предприятий нефтегазовой отрасли, при разработке нормативных положений по планированию, учету и контролю затрат обслуживающих производств и хозяйств. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике управленческой деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и отраслей промышленности.

Апробация работы. О результатах проведенного исследования были сделаны доклады на научно-практических конференциях Сургутского Государственного Университета. Организационно-методические разработки по совершенствованию учета и контроля затрат обслуживающих производств и хозяйств были внедрены на предприятиях нефтегазовой отрасли г. Сургута Тюменской области: ОАО "Сургутнефтегаз" и ООО "Сургут-газпром".

Основные положения диссертации отражены в 4 печатных работах общим объемом 1,15 печ. листа.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Дьяченко, Иоланта Сергеевна

результаты работы. В сферу ответственности руководителя подразделения включаются показатели издержек (затрат) и выручки (доходов), на которые он может оказывать реальное воздействие.

Чтобы глубже понять сущность системы контроля как важной управленческой категории, раскрыть механизм функционирования выражаемых ею отношений, выявить особенности различных ее составляющих, необходимо ее классифицировать в соответствии с различными признаками.

Важнейший классификационный аспект внутреннего контроля - формальный. Выбор формы внутреннего контроля зависит от сложности организационной структуры, правовой формы, видов и масштабов деятельности, целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности, отношения руководства организации к контролю. Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля - внутренний аудит.

Организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным и некоторым средним организациям, для которых характерны:

- усложненная оргструктура (дивизиональная, матричная или конгломератная структура организации);

- многочисленность филиалов, дочерних компаний;

- разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования;

- стремление органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Кроме задач чисто контрольного характера внутренние аудиторы могут выполнять экономическую диагностику, разрабатывать финансовую стратегию, вести маркетинговые исследования, управленческое консультирование. К институтам внутреннего аудита относят и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством. Этот институт в основном распространен в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах.

Большое значение имеет также классификация по типам внутреннего контроля. Известны следующие типы внутреннего контроля: неавтоматизированный; не полностью автоматизированный; полностью автоматизированный.

Неавтоматизированный внутренний контроль осуществляется непосредственно его субъектами без применения автоматических средств. Не полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется его субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и т.п. (например, контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей). Полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Примерами полностью автоматизированного внутреннего контроля могут служить:

- автоматическое обнаружение и исправление ошибки прикладной компьютерной программой;

- работа программ, обеспечивающих выделение или перечисление тех пунктов, которые не соответствуют установленным критериям (например, если сумма по счетам на закупку находится вне установленных пределов);

- работа антивирусных программ;

- программные проверки типа подсчета общих сумм для контроля правильности расчетов (например, согласование суммы счетов на закупки с общей суммой счетов, рассчитанной в результате другой операции);

- программные проверки на соответствие данных и выдача информации по отсутствию соответствия (например, сравнение неоплаченных счетов-фактур на закупку с файлами записей по полученным товарам, производимое программой перед оплатой счета продавца);

- работа контрольных модулей корпоративных систем (например, модулей системы "Галактика", решающих задачи контроля себестоимости продукции, контроля исполнения бюджета и др.);

- самодиагностика программных средств.

Внутренний контроль целесообразно классифицировать и по значимости субъектов внутреннего контроля с точки зрения их участия в общей деятельности по внутреннему контролю в организации. В этом аспекте всех субъектов внутреннего контроля целесообразно распределить по следующим уровням.

Субъекты внутреннего контроля первого уровня - это участники (собственники) организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно (с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов). В обязанности субъектов внутреннего контроля второго уровня непосредственно не входит контроль, но в силу производственной необходимости они выполняют и контрольные функции (рабочий, контролирующий качество работы оборудования). Субъекты внутреннего контроля третьего уровня выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей (функций), которые за ними закреплены непосредственно (работники планово-диспетчерского, планово-экономического отделов, отдела кадров). В обязанности субъектов внутреннего контроля четвертого уровня входят контрольные и другие функции (административно-управленческий персонал; персонал, обслуживающий компьютерные системы; сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности). В функциональные обязанности субъектов внутреннего контроля пятого уровня входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита и члены ревизионной комиссии, отделов входного и технического контроля и т.п.).

Иные важные классификационные признаки внутреннего контроля представлены в табл. 20.

Заключение

Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в России имеет свои особенности, связанные с функционированием, отраслевой спецификой, политической и экономической значимостью хозяйствующих субъектов. Большинство российских крупных промышленных организаций в отличие от западных компаний несут на себе бремя по содержанию социальной сферы городов, поселков, обеспечивают социальную защиту своим коллективам. Поэтому в организационно-деятельностной структуре таких предприятий функционируют самостоятельные структурные подразделения, относящиеся к обслуживающим производствам и хозяйствам и финансируемые, в большей части, за счет чистой прибыли предприятия. Однако к организации бухгалтерского учета и отчетности таких подразделений предъявляются не меньшие по значимости требования, чем к учету основных видов деятельности предприятия.

Проведенное исследование теоретических, методологических, методических и организационных вопросов учета и контроля обслуживающих производств и хозяйств промышленных организаций позволило сделать следующие выводы:

1. Наиболее распространенными видами обслуживающих производств и хозяйств нефтегазовой отрасли являются: детские оздоровительные лагеря; столовые; санатории и дома отдыха; подсобные сельские хозяйства; физкультурно-оздоровительные комплексы; жилищно-коммунальные хозяйства и т.д.

В работе сформулированы основные задачи организации бухгалтерского учета для ФОК "Нефтяник", подсобного хозяйства "Сайгатино" Сургутского ЗСК ООО "Сургутгазпром", столовой ЗСК ООО "Сургутгазпром", детских оздоровительных лагерей ОАО "Сургутнефетгаз". В соответствии со сформулированными задачами определены проблемы реформирования учета в обслуживающих производствах и хозяйствах.

Многовариантность подходов к разработке отдельных управленческих решений предполагает, что подготовка каждого управленческого решения в сфере формирования и распределения прибыли должна учитывать альтернативные возможности действий. При наличии альтернативных проектов управленческих решений, выбор оптимального для реализации подхода должен быть основан на системе критериев, определяющих политику управления прибылью предприятия. Система таких критериев устанавливается самим предприятием, и может быть задана как в абсолютных значениях, так и в интервальных границах. Оценивая различные варианты принимаемых решений, в современных условиях часто используются элементы нечеткой логики для прогнозирования результатов того или иного управленческого решения.

2. Крупные нефтегазовые организации основную долю финансирования, направляемого на развитие и содержание своих обслуживающих производств и хозяйств, осуществляют из прибыли. Не случайно, важнейшей целью управления прибылью предприятия является обеспечение максимизации благосостояния собственников предприятия в текущем и перспективном периоде при условии одновременной гармонизации собственных интересов с интересами государства. Система управления прибылью призвана решать задачу обеспечения эффективных программ участия персонала в прибыли.

Функциональная направленность объектов управления прибылью выделяет в качестве основных доминант следующие их виды:

1) управление формированием прибыли;

2) управление распределением прибыли.

Кроме того, в качестве третьей составной части системы управления прибылью, тесно взаимосвязанной с предыдущими, по нашем мнению, является информационное обеспечение объектов управления.

Каждый из этих объектов управления прибылью в свою очередь под

разделяется на объекты более низкого порядка, образуя определенную иерархическую схему системы управления прибылью.

3. От качества используемой информации при принятии управленческих решений в значительной степени зависит сумма получаемой прибыли. Чем больший размер капитала используется предприятием, чем более диверсифицированы его виды деятельности, тем выше становится роль качественного информационного обеспечения, необходимого для принятия управленческих решений в области формирования и распределения прибыли на всех уровнях управления деятельностью организации и ее подразделений.

Чем выше уровень генерирования прибыли предприятия в процессе деятельности обслуживающих производств и хозяйств, тем меньше потребность в привлечении финансовых средств из внешних источников и, при прочих равных условиях, выше уровень самофинансирования его развития, обеспечения реализации стратегических целей этого развития, повышения конкурентной позиции предприятия на рынке.

4. Наиболее распространенными методами борьбы с убыточностью обслуживающих производств и хозяйств являются их продажа или выделение в отдельное предприятие. Достижение целей хозяйственной деятельности подразделений при ограниченных ресурсах требует эффективного использования всех возможных источников оптимизации затрат их на содержание. Например, для возмещения затрат подсобного сельского хозяйства "Сайга-тино" источникамифинансирования выступают:

- средства, вырученные в результате реализации продукции собственного производства;

- средства Общества "Сургутгазпром", направленные на возмещение убытков от деятельности подсобного хозяйства;

- средства, полученные в виде субсидий от правительства ХМАО (Ханты-Мансийского Автономного Округа).

У каждого обслуживающего производства и хозяйства организаций нефтегазовой отрасли существуют различные источники финансирования. В случае финансирования столовых и физкультурно-оздоровительных комплексов - это могут быть средства вырученные в результате реализации продукции (работ, услуг) собственного производства и доля чистой прибыли сложившейся от основного вида деятельности предприятий нефтегазового комплекса. Практика деятельности подразделений ОАО "Сургутнефтегаз" показывает, что такие подразделения способны "зарабатывать" самостоятельно.

5. Информационное "поддержание" управленческих решений обеспечивает система бухгалтерского учета. Информация, представляемая бухгалтерским учетом должна отвечать принципам, изложенным в МСФО, ПБУ и учетной политике предприятия с одной единственной целью — чтобы быть полезной для управления предприятием.

6. Расходы от деятельности обслуживающих производств и хозяйств относятся, по своей сути, к расходам от обычных видов деятельности. Расходы признаются в бухгалтерском учете с применением принципа допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Важным условием признания расходов для формирования показателей бухгалтерской отчетности является принцип соответствия доходов и расходов. Поскольку обслуживающие производства и хозяйства осуществляют такие виды деятельности как растениеводство, производство, переработка и хранение сельскохозяйственной продукции, животноводство, рыболовство, которые имеют сезонно-циклический характер работ, то в этом случае они часть своих затрат отражают на счете 97 "Расходы будущих периодов".

7. Особенности бухгалтерского учета представлены в работе моделями учета деятельности следующих обслуживающих производств и хозяйств организаций нефтегазовой отрасли: столовой ЗСК ООО "Сургутгазпром"; детских оздоровительных лагерей ОАО "Сургутнефтегаз"; подсобного сельского хозяйства "Сайгатино" ЗСК ООО "Сургутгазпром"; физкультурно-оздоровительного комплекса "Нефтяник" ОАО "Сургутнефтегаз".

Учетные модели затрат основаны на рациональной учетной схеме и действующей учетной политике. Учетная модель любого подразделения предусматривает свой рабочий План счетов, схему проведения взаиморасчетов между структурными подразделениями, систему внутреннего контроля и внутреннюю отчетность с использованием элементов бюджетирования.

Учетные модели подчеркивают особенности формирования затрат и использования разных источников финансирования для каждого обслуживающего производства и хозяйства. Элементами учетных моделей являются хозяйственные операции, регистрирующие факты хозяйственной жизни подразделений на счетах бухгалтерского учета и показатели, формируемые системой для каждого подразделения.

8. Требуемый уровень показателей деятельности подразделений задается детализацией аналитического учета и внутренней отчетности. Поэтому важно, на наш взгляд, изучение методических вопросов учета и контроля затрат обслуживающих производств и хозяйств и, в первую очередь, классификация затрат.

9. Классификация затрат должна отражать все характерные признаки, по которым одна статья отличается от другой, разграничивать их функциональную роль, в соответствии с которой каждый элемент затрат выполняет определенную функцию.

Изучение теории и практики отечественного бухгалтерского учета показало, что официальной общепринятой классификации расходов обслуживающих производств и хозяйств не существует.

Затраты, образующие себестоимость обслуживающих производств и хозяйств целесообразно группировать в соответствии с их экономическим содержанием по элементам.

10. Для обобщения информации о затратах, связанных с оказанием услуг обслуживающих производств и хозяйств в филиалах организаций нефтегазовой отрасли могут использоваться так называемые "Места возникновения затрат" с привязкой к основному счету учета затрат - 29. Формирование затрат на содержание обслуживающих хозяйств производится с учетом прямых затрат, непосредственно связанных с оказанием какой - либо услуги, а так же учетом доли расходов вспомогательного производства (23 МВЗ) приходящегося на социальную сферу. Доля расходов приходящаяся на обслуживающие производства (коэффициент распределения затрат) может определяться пропорционально заработной плате.

В зависимости от направления деятельности обслуживающих производств и хозяйств, сформированные на 29 МВЗ первичные затраты учитываются на определенном субсчете по дебету счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

На каждом счете и МВЗ затраты необходимо формировать по видам в соответствии с планом счетов аналитического учета, который, в свою очередь, определяется учетной политикой предприятия нефтегазовой отрасли.

11. Применять аналитический метод выделения затрат обслуживающих производств и хозяйств на постоянную и переменную составляющие, мы считаем, следует лишь в том случае, если в системе планирования на предстоящий период затраты предсказуемы или в отчетном периоде с достаточно высокой точностью определяемы.

Рассмотренные в работе классификации затрат обслуживающих производств и хозяйств не решают всех задач по контролю за ними, поскольку деятельности таких подразделений предприятий многофункциональна, и различна по своему содержанию и обеспечению. Необходимо установить связь затрат с действиями лиц, ответственных за их расходование и принимаемые управленческие решения.

Все это требует, на наш взгляд, выделения в дополнение к вышеописанным, следующих признаков классификации расходов обслуживающих производств и хозяйств: 1 - в зависимости от уровня осуществления контроля; 2 - признак классификации, подразделяющий расходы обслуживающих производств и хозяйств по принципу возможностей прогнозирования. Следует выделять прогнозируемые и непрогнозируемые расходы; 3 - по отношению к объему отражаемых затрат: явные - традиционно включаемые затраты, неявные - это скрытая величина; 4 — в зависимости от выбранного варианта управленческого решения: описываемые нами расходы можно подразделить на релевантные, иррелевантные и комбинированные; 5 - в зависимости от формирования информации: 1) оправданные расходы; 2) неоправданные расходы; 6 - по аналитическому признаку: 1) осуществленные и 2) неосуществленные расходы.

Безусловно, использование классификации по вышеперечисленным шести признакам, возможно при организации управленческого учета в обслуживающих подразделениях исследуемых организаций.

12. Развитие системы внутреннего контроля, построенной на отношениях между структурными подразделениями предприятия (отделы, службы, производственные цеха, участки, бригады), в значительной мере требует качественно нового теоретического осмысления сути контроля, его роли в управлении предприятием.

Системам внутреннего контроля посвящено большое количество трудов отечественных и зарубежных ученых, среди которых: Р.Адаме, Э.Арене, Р.Додж, Дж.Лоббек, Дж. Робертсон, С.М.Бычкова, Ю.А.Данилевский, М.В.Мельник, В.И.Подольский Н.А.Ремизов, Я.В.Соколов, В.П.Суйц, С.М.Шапигузов, А.Д.Шеремет, и др. В экономической литературе встречается целый ряд взглядов на определение системы внутреннего контроля.

13. На уровне каждого предприятия функции контроля заключаются главным образом в осуществлении мер, нацеленных на наиболее эффективное выполнение всеми работниками своих обязанностей. Внутренний контроль организуется руководством предприятия и определяет законность совершения хозяйственных операций, их экономическую целесообразность.

Исходя из функций внутреннего контроля выделены такие его основные виды, как управленческий (административный) и управленческо-финансовый контроль.

14. Управленческий контроль - это процесс влияния менеджеров на работников предприятия для эффективной реализации организационной стратегии. При этом его главной задачей является контроль по центрам ответственности. Другими словами, необходима система отражения, обработки и контроля плановой и фактической информации на входе и выходе центра ответственности. Учет по центрам ответственности предполагает разграничение полных затрат и затрат данного центра ответственности.

15. Создание центров ответственности на крупных предприятиях позволяет децентрализовывать ответственность за получение прибыли и повышать эффективность работы отдельных подразделений, так как менеджеры центра непосредственно вовлечены в бизнес данного центра и постоянно конкурируют между собой. И здесь важно организовать действенную систему управленческого контроля, что позволит руководству предприятия делегировать свои полномочия по управлению затратами подчиненным, которые могут более детально ориентироваться в обстановке на местах. В этом случае руководство выполняет функции контроля за действиями людей в центрах затрат и в целом за финансово-хозяйственной деятельностью. Эти функции возможно осуществлять с помощью не только управленческого, но и управ-ленческо-финансового контроля, так как производственные отношения тесно связаны с финансовыми.

16. Организация системы внутреннего контроля в общем случае находится под воздействием множества факторов, среди которых следует выделить: отношение руководства подразделений к внутреннему контролю; внешние условия функционирования организации, ее размеры, оргструктура, масштабы и виды деятельности; количество и региональная неоднородность месторасположения ее обособленных подразделений, выполняющих функции обслуживающих производств и хозяйств; стратегические установки, цели и задачи; степень механизации и компьютеризации деятельности; ресурсное обеспечение; уровень компетентности кадрового состава.

В этой связи, в работе выделены требования к системе внутреннего контроля, обусловливающие эффективное функционирование системы внутреннего контроля в обслуживающих производствах и хозяйствах.

17. Требования и принципы организации внутреннего контроля имеют большое значение для организации и проведения внутреннего контроля в обслуживающих подразделениях. На примере Детских оздоровительных лагерей ОАО "Сургутнефтегаз" в работе показана возможность обобщения результатов, полученных в процессе осуществления внутреннего контроля для оперативного принятия управленческих решений. Для этого разработаны формы и содержание внутренней отчетности структурных подразделений дифференцированно по центрам возникновения затрат и по участкам деятельности, формирующим качество предоставляемых услуг.

На основе результатов анализа, осуществляемого системой внутреннего контроля, составляется отчетность, которую можно классифицировать в соответствии с различными признаками: по срокам составления; по запрашиваемым показателям; по пользователям; по показателям деятельности руководящих должностных лиц; и по каналам представления.

18. Система сметного контроля охарактеризована в работе как коммуникационная сеть, при помощи которой управляют деятельностью организации и которая обеспечивает основу для правильных действий в будущем. В системе сметного контроля фактические и запланированные результаты должны сопоставляться во избежание отклонений, для чего предпринимаются корректирующие действия.

На примере подсобного хозяйства "Сайгатино" СЗСК ООО "Сургут-газпром" в работе предложена структура ежемесячных отчетов об исполнении смет.

Отчеты об исполнении смет обычно составляются ежемесячно или еженедельно и не выделяют те конкретные операции, которые исполняются не так, как запланировано. Руководство нуждается в четких своевременных и релевантных показателях, которые помогли бы руководителям понять, что именно создает проблемы, и инициировать соответствующие действия по их устранению, а также поддерживать стратегическую линию организации.

19. Менеджеры разных уровней черпают нужные им сведения о хозяйствующих структурных подразделениях, каковыми являются обслуживающие производства и хозяйства, из разных источников.

Бухгалтерский учет, будучи наиболее формализованной, структурированной, насыщенной упорядоченными данными и вследствие этого востребованной информационной системой, обеспечивает основной объем информации. Поскольку полезность данных в значительной степени обеспечивается их достоверностью, развитие системы информационного обеспечения пользователей вообще и бухгалтерского учета в частности шло не только в плане совершенствования методической и процедурной сторон последнего, но и становления сопутствующих контрольных моментов. Все это привело в конечном итоге к структурированию учетно-контрольной функции на относительно самостоятельные учет и контроль.

20. В рамках управленческого учета генерируются данные, представляющие интерес, прежде всего, для управленческого персонала и позволяющие ему наиболее эффективно использовать контролируемые ресурсы (с позиции снижения относительных затрат и повышения доходов).

Система внутренней отчетности — это элемент управленческого учета, дающий возможность руководству предприятия в получении необходимой информации, надлежаще оформленной и удобной в использовании при принятии управленческих решений. Для удачного внедрения системы внутренней отчетности следует организовать эффективную работу по сбору и обработке информации.

Двухуровневая система аналитических бюджетов-отчетов, построенная для ОАО "Сургутнефтегаз" позволяет получить информацию: об общей картине деятельности предприятия и его подразделений; о существующих проблемах; для принятия оперативных управленческих решений; планирования; а также для принятия текущих и стратегических управленческих решений.

21. При разработке бюджетов структурных подразделений и служб предприятия использован принцип декомпозиции, который заключается в том, что бюджет более низкого уровня является детализацией бюджета более высокого уровня, т.е. бюджеты подразделений, служб и т.д. являются вложенными в сводный бюджет-отчет.

22. Предлагаемая в работе методика бюджетирования состоит из последовательно выполняемых шагов:

1 шаг. Выбор продолжительности бюджетного периода.

2 шаг. Определение оптимальных значений основных взаимосвязанных бюджетных параметров на бюджетный период по критерию максимизации конечных финансовых результатов с учетом ограничений, накладываемых нормативными значениями показателей финансового состояния.

3 шаг. Анализ и количественная спецификация влияния вероятных неконтролируемых внешних воздействий (конъюнктурных факторов) на изменение финансового состояния за текущий бюджетный период под влиянием операционных и внереализационных доходов и расходов. Проведенные результаты исследования, по нашему мнению, являются определенным вкладом в развитие теории и практики бухгалтерского учета и контроля затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах. Основные положения данной работы могут служить базой для совершенствования методики преподавания дисциплин: бухгалтерский финансовый учет, отчетность, ревизия и контроль.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Дьяченко, Иоланта Сергеевна, 2005 год

1. Абрютииа Н. С. Экономический анализ торговой деятельности. Учебное пособие. - М.: Дело и Сервис, 2000.

2. Агапцов С. А. Предпринимательская система хозяйствования. — Волгоград: Перемена, 2000.

3. Адаме Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.

4. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Бердникова Т. 2002 г. Аудит. Под ред. проф. Подольското В.И.-М.: Аудит, 1997.

5. Анализ надежности, эффективности и финансовой устойчивости рабо-^ ты предприятия: Методическое указания / Сост. P.M. Ильичева, С.Ю.

6. Кузнецов Волгоград: ВолгГТУ, 1999 - 48 с.

7. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие / Под ред. О.В.Ефимовой, М.В.Мельник. М.: Омега-Л, 2004. - 408 с.

8. Апчерч А., Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2002. - 950 с.

9. Арене А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 е.: ил.

10. Артамонов Б. В. Стратегический менеджмент. М.: 1997.

11. Астринский Д., Наонян В. Экономический анализ финансового положения предприятия // Экономист. 2000, № 12.

12. Афанасьев М.П. Корпоративное управление на российских предприятиях. М.: АО "Интерэксперт", 2000. - 448 с.

13. Баканов М. И. Теория экономического анализа: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2001.

14. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.:

15. Финансы и статистика, 1997. 416 е.: ил.

16. Балабанов И. Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта. -М.: Финансы и статистика, 2000.

17. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: Учеб. пособие. -М.: Финансы и статистика, 2003. — 240 е.: ил.

18. Басовский JI. Е. Теория экономического анализа. М.: ИНФРА-М. -2001.

19. Безруких П.С., Катаев А.Н., Комиссаров И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации). — М.: Финансы и статистика, 1989. 223 с.

20. Бенке Р.Д., Холт Р.Н. Полный цикл финансового учета. Практическое ^ пособие. М.: АО "Виктори", 1993. - 119 с.

21. Бернстайн JI.A. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Пер. с англ., Научн. ред. И.И. Елисеева. М.: Финансы и статистика, 1996 - 624 с.

22. Бернстайн JI.A. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И.Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. М.: Финансы и статистика, 2002. - 624 с.

23. Бетге И. Балансоведение. Пер. с нем / Под ред. В.Д.Новодворского, вступление А.С.Бакаева, прим. В.А.Верхова. М.: Бухгалтерский учет, 2000. - 454 с.

24. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия. К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. - 448 с.

25. Блейк Дж., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник/пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997.

26. Большой экономический словарь. / Под ред. А.Н.Азрилияна. 5-е изд.доп. и перераб. -М.: "Институт новой экономики". 2002. 1280 с.25.