Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в системе ABC (Activity-Based Costing) на предприятиях электросвязи

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Трапезникова, Наталья Геннадьевна

**Год:**

2008

**Автор научной работы:**

Трапезникова, Наталья Геннадьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Йошкар-Ола

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

200

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Трапезникова, Наталья Геннадьевна

Введение

1. Теоретические основы учетно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятиях электросвязи

1.1. Системный подход к управлению затратами предприятия

1.2. Роль учетно-аналитической информации в управлении затратами предприятий электросвязи

1.3. Отраслевые особенности информационного обеспечения управления затратами на предприятиях электросвязи

2. Система ABC как метод учета затрат на предприятиях электросвязи

2.1. Базовые категории системы ABC

2.2. Учетно-информационное обеспечение системы ABC

2.3. Совершенствование системы ABC на предприятиях электросвязи

3. Информационно-аналитическое обеспечение управления затратами в системе ABC на предприятиях электросвязи

3.1. Концептуальная модель анализа затрат в системе ABC

3.2. Методика анализа затрат в системе ABC на предприятиях электросвязи

3.3. Комплексная оценка затрат предприятий электросвязи в системе ABC

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в системе ABC (Activity-Based Costing) на предприятиях электросвязи"

Актуальность темы исследования. Ситуация на рынке телекоммуникационных услуг постоянно меняется вследствие консолидации компаний и появления новых современных технологий, расширяющих перечень и повышающих качество предоставляемых услуг. В конкурентной борьбе за новых заказчиков и региональные рынки предприятиям отрасли необходимо проводить гибкую ценовую политику, возможную лишь при значительном снижении затрат. При этом компании должны обеспечивать высокое качество и надежность предоставляемых услуг. Достичь поставленных целей и получить конкурентные преимущества предприятия электросвязи могут за счет использования современных методов управления затратами, что требует от руководителей всех уровней управления повышения качества управленческих решений. Невозможно принять правильное решение, не располагая разносторонней информацией о процессах, происходящих в управляемой структуре и во внешней среде. Поэтому, вопрос качества управленческих решений в современных условиях трансформировался в вопрос обеспечения высокого качества работы информационно-аналитических подразделений.

Следует отметить, что в силу специфики производства услуг электросвязи, рассчитать себестоимость каждой предоставляемой услуги достаточно сложно. Поэтому длительное время в отрасли затраты учитывались котловым методом с последующим распределением между услугами связи пропорционально доходам, приносимым каждой из них. В этом случае отсутствовала объективная информация, позволяющая определить уровень рентабельностиотдельных видов услуг, принять решение о расширении или прекращении оказания услуг. В целях более точного определения себестоимости услуг предприятия отрасли перешли на метод учета затрат по видам функциональной деятельности (процессам), позволяющим установить причинную связь между услугами связи и расходами, понесенными при оказании таких услуг - activity-based costing (ABC).

Метод ABC, как инновационный метод, позволяет более точно учитывать затраты, следовательно, более объективно рассчитывать фактическую и плановую себестоимость. Использование метода способствует снижению затрат предприятия, более гибкому ценообразованию, формированию оптимального набора услуг и в целом повышению конкурентоспособности услуг электросвязи. Вместе с тем, следует признать, что исследование метода представляет сложную системную задачу, содержащую проблематику не только учетной, но и аналитической составляющей общего процесса управления затратами на предприятии. Проблема учетной составляющей заключается в выборе драйверов процессов, пропорционально которым производилось бы перераспределение затрат на услуги электросвязи. Проблема аналитической составляющей состоит в отсутствии методик анализа затрат в системе ABC, что не обеспечивает потребности учетно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятиях электросвязи.

Изложенное определяет актуальность темы диссертационного исследования, его теоретическую и практическую значимость.

Степень изученности проблемы. В становлении теоретических и методических основ системного подхода к исследованию экономических процессов и явлений большой вклад внесли В.Г.Афанасьев, Л.Берталанфи, И.В.Блауберг, Е.П.Голубков, С.Оптнер, В.Н.Романов, В.Н.Спицнадель,

A.Д.Урсул, Ю.И.Черняк и другие авторы.

Различные теоретические аспекты и практические рекомендации учетно-аналитического обеспечения управления затратами рассмотрены в работах отечественных ученых М.И.Баканова, П.С.Безруких, С.А.Бороненковой, М.А.Вахрушиной, О.М.Горелик, В.Б.Ивашкевича, Т.П.Карповой,

B.Э.Керимова, Н.П.Кондракова, М.И.Кутера, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковского, В.И.Осипова, В.Ф.Палия, В.И.Петровой, Л.В.Поповой, Я.В.Соколова, А.Д.Шеремета и других ученых.

Среди зарубежных ученых наиболее известны труды А.Апчерча, К.Друри, Э.Майера, Р.Манна, Б.Райана, Д.Хана, Ч.Т.Хоргрена, Дж.Фостера, Р.Энтони и других.

Отраслевые особенности управления затратами на предприятиях электросвязи рассматриваются в работах Е.Н.Дадеркиной, Е.И.Зуевой, Т.А.Ку-зовковой, Н.Ю.Плотниковой, А.М.Пронина, Т.Ю.Салютиной, Л.А.Сафоновой, О.В.Соловьевой, А.Д.Шеремета и других.

Следует отметить, что до настоящего времени практически нет публикаций, посвященных системному изложению концептуальных основ ABC — метода и его применения на практике, что свидетельствует о своевременности выбранной темы исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является формирование научно обоснованного подхода к учету и анализу затрат в системе ABC, позволяющего повысить информативность управленческих решений и разработать направления совершенствования методических подходов к формированию информации о затратах на предприятиях электросвязи.

Достижение указанной цели требует постановки следующих задач:

- раскрыть содержание системного подхода к управлению затратами предприятия;

- определить содержание учетно-аналитической информации о затратах предприятия применительно к специфике деятельности предприятий электросвязи;

- выделить базовые категории, составляющие сущность АВС-метода;

- раскрыть методические основы учета затрат с использованием АВС-метода;

- предложить направления совершенствования АВС-метода в области учета затрат;

- представить концептуальную модель анализа затрат, основанную на учетных данных АВС-метода; разработать методику комплексного анализа затрат в системе ABC;

- разработать методику комплексной оценки затрат в системе ABC.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК области исследований "Бухгалтерский учет и экономический анализ", п.п. 1.4. "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", 1.7. "Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам", 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", п. 1.12. "Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ".

Предмет и объект исследований. Предметом исследований является учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в системе ABC на предприятиях электросвязи. Объектами исследования стали предприятия электросвязи, входящие в объединение "Связьинвест".

Методология и методика исследования. В основу исследования положены методологические положения теории диалектического материализма и системного анализа. В процессе исследования применялись: традиционные приемы экономического анализа (сравнение, группировки, детализация показателей, индексы, балансовый метод, приемы элиминирования);

- экономико-математические методы (графические, статистические методы, методы комплексной оценки).

Теоретическая база исследования. Теоретической основой диссертационного исследования послужили труды ведущих ученых в области управленческого учета и анализа, законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам регулирования деятельности промышленных предприятий, бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения и нормативные акты Министерства связи по отражению затрат в бухгалтерском учете. Изучен зарубежный опыт организации учета в системе ABC.

Информационная база исследования. Информационную базу исследования составляют теоретические разработки отечественных и зарубежных ученых в исследуемой области, методические и информационно-аналитические материалы, а также практические данные, собранные автором для проведения самостоятельных исследований по данному направлению.

Наиболее важные научные результаты и степень новизны. Научная новизна проведенного исследования заключается в том, что в работе проведено комплексное изучение формирования и анализа затрат в системе ABC для повышения результативности принятия управленческих решений.

Наиболее существенными результатами работы являются следующие:

- рассмотрено влияние отраслевой специфики деятельности предприятий электросвязи на формирование учетно-аналитической информации в целях управления затратами;

- выделены и раскрыты базовые категории системы ABC-ресурсы, процессы и драйверы затрат применительно к деятельности предприятий электросвязи, определяющих сущность данной системы;

- оценены возможности существующей методики учета затрат и калькулирования себестоимости в системе ABC для принятия эффективных управленческих решению по управлению затратами на предприятиях электросвязи;

- представлены предложения о совершенствовании методики учета затрат и калькулирования себестоимости в системе ABC, способствующие более точному исчислению себестоимости услуг предприятий электросвязи;

- разработана концептуальная модель, позволяющая встроить анализ затрат в системе ABC в методологию комплексного экономического анализа деятельности предприятия;

- разработана методика анализа затрат в системе ABC, позволяющая оценить эффективность использования ресурсов, выполнения процессов в разрезе статей калькуляции на предоставляемые услуги электросвязи;

- разработана методика комплексной оценки затрат на выполнение бизнес-процессов и проведения рейтинговой оценки деятельности подразделений (региональных филиалов) электросвязи.

Теоретическая и практическая значимость работы. Выполнение исследование содержит комплексное решение проблемных вопросов учетно-аналитического обеспечения управления затратами в системе ABC. Представленные в работе новые научные результаты вносят определенный вклад в развитие экономической науки и могут послужить для дальнейших теоретических и практических разработок проблем в области управленческого учета и анализа.

Практическая значимость результатов, полученных в ходе проведенного диссертационного исследования, заключается в том, что научные разработки доведены до конкретных методических и практических предложений, которые могут быть внедрены в систему управления затратами на любом предприятии электросвязи и предприятиях других отраслей.

Апробация работы. Основные положения исследования были доложены на международной научно-практической конференции в г. Пензе, межрегиональных научно-практических конференциях в Сибирском институте бизнеса, управления и психологии (г. Красноярск) и Чебоксарском кооперативном институте Российского университета кооперации, региональных и межвузовских научно-методических конференциях в Марийском государственном техническом университете, Марийском филиале Московского открытого социального университета. Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 8 публикациях авторским объемом 3,05 печ. л., среди которых три работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Предлагаемые в исследовании методики, рекомендации и практические разработки в области использования ABC-метода нашли применение в деятельности филиала в Республике Марий Эл ОАО "Волгателеком". Научные разработки и методики используются в учебном процессе в Марийском филиале Московской открытой социальной академии.

Объем и структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, список использованных источников литературы и приложений, иллюстрирована таблицами и рисунками.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Трапезникова, Наталья Геннадьевна

Заключение

Для эффективной реализации всех функций управления и принятия своевременных решений в диссертационной работе поставлена цель - усовершенствовать учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в инновационной системе учета ABC (Activity-Based Costing) на предприятиях электросвязи.

В результате проведенного исследования сделаны выводы:

1. Специфические особенности деятельности предприятий электросвязи определяют особенности формирования учетно-аналитической информации о затратах для реализации важнейших функций управления. С позиций системного подхода обоснована роль учетно-аналитической информации в информационном пространстве управления. Такой подход обеспечивает не только декомпозицию системы на элементы и исследования связей и отношений между этими элементами, но также делает особый акцент на рассмотрение целей и задач, общих для всех элементов.

2. Учетно-аналитическая информация о затратах на предприятии электросвязи генерируется системой учета и экономического анализа. Систему учета затрат, с одной стороны, можно представить как упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации о затратах, с другой стороны - как совокупность существующих на предприятии видов учета. Данные, собранные в системе учета являются информационной базой экономического анализа. Своевременный и полный анализ данных о затратах, фиксируемых в учетных документах, обеспечивает принятие необходимых решений для достижения лучших результатов хозяйствования. При этом экономический анализ не может функционировать обособленно от учетной системы. Эффективность его выходных данных зависит от качества входящей бухгалтерской информации.

3. Для предприятий электросвязи присущи специфические особенности формирования затрат и результатов, обусловленные технологическим процессом производства услуг и использования производственных ресурсов. Они оказывают влияние на систему управленческого учета, калькулирование и оценку себестоимости и, в конечном итоге, на эффективность производственной деятельности. В работе подробно рассмотрены отраслевые особенности информационного обеспечения управления затратами предприятий электросвязи.

4. На предприятиях электросвязи применяется метод учета затрат по видам функциональной деятельности (процессам), позволяющий установить причинно-следственную связь между оказываемыми услугами связи и расходами, понесенными при оказании таких услуг (ABC - activity-based costing). Обоснованы процедуры, связанные с применением ABC - метода. К ним отнесены:

- идентификация основных видов функциональной деятельности (процессов), имеющих место в компании;

- формирование перечня ресурсов, используемых компанией;

- установление причинно-следственных связей между видами деятельности и ресурсами, а затем между видами деятельности и объектами затрат (видами услуг);

- определение носителя (драйвера) затрат для каждого вида деятельности;

- отнесение на продукт (услугу) затрат на все связанные с ним виды деятельности.

5. Выделены и раскрыты базовые категории ABC - ресурсы, процессы, драйверы затрат.

6. Представлена схема учета расходов и формирования себестоимости услуг связи по методу АБС, отражающая ряд этапов распределения затрат: Этап 1. Распределение затрат на ресурсы.

Этап 2. Первичное перенесение стоимости ресурсов на производственные процессы.

Этап 3. Перераспределение затрат внутри вспомогательных процессов, и их последующее распределение на основные и совместные производственные процессы. Этап 4. Распределение затрат основных производственных процессов, связанных с эксплуатацией оборудования существующей сети связи, на виды оборудования условной цифровой сети. Этап 5. Распределение стоимости основных производственных процессов, связанных с оказанием услуг связи, на объекты учета затрат. Этап 6. Распределение затрат, отнесенных на оборудование условной цифровой сети, на услуги связи. Этап 7. Перенесение стоимости совместных производственных процессов на услуги связи.

7. В целях совершенствования применяемой на предприятиях электросвязи методики ABC предлагается внести изменения в списание стоимости совместных производственных процессов на услуги электросвязи (этап 7). В соответствии с функциями, выполняемыми в рамках каждого совместного процесса, рекомендуется их классификация по двум группам: вспомогательные и управленческие процессы. Примерный перечень совместных производственных процессов предприятий электросвязи, функции, выполняемые в рамках этих процессов, и предложения по их перегруппировке представлены в диссертации.

8. Представлена концептуальная модель анализа затрат, основанная на учетных данных метода ABC. Выделены задачи и объекты анализа.

9. Разработана методика анализа затрат в системе ABC, включающая рассмотрение следующих вопросов:

- анализ обеспеченности ресурсами процессов;

- анализ состояния ресурсов по процессам;

- анализ эффективности использования ресурсов по процессам;

- анализ эффективности использования ресурсов по организации;

- оценка интенсификации использования ресурсов.

- анализ структурной динамики затрат;

- анализ состава затрат на основе сопоставления суммы затрат по процессам и удельного веса каждого процесса;

- анализ затрат на оказание услуг связи с группировкой по их функциональной роли в процессе оказания услуг (основные, вспомогательные, управленческие процессы); в цепочке создания стоимости услуг (закупки и хранение, оказание услуг, маркетинг и т.д.);

- сравнительный анализ показателей затрат на однотипные процессы с показателями бюджета, данными прошлых периодов, других предприятий компании (объединения, холдинга), предприятий-конкурентов и т.д.

- анализ затрат на процессы в поресурсном и постатейном разрезе;

- анализ абсолютных и относительных отклонений фактических показателей себестоимости от аналогичных показателей, предусмотренных бюджетом (планом, сметой) и показателей прошлого периода. При этом отклонения выявляются как в целом по себестоимости, так и по отдельным статьям затрат;

- анализ изменения структуры себестоимости и расчет влияния этих изменений на итоговый показатель. При помощи показателей структуры рассчитывается влияние каждой статьи на сумму абсолютной и относительной экономии или перерасхода затрат.

Выполнение этих аналитических процедур позволяет получить необходимую информацию для информационного обеспечения процессов управления затратами предприятия.

10. Разработана методика комплексной оценки затрат - важного инструмента оптимизации затрат предприятий электросвязи на однотипные процессы, выполняемые различными компаниями внутри холдинга (узлами электросвязи внутри одного регионального филиала, региональными филиалами внутри межрегионального филиала, холдинга и т.д.). Все методики подтверждены расчетами на базе данных отчетности предприятий электросвязи.

Проведенные результаты исследования, по мнению автора, являются определенным вкладом в развитие теории и практики учетно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятиях электросвязи. Результаты исследования могут быть использованы и предприятиями других отраслей.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Трапезникова, Наталья Геннадьевна, 2008 год

1. Авдеенко В.Н. Котлов В.А. Производственный потенциал промышленного предприятия. - М.: Экономика, 1989. - 240 с.

2. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: учет и анализ. -М.: Экономика, 1984. 158 с.

3. Аксененко А.Ф., Илышев A.M., Илышева Н.М. и др. Учет и анализ эффективности производства. М.: Финансы и статистика, 1986.

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

5. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. М.: ПРИОР, ИВАКО Аналитик, 1998. - 64 с.

6. Анненков М.Е. Создание конкурентного преимущества по затратам в условиях перехода к рынку // Менеджмент в России и за рубежом. -1998, №3.

7. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. М.: Финансы и статистика, 2002.

8. Афанасьев В.Г. Проблемы целостности в философии и биологии. М.: Мысль, 1964.-416 с.

9. Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. 1997. - № 3. - С. 91-94.

10. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. — 4-е изд., доп. и перераб. -М.: Финансы и статистика, 2000.-416 с.

11. Балашов В. Можно ли управлять себестоимостью?// Экономика и жизнь. 1996, № 41 (окт.).

12. Бариленко В.И. Анализ себестоимости продукции в объединениях строительного комплекса. -М.: Финансы и статистика, 1990. 191 с.

13. Басовский JI.E. Прогнозирование и планирование в условиях рынка:

14. Учебное пособие. -М.: ИНФРА-М, 2003.

15. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. -М.: ФКБ "Контакт", 1996.-425 с.

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

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

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

19. Берталанфи JT. Общая теория систем: Критический обзор // Исследования по общей теории систем. М.: Прогресс, 1969.

20. Бесшапошников А., Ивлев В., Попова Т. Система управления предприятием как фактор успеха информационной системы // Аудитор. 1998, №5.-С. 42-46.

21. Блауберг И.В. Целостность и системность // Системные исследования: Ежегодник 1977. -М., 1977.

22. Блейк Дж., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / пер. с англ. -М.: Информационно-издательский дом "Филинъ", 1997. -400 с.

23. Богатин Ю.В., Швандар В.А. Производство прибыли: Учебное пособие для вузов. -М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.-256 с.

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

25. Борисевич В.И., Кандаурова Г.А. Прогнозирование и планирование экономики: Учебное пособие. -Мн.: ИП "Экоперспектива", 2000.

26. Бородкин А.С., Торопов В.А. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. К.: Техника, 1990. - 152 с.

27. Бороненкова С.А. Экономический управленческий анализ. Екатеринбург.: Изд-во Урал. гос. эк. ун-та, 1999. - 360 с.

28. Бороненкова С.А. Управленческий анализ: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2001. - 384 с.

29. Бочкарев А. Эффективность затрат: Управление затратами в краткосрочной, среднесрочной, долгосрочной перспективе. // Эксперт. -1998, №32.-С. 32-33.

30. Бриттон Э., Ватерстонт К. Вводный курс по бухгалтерскому учету аудиту и анализу. Самоучитель: Пер. с англ. И.А.Смирновой. М.: Финансы и статистика, 1998. - 328 с.

31. Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецкая JT.JI. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие. Житомир: ЧП "Рута", 2002. - 660 с.

32. Бухгалтерский анализ: Пер. с англ. К.: Торгово-издательское бюро BHW, 1993.-428 с.

33. Бухгалтерский словарь. 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 1996.-208 с.

34. Бухгалтерский управленческий учет / Е.А.Бойко и др. Под ред. проф., д.э.н. А.Н.Кизилова, проф., д.э.н. И.Н.Богатой. - Ростов-на-Дону: "Феникс", 2005. - 380 с. - (серия "Высшее образование")

35. Бухгалтерский учет: Учеб. для вузов / Безруких П.С., Ивашкевич В.Б., Кондраков Н.П. и др.; под ред. П.С. Безруких. 3-е изд., перераб. и доп. -М.: Бухгалтерский учет, 1999. 624 с.

36. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами: Пер. с англ. / Гл. ред. серии Я.В.Соколов. -М. Финансы и статистика, 2001. 800 е.: ил.

37. Бахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. М.: АКДИ "Экономика и жизнь", 2000. - 368 с.

38. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-JI (высшая школа), 2003. — 528 с.38