Учетное обеспечение управления затратами на машиностроительных предприятиях

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Нор-Аревян, Галина Григорьевна  
  
**Год:**

2006

**Автор научной работы:**

Нор-Аревян, Галина Григорьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Ростов-на-Дону

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

267

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Нор-Аревян, Галина Григорьевна

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. ИССЛЕДОВАНИЕ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

1.1. Методические аспекты формирования учетного обеспечения управления затратами и его структура

1.2. Организация документооборота как основа учетного обеспечения управления затратами

1.3. Основные направления совершенствования бухгалтерской отчетности в системе учетного обеспечения управления затратами

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОЕНИЯ

2.1. Теоретические аспекты организации сводного учета затрат на производство в системе учетного обеспечения управления

2.2. Пути развития учетного обеспечения процесса управления затратами на предприятиях машиностроения

2.3. Особенности организации полуфабрикатного и бесполуфабрикатного сводного учета затрат на производство в условиях применения нормативного метода

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ОСНОВЕ ПОЛУФАБРИКАТНОГО ВАРИАНТА

СВОДНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1. Развитие методики построения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство

3.2. Разработка отчетных форм в условиях применения толлинговой схемы при полуфабрикатном варианте сводного учета затрат на производство

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учетное обеспечение управления затратами на машиностроительных предприятиях"

Актуальность темы исследования. Для эффективного развития предпринимательства в России необходимо иметь адекватную рыночным отношениям систему представления учетной информации, позволяющую формировать релевантную информацию, производить ее анализ и принимать рациональные управленческие решения. В структуре учетного обеспечения машиностроительных предприятий одним из приоритетных направлений является учет затрат на производство продукции.

В системе бухгалтерского учета учет расходов занимает одно из центральных мест. Пользователи бухгалтерской отчетности получают минимальный объем информации о расходах по обычным видам деятельности, и данная информация агрегирована в целом по коммерческим организациям. Для принятия управленческих решений необходимо располагать более детализированной информацией, что, в свою очередь, требует создания учетного обеспечения управления затратами. Именно от этого зависит, в конечном счете, эффективность деятельности организации в целом. Введение в действие с 2002 года 25-й главы Налогового кодекса РФ привело к тому, что возникли совершенно иные классификации расходов для целей налогообложения, не совпадающие с применяемыми в бухгалтерском учете. Резко возросла трудоемкость учетных работ, связанная с необходимостью выполнить требования к формированию расходов для целей бухгалтерского и налогового учета. На целом ряде предприятий утрачен накопленный за долгие годы развития опыт калькулирования себестоимости, что влечет негативные последствия в виде принятия неверных управленческих решений.

В дореволюционный период, в годы Советской власти в России был накоплен колоссальный опыт в области калькулирования себестоимости и сводного учета затрат на производство. Однако в современных условиях все это должно быть пересмотрено с точки зрения учета стратегических моментов и внешних факторов. Все вышесказанное делает чрезвычайно актуальным рассмотрение проблем формирования учетного обеспечения управления затратами на предприятии.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в исследование проблем теории и методологии формирования учетно-аналитического обеспечения управления предприятиями внесли следующие авторы: А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.А. Блатов, И.Н. Богатая, Ю.В. Богатин, Н.А. Бреславцева, В.В. Ковалев, О.И. Кольвах, М.И. Кутер, Н.Т. Лабынцев, М.В. Мельник, В.Д Новодворский, JI.B. Попова, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет, JI.3. Шнейдман, а также зарубежные авторы: МФ. Ван Бреда, М.Р. Мэтьюс, Б. Нидлз, М.Х.Б. Перера, Ж. Ришар, Д. Стоун, К. Уорд, Э. Хелферт, Э. Хендриксен, Р. Холт и другие.

Теоретическим и практическим аспектом формирования учетной информации о затратах для целей принятия управленческих решений посвящены работы отечественных авторов: И.А. Басманова, П.С. Безруких, И.А. Белобжецкого, Э.К. Гильде, Г.М. Лисовича, А.Ш. Моргулиса, П.П. Новиченко, Н.Г. Чумаченко, М.Г. Ширина, В.Г. Широбокова, A.M. Эйдинова и др.

Вопросы формирования учетного обеспечения на основе управленческого и стратегического управленческого учета затрат рассмотрены в работах отечественных ученых: Н.В. Валебниковой, М.А. Бахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, А.Н. Кизилова, С.А. Николаевой, В.Ф. Палий, а также в работах зарубежных ученых: В. Говиндараджан, Р. Дамари, К. Друри, Б. Райан, Джоэл Г. Сигел, К. Уорд, Д.Хан, Ч.Т. Хорнгрен,, Дж. К. Шанк, Джей К. Шим.

В настоящее время недостаточно разработаны вопросы формирования учетного обеспечения управления затратами с учетом отраслевой специфики. Бухгалтерский учет является основой учетно-аналитического обеспечения управления затратами машиностроительного предприятия. Однако недостатки, свойственные современным учетным системам, вызвали появление новых видов учета, такого направления, как стратегический управленческий учет, развитие которого происходит в рамках закономерного сближения бухгалтерского и экономического подходов. Настоятельная необходимость рассмотрения в рамках системного подхода и анализа вопросов формирования учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях определила актуальность избранной темы.

Научная и практическая значимость, недостаточная изученность указанных проблем предопределили выбор темы настоящего исследования, его предмет, цель, задачи и структуру.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в рассмотрении существующих и разработке новых подходов к совершенствованию учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях. Достижение поставленной цели обеспечивается постановкой и решением следующих задач:

- критически оценить современное состояние учетного обеспечения управления затратами коммерческой организации и выделить особенности формирования учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях;

- изучить и разработать методику построения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство на машиностроительных предприятиях, отличительной чертой которой является создание единого информационного пространства, объединяющего финансовый, управленческий и налоговый виды учета; усовершенствовать методику построения бесполуфабрикатного варианта сводного учета затрат на основе изучения теоретических и методических подходов к формированию учетного обеспечения управления затратами;

- разработать основные направления совершенствования системы учетного обеспечения управления затратами на основе полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на машиностроительных предприятиях;

- сформировать методические подходы к построению полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство и формированию отчетных форм при использовании машиностроительным предприятием толлинговой схемы.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются вопросы теории и практики формирования учетного обеспечения управления затратами машиностроительных организаций. В качестве объекта исследования избрано учетное обеспечение управления затратами. Объектом практической реализации исследований явились машиностроительные предприятия Ростова-на-Дону и Ростовской области.

Теоретико-методологической основой исследования послужили законодательные акты и положения, регламентирующие организацию бухгалтерского учета затрат в коммерческих организациях, на машиностроительных предприятиях Российской Федерации, методические и инструктивные материалы Министерства финансов РФ, методическая и учебная литература, а также труды российских и зарубежных авторов по рассматриваемой проблеме.

Исследование выполнено в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика, раздела 1 Бухгалтерский учет и экономический анализ, п. 1.8. Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; п. 1.9. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа.

Инструментарно-методический аппарат. Исследование базируется на системном и комплексном подходе к формированию учетных данных для управления затратами на машиностроительных предприятиях. Для решения поставленных задач в качестве инструментария применялись диалектический, статистический, индуктивный и дедуктивный методы, используемые мировой наукой в познании социально-экономических явлений, методы сравнительного и индексногоанализа, группировки данных, анализа и синтеза, метод моделирования, балансовый метод.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе законодательных и нормативных актов РФ, материалов периодической печати, монографических исследований отечественных и зарубежных экономистов, материалов научно-практических конференций, данных бухгалтерского учета и официальной отчетности исследуемых машиностроительных предприятий.

Рабочая гипотеза диссертационной работы заключается в том, что в современных условиях осуществление эффективной деятельности и принятие рациональных управленческих решений на машиностроительных предприятиях невозможно без информации, формируемой в системе учетного обеспечения

Ф затратами на основе накопленного опыта в области учета затрат и калькулирования и современных систем и методов учета затрат.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. При формировании учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях необходимо учитывать структуру национального плана счетов бухгалтерского учета, отраслевую специфику формирования затрат и формирования себестоимости продукции (работ, услуг), применение различных схем, например, толлинговой схемы, размер коммерческой организации, основные элементы учетной политики в части

Щ формирования расходов, основные допущения, используемые в учетной системе, эффективность учетной системы (сопоставление выгод, приносимых ею в управлении затратами).

2. Информация для принятия решений по управлению затратами на машиностроительных предприятиях базируется на данных первичных учетных документов, формирующих систему документооборота в бухгалтерии, При этом следует учитывать, что на состав и структуру документов оказывают

• влияние следующие факторы: требования действующего законодательства в области делопроизводства, налогов, финансов, экономики; национальные особенности; размер организации и ее организационная структура; отраслевая принадлежность; миссия (наращивать, поддерживать, использовать достижения, ликвидировать); виды осуществляемой деятельности; общие (наступательная, оборонительная, выжидательная, наступательно-оборонительная) и конкурентныестратегии; стратегические цели, стратегические задачи и акценты (дифференциация продукции, лидерство на основе затрат); предпочтительные концепции корпоративной стратегии (управление портфелем активов, распределение активов, перенос знаний в другую область, реструктуризация); концепция построения учетной системы; учетная политика организации. Принятие во внимание данных факторов при формировании первичных документов по учету затрат на производство позволяет сформировать релевантную информацию.

3. Для формирования адекватного поставленным целям учетного обеспечения управления затратами машиностроительного производства, по мнению автора, необходимо: в рамках действующей системы управленческого учета использовать современные методики учета и контроля затрат на производство продукции, такие, как АВС-методика, PFC-методика, директ-костинг, нормативный метод и др.; на основе осуществляемой стратегии разработать концепцию построения сводного учета затрат на производство с учетом специфики машиностроения; разработать первичные учетные документы, которые будут применяться в рамках данной концепции с учетом имеющейся специфики для принятия управленческих решений, контроля за себестоимостью продукции и величиной незавершенного производства.

4. Один из недостатков бухгалтерской отчетности, состоящий в ее составлении со значительным отставанием от даты, на которую представляются ее данные, может быть устранен при организации оперативного учета затрат с использованием нормативного метода. При внедрении нормативного метода учета затрат на машиностроительном предприятии важно принимать во внимание его особенности. К ним следует отнести: многономенклатурность, тенденции к типизации, унификации продукции и модификации универсальных конструктивных элементов изделий, высокую обновляемость ^ изделий, вызванную научно-техническим прогрессом, специфику цеховой структуры основного производства. Кроме того, необходимо учитывать такие факторы, как тип производства, степень непрерывности технологических процессов, объем выпуска продукции, уровни концентрации, специализации, комбинирования, номенклатура и степень сложности внутрипроизводственных связей. Наиболее полный учет особенностей организации машиностроительного производства позволит разработать и внедрить оптимальные схемы документооборота и обобщения первичной информации об изменении 9 текущих норм затрат и отклонениях от них.

5. Сводный учет затрат на переработку давальческого сырья в части их локализации по производственным подразделениям может осуществляться по одному из следующих вариантов: 1) каждый цех организует учет затрат и калькулирования себестоимости переработки по статьям калькуляции, отражающим цеховую себестоимость. По предприятию учитывается оборот по статьям калькуляции, не включаемым в цеховую себестоимость, а также свод оборотов по данным цехового учета; 2) учет калькулирования себестоимости переработки ведется в целом по предприятию, при этом учет затрат на ^ производство ведется отдельно по цехам, а себестоимость цехового выпуска продукции не калькулируется; 3) учет затрат и калькулирование себестоимости переработки ведется в целом по заводу без подразделения по цехам.

Научная новизна состоит в том, что с позиций системного подхода разработаны и обоснованы научно-методические положения, направленные на совершенствование учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях. Научная новизна исследования fc подтверждается следующими результатами:

- определена и обоснована структура учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях, включающая в себя: принципы учета затрат и калькулирования себестоимости, балансовые теории отчетности, методологию и методику бухгалтерского учета, закрепленные посредством организационного, технического и методического аспектов f формирования учетной политики в части учета затрат на производство, систему финансовых инефинансовых показателей, характеризующих деятельность экономического субъекта;

- уточнены этапы эволюции бухгалтерского учета затрат как основы учетного обеспечения, включающие в себя: 1. Этап развития камерального учета, предполагающего учет расходов для целей управления денежными потоками; 2. Этап развития статического учета, предполагающего учет затрат для целей управления имуществом; 3. Этап развития динамического учета,

0 предполагающего учет затрат для целей управления финансовыми результатами; 4. Этап развития органического учета, предполагающего учет затрат как для целей управления имуществом, так и финансовыми результатами; 5. Этап развития эволюционно-адаптивного учета, включающий различные виды экономической модификации учетных данных (налоговый учет, стратегический учет, социальный учет, креативный учет, учет человеческих ресурсов и т.д.), применяемых менеджерами в зависимости от поставленных целей по управлению затратами, что позволяет повысить релевантность информации, усилить ее ориентацию на принятие рациональных

Щ управленческих решений;

- предложена методика построения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство на машиностроительных предприятиях, отличительной чертой которой является создание единого информационного пространства, включающего в себя финансовый, управленческий и налоговый учет, заключающаяся в определении мест возникновения затрат, центров ответственности, переделов, перечня полуфабрикатов, разработке технологами

Щ маршрутов движения товарно-материальных ценностей по переделам, а также установлении попередельных и пооперационных норм и их внесении во внутренние регламенты организации, утвержденные приказом руководителя; формировании информации о затратах, движении полуфабрикатов незавершенного производства, выпуске готовой продукции; выявлении на основе документирования и анализа отклонений от утвержденных маршрутов движения товарно-материальных ценностей; организации системы внутреннего контроля и принятия оперативных мер к лицам, допустившим отклонения;

- разработана схема учета движения деталей на машиностроительных предприятиях при бесполуфабрикатном варианте сводного учета затрат, заключающаяся в использовании в рамках управленческого учета специальных забалансовых счетов, используемых исключительно для фиксации движения деталей между цехами (счет 021 — «Полуфабрикаты в учетных цехах»; счет 060 - «Расчеты за полуфабрикаты»; счет 079 - «Взаимные расчеты с цехами за полуфабрикаты»1), и позволяющая обеспечить эффективный контроль за величиной незавершенного производства;

- предложено два варианта отчетных форм при использовании давальческой схемы в условиях применения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производства на машиностроительном предприятии, позволяющих сформировать релевантную информацию для управления затратами: первый предусматривает формирование информации о материалах и полуфабрикатах, израсходованных в цехе на изготовление полуфабриката либо изделия; второй вариант предполагает раскрытие информации о материалах и полуфабрикатах других уровней, израсходованных в цехе на производство полуфабрикатов и изделий, а информация по каждому израсходованному полуфабрикату раскрывается в разрезе материалов других цехов по видам материалов.

Теоретическая и практическая значимость проведенного исследования. Теоретическая значимость исследования заключается в том, что на основе анализа имеющихся использовавшихся ранее и современных систем и методов учета затрат и калькулирования себестоимости разработаны Данные счета применяются с использованием двойной записи и служат основанием для составления отчета цехами и не применяются в рабочем плане счетов предприятия, на базе которого составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. методологические подходы к формированию учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях, что позволяет усилить контроль, повысить эффективность решений по управлению затратами. Практическая значимость заключается в том, что его теоретические и методологические результаты доведены до практических выводов и рекомендаций, используемых в хозяйственной практике ряда машиностроительных предприятий г. Ростова-на-Дону и Ростовской области, что подтверждено справками об их внедрении. В хозяйственной практике предприятий Ростовской области и г. Ростова-на-Дону применяются следующие разработки диссертанта:

1. Схемы документооборота по договору переработки давальческого сырья у давальца и переработчика.

2. Рекомендации по построению полуфабрикатного варианта затрат на производство на машиностроительных предприятиях и укрупненная схема документооборота.

3. Схема учета движения деталей на машиностроительных предприятиях при бесполуфабрикатном варианте сводного учета затрат.

4. Отчетные формы, рекомендуемые при давальческой схеме в условиях применения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство на машиностроительном предприятии.

Использование результатов исследования позволит повысить эффективность принимаемых управленческих решений по управлению предприятиями.

Апробация результатов исследования осуществлялась в ходе экспериментальных расчетов на фактическом материале машиностроительных предприятий г. Ростова и Ростовской области, в процессе преподавания курсов «Бухгалтерское дело», «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Бухгалтерский (управленческий) учет» студентам Ростовского государственного экономического университета «РИНХ», при обсуждении на конференциях и семинарах, где диссертант выступала с докладами на пленарных и секционных заседаниях.

Разработанные схемы документооборота, рекомендации по построению полуфабрикатного варианта затрат на производство на машиностроительных предприятиях и отчетные формы использованы в деятельности ОАО «Ростсельмаш», ООО «Полесье», ОАО «Таганрогский металлургический завод», ООО Цимлянский завод теплообменного и технологического оборудования «Модуль», что подтверждено справками о внедрении.

Полученные результаты используются в процессе обучения профессиональных бухгалтеров в УМЦ РГЭУ «РИНХ» по следующим разделам программы: «Бухгалтерский учет (базовый курс)», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», а также при чтении спецкурса по повышению квалификации профессиональных бухгалтеров «Деловое администрирование в бухгалтерии». Основные положения диссертационного исследования отражены в 18 работах общим объемом 128,63 п.л., в том числе 38,3 авторских п.л.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Нор-Аревян, Галина Григорьевна

Результаты исследования, проведенного учеными Манчестерского университета, показали, что в качестве двух основных целей, которые были чрезвычайно важными для управленческого учета в период с 1995 по 2000 год, являются: оценка эффективности деятельности организации (Business performance evolution) и контроль затрат и финансовый контроль (Cost/financial control). Эти же цели были названы важнейшими и в период с 2001 по 2005 год. Почетный профессор управленческого учета Дж. Шанк и профессор международного бизнеса В. Говиндараджан подчеркивают: «Глубокое понимание структуры затрат какой-либо компании может значительно продвинуть ее при поиске путей достижения устойчивого конкурентного преимущества» [249, с. 14].

Дефиниции «затраты», «расходы», «себестоимость» широко применяются в рамках новых концепций, например концепции системы сбалансированных показателей, концепции стратегических карт, концепции стратегического управления затратами, концепции процессно-ориентированного анализа рентабельности и др. Данные показатели занимают важное место в системе оценочных показателей деятельности машиностроительных предприятий и оценке эффективностибизнеса.

Знание себестоимости продукции, работ, услуг, полученной в процессе калькулирования, позволяет выработать менеджерам предприятий машиностроения ценовую политику на базе учета как внутренних, так и внешних факторов. Информация о затратах и расходах машиностроительного предприятия формируется в рамках различных видов учета: финансового, управленческого, налогового, стратегического и др. Информации о расходах, раскрываемой в финансовойотчетности, явно недостаточно для принятия обоснованных управленческих решений. При формировании учетного обеспечения управления затратами, себестоимостью и расходами на машиностроительном предприятии необходимо учитывать следующие моменты:

1. Структура национального плана счетов бухгалтерского учета.

2. Отраслевая специфика формирования затрат и формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и применение различных схем, например толлинговой схемы.

3. Размер машиностроительного предприятия.

4. Основные элементы учетной политики в части формирования расходов.

5. Основные допущения, используемые в учетной системе.

6. Эффективность учетной системы (сопоставление выгод, приносимых ею в управление, с затратами).

Действующим планом счетов предусмотрена возможность использования счетов 30-39, предназначенных для учета расходов по элементам в рамках управленческой бухгалтерии. Счета 20-29 предназначены для формирования информации о расходах по обычным видам деятельности и группировки расходов по статьям, по местам возникновения и по другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Взаимосвязь между счетами финансовой и управленческой (производственной) бухгалтерии рекомендуется организовать с помощью специально открываемых отражающих счетов. При этом состав и методика использования счетов 20-39 при таком варианте учета устанавливаются коммерческой организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов РФ.

При построении организации управленческого учета на предприятии необходимо принимать во внимание отраслевую специфику и применяемые коммерческой организацией схемы, например толлинговой схемы. Указанная схема накладывает специфику не только на организацию учета затрат, расходов, формирование себестоимости, но и на структуру отчетных форм, применяемых организацией, yl Размер предприятия влияет на организацию системы управленческого учета. На малых предприятиях зачастую нет необходимости в выделении счетов 30-39. Управленческий учет на таких предприятиях организуется как аналитический учет, адекватный целям управления с учетом стратегии, а также потребностям менеджеров в управленческой информации.

На средних предприятиях в зависимости от целей управления возможна организация управленческого учета в рамках монистической системы.

На больших и средних предприятиях, нуждающихся в1 надежной систематизированной информации для управления текущими расходами и Щ себестоимостью, целесообразно счета 20-29 выделить в самодостаточную систему счетов управленческого учета.

В работах таких российских и зарубежных ученых как И.Н. Богатая, М.А. Бахрушина, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, А.Н. Кизилов, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.В. Палий, В.И. Ткач, Т.В. Шишкова, J1.3. Шнейдман, К. Друри, Ж. Ришар и др. исследованы различные варианты организации управленческого учета в коммерческих организациях, ф Основные элементы учетной политики в части формирования расходов также должны быть обязательно учтены при формировании учетного обеспечения управления затратами машиностроительного предприятия.

При этом следует обратить внимание на то, что для принятия управленческих решений важна учетная политика в целях финансового учета, управленческого и налогового учета.

В настоящее время достаточно широко применяются следующие методы формирования себестоимости продукции, работ, услуг: по полной фактической себестоимости, по нормативной себестоимости, по неполной (сокращенной) себестоимости. Основная масса крупных машиностроительных предприятий использует нормативный метод учета затрат.

В коммерческих организациях применяются следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: нормативный, позаказный, попередельный, попроцессный. На предприятиях тяжелого машиностроения используется позаказный метод. Ряд предприятий машиностроения применяет попередельный метод. В зарубежной практике применяются такие методы калькулирования себестоимости, как «стандарт-кост» и «директ-кост». Нами проведен сравнительный анализ данных методов калькулирования себестоимости (приложение 17).

Общим для этих подходов является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки.

В зарубежной и отечественной практике применяются такие современные методики калькуляции, как калькуляция затрат на основе видов деятельности (ABC) и на основе движения продукта (PFC). Данные методы могут быть применены на машиностроительных предприятиях в системе управленческого учета. Нами проведен сравнительный анализ данных методик калькулирования (приложение 18).

Схемы учета затрат по традиционной системе и по системе АСВ представлены на рисунке 6. а) Традиционная система учета затрат ступень 1: накладные расходы ступень 2: накладные расходы распределяются по производственным распределяются на продукты подразделениям б) Стадии АВС-анализа

Центры затрат (ресурсы) Функции (действия) Бизнес-процессы (объекты затрат)

• Затраты • Ресурсозатраты • Категории затрат • Затраты на функцию (процесс) • Ставки затрат на функцию (процесс) • Затраты на бизнес-процесс (объект затрат)

Анализ затрат Калькулирование стоимости бизнес-процесса объекта затрат) > I-

Рис. 6. Схемы учета затрат по традиционной системе (а) [141, с. 10] и по системе ABC (б) [107, с. 19]

В системе ABC для отнесения вида деятельности на конкретные продукты используются носители издержек. В отличие от традиционных систем учета затрат система АБС использует множество носителей издержек в качестве баз распределения на второй ступени (например часы работы оборудования, количество переналадок и количество заказов на закупку и т. д.). Ставки носителей издержек в системе ABC должны быть связаны с причинами возникновения накладныхрасходов.

В отличие от системы ABC методика PFC основана на технологическом процессе производства. Поскольку для любого продукта существует множество способов его производства, варианты построения производства продукта могут существенно различаться. Сложностью данной методики является то, что необходимо разработать логические схемы движения продукта на основе сбора и анализа затрат на движение продукта, а также необходимость использованиядисконтирования затрат, возникающих в процессе производства продукта. Использование данного метода основано на том, что «конечный продукт и связанные с ним затраты образуются из набора физических ресурсов (один из которых является исходным [порождающим], или «ключевым», ресурсом), а также из последовательности «вмешательств» в этот ключевой ресурс и временных затрат на удержание частично сформированного продукта незавершенногопроизводства» [180, с. 412]. Боб Райан выделяет вмешательства, добавляющие ценность (и стоимость) продукта для покупателя, и нулевые (не представляющие ценности с точки зрения покупателя). Стратегия PFC, разработанная Райаном, представлена, на рисунке 7. Расчет вклада PFC осуществляется по формуле:

Вклад PFC = Доход от продаж после завершения продукта - PFC (2.1) Временные затраты на стадии вмешательства n+l= PFCn \*е - PFCn (2.2) Коэффициент трекинга продукта = PFC /Затраты на ключевой ресурс (2.3)

В зависимости от величины вклада возможны следующие ситуации: производство и продажа промежуточного и конечного продукта; производство и продажа промежуточного продукта; производство и продажа конечного продукта; отказ от производства и продажи как промежуточного, так и конечного продукта.

Как показывает практика, традиционные методы учета и калькуляции затрат приводят к искажению фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и не обеспечивают руководителя необходимой учетной информацией для принятия управленческих решений. Все это и вызвало появление таких методик, как система «Директ-костинг», система ABC и метод PFC.

Рис. 7. Стратегия определения затрат, связанных с движением продукта (PFC) [180, с. 417]

Развитие учетного обеспечения управления затратами связано с внедрением таких новых инструментов стратегического управленческого учета, как система сбалансированных показателей, модели экономической добавленной стоимости, процессно-ориентированный анализ рентабельности. Сравнительный анализ основных инструментов стратегического управленческого учета приведен в приложении 19. Каждый из подходов в той или иной степени использует данные о затратах. Широкое распространение за рубежом получила концепция стратегического управления затратами, сформулированная Дж. Шанком и В. Говиндараджаном. Ниже приведена зависимость между стратегиями и основными направлениями всестороннего управления затратами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время бухгалтерский учет, представляющий собой упорядоченную систему сбора и регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движения путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций, является основой для принятия управленческих решений. Бухгалтерский учет является основой учетного обеспечения управления коммерческой организацией. Современное учетное обеспечение включает в себя как традиционно используемые приемы и методы, так и новые приемы и методы, позволяющие модифицировать данные бухгалтерского учета и отчетности для принятия управленческих решений. Это обусловлено основными недостатками, свойственными современным учетным системам. Именно они и вызвали появление новых видов учета (стратегический управленческий учет, креативный учет, учет человеческих ресурсов, социальный учет и т. д.). При этом развитие данных видов учета происходит в рамках закономерного сближения бухгалтерского и экономического подходов.

На первом этапе работы проведено аналитическое исследование современного состояния учетного обеспечения управления затратами коммерческой организации. Развитие учетного обеспечения управления затратами предполагает совершенствование методологии бухгалтерского учета, которое неразрывно связано с процессом эволюции бухгалтерского учета. В работе предлагается авторская трактовка этапов эволюции бухгалтерского учета затрат на производство продукции, работ, услуг.

В ходе исследования с позиций системного похода разработаны и обоснованы научно-методические положения, которые направлены на совершенствование учетного обеспечения управления коммерческой организацией.

В ходе исследования нами изучена дефиниция «учетно-аналитическое обеспечение управления» и предложен авторский подход к формированию структуры учетного обеспечения управления предприятиями. По нашему мнению, в структуру учетного обеспечения органично включены принципы учета, балансовые теории отчетности, методология и методика бухгалтерского учета, реализующаяся посредством разработки организационного, технического и методического аспектов учетной политики, система финансовых и нефинансовых показателей, характеризующих деятельность экономического субъекта,.

В ходе исследования изучены взгляды российских и зарубежных ученых-экономистов на эволюцию бухгалтерского учета, что позволило предложить авторскую трактовку этапирования развития бухгалтерского учета затрат на производство продукции, работ, услуг. Данная трактовка вытекает из развития основополагающих балансовых теорий учета и отчетности и учитывает использование бухгалтерского учета для принятия управленческих решений. В основу трактовки положены основополагающие балансовые теории (камеральная, статическая, динамическая, органическая и эволюционно-адаптивная). В ходе исследования был сделан вывод о том, что существует единый бухгалтерский учет, однако его структура может быть различной на каждом конкретном предприятии, а возникновение различных видов учета связано с попытками повысить релевантность информации, усилить ее ориентацию на принятие управленческих решений.

В исследовании нами определены 15 различных классификаций бухгалтерского учета, которые могут применяться как в теории, так и в практике учета затрат на производство.

При формировании системы учета затрат на производство важное значение имеет классификация затрат. В ходе исследования систематизированы наиболее распространенные классификации затрат, применяемые в финансовом, управленческом и налоговом учете. Следует отметить, что система учета затрат позволит формировать релевантную информацию лишь в том случае, если применяются различные классификации. Исследованы основные факторы, влияющие на методологию формирования затрат в финансовом и управленческом учете.

Первичные учетные документы и бухгалтерские регистры являются ^ важнейшей составляющей учетного обеспечения и базой для принятия управленческих решений. В ходе исследования изучены и обобщены основные требования, которыми необходимо руководствоваться при создании учетных документов, а также налоговые последствия за их несоблюдение, произведена систематизация утвержденных унифицированных форм первичных документов по учету затрат на производство продукции, работ, услуг по состоянию на 01.01.2006г. В работе рассмотрены вопросы формирования графика документооборота на предприятии, разработана схема документооборота у давальца и переработчика по договору толлинга для машиностроительного £ предприятия, предложен подход для анализа документооборота с целью его упрощения и оптимизации.

Основными направлениями совершенствования первичного учета издержек производства являются: применение унифицированных форм документов; сокращение объемов первичных данных за счет устранения избыточных сведений, содержащихся в первичных документах и не используемых для дальнейшей обработки, выведения из них постоянных нормативно-справочных данных; внедрение современных технических средств, позволяющих компьютеризировать операции сбора, обработки и передачи Щ информации.

В ходе работы произведена систематизация требований, предъявляемых к раскрытию информации о расходах в российских ПБУ, ориентированная на внешних пользователей. Внутренние пользователи для принятия решений при осуществлении анализа затрат на производство продукции, работ, услуг должны располагать более детализированной информацией, которая содержится в формах внутренней управленческой отчетности. В работе Щ изучены 16 используемых в теории и на практике классификаций отчетности, в рамках которых формируется информация о затратах на производство. Разработка внутренней отчетности о затратах является одной из главных задач предприятия. При формировании системы управленческой отчетности на предприятии необходимо определить формы, сроки предоставления отчетности и ответственных за их составление; составить схему формирования управленческих отчетов; определить пользователей информации и форму, в которой она будет им предоставляться. Нами выделены 2 основных этапа внедрения управленческой отчетности: организационный и этап разработки и внедрения конкретных форм управленческой отчетности.

В структуре учетного обеспечения современных коммерческих организаций учет затрат занимает одно из центральных мест. В связи с этим в работе развитие учетного обеспечения рассмотрено именно на примере затрат. Рассмотрены основные принципы калькулирования и современные отечественные и зарубежные методы учета затрат и калькулирования себестоимости. Проанализированы принципы калькулирования, выделяемые различными учеными, изучены видыкалькуляций, проведен сравнительный анализ полуфабрикатного и бесполуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство. Выявлены особенности ведения сводного учета затрат на производство на машиностроительных предприятиях. В ходе исследования было установлено, что основными подходами к совершенствованию учетного обеспечения управления затратами являются:

- применение системы директ-костинг;

- использование современных методик калькуляции, таких как калькуляция затрат на основе видов деятельности (ABC) и на основе движения продукта (PFC);

- использование стратегического управленческого учета, базирующегося на концепции стратегического управления затратами.

В качестве одного из направлений совершенствования системы учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях рассмотрено развитие нормативного метода, включающего в себя планирование затрат на основе норм, документирование, отражение затрат на счетах бухгалтерского учета по нормам и отклонениям от них, а также их изменения, выявление отклонений в процессе формирования себестоимости на каждом уровне управления. Указанный метод учета затрат предусматривает анализ себестоимости продукции в разрезе отклонений от установленной технологии, которые учитываются по виновникам и местам их возникновения, и способствует выявлению и мобилизации внутрихозяйственных резервов. В ходе исследовании рассмотрены особенности организации полуфабрикатного и бесполуфабрикатного сводного учета затрат на производство в условиях применения нормативного метода. Разработаны подходы к внедрению нормативного метода на предприятиях машиностроения.

Нами рекомендована схема учета движения деталей на машиностроительных предприятиях при бесполуфабрикатном варианте сводного учета затрат. Сущность данной схемы состоит в использовании в рамках управленческого учета специальных забалансовых счетов, используемых исключительно для фиксации движения деталей между цехами (счет 021 - полуфабрикаты в учетных цехах; счет 060 - расчеты за полуфабрикаты; счет 079 - взаимные расчеты с цехами за полуфабрикаты10.). Данная схема позволит обеспечить эффективный контроль за величиной незавершенного производства при бесполуфабрикатном варианте сводного учета затрат на производство.

Проведенное исследование позволило в третьей главе предложить концепцию построения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство на машиностроительных предприятиях, заключающуюся в формировании единого информационного пространства, включающего в себя оперативный, финансовый, управленческий и налоговый учет, и позволяющую осуществлять эффективное управление.

В третьей главе предложены основные направления совершенствования системы учетного обеспечения управления затратами на машиностроительных предприятиях на основе полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство и разработаны формы учетной документации и отчетности на

10 Данные счета применяются с использованием двойной записи и служат основанием для составления отчета цехами и не применяются в рабочем плане счетов предприятия, на базе которого составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. машиностроительных предприятиях в условиях применения толлинговой схемы.

Методика формирования отчетных форм в условиях применения толлинговой схемы при полуфабрикатном варианте сводного учета затрат на производство заключается в учете специфики машиностроительного производства.

Основной целью применения полуфабрикатного метода на таких предприятиях является обеспечение контроля и сохранности за движением товарно-материальных ценностей, принадлежащих давальцу, анализ и контроль отклонений, возникающих в процессе оказания услуг по переработке давальческого сырья.

Детальное изучение особенностей толлинговой схемы позволило предложить два варианта отчетных форм, каждый из которых предусматривает открытие заказа на каждый вид полуфабриката, готовой продукции.

Первый вариант предусматривает формирование информации о материалах и полуфабрикатах, израсходованных в цехе на изготовление полуфабриката либо изделия. При использовании второго варианта раскрывается информация о материалах и полуфабрикатах других уровней, израсходованных в цехе на производство полуфабрикатов и изделий. Причем информация по каждому израсходованному полуфабрикату раскрывается в разрезе материалов других цехов по видам материалов.

Предложенные нами варианты включают в себя следующие отчетные формы и инструкции по их заполнению:

1. Отчет о расходе ТМЦ по цеху (приложение 23 - с раскрытием в материалах).

2. Отчет о расходе ТМЦ по цеху (приложение 25 - без раскрытия в материалах).

3. Ведомость остатков незавершенного производства по цеху (при подетальных нормах) (приложение 27).

4. Ведомость остатков незавершенного производства по цеху (при пооперационных нормах) (приложение 29).

5. Сводный отчет о расходе ТМЦ и полуфабрикатов на выпуск готовой продукции (полуфабрикатов) по заводу (приложение 31 с раскрытием в материалах).

6. Сводный отчет о расходе ТМЦ и полуфабрикатов на выпуск готовой продукции (полуфабрикатов) по заводу (приложение 32 без раскрытия в материалах).

7. Производственный отчет цеха (часть 2). Затраты на производство по цеху (приложение 33).

8. Сводный отчет по заводу (приложение 35).

9. Отчет переработчика (приложение 36-38).

10. Акт между переработчиком и заказчиком (приложение 39).

11. Баланс движения полуфабрикатов (приложение 40).

Различие в предлагаемых вариантах состоит в различных подходах к раскрытию информации о материалах и полуфабрикатах.

Ряд разработок диссертации апробирован на предприятиях г. Ростова и Ростовской области, что подтверждено справками о внедрении. В хозяйственной практике предприятий Ростовской области и г. Ростова-на-Дону применяются следующие разработки:

1. Схемы документооборота по договору переработки давальческого сырья у давальца и переработчика.

2. Рекомендации по построению полуфабрикатного варианта затрат на производство на машиностроительных предприятиях и укрупненная схема документооборота.

3. Схема учета движения деталей на машиностроительных предприятиях при бесполуфабрикатном варианте сводного учета затрат.

4. Отчетные формы, рекомендуемые при давальческой схеме в условиях применения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство на машиностроительном предприятии.

Использование результатов исследования позволит повысить качество и релевантность информации, формируемой в рамках учетной системы коммерческой организации, и повысить эффективность принимаемых управленческих решений.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Нор-Аревян, Галина Григорьевна, 2006 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части I и II.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (ред. от 23.07.98).

4. Федеральный закон РФ «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995г. № 208-ФЗ.

5. Федеральный закон РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 3 февраля 1998 г. № 14-ФЗ.

6. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобр. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, 29 декабря 1997г.

7. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утв. Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283).

8. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобр. Приказом Минфина РФ, 1 июля 2004 г. №180.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» -ПБУ 1/98, утверждено Приказом Минфина РФ от 09 декабря 1998 г. №60н.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено Приказом Минфина РФ от 06 июля 1999 г. №43н.

11. И. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» -ПБУ 7/98. Утверждено Приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. Утверждено Приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. №96н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено Приказом Минфина РФ от 06 мая 1999 г. №32н.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено Приказом Минфина РФ от 06 мая 1999 г. №33н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000. Утверждено Приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. №5н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено Приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. №11н.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. №114н.

18. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 22 июля 2003 г. №67н.

19. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н.

20. Об утверждении порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации. Постановление Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 24.03.99 г. №20.

21. Постановление Правительства РФ «О первичных учетных документах» от 08.07.97г. № 835.

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

23. Акофф P. JI. Основы исследования операций / P. JI. Акофф, М. В. Сасиени: Пер. с англ. М.: Мир, 1971. - 536 с.

24. Акофф P.JI. Планирование будущего корпорации: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1985. - 327 с.

25. Аксененко А. Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития. М.: Финансы и статистика, 1983. — 224 с.

26. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. -М.: МГУ, 1984. 269 с.

27. Александровский А.П. Анализ и измерение качества продукции (Опыт исследования на примере машиностроения)/А.П. Александровский. М.: Госпланиздат, 1939. - 152 с.

28. Алексеева И.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия ^ стратегических решений в деятельности промышленных предприятий//

29. Автореф. дис. на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону, 2002. - 24 с.

30. Алле М. Условия эффективности в экономике: Пер. с фр. Л.Б. Азимова и др. М.: НИЦ «Наука для общества», 1998. - 301 с.

31. Альбрехт С. Мошенничество. Луч света на темные стороны бизнеса / С. Альбрехт, Дж. Венц, Т. Уильяме: Пер. с англ. СПб: Питер, 1995. -400 с.

32. Альфред М. Кинг. Тотальное управление деньгами: Пер. с англ. СПБ.: £ Полигон, 1999. - 448 с.

33. Анализ и обоснование хозяйственных решений / Б.И. Майданчик, М.Г. Карпунин, Я.Г. Любинецкий. М.: Финансы и статистика, 1991. - 136 с.

34. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия: Пер. с англ. СПб: Издательство «Питер», 1999. - 416 с.

35. Арене А. Аудит / А. Арене, Дж. Лоббек: Пер. с англ. / Гл. редактор проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.

36. Асеева С.В. Учет затрат и трансфертные цены//Бухгалтерский учет. 1991.- № 4. с. 29-33.

37. Бакаев А. Реформирование бухгалтерского учета: итоги за 2003 год //Финансовая газета. 2004. - №4.

38. Балабанов И.Т. Финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 1994.-224 с.

39. Басманов И. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. Минск, 1973. - 296 с.

40. Басманов И.А. Учет производственных расходов предприятия. М.: Финансы, 1967. - 204 с.

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

42. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1989. -320 с.

43. Белобжецкий И.А. Издержки производства: бухгалтерский учет и аудит//Бухгалтерский учет. 1994. - № 2,3,4.

44. Бернстайн JI.A. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. И.И. Елисеева. Гл. ред. серии Я.В. Соколов. Финансы и статистика, 1996.

45. Бертонеш М., Найт Р. Управление денежными потоками. СПб.: Питер, 2004.-240 с.

46. Бетге Й. Балансоведение: Пер. с нем. / Научный редактор В.Д. Новодворский. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. - 454 с.

47. Бейгельзимер М. Г. Учет экономии материальных ресурсов. М.: Финансы и статистика, 1987. - 96 с.

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

49. Блатов Н.А. Балансоведение. JL: Экономическое образование, 1928. -283 с.

50. Блейк Джон. Европейский бухгалтерский учет. Справочник. / Блейк Джон, Ориол Амат: Пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1997. - 400 с.

51. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Серия «50 способов». Ростов н/Д.: Феникс, 2001. 320 с.51.