Развитие управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Мастихина, Ольга Юрьевна

**Год:**

2012

**Автор научной работы:**

Мастихина, Ольга Юрьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Белгород

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

193

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Мастихина, Ольга Юрьевна

Введение

Глава 1. Теоретические основы учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации.

1.1. Тенденции развития и значение сферы бытовых услуг организаций потребительской кооперации в реализации социальных программ.

1.2. Характеристика и специфика сферы бытовых услуг.

1.3. Концептуальные и организационно-правовые основы управленческого учета затрат в сфере услуг.

1.4. Затраты и процесс калькулирования как важнейшие объекты управления производством и бухгалтерского наблюдения.

Глава 2. Организационно-методические вопросы ведения учета затрат в сфере бытовых услуг.

2.1. Анализ состояния учетно-информационной системы затрат в сфере услуг.

2.2. Интеграция систем учета затрат и калькулирования себестоимости применительно к сфере бытовых услуг.

2.3. Учетный и управленческий аспекты классификации затрат.

Глава 3. Организация управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг потребительской кооперации.

3.1. Построение системы счетов управленческого учета.

3.2. Документационное обеспечение постановки и организации системы управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг.

3.3. Совершенствование управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг на основе бюджетирования.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации"

Актуальность темы исследования. Уровень развития сферы услуг является одним из показателей развития социально-экономического потенциала региона, отражая всю совокупность общественных проблем, их динамику и перспективы. Объективной закономерностью развития рыночных отношений является приоритет социальных аспектов, совокупность явлений, тенденций и пропорций, формирующихся в социальной сфере. Особую важность процесс развития и становления сферы услуг имеет для потребительской кооперации как социально-направленной системы экономики.

Совершенствование управления сферой бытовых услуг организаций потребительской кооперации требует внедрения современных методов и приемов, позволяющих обеспечить адекватное удовлетворение потребностей человека, социальных групп и общества в целом с учетом рационального использования имеющихся ресурсов, а также повышения уровня информационного обеспечения принятия решений, вся ответственность за которые возложена на руководящий персонал.

В связи с этим исключительную актуальность приобретают вопросы управленческого учета, целью которого является предоставление оперативной и достоверной управленческой информации.

Для принятия верного управленческого решения в сфере бытовых услуг организации потребительской кооперации нуждаются в непрерывном мониторинге своего текущего положения. Но системы учета, применяемые в данной сфере, не всегда могут предоставить необходимую руководству информацию. Значительную роль для принятия управленческих решений играет информация о затратах, так как основными показателями, характеризующими деятельность организации, являются объем затрат и рассчитанный на основании данных о затратах показатель себестоимости услуг.

Современное состояние учета затрат и калькулирования себестоимости бытовых услуг, и в частности в организациях потребительской кооперации, далеко от совершенства и представляет собой целый комплекс методических и практических проблем. Упрощения в учете, которые неоправданны в условиях рынка, ведут к низкой степени достоверности, объективности информации о показателях себестоимости, не обеспечивают контроль затрат по объектам учета и местам возникновения.

Необходимость внедрения в деятельность организаций потребительской кооперации и активного использования информации о затратах для обеспечения управления сферой бытовых услуг вызвала интерес к этой проблеме не только со стороны ученых, но и руководителей, специалистов кооперативных организаций, нуждающихся в постоянном контроле и учетно-информационном обеспечении производственной деятельности.

Отмеченные обстоятельства формируют объективную потребность в создании соответствующей системы учета и контроля производственных затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации и обусловливают цель, задачи, структуру и содержание диссертационной работы.

Степень разработанности проблемы. Вопросы совершенствования бухгалтерского учета затрат постоянно находятся в центре внимания ученых-экономистов. Значительный вклад в изучение отдельных теоретических проблем и разработку практических рекомендаций внесли такие отечественные исследователи, как И.В. Алексеева, Ю.А. Бабаев, A.C. Бакаев, П.С. Безруких, М.А. Бахрушина, Н.Д. Врублевский, JI.T.Гиляровская, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Д. Керимов, Н.П. Кондраков, В.И. Макарьева, С.А. Николаева, П.П. Новиченко, В.Д. Новодворский, O.A. Овчинникова, В.Ф. Палий, В.В. Патров, A.M. Петров, В.И. Подольский, JI.B. Усатова, Я.В. Соколов, A.C. Стуков, А.Д. Шеремет, а также зарубежные авторы: X. Андерсон, К. Друри, Д. Колдуэлл, Б. Нидлз и другие. Следует отметить, что основные наработки вышеназванных ученых осуществлялись либо применительно к развитию теории учета, либо к отраслям машиностроения, металлургии, строительству, сельскому хозяйству и пр.

Среди специалистов, занимающихся вопросами организации и совершенствования бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг, следует выделить таких ученых, как H.A. Бреславцева, С.К. Егорова, В.И. Ткач, М.С. Тимофеева.

Вместе с тем по учету затрат сферы бытовых услуг на сегодняшний день наблюдается недостаток учебной, периодической и монографической литературы, создавая информационный вакуум по теме диссертационной работы.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических, методических и практических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации.

Достижение поставленной цели предполагает решение следующих задач:

- исследование тенденций развития и роли сферы бытовых услуг организаций потребительской кооперации в реализации социальных программ;

- выявление специфики сферы бытовых услуг для определения направлений развития управленческого учета затрат;

- уточнение концептуальных и организационно-правовых основ управленческого учета затрат в сфере услуг;

- анализ состояния учетно-информационной системы и особенностей учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации;

- обоснование интеграции систем учета затрат и калькулирования себестоимости применительно к сфере бытовых услуг;

- разработка научно обоснованной классификации затрат и номенклатуры статей затрат, позволяющих принимать более обоснованные управленческие решения в исследуемой сфере;

- рассмотрение системы учетных записей, формирующих информацию о затратах в целях совершенствования калькулирования, контроля и распределения затрат;

- разработка форм первичных и сводных учетных документов, управленческой отчетности для внутреннего документационного обеспечения системы управленческого учета в организациях сферы бытовых услуг потребительской кооперации.

- построение системы управления затратами на основе бюджетирования как элемента управленческого учета.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступают учетно-информационные процессы в организациях сферы бытовых услуг потребительской кооперации РФ, в том числе Белгородской и Курской областей. Предметом исследования являлись теоретические, методические и практические аспекты управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг.

Теоретико-методологической основой исследования диссертационной работы явились основные положения и выводы, сформулированные в научных трудах отечественных и зарубежных экономистов в области бухгалтерского (финансового) и управленческого учета, законодательные и нормативные документы, регулирующие ведение учета затрат, в том числе касаемые сферы бытовых услуг организаций потребительской кооперации.

Диссертация выполнена в соответствии с пунктами 1.8. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.9. «Проблемы учета затрат и калькулирование себестоимости, методы ее статистического анализа» паспорта специальности ВАК 08.00.12-бухгалтерский учет, статистика.

Инструментарно-методический аппарат. Исследование базируется на системном и комплексном подходе к формированию учетных данных для управления затратами в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации. При разработке и решении поставленных в работе задач использовались общенаучные методы: наблюдение, абстрактно-логический метод, метод сравнительного анализа, моделирование, анализ, синтез, аналогия; а также методы и приемы бухгалтерского учета: счета, двойная запись, документирование, балансовое обобщение, отчетность и другие.

Информационно-эмпирическая база исследования. В качестве информационной базы использованы нормативно-правовые акты Российской

Федерации по вопросам методологии учета затрат, официальные статистические данные, труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные управленческому учету. Эмпирическую базу исследования составили данные оперативного и бухгалтерского учета и отчетности, внутренние методические материалы организаций, информация, полученная автором в результате непосредственного исследования сферы бытовых услуг.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования заключается в том, что в современных условиях осуществление эффективной деятельности и принятие обоснованных управленческих решений в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации невозможно без информации, формируемой в системе учетного обеспечения затратами на основе накопленного опыта в области учета затрат и калькулирования и современных систем и методов учета затрат. Разработка новых подходов к получению информации о затратах и контроля за ними, расширение информационных и управленческих возможностей учета, основанных на интеграции различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг, в исследуемой сфере будет способствовать повышению эффективности управления затратами и обоснованному принятию решений.

Основные положения, выносимые на защиту.

1. Управление затратами подразумевает создание качественной учетно-информационной системы для принятия эффективных управленческих решений. В силу ряда особенностей (деления услуг на материальные и нематериальные, производственные и непроизводственные, индивидуального характера оказываемых услуг, совпадения процесса производства и процесса потребления услуги, незначительного процента незавершенных хозяйственных операций или отсутствия незавершенного производства, кратковременности производственного цикла, многообразия оказываемых услуг) бухгалтерский учет в сфере бытовых услуг значительно отличается от бухгалтерского учета в других отраслях экономики. Деятельность организаций потребительской кооперации имеет свою социально-экономическую специфику, оказывающую влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета в целом. В этих условиях для организации управленческого учета в сфере бытовых услуг потребительской кооперации прежде всего необходимо проанализировать состояние и выявить недостатки учетно-информационной системы затрат, предложить меры по их устранению.

2. Методической основой в организации управленческого учета в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации является выбор метода (или сочетания методов), позволяющего получать системную информацию о хозяйственных процессах, затратах и результатах деятельности организации в целом либо в разрезе отдельных видов услуг, структурных подразделений и др. Повышению эффективности управления затратами и обоснованному принятию решений, расширению информационных и управленческих возможностей учета в исследуемой сфере будет способствовать интеграция различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг. Учет затрат на оказание бытовых услуг следует построить на интегрированной основе, которая позволит калькулировать себестоимость на базе как традиционного метода, так и метода сокращенной себестоимости, повысив тем самым оперативность и аналитичность информации, ориентированной на принятие управленческих решений в настоящем и будущем.

3. Научно обоснованная классификация затрат имеет большое значение для правильной организации их учета, что подтверждается всеми авторами трудов по управленческому учету. Применять все существующие в бухгалтерском учете классификации затрат нецелесообразно, т.к. польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации. В то же время в современных условиях управленческий учет должен давать информацию для различных целей управления. Поэтому номенклатуру статей затрат целесообразно увязать с различными вариантами классификации затрат, что позволит использовать ее как для целей учета (в части разработки рабочего плана счетов управленческого учета), так и для целей управления (основа для формирования цен на услуги и постановки системы бюджетирования в части бюджета производственной себестоимости).

4. Важнейшим организационным аспектом совершенствования учетно-информационной системы затрат для сферы бытовых услуг организаций потребительской кооперации является разработка рабочего плана счетов управленческого учета. Вариант автономной (замкнутой) системы представляется наиболее предпочтительным при организации управленческого учета на основе интеграции различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости услуг. Использование такого варианта организации управленческого учета, основанного на разных подходах к учету затрат, предоставит более разнообразную информацию о затратах и возможность с помощью внесистемных расчетов получить информацию о неполной себестоимости по методу «директ-костинг», а также информацию о полной себестоимости с распределением косвенных затрат с использованием разных баз (при позаказном или позаказно-групповом методах) или с применением элементов АВС-метода.

5. Совершенствование организации бухгалтерского учета неотделимо от упорядочения документации и документооборота. Использование дополнительных форм первичных документов, учетных регистров по счетам управленческого учета, а также форм управленческой отчетности позволит комплексно накапливать информацию о затратах, функциональном составе этих затрат с целью последующего осуществления контроля и их анализа.

6. Реализация информационно-плановой и информационно-контрольной функции управления ресурсами и результатами деятельности посредством системы бюджетирования как одного из важнейших элементов управленческого учета не должно нарушать единства учетно-информационной системы затрат, упрощая тем самым процесс нормирования, планирования, учета и контроля затрат по центрам ответственности, позволяя рассчитывать по каждому структурному подразделению показатель рентабельности продаж, а, следовательно, уделять внимание изменению маржинального дохода.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций по организации и развитию управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации с целью повышения эффективности хозяйственной деятельности.

В ходе диссертационного исследования получены следующие наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну.

1. Определены факторы, влияющие на организацию управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации, такие как: внеучетные, обусловленные специфическими особенностями данной сферы (деление услуг на материальные и нематериальные; производственные и непроизводственные; индивидуальный характер оказываемых услуг; совпадение процесса производства и процесса потребления услуги; незначительный процент незавершенных хозяйственных операций и др.), и учетные, обусловленные ведением учета затрат на производство (оказание) услуг (определенная группировка затрат по статьям; возможность применения позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости услуг; необходимость выбора метода исчисления полной или неполной себестоимости услуг; применение более точных баз распределения накладных расходов и др.), учет которых позволил выявить направления развития управленческого учета затрат.

2. Обоснована необходимость интеграции систем учета затрат и калькулирования себестоимости на основе: 1) интеграции позаказного (позаказно-группового) метода и метода «директ-костинг» по учету затрат и калькулированию себестоимости услуг; 2) интеграции АВС-метода и метода «директ-костинг» по учету затрат и калькулированию себестоимости услуг, что позволит калькулировать себестоимость на базе как традиционного метода, так и метода сокращенной себестоимости применительно к сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации и расширит информационные и управленческие возможности учета.

3. Адаптирована номенклатура статей затрат применительно к предложенным вариантам интеграции систем учета затрат и калькулирования себестоимости услуг посредством ее уточнения и дополнения, предусматривающая упрощение типовой номенклатуры статей затрат и добавление других группировочных признаков классификации затрат (по способу включения в себестоимость услуги, по отношению к объему выполненных работ и оказанных услуг), использование которой позволит более конкретно и детализированно определять назначение расходов и организовывать контроль за состоянием затрат, облегчить процесс калькулирования себестоимости бытовой услуги.

4. Разработана система счетов управленческого учета, отражающая процесс исчисления фактической себестоимости объектов калькулирования в сфере бытовых услуг на основе интеграции позаказного (позаказно-группового) или АВС-методов и метода «директ-костинг» по учету затрат и калькулированию себестоимости услуг посредством отражения затрат на счетах: 31 «Прямые (переменные) затраты», 32 «Накладные (постоянные) затраты», 34 «Затраты по операциям (функциям)», 37 «Отражение общих затрат», содержащая, в отличие от бухгалтерского (финансового) учета, дополнительные данные о хозяйственных операциях, способствующая повышению информативности учета затрат, более эффективному анализу себестоимости услуг и финансовых результатов.

5. Разработаны формы регистров по счетам управленческого учета затрат, предусматривающие формирование информации по объектам калькулирования, ведомости распределения накладных расходов, позволяющие определять затраты на единицу услуг, а также формы управленческой отчетности, включающие информацию о структуре производственной себестоимости на основе вариантов интеграции систем учета затрат и калькулирования себестоимости услуг, что позволит упорядочить процесс формирования комплексной информации о затратах, функциональном их составе с целью последующего осуществления контроля и анализа и повысить оперативность получения информации о затратах.

6. Определены направления развития управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг на основе бюджетирования, заключающиеся в разработке бюджета производственной себестоимости, адаптированного к вариантам систем учета затрат и калькулирования себестоимости услуг на основе интеграции позаказного (позаказно-группового) или АВС-методов и метода «директ-костинг», и основанного на разделении совокупных затрат на основную (переменную) и накладную (постоянную) составляющие, что упрощает процесс нормирования, планирования, учета и контроля затрат по центрам ответственности и не нарушает единства учетно-информационной системы затрат.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования определяется результатами, представленными в качестве методических рекомендаций прикладного характера по организации учета затрат и калькулированию себестоимости в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации. Реализация содержащихся в диссертации научных выводов и практических рекомендаций будет способствовать повышению достоверности и оперативности аналитической информации о затратах, формируемой в системе управленческого учета и используемой в целях управления в исследуемой сфере.

Теоретические подходы и методические разработки могут составить информационную базу для дальнейших исследований проблем разработки рекомендаций по совершенствованию методов получения информации о затратах, контроля за ними, а также определения новых подходов к управлению затратами в сфере услуг организаций потребительской кооперации.

Апробация работы. Результаты проведенного исследования докладывались на всероссийских и международных научно-практических конференциях: «Место и роль кооперации в российской экономике» г. Белгород, 2008 г.), «Проблемы и перспективы развития экономического и управленческого потенциала России в XI веке» (г. Пенза, 2008 г.), «Актуальные проблемы экономических наук» (г.Новосибирск, 2009г.), «Экономика и эффективность организации производства» (г. Брянск, 2009 г.), «Современные исследования социальных проблем» (г.Красноярск, 2009г.), «Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях» г. Пятигорск, 2009 г.).

Практические рекомендации и разработки автора внедрены в организации сферы бытовых услуг потребительской кооперации Белгородской и Курской областей: Прохоровское и Шебекинское райпо Белгородского облпотребсоюза, ПО «Рыльское» Курского облпотребсоюза. Отдельные предложения и разработки диссертационного исследования используются в учебном процессе AHO ВПО «Белгородский университет кооперации, экономики и права» при изучении дисциплины «Бухгалтерский (управленческий) учет».

По теме диссертационного исследования опубликовано 10 научных работ общим объемом 15,99 п.л. (авторских 7,7 пл.), три из них- в научных журналах, рекомендованных ВАК.

Логическая структура, концептуальная логика и объем диссертации.

Цель и задачи диссертационного исследования определили объем и последовательность его изложения. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников из 139 наименований. Диссертационная работа изложена на 172 страницах, проиллюстрирована 27

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Мастихина, Ольга Юрьевна

Заключение

Проведенные исследования по организации управленческого учета затрат в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации позволяют сделать следующие выводы.

В настоящее время в связи с развитием рыночных отношений и повышением приоритетов улучшения качества жизни населения получила поддержку существующих и новые направления в своем развитии сфера бытовых услуг организаций потребительской кооперации. Поэтому исследования, направленные на повышение эффективности управления затратами, безусловно, являются актуальными, т.к. наряду с экономическими результатами деятельности в этой области обеспечиваются немалые социальные эффекты.

Как показали исследования, за 2009 год бытовых услуг оказано населению на 488,6 млн. руб., что в 1,4 раза превышает уровень 2003 года. Именно с этого периода началось динамичное расширение номенклатуры бытовых услуг, предоставляемых потребительской кооперацией населению, улучшение их качества и приведение к соответствующим стандартам.

Следует отметить, в разрезе основных отраслей деятельности системы потребительской кооперации наблюдается тенденция более быстрого, по сравнению с другими отраслями, темпа роста объема реализации бытовых услуг населению до 2007 года.

Однако за период 2008-2009 годы наблюдается снижение объемов реализации бытовых услуг, что связано, в первую очередь, с общеэкономическим кризисом в стране, а также свидетельствует о наибольшей зависимости исследуемой сферы от конъюнктуры рынка.

В потребительской кооперации оказание бытовых услуг относится к социальной деятельности, часть из них предоставляется по низким тарифам, часть бесплатно. Поэтому реальная величина оказанных населению услуг гораздо выше.

В соответствии с Концепцией развития потребительской кооперации до 2015 года одной из задач является внедрение новых методов работы в области анализа, планирования, контроля и стимулирования с целью обеспечения оптимизации налоговых платежей, развития социальной сферы и защиты социально-экономических интересов пайщиков. При этом система управления потребкооперацией должна отвечать определенным требованиям. Одним из требований является принятие управленческих решений на основе полной и достоверной информации.

Отмеченные обстоятельства вполне закономерно формируют потребность в функционировании соответствующей системы учета в сфере бытовых услуг потребительской кооперации ввиду большой ее социальной направленности, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения.

В процессе исследования мы пришли к выводу, что современное определение термина «бытовые услуги» представлено только Налоговым кодексом РФ. Связано это, с одной стороны, со сложностью толкования понятия «бытовые услуги» как экономической категории в силу чрезвычайной диверсифицированности отрасли, выполняющей существенно отличающиеся виды услуг, так и с сокращением публикаций, посвященных бытовым услугам (научные работы датированы в основном 80-ми и 90-ми годами прошлого века).

В ходе исследования мы попытались дать свое определение рассматриваемой экономической категории: «Бытовая услуга - это результат деятельности, в процессе которой образуется полезный эффект (предмет, вещь, ценность и т.п.) определенной потребительной стоимости (изготовление новых материально-вещественных ценностей, восстановление предметов домашнего обихода и др.), используемый дляудовлетворения повседневных или периодически возникающих потребностей человека, улучшающих быт и качество жизни, либо деятельность, не принимающая осязаемых результатов».

Рассматривая концептуальные и организационно-правовые основы управленческого учета затрат в сфере услуг было выявлено, что на сегодняшний день не существует однозначного определения предмета управленческого учета, его принципов, целей, задач и методов. Не закреплена также нормативно-правовая база, что в то же время свидетельствует об отсутствии в российском законодательстве какой-либо преграды для развития управленческого учета и создает объективные предпосылки для его становления и развития на предприятиях с учетом ранее накопленного опыта и традиций.

По нашему мнению, управленческий учет можно рассматривать как учетно-информационную систему, включающую в себя производственный учет (учет затрат и калькулирование себестоимости), дополняющуюся совокупностью внеучетных данных (планированием (бюджетированием), аналитическими расчетами с предоставлением управленческой отчетности), призванной усовершенствовать модель учетногопроцесса с целью принятия обоснованных управленческих решений на основе релевантной информации.

Иными словами современная система управленческого учета должна рассматриваться как интегрированная система управления организацией, формирующая и обеспечивающая информацией внутренних пользователей о результатах деятельности, как всей организации в целом, так и отдельных структурных подразделений. В то же время, ключевым моментом в данной системе остается сопоставление затрат и доходов, операции управления затратами, а, следовательно, результатами деятельности. В связи с этим необходимым условием формирования адекватной учетно-информационной системы в организациях сферы услуг является разработка управленческой системы учета, калькулирования и контроля затрат, позволяющей получать релевантную информацию и принимать обоснованные управленческие решения.

Рассматривая важнейший объект управления и бухгалтерского наблюдения применительно к сфере бытовых услуг, предлагаем считать для процесса оказания бытовых услуг понятия «расходы» и «затраты» идентичными и взаимозаменемыми в связи с тем, что для бытовых услуг в большинстве случаев характерны неразрывность процесса производства и потребления, они совмещены во времени, бытовая услугапотребляется в тот же момент, что и производится, и при этом отсутствует незавершенное производство (или удельный вес его является незначительным).

Обоснованный выбор варианта учета и контроля затрат предопределяют, по нашему мнению, направления калькулирования с учетом отраслевой принадлежности организации и установления обоснованной классификации затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Процедурная сторона организации управленческого учета в последующем предусматривает разработку рабочего плана счетов управленческого учета, первичных документов, отчетных форм для различных целей и уровней управления, системы документооборота и информационных потоков, вариантов распределения накладных расходов и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг).

Анализ учетно-информационной системы в сфере бытовых услуг потребительской кооперации позволил выявить недостатки в организации учета затрат, которые заключаются в обезличенности информации о затратах, несовершенстве распределения накладных расходов, использовании «котлового» метода учета затрат, и, как следствие, поддержания искусственного упрощения учета затрат, неоправданного в условиях рынка и высокой значимости данной сферы.

В процессе анализа учетно-информационной системы затрат был определен ряд факторов, влияющих на организацию управленческого учета в рассматриваемой сфере: внеучетные, обусловленные специфическими особенностями данной сферы, и учетные, обусловленные ведением учета затрат на производство (оказание) услуг. Кроме того, необходимо учитывать социально-экономическую специфику деятельности организаций потребительской кооперации.

В условиях рыночных отношений для сферы бытовых услуг требуется развитие управленческого учета, а также широкое применение его методов в управлении организациями потребительской кооперации.

Методической основой в организации управленческого учета является выбор метода (или сочетания методов), позволяющего получать системную информацию о хозяйственных процессах, затратах и результатах деятельности организации в целом, либо в разрезе отдельных видов услуг, структурных подразделений и др.

Мы разделяем позицию различных экономистов об использовании систем калькулирования смешанного типа, в которых используются принципы калькуляции затрат, позволяющие получать разнообразную информацию, а, следовательно, принимать обоснованные управленческие решения.

Учитывая особенности данной сферы, был сделан вывод о тождественности прямых затрат переменным, а накладных - постоянным. В связи с этим, предприятия данной сферы могут с успехом применять позаказно-групповой метод учета затрат в сочетании с методом «директ-костиг». Для отдельных видов бытовых услуг, где величина накладных расходов значительна, предложено использование метода ABC параллельно с методом «директ-костинг». В связи с тем, что АВС-метод является альтернативой позаказному методу, а в сфере бытовых услуг относительная стабильность номенклатуры выполняемых услуг делает возможным модификацию позаказного метода учета затрат в позаказно-групповой, в качестве калькуляционной единицы которого выступает единица определенного вида услуг, считаем ее тождественной и к применению АВС-методом.

В диссертационной работе выделены два варианта интеграции систем учета затрат и калькулирования себестоимости применительно к сфере бытовых услуг в современных рыночных условиях:

1. на основе интеграции позаказного (позаказно-группового) метода и метода «директ-костинг» по учету затрат и калькулированию себестоимости услуг;

2. на основе интеграции АВС-метода и метода «директ-костинг» по учету затрат и калькулированию себестоимости услуг.

Учет затрат на оказание бытовых услуг следует построить на интегрированной основе, которая позволит калькулировать себестоимость на базе как традиционного метода, так и метода сокращенной себестоимости, повысив тем самым оперативность и аналитичность информации, ориентированной на принятие управленческих решений в настоящем и будущем.

В связи с тем, что практика организации управленческого учета предусматривает различные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, а также системы учета, для повышения действенности управленческого учета в исследуемой сфере номенклатура статей затрат должна быть построена в неразрывной связи с различными классификационными признаками.

При составлении калькуляции предложено разделять затраты на прямые (переменные) и накладные (постоянные), что связано с особенностями производства (оказания) услуг в данной сфере, и также является удобным при калькулировании себестоимости услуг различными методами (позаказный, позаказно-групповой, ABC, «директ-костинг»). Номенклатура статей при этом содержит как экономические элементы, так и статьи затрат, что позволяет сделать вывод об ее использовании как для целей учета (в части разработки рабочего плана счетов управленческого учета), так и для целей управления (основа для формирования цен на услуги и постановки системы бюджетирования в части бюджета производственной себестоимости).

Для организации управленческого учета большое значение имеет выбор номенклатуры счетов учета затрат. Использование варианта организации управленческого учета, основанного на разных подходах к учету затрат, предоставляет более разнообразную информацию о затратах и дает возможность с помощью внесистемных расчетов получить информацию о неполной себестоимости по методу «директ-костинг», а также информацию о полной себестоимости с распределением косвенных затрат с использованием разных баз (при позаказном или позаказно-групповом методах) или с применением элементов АВС-метода.

Возможность использования информации для различных управленческих задач предоставит ее обособление на отдельных счетах управленческого учета: 31 «Прямые (переменные) затраты», 32 «Накладные (постоянные) затраты», 34 «Затраты по операциям (функциям)», 37 «Отражение общих затрат».

Обеспечение информацией управленческого учета внутренних пользователей в целях достоверной оценки различных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта и принятия обоснованных решений приводит к росту объема информации и, в свою очередь, повышению требований к ее качеству. В этой связи разработаны формы первичных документов и учетных регистров, а также формы управленческойотчетности с использованием предложенных в диссертационной работе вариантов интеграции систем учета затрат и калькулирования себестоимости услуг.

Сравнивая в последующем информацию, получаемую из регистров управленческого учета, а, следовательно, форм управленческой отчетности, мы пришли к выводу, что она более аналитична, ценность такой информации для нужд управления в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации выше, чем ценность данных бухгалтерского (финансового) учета и отчетности.

Основными направлениями совершенствования управления затратами на основе сформированной информации по предложенной системе счетов управленческого учета должны стать:

- принятие решений, связных с осуществлением социальной миссии потребительской кооперацией (составление графика льготного бытового обслуживания для отдельных категорий граждан, принятия решения о возможности предоставления скидок, установления цен на услуги и др.);

- принятие решений по управлению маркетинговой деятельностью (о структуре и порядке формирования финансового результата в разрезе отдельных видов услуг, заказчиков, рынков сбыта, выявления неприбыльных видов услуг и принятия корректирующих управленческих решений);

- принятие решений по всем процессам, функциям и ресурсам, задействованным в хозяйственной деятельности (например, определение потребности в денежных средствах для осуществления текущей деятельности, анализ состава расходов и структуры себестоимости с целью их последующего снижения).

Организовать управленческий учет затрат в сфере бытовых услуг потребительской кооперации на основе предложенной системы счетов управленческого учета позволит использование автоматизированных бухгалтерских программ, что будет способствовать не только получению разносторонней информации, по и позволит ускорить скорость обработки и получения выходных данных. Для решения проблемы совмещения используемых в практике организаций потребительской кооперации бухгалтерских программ с предлагаемой системой счетов управленческого учета предлагаем автоматизацию элементов управленческого учета на базе электронных таблиц Microsoft Excel, которые могут выполнять функцию вспомогательного средства к специализированным бухгалтерским программам, учитывая специфику сферы бытовых услуг.

Закрепить отдельные положения управленческого учета затрат предлагаем в учетной политике для целей управленческого учета, типовые проекты которой представлены в приложениях к диссертационной работе.

Одним из важнейших элементов управленческого учета является система бюджетирования. При разработке бюджета производственной себестоимости для сферы бытовых услуг нами адаптированы варианты систем учета затрат и калькулирования себестоимости услуг на основе интеграции позаказного (позаказно-группового) или ABC-методов и метода «директ-костинг», основанные на разделении совокупныхзатрат на основную (переменную) и накладную (постоянную) составляющие. Предложенный макет бюджета производственной себестоимости не нарушает единства учетно-информационной системы затрат, упрощая тем самым процесс нормирования, планирования, учета и контроля затрат по центрам ответственности, позволяет рассчитывать по каждому структурному подразделению показатель рентабельности продаж, а, следовательно, уделять внимание изменению маржинального дохода.

Кроме того следует отметить, что обеспечение конкурентных преимуществ, наиболее полное удовлетворение потребностей заказчиков, рациональное управление себестоимостью оказываемых услуг, в жестких условиях выживания в настоящее время, требуют от организаций потребительской кооперации гибкости, т.е. скорости принятия и выполнения решений, а современные рыночные отношения выдвигают новые требования к развитию управленческого учета затрат.

Отмечаются два подхода к решению проблем развития управленческого учета: первый ориентирован на совершенствование калькуляции и системы контроля за затратами; второй - на совершенствование системы управления затратами. Первый подход отвечает требованиям производства, второй - рынка. Результатом процесса внедрения управленческого учета в сфере бытовых услуг организаций потребительской кооперации должно стать более эффективное управление затратами и завоевание выгодных позиций на рынке услуг.

Единая информация и адекватно построенная система управленческого учета затрат на основе применения нескольких методов калькулирования, экономически обоснованных и удобных классификации затрат, рабочего плана счетов управленческого учета, документационного обеспечения, занимая важное место в обеспечении достоверности, информативности и прозрачности бухгалтерского учета и отчетности, должны стать основой повышения эффективности управления, снижения затрат, повышения рентабельности бизнес-направлений.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Мастихина, Ольга Юрьевна, 2012 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая Текст. // Российская газета. 1994. -№№ 238-239.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая Текст. // Российская газета. 1996. - №№ 23-25, 27.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая Текст. // Российская газета. 1998. - №№ 148-149.

4. Налоговый кодекс. Часть вторая Текст. // Парламентская газета. -2000.-№№ 151-152.

5. О бухгалтерском учете Текст. : Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ // Российская газета. 1996. - № 228.

6. О бухгалтерском учете Текст. : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Российская газета. 2011. - № 278.

7. О внесении изменений в статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую НК РФ» Текст. : Федеральный закон от 26.06.2009 г. № 140-ФЗ // Российская газета. 2009. - № 118.

8. О внесении изменений в часть вторую НК РФ Текст. : Федеральный закон от 22.07.2008 г. № 155-ФЗ // Российская газета. 2008. - № 160.90 защите прав потребителей: Федеральный закон Текст. от 07.02.1992 г. № 2300-1 // Российская газета. 1996. - № 8.

9. О потребительской кооперации (потребительских обществах и их союзах) в Российской Федерации Текст. : Федеральный закон от 19.06.1992 г. № 3085-1 // Российская газета. 1992. -№ 139.

10. Об утверждении Правил бытового обслуживания населения в Российской Федерации Текст. : Постановление Правительства РФ от 15.08.1997 г. № 1025 // Российская газета. 1997. -№ 166.

11. Программе социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006-2008 гг.) Текст. : Распоряжение Правительства РФ от 19.01.2006 г. № 38-р // Собрание законодательства РФ. 2006. - № 5. - Ст. 589.

12. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года Текст. : Распоряжение Правительства Российской Федерации от 17.11.2008 г. № 1662-р. // Собрание законодательства РФ. 2008. - № 47. - Ст. 5489.

13. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации Текст. : Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н // Российская газета. 1998. - № 208.

14. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) Текст. : Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. - № 44.

15. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) Текст. : Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // Финансовая газета. 1999. -№ 34.

16. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) Текст. : Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // Российская газета. 2001. - № 140.

17. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) Текст. : Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // Российская газета. 2001. - № 91-92.

18. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) Текст. : Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н // Российская газета. 1999. - № № 116-117.

19. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) Текст. : Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № ЗЗн // Российская газета. 1999. - № № 116-117.

20. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) Текст. : Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н // Бюллетень нормативно-правовых актов федеральных органов исполнительной власти. 2010. - № 52.

21. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению

22. Текст. : Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н // Экономика и жизнь. 2000. - № 46.

23. Методические указания по учету платных услуг, оказываемых населению Текст. : Приложение 2 к Постановлению Президиума Совета Центросоюза РФ от 19.08.2004 г. № 153-сп. // Деловой вестник «Российской кооперации». 2004. - № 11.

24. Общероссийский классификатор услуг населению ОК 002-93 (ОКУН) Текст. : Постановление Госстандарта РФ от 28.06.1993 г. № 163. -М.: Издательство стандартов. 1994.

25. Положение «О Доме бытовых услуг потребительской кооперации» Текст. : Постановление Президиума Совета Центросоюза РФ от 10.02.2005 г. // Деловой вестник «Российской кооперации». 2004. - № 11.

26. Абрамова, И. Ресурсы на будущее. Постановка бюджетирования в компаниях: основные аспекты и проблемы Текст. / И. Абрамова // Бухгалтер и компьютер. 2003. - № 7.

27. Аванесоеа, Г. А. Сервисная деятельность: Историческая и современная практика, предпринимательство, менеджмент Текст. : учебноепособие для студентов вызов / Г. А. Аванесова. М.: Аспект Пресс, 2004. -318 с.

28. Адамов, Н. Классификация затрат в управленческом учете Текст. / Н. Адамов, А. Кустаев // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2007. -№ 36-37.

29. Адамов, Н. А. Особенности налогообложения социально ориентированных некоммерческих организаций Текст. / Н. А. Адамов, Л.Б. Ларина // Все о налогах. 2007. - №8. - с. 19-21.

30. Атаманов, Д. Ю. Распределение затрат при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом Текст. / Д. Ю. Атаманов // Маркетинг в России и за рубежом. 2003. - № 3. -с. 3-17.

31. Бабенкова, Т.В. Учет в управленческих целях: некоторые особенности Текст. / Т.В. Бабенкова, A.B. Сафаров // Управленческий учет. -2006.- №5.-с. 94-108.

32. Бакаев, А. С. Бухгалтерский учет Текст. : учебник / А. С. Бакаев. -4е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2007. - 719 с.

33. Балаева, О. Сфера услуг в мировой экономике: тенденции развития Текст. / О. Балаева, М.Д. Предводителева // Мировая экономика и международные отношения. 2007. - №3. - с. 23-28.

34. Балалова, Е.И. Сервисная деятельность: учет, экономический анализ и контроль Текст. : учебное пособие / Е.И. Балалова, О.В. Каурова. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. - 288 с.

35. Безруких, П. С. Бухгалтерский учет Текст. : ученик / A.C. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; под ред. П.С. Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 736 с.

36. Бобров, JI.A. Экономические проблемы бытового обслуживания населения Текст. / Л.А. Бобров, В.Д. Грибов, Н.В. Гуков и др. М.: «Легкая индустрия», 1978. -240 с.

37. Болгов, КВ. Инфраструктура предприятий сервиса Текст. : учебник для вузов / И.В. Болгов, А.П. Агарков. М.: Издательский центр «Академия», 2008.-288 с.

38. Бреславцева, H.A. Бухгалтерский учет на предприятиях сферы услуг Текст. / H.A. Бреславцева и др.; под ред. H.A. Бреславцевой, Т.Д. Поповой. Ростов н/Д: Феникс, 2006. - 441 с.

39. Бабаев ,Ю.А., Бухгалтерский учет Текст. : учебник / Ю. А. Бабаев, J1.A. Мельникова, А.Н. Петров. М.: Проспект, 2011. - 432 с.

40. Бахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет Текст. : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Бахрушина. 6-е изд., испр. - Москва: Омега-JI, 2007. - 570 с.

41. Бахрушина, М.А. Документальное обеспечение управленческого учета Текст. / М.А. Бахрушина // Налоги. Инвестиции. Капитал. 2006. - № 4-6.

42. Виноградова, М.Б. Организация и планирование деятельности предприятий сферы сервиса Текст. : учебное пособие / М.Б. Виноградова, З.И. Панина М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2008. -464 с.

43. Бойко, Д. Система бюджетирования при формировании учетной политики организации Текст. / Д. Войко // Финансовая газета. 2005. -№31.-с. 25-28.

44. Волкова, О.Н. Управленческий учет Текст. : учеб. / О.Н. Волкова -М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 472 с.

45. Воронова, Е.Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета Текст. / Аудиторские ведомости. 2009. - № 11. - с. 67-76.

46. Воронова, Е.Ю. Функциональный метод учета затрат Текст. / Е.Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. 2008. - №2.

47. Дмитриев, В.И. Основы изучения и прогнозирования спроса на бытовые услуги Текст. : учеб. для вузов / В.И. Дмитриев М.: Легпромбытиздат, 1986. - 304 с.

48. Дроздова, A.B. Понятие и содержание услуги как объекта гражданских прав Текст. / A.B. Дроздова // Сибирский Юридический Вестник. 2003. -№1.- с. 50-51.

49. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет Текст. : монография / К. Друри. 3-е изд., пер. с англ. - М.: ЮНИТИ, 2002. -783 с.

50. Егорова, С.К Информационное обеспечение управления в сфере бытового обслуживания Текст. : дисс. . докт. экон. наук : 08.00.05., 08.00.12 / С.К. Егорова. М: 2000. - 345 с.

51. Егорова, С.К. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса Текст. : учеб. пособие / С.К. Егорова, К .Я. Денисова / под ред. проф. С.К. Егоровой М.: Юристъ, 2000. - 382 с.

52. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет Текст. : учеб. для вузов / В.Б Ивашкевич. М.: Экономистъ, 2004. - 618с.

53. Исаенко Е.В. Совершенствование деятельности потребительской кооперации по преодолению бедности сельского населения Текст. : монография / Е.В. Исаенко, A.A. Романенко. Белгород: Кооперативное образование, 2006. - 198 с.

54. Каверина, ОД. Калькуляционные системы в информационном поле предприятия Текст. / О.Д. Каверина // Вестник СПбГУ. Сер.5. 2002. -№29.

55. Каверина, ОД. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. Текст. / О.Д. Каверина М.: Финансы и статистика, 2003. - 352 с.61 .Карпова, Т.П. Управленческий учет Текст. : учебник для вузов. / Т.П. Карпова М.: ЮНИТИ, 2002. - 350 с.

56. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет Текст. : учеб. / В.Э. Керимов. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. -477 с.

57. Керимов, В.Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации Текст. : учебник / В.Э. Керимов. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003. - 460 с.

58. Кликич, JI.M. Эволюция сферы услуг: неравновесный подход Текст. / Л.М. Кликич. М.: Изд-во МСХА, 2004. - 280 с.

59. Климова, Н.В. Бухгалтерский финансовый и управленческий учет в анализе формирования и использовании прибыли Текст. / Н.В. Климова // Экономический анализ: теория и практика. 2009. - №1. - с. 2-8.

60. Козлова, КВ. Экономика предприятий пошива и ремонта одежды Текст. : учеб. пособие для студентов вузов. / И.В. Козлова. М.: Легкая индустрия, 1980. - 216 с.

61. Колесникова, Ю. Система управленческого учета: сложность выбора Текст. /Ю. Колесникова //Консультант-2011.-№ 5.-е. 51-56.

62. Колоколъникова О. Метрологическое обеспечение управленческого учета Текст. / О. Колокольникова // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2011. - № 2. - с. 9.

63. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет Текст. : учебное пособие / Н. П. Кондраков. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2007. - 717 с.

64. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет Текст. : учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова М.: ИНФРА- М, 2003. -368с.

65. Концепции развития потребительской кооперации до 2015 Электронный ресурс. //dittp://www.rus.coop/union/91610/91611).

66. Концепция развития потребительской кооперации Российской Федерации на период до 2010 года Текст. М.: Центросоюз Российской Федерации, 2001. - 112 с.

67. Костюкова, Е.И. Организационно-методические основы функционирования системы управленческого учета Текст. / Е.И. Костюкова, Т.А. Башкатова // Международный бухгалтерский учет. 2011. - № 36. -с. 12-17.

68. Красавчиков, O.A. Сфера обслуживания: гражданско-правовой аспект Текст. / O.A. Красавчиков // Гражданское право и сфераобслуживания: Сб. науч. трудов. Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1984,-с. 5-29.

69. Кувалдина, Т.Б. Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды Текст. : Автореф. дисс. . докт. экон. наук : 08.00.12 / Т.Б. Кувалдина. -Орел. 2010.-51 с.

70. Кулибанова, В.В. Маркетинг: сервисная деятельность Текст. / В.В. Кулибанова. СПб: Питер, 2000. - 240с.

71. Леонов, В. Ценообразование в сфере услуг Текст. / В. Леонов / Финансовый директор. 2007. - № 5. - с. 23-31.

72. Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет Текст. : учебник / Д.В. Лысенко. М.: ИНФРА-М, 2011. - 478 с.

73. Максименко, Г Д. Первичный учет на предприятиях бытового обслуживания Текст. / Г.Д. Максименко. М.: Легкая индустрия, 1980. -112 с.

74. Маркс, К, Энгельс, Ф. Соч. 2-е изд. (50 томов). -М.: Госполитиздат, 1955.-25000 с.

75. Маслова, О.Г. Система управленческого учета, отчетности и бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях Текст. : Автореф. дисс. . докт. экон. наук : 08.00.12 / О.Г. Маслова. Орел. - 2010. - 50 с.

76. Мешечкина, Р.П. Состояние и перспективы развития сферы услуг системы потребительской кооперации Текст. / Р.П. Мешечкина, В.А. Тиличкин. Белгород: Кооперативное образование, 2004. - 142 с.

77. Моргун, С.Ф. Повышение эффективности труда в бытовом обслуживании населения Текст. / С.Ф. Моргун, К.В. Смирнова. М.: Экономика, 1981. -96 с.

78. Москалева, Н.И. Ресурсосбережение как фактор интенсификации деятельности предприятий бытового обслуживания Текст. / Н.И. Москалева, Г.И. Хотинская. М.: Легпромбытиздат, 1989. - 144 с.

79. Николаева, O.E. Управленческий учет Текст. : учеб. пособие. / O.E. Николаева, Т.В. Шишкова. -М.: Изд-во «УРСС», 1997. 368 с.

80. Николаева, СЛ. Управленческий учет Текст. : учебное пособие / С.А. Николаева. М.: Институт проф. бухгалтеров России; Информационное агентство «ИПБ - БИНФА», 2002. - 176 с.

81. Ожегов, С. И. Толковый словарь русского языка Текст. / С.И. Ожегов Н.Ю. Шведова. М.: АВНК, 1997. - 944 с.

82. Окладников, Д.Е. Внедрение системы бюджетирования в многопрофильном холдинге Текст. / Д.Е. Окладников // Управленческий учет и финансы. 2009. - № 2. - с. 140-155.

83. Основные показатели социально-экономической деятельности потребительской кооперации России за 2003 год Текст. : Стат. Сборник. -М.: Центросоюз РФ, 2004. 107с.

84. Основные показатели социально-экономической деятельности потребительской кооперации России за 2004 год Текст. : Стат. Сборник. -М.: Центросоюз РФ, 2005. 112с.

85. Основные показатели социально-экономической деятельности потребительской кооперации России за 2005 год Текст. : Стат. Сборник. -М.: Центросоюз РФ, 2006. 112с.

86. Основные показатели социально-экономической деятельности потребительской кооперации России за 2006 год Текст. : Стат. Сборник. -М.: Центросоюз РФ, 2007. 185с.

87. Основные показатели социально-экономической деятельности потребительской кооперации России за 2007 год Текст. : Стат. Сборник. -М.: Центросоюз РФ, 2008. 186с.

88. Основные показатели хозяйственной деятельности потребительской кооперации России за январь-декабрь 2008 года Текст. : Стат. Сборник. М.: Центросоюз РФ, 2009. - 77с.

89. Основные показатели хозяйственной деятельности потребительской кооперации России за январь-декабрь 2009 года Текст. : Стат. Сборник. М.: Центросоюз РФ, 2010. - 67с.

90. Особенности управленческого учета на российских предприятиях Электронный ресурс. // (www/fd.ru).

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

92. Пашигорева, Г.И. Системы управленческого учета и анализа. Текст. / Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко. СПб.: Питер, 2003. - 173 с.

93. Писаренко, A.C. Финансовая документация в организациях потребительской кооперации Текст. / A.C. Писаренко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. - № 8. - с. 48-52.

94. Попова, JI.B. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы Текст. : учебно-методическое пособие / JT.B. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов и др. М.: Дело и Сервис, 2007. - 448 с.

95. Потребительская кооперация в 2006 году Текст. // Деловой вестник Российской кооперации. -2007. №4. - с. 26-27.

96. Предводителева М.Д. Основные тенденции развития российской сферы услуг Текст. / М.Д. Предводителева, О.Н. Балаева // Маркетинг услуг. 2008. - №4 (16). - с. 248-256.

97. Пчелинцева, Л.Б. Управленческий учет как система формирования и источник данных для управления современным предприятием Текст. / Л.Б. Пчелинцева // Международный бухгалтерский учет. 2011. - № 45. - с. 29-34.

98. Разумовская, АЛ. Маркетинг услуг. Настольная книга российского маркетолога-практика. Текст. / А.Л. Разумовская, В.М.Янченко. М.: Вершина, 2006. - 496 с.

99. Райзерберг, Б.А. Современный экономический словарь Текст. / Б.А. Райзерберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. М.: Инфра-М, 1996. -496 с.

100. Рогожин, P.E. Бытовым услугам посвящается Текст. / P.E. Рогожин // Единый налог на вмененный доход: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. - № 5. - с. 39-43.

101. Рутгайзер, В.М. Сфера услуг. Новая концепция развития Текст. / В.М. Рутгайзер, Т.В. Корягина, Т.И. Арбузова и др.; под ред. Т.И. Корягиной. М.: Экономика, 1990. - 158 с.

102. Сатубалдин, С. С. Учет затрат на производство в промышленности США Текст. / С.С. Сатубалдин. -М.: Финансы, 1980. 142 с.

103. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета Текст. / Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2009. - 496 с.

104. Соколов, А.Ю. Управленческий учет накладных расходов Текст. / А.Ю. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2004. - 444 с.

105. Соловьев, В.Н. Управление государственной, кооперативной и индивидуальной трудовой деятельностью в бытовом обслуживании (на примере Ленинградского региона) Текст. / В.Н. Соловьев, В.Г. Сорин, М.А, Юделевич. М.: Легпромбытиздат, 1990. - 240 с.

106. Стуков, С.А. Система производственного учета и контроля Текст. / С.А. Стуков. М.: Финансы и статистика, 1988. - 223 с.

107. Стуков, С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет. Текст. / С.А. Стуков // Бухгалтерский учет. 1997. -№ 21.-е. 64-66.

108. Тарасова, ТФ. Стратегия управления затратами и результатами деятельности организаций потребительской кооперации: монография. Текст. / Т.Ф. Тарасова. Белгород: Кооперативное образование, 2007. - 357с.

109. Тарасова, Т.Ф. Управление затратами и результатами деятельности организаций потребительской кооперации: теория, методология, стратегия Текст. : автореф. дис. . докт. экон. наук : 08.00.05 / Т.Ф. Тарасова. -Белгород, 2008. 47 с.

110. Управленческий учет Текст. : учебное пособие \ под. ред. А. Д. Шеремета. М.: ИД «ФБК - ПРЕСС», 2000. - 512 с.

111. Усатова, JI.B. Роль и место управленческого учета и анализа в системе управления современным российским предприятием Текст. / Л.В. Усатова // Управленческий учет. 2009. - № 1.-е. 28-36.

112. Федотова, C.B. Развитие методологии и практики учета затрат в производственных предприятиях Текст. : монография. / C.B. Федотова. -Белгород.: Кооперативное образование, 2009. 151 с.

113. Хамидуллина Г.Р. Управление затратами. Планирование. Учет. Контроль. Анализ издержек обращения Текст. / Г.Р. Хамидуллина. М.: Экзамен, 2004. - 352 с.122 .Хамидуллина, Г.Р. Издержки обращения Текст. / Г.Р. Хамидуллина. -М.: Экзамен, 2004. 336 с.

114. Хамидуллина, Г.Р. Концепция анализа и контроля издержек обращения (на примере предприятий потребительской кооперации) Текст. : автореф. дисс. . докт. экон. наук : 08.00.12 / Г.Р. Хамидулина. М.: 2004. -58 с.

115. Харченко, И. А. Особенности формирования стратегического управленческого учета и внутреннего контроля в организациях потребительской кооперации Текст. : автореф. дисс. . канд. экон. наук : 08.00.12 / И.А. Харченко. Мичуринск-наукоград, 2007. - 19с.

116. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект Текст. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, - 1995. - 416с.

117. Чая, В.Т. Теоретические основы управленческого учета Текст. / В.Т. Чая, А.Д. Золотухина // Аудит и финансовый анализ. 2008. - №6. -с. 39-53.

118. Чернов, В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности Текст. / В.А. Чернов; под ред. М.И. Баканова. М.: Финансы и статистика, - 2001. - 329 с.

119. Шилова, Н. Автоматизация управленческого учета Текст. / Н. Шилова // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2011. - № 12. -с. 15.

120. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры. Текст. / Р. Энтони, Дж. Рис. М.: Финансы и статистика, 2001. - 560 с.

121. Юрьева, О.А. Совершенствование методики бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг Текст. / О.А. Юрьева // Аудит и финансовый анализ. 2008. - №4. - с. 82-93.

122. Ядгаров, Я. С. Бытовое обслуживание: экономика и культура сервиса Текст. / Я.С. Ядгаров. М.: Экономика, 1990. - 206 с.

123. Activity-Based Management. An Overview. CIMA Technical Briefing April 2001 Электронный ресурс. / (http://www.cima.org.uk/downloads/tecbriefingabm.pdf).

124. Cooper, R. Implementing an Activity-Based Costing System. Journal of Cost Management (Spring) pp. 33-42.

125. Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, Profit Priorities From Activity Based Costing, Harvard Business Review, May-June 1991, p. 130.

126. Объемы деятельности организаций потребительской кооперации РФ за период 2002-2009 гг., млн. руб.

127. Показатели 2002 год 2003 год 2004 год 2005 год 2006 год 2007 год 2008 год 2009 год

128. Оборот розничной торговли 61545,5 70372,7 79930 89924 101992,8 118938 140976 141369

129. Оборот общественного питания 5143,3 6067,4 7118 7993 9110,5 10614 12470 12140

130. Закупки сельскохозяйственной продукции и сырья 5853 9024,0 10071 11586 12488,5 15769,5 17062 17326

131. Производство потребительских товаров 13643,2 14159,7 15980 15792 15822,4 17707,2 19322 19183

132. Бытовые услуги 350,15 400,126 496,169 537,9 613,1 562,7 488,6

133. Определения категорий «затраты», «издержки», «расходы»

134. Автор / источник Затраты Издержки Расходы

135. Сравнение маржинального подхода с затратным при установлении цен в сфереуслуг

136. Затратный подход Маржинальный подход1. Исходные данные

137. Планируемый объем услуг Цены на услуги, вычисленные на основании изучения рынка2. Учет переменных затрат