

На правах рукописи



ЯКУПОВ ИЛЬЯС ЗАМИРОВИЧ

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО СТАДИЯМ
ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань – 2009

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Соколов Андрей Юрьевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

доктор экономических наук, доцент
Ермакова Наталья Анатольевна

Ведущая организация **ФГОУ ВПО «Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова»**

Защита состоится «24» декабря 2009 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «24» ноября 2009 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
д-р экон. наук, доцент



О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современные условия ведения бизнеса выдвигают все более жесткие требования к качеству и количеству формируемой информации о затратах и результатах деятельности предприятия. На первый план выдвигается задача по формированию информации о затратах и результатах, которая будет способствовать принятию не только оперативных, но, главным образом, стратегических решений направленных на успешное долгосрочное развитие предприятия и рост его рыночной стоимости. Решение данной задачи требует разработки новых подходов и методов управленческого учета затрат. Поэтому в настоящее время наиболее актуальным вопросом является разработка новых и совершенствование имеющихся методологических подходов и методов управленческого учета, направленных на создание информационных потоков позволяющих принимать стратегические решения и соответствующие им оперативные и тактические решения с учетом особенностей всех стадий жизненного цикла продукта.

Создание метода управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта является одним из наиболее актуальных направлений совершенствования системы управленческого учета, поскольку именно выпускаемый продукт является главным источником текущей прибыли и будущих денежных потоков организации. Актуальность проводимого исследования определяется и тем, что существующие традиционные системы и методы управленческого учета ориентированы, главным образом, на производственный этап жизненного цикла продукта. Недостатком такого подхода является то, что допроизводственные и послепроизводственные затраты и результаты, не соотносятся с тем продуктом, который действительно являлся источником их возникновения. Такая ситуация опасна тем, что менеджеры предприятий получают искаженную информацию о плановых (нормативных) и фактических затратах, результатах и других показателях по каждому выпускаемому продукту, что приводит к принятию неверных управленческих решений как оперативного, так и стратегического характера.

Проведенное исследование показало, что степень изученности вопросов управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта является достаточно низкой. В отечественной науке и практике отсутствуют комплексные исследования, посвященные данному вопросу. К настоящему времени не сформированы и не систематизированы механизмы и принципы реализации данной концепции, дискуссионными остаются цели и задачи, стоящие перед ней, отсутствует четкое целостное представление об особенностях ведения управ-

ленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта. Поэтому проблема формирования метода управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта является актуальной и требует всестороннего исследования.

Степень разработанности проблемы. Вопросам бухгалтерского управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции посвящено значительное количество трудов отечественных и зарубежных ученых. Значительный вклад в формирование и развитие теории и практики бухгалтерского управленческого учета затрат внесли такие ученые как: Р.А. Алборов, А. Апчерч, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Р.Я. Вейцман, К.М. Гарифуллин, Ч. Гаррисон, Э.К. Гильде, Н.А. Ермакова, М.Х. Жебрак, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, Е.Г. Либерман, Р. Манн, А.Ш. Маргулис, Д. Мидлтон, Е.А. Мизиковский, В.Н. Нестеров, В.Ф. Палий, Дж. Рис, Дж. Г. Сигел, А.Ю. Соколов, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, В.И. Ткач, Х.Й. Фольмут, Д. Хан, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, Р. Энтони, С. Янг и др.

Изучением отдельных вопросов управленческого учета жизненных циклов, концепции управленческого учета «life-cycle costing» (LCC) и развития стратегического управленческого учета занимались такие ученые как: О.В. Алексеева, Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Х.П. Баррингер, Б.С. Бланчард, Д.П. Вебер, Ш. Датар, Т. Джонсон, Б. Диллон, К. Друри, Р.С. Каплан, В.Э. Керимов, Р.Р. Ландерс, О.Е. Николаева, Д. Нортон, Б. Райан, К. Симмондз, К. Уорд, В.Дж. Фабриски, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, С. М. Янг и др.

Такие отечественные ученые как А.С. Бородкин, В.И. Видяпин, М.Г. Карпунин, К.П. Кедрова, Я.Г. Любинецкий, Б.М. Майданчик, Е.Г. Яковенко, О.В. Яременко и др. занимались изучением вопросов учета и анализа затрат связанных с проведением научно-технических работ.

Научные труды указанных авторов внесли значительный вклад в исследование различных проблем управленческого учета затрат. Тем не менее, многие вопросы управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта до сих пор не получили достаточно полного и системного решения. Концептуальные и методические вопросы управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта являются мало исследованным новым направлением в бухгалтерской науке.

Цели и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретической концепции и методических инструментов по формированию информации о затратах и результатах по стадиям жизненного цикла продукта в системе управленческого учета.

Реализация поставленной цели потребовала решения следующих задач:

- исследовать и развить содержание понятия «стратегический управленческий учет», выявить его особенности, место и роль в системе управления предприятием;
- исследовать концептуальные подходы к формированию информации о затратах и результатах по стадиям жизненного цикла продукта, а также разработать и теоретически обосновать концептуальную модель управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта;
- разработать классификацию затрат по стадиям жизненного цикла продукта и представить аналитическую структуру затрат в рамках ведения управленческого учета по стадиям жизненного цикла продукта;
- обосновать подходы к оперативному управлению себестоимостью продукта на производственном этапе жизненного цикла продукта в системе целевого управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта;
- исследовать и теоретически обосновать подходы к отражению информации формируемой системой управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта на счетах бухгалтерского управленческого учета;
- обосновать подходы к калькулированию себестоимости полного жизненного цикла продукта;
- разработать методику оптимизации затрат полного жизненного цикла продукта в процессе исчисления его целевой и нормативной себестоимости;
- исследовать и обосновать методы управленческого учета амортизационных затрат производственного оборудования на различных стадиях жизненного цикла продукта.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.1. «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», п. 1.4. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п.1.9. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы се статистического анализа».

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические, концептуальные, методические и прикладные аспекты формирования информации о затратах на различных этапах жизненного цикла продукта в системе управленческого учета. Объектом исследования выступает хозяйственная деятельность промышленных предприятий.

Информационной базой исследования явились действующие в настоящее время законодательные, нормативные и методические документы, данные промышленных предприятий, публикации отечественных и зарубежных ученых, в том числе специальные издания по исследуемым проблемам, материалы научно-практических конференций и семинаров, информация, содержащаяся в сети Интернет, в том числе на иностранных сайтах и другие материалы.

Методология исследования. В диссертации использованы различные общенаучные и специальные методы исследования: принципы и методы системного анализа, метод исследования операций, статистические методы, приемы индуктивного и дедуктивного изучения, диалектический метод, метод экспертных оценок, метод исследования причинно-следственных связей, метод выдвижения и проверки гипотез, метод эмпирического обобщения, балансового метода, методы функционального и сравнительного анализа, метод абстрактно-логического исследования.

Научная новизна результатов исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса теоретических и методологических вопросов, связанных с управленческим учетом затрат по стадиям жизненного цикла продукта. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- уточнено содержание понятия «стратегический управленческий учет» как системы генерирующей информацию, способствующей росту стоимости компании, выявлены отличительные особенности стратегического управленческого учета затрат, определены его место и роль в общей системе бухгалтерского управленческого учета, предложена концептуальная схема применения методов и инструментов управленческого учета в процессе осуществления стратегического управления предприятием;

- разработана и теоретически обоснована концептуальная интеграционная модель управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта, в основу которой положены предлагаемые принципы целевого и функционального подхода, целостности, гибкости, системности, единства подходов к формированию информации о целевых, нормативных и фактических затратах и принцип покрытия затрат по стадиям жизненного цикла продукта.

- предложена классификация затрат, формирующих себестоимость полного жизненного цикла продукта на основе принципа отнесения затрат к различным стадиям жизненного цикла продукта, а также аналитическая структура

затрат, в разрезе продуктовых линий, расширенной продукции, амортизационных групп продукции, функций и компонентов продукта. Разработаны формы управленческой отчетности в целях системного отображения информации о целевых, нормативных и фактических затратах на допроизводственном и послепроизводственном этапах жизненного цикла продуктов.

- разработана методика перераспределения секвестрируемых затрат по стадиям жизненного цикла продукта на основе определения отклонений фактических затрат от их целевых значений, формирующих себестоимость продукта на производственном этапе жизненного цикла продукта. Обоснован и введен в научный оборот термин – «себестоимость полного жизненного цикла продукта» и представлена концептуальная схема его формирования.

- обоснована система отражения информации о затратах и результатах в рамках метода управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта на основе использования предложенной системы взаимосвязанных итерационных, периодических и накопительных счетов, а также «транспарентной» и «латентной» двойной бухгалтерской записи.

- предложена методика оптимизации затрат полного жизненного цикла нового продукта, созданного на базе существующего посредством добавления новых функций (потребительских свойств) в процессе исчисления его целевой и нормативной себестоимости. В рамках предложенной методики управленческого учета обоснованы и введены в научный оборот понятия «имманентные затраты», увеличивающие ценность только одного конкретного продукта в момент их включения в его себестоимость и «трансцендентные затраты», способные по своей природе увеличить ценность любого продукта.

- разработан метод двухэтапного начисления и распределения амортизационных затрат производственного оборудования между амортизационными группами продукции на допроизводственном этапе жизненного цикла продукта и отдельными продуктами на производственном этапе жизненного цикла продукта, предусматривающий прямое «прослеживание» амортизационных затрат до каждого вида продукции в течение его полного жизненного цикла.

Апробация и практическая реализация результатов исследования.

Основные положения диссертации докладывались, обсуждались и получили одобрение на: Всероссийской научно-практической конференции «Реструктуризация промышленных предприятий» (г. Казань, 2005); Итоговых научно-практических конференциях «Социально-экономические проблемы станов-

ления и развития рыночной экономики» (г. Казань, 2006 - 2009); Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы современной экономики России» (г. Казань, 2006); Международных научных конференциях студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» (г. Москва, 2006 - 2009); Всероссийской научно-практической конференции «Управление стоимостью бизнеса» (г. Казань, 2008); VII Международной научно-практической конференции «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства» (г. Челябинск, 2009).

Отдельные положения и рекомендации по совершенствованию управленческого учета внедрены или использованы на таких предприятиях как: ФГУП «ПО «Завод имени Серго», ОАО «Завод Электрон».

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 18 научных работ общим объемом 4,62 печ. л., из них авторских 4,54 печ. л., в том числе 2 работы общим объемом 1,4 печ. л. в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Объем и структура диссертации. Объем работы составил 212 страниц машинописного текста, в том числе 14 таблиц и 29 иллюстраций. Диссертационная работа включает в себя введение, три главы, разделенных на параграфы, заключение, библиографический список из 179 наименований и 8 приложений. Логика исследования представлена на рисунке 1.

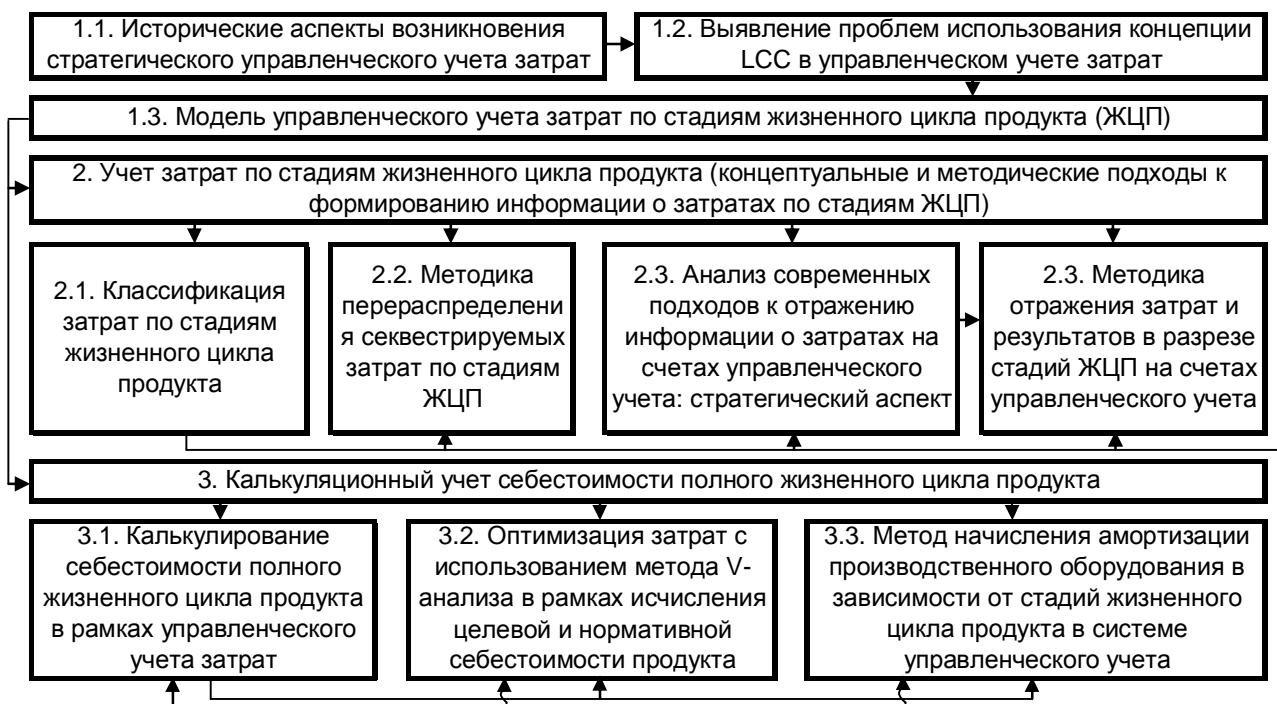


Рис. 1. Блок-схема диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Теоретические основы управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта

На основе системного исследования генезиса бухгалтерской науки, было установлено, что все её развитие пронизывает сложное, диалектическое сочетание процессов дифференциации и интеграции отдельных методов и способов познания, а также сбора, трансформации и представления информации об объектах бухгалтерского наблюдения. В настоящее время в управленческом учете возникает все большая потребность в синтезе накопленных знаний, что находит свое проявление в тенденции к появлению все новых интеграционных систем и методов управленческого учета.

В проведенном исследовании представлен генезис взглядов отечественных и зарубежных ученых на содержание и сущность управленческого учета затрат в особенности на наименее изученные концепции и методы стратегического управленческого учета. Анализ и обобщение научной литературы позволил автору диссертации систематизировать и сгруппировать по выявленным критериям существующие точки зрения о сущности и содержании стратегического управленческого учета, обосновать необходимость и направления его дальнейшего развития.

В качестве теоретической базы, разрабатываемого в диссертации метода управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта, предложена концептуальная схема применения методов и инструментов управленческого учета в процессе осуществления стратегического управления. Дано авторское определение понятия «стратегический управленческий учет», раскрывающее его сущность и роль в современных условиях ведения бизнеса и в общей системе бухгалтерского учета. Отличительной особенностью представленного подхода является позиционирование стратегического управленческого учета, как системы, ориентированной на рост акционерной стоимости компании. В частности, установлено, что задача бухгалтеров-аналитиков состоит в формировании информации о затратах и результатах в различных аналитических разрезах, способствующей принятию решений направленных на стабильный непрерывный рост денежных потоков компании в среднесрочной и долгосрочной перспективе, а не только увеличение текущей прибыли.

В процессе исследования отечественной и зарубежной теории и практики применения управленческого учета диссертантом были выявлены и проанали-

зированы недостатки методологического и методического характера, присущие большинству традиционных систем и методов управленческого учета. Такими проблемами в частности являются: недостоверность формируемой информации о себестоимости и рентабельности выпускаемой продукции и отсутствие инструментов получения полной объективной картины о величине вклада каждого из выпускаемых продуктов в общую стоимость компании. Существование указанных проблем напрямую связано с отсутствием комплексных исследований посвященных совершенствованию существующих подходов к распределению затрат и результатов между продуктами, и отсутствием адекватных методов управленческого учета, планирования, контроля и анализа затрат и результатов по каждому выпускаемому продукту на протяжении его полного жизненного цикла, в том числе с использованием системы счетов.

В диссертации проведено всестороннее исследование набирающей популярность в англосаксонской системе управленческого учета концепции калькулирования затрат по стадиям жизненного цикла (life-cycle costing (LCC)). В процессе изучения исторических аспектов возникновения и развития теории LCC, автором диссертации было установлено, что в настоящее время она не представляет собой стройной системы или метода управленческого учета, а существует лишь в виде научной концепции, общего взгляда, подхода к ведению управленческого учета и объединяет три отдельных направления исследования с присущими им объектами. В частности, основными объектами в рамках данной концепции выступают затраты полного жизненного цикла: (производственного) оборудования, осуществляемых проектов и выпускаемого предприятием продукта (рис. 2). В работе выявлены и проанализированы достоинства и недостатки указанной концепции калькулирования себестоимости продукта.

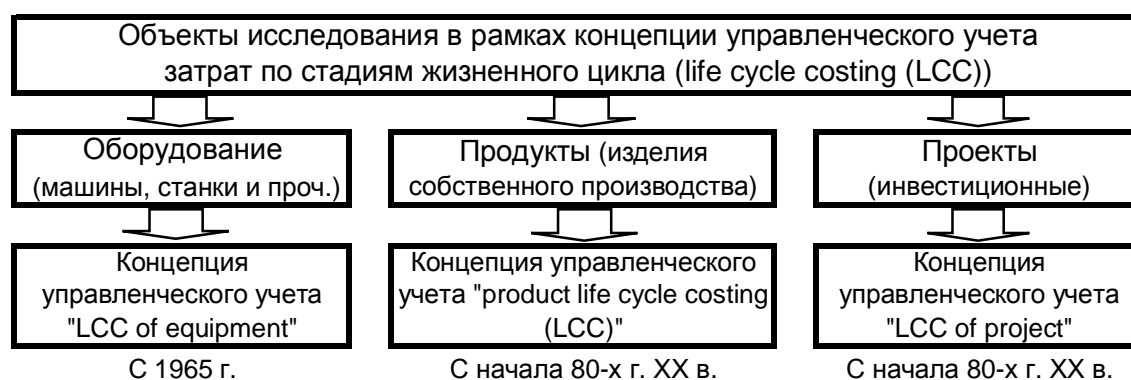


Рис. 2. Основные объекты исследования в рамках концепции LCC

Разработаны теоретические основы и принципы построения интегрированной системы управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла

продукта. В частности, разработана и теоретически обоснована концептуальная интеграционная модель метода управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта (рис. 3), которая отражает направление всего исследования.

В основу предлагаемого метода положена интеграция отдельных элементов методов управленческого учета затрат и результатов и синтез функций планирования, учета, анализа и контроля затрат и результатов по каждому продукту на протяжении всех стадий его жизненного цикла. В качестве элементов рассматриваемого метода управленческого учета выступают отдельные элементы следующих систем и концепций управленческого учета: life-cycle costing (LCC), целевого учета затрат и результатов (таргет-костинг), процессно-ориентированного учета затрат (activity-based costing (ABC)), метода стандарт-кост (нормативного учета затрат), концепции непрерывного сокращения затрат «кайзен-костинг», методы распределения амортизационных затрат и ряда других представленных на рис. 3.

В модели представлены подробно рассмотренные в диссертации предложенные принципы, функции, объекты, аналитические разрезы и группировки затрат, основные принципиальные подходы к отражению информации на счетах в рамках метода управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта. Принципы гибкости (многовариантности) и покрытия затрат по стадиям жизненного цикла продукта являются авторскими, разработанными для наиболее полной реализации целей и задач стоящих перед предлагаемым методом управленческого учета.

В работе предложено формировать целевую, нормативно-плановую и фактическую информацию о затратах, возникающих на всех этапах жизненного цикла в разрезе таких объектов управленческого учета как: расширенная продукция, функция продукта, компонент продукта. В целях формирования объективной картины об эффективности осуществления всей хозяйственной деятельности организации в диссертации предлагается рассматривать в качестве объектов управленческого учета амортизационные группы продуктов, виды деятельности (процессы), стадии жизненного цикла продукта, клиенты (покупатели), места возникновения затрат и продуктовые линии. Такие объекты как «амортизационная группа продукции» и «расширенная продукция» рассматриваются в рамках управленческого учета впервые.

В рамках предлагаемого интегрированного метода управленческого учета в диссертации исследована и раскрыта экономическая сущность понятий

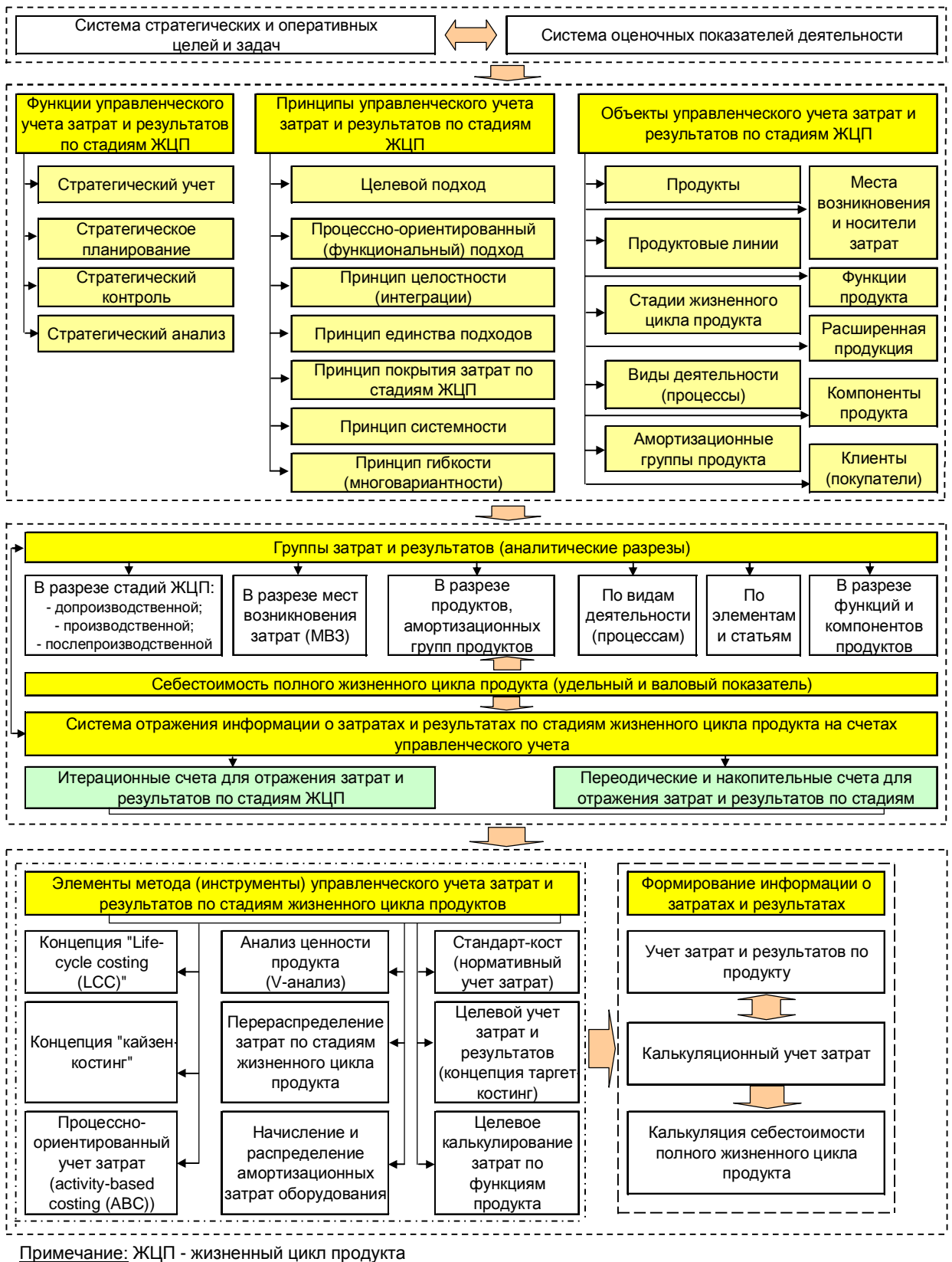


Рис. 3. Предлагаемая концептуальная интеграционная модель управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта

«жизненный цикл», «выпуск продукта», представлена и обоснована структура этапов жизненного цикла продукта (ЖЦП) в разрезе которых предложено формировать информацию о затратах и результатах.

В целях теоретического обоснования предлагаемых в работе методик отнесения различных затрат к продуктам, действительно являющихся источником их возникновения, автором диссертации, на основе всестороннего комплексного изучения категории «себестоимость», обоснован и введен в научный оборот термин – «себестоимость полного жизненного цикла продукта», а также обоснована концептуальная схема её формирования. Калькулирование предложенного показателя себестоимости продукта необходимо для получения наиболее объективной оценки того, какая величина общих затрат (первоначальных расходов) предприятия связана с выпуском каждого продукта на протяжении его полного жизненного цикла.

2. Классификация затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта в рамках управленческого учета

В процессе исследования экономических категорий «затраты», «расходы» и «издержки», в рамках разрабатываемого метода управленческого учета, предложена концептуальная схема непрерывного формирования и трансформации «первоначальных расходов» сначала в затраты и в последующем в «окончательный расход» предприятия. Показатели «первоначального» и «окончательного» расхода выступают в качестве объективных величин и связываются с движением денежных средств на «входе» и на «выходе» организации. «Затраты» и «издержки» рассматриваются в качестве субъективных величин, возникающих в процессе увеличения стоимости различных объектов управленческого учета, например, продуктов в момент калькулирования их себестоимости.

В диссертации определено понятие важного объекта разрабатываемого метода управленческого учета – «результата полного жизненного цикла продукта» и представлена концептуальная схема его формирования как суммарной величины дохода, определяемого на допроизводственном, производственном и послепроизводственном этапах жизненного цикла продукта средствами управленческого учета так и системы нефинансовых показателей, связанных с выпуском продукта. Данный подход наиболее полным образом соответствует бухгалтерскому принципу соответствия доходов расходам, позволяя формировать наиболее полную картину об эффективности выпуска продукта, поскольку соотносит затраты каждого из этапов жизненного цикла продукта с соответствующими финансовыми и нефинансовыми результатами.

В диссертации введена и обоснована новая классификация затрат, формирующих себестоимость полного жизненного цикла продукта на основе предложенного принципа отнесения затрат к различным стадиям жизненного цикла продукта. Отличительной особенностью предложенной классификации затрат является то, что затраты каждого вида (затраты допроизводственного, производственного и послепроизводственного этапа жизненного цикла продукта) увязываются с определенными видами деятельности, характеризующими каждый из этапов жизненного цикла продукта. Важной методологической особенностью предложенной классификации является то, что затраты каждого из этапов жизненного цикла продукта могут возникнуть во время прохождения продуктом любого из рыночных этапов его жизненного цикла, что позволяет наиболее полно осуществить их целевое планирование, нормирование, учет, контроль и анализ.

В диссертации разработаны и представлены формы управленческой отчетности в целях системного отображения информации о величине целевых, нормативных и фактических затрат допроизводственного и послепроизводственного этапов жизненного цикла продуктов.

По результатам диссертационного исследования предложена и обоснована аналитическая структура затрат, соотнесенных с такими предлагаемыми учетными объектами как продукты, продуктовые линии, расширенная продукция, амортизационная группа продукции, функции и компоненты продукта, виды деятельности и др. в рамках ведения управленческого учета по стадиям жизненного цикла продукта (табл.1).

Таблица 1

Предлагаемая аналитическая структура затрат в рамках ведения управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта

Стадии и этапы жизненного цикла продукта	Аналитическая структура затрат
1. Допроизводственная стадия (цикл) ЖЦП. Этап исследования, разработки, планирования и проектирования продукта.	По продуктам; по продуктовым линиям; по расширенной продукции; по амортизационным группам продукции; по функциям продуктов (в том числе критерию создания ценности – с точки зрения потребителя или производителя); по компонентам продуктов; по местам возникновения затрат соответствующего этапа ЖЦП; по видам деятельности (процессам); по элементам; по статьям; по заказам; по клиентам.
2. Производственная стадия (цикл) ЖЦП. Этапы: внедрения продукта на рынок, роста объемов продаж, зрелости продукта, спада продаж.	Дополнительно к аналитической структуре затрат допроизводственной стадии ЖЦП: по отношению к объему производства; по уровню прогнозируемости (нормируемые и программируемые затраты); по уровню контролируемости (контролируемые, условно контролируемые и не контролируемые); по вариативности (в пределах целевых норм и отклонения от целевых норм).

<p>3. Послепроизводственная стадия (цикл) ЖЦП. Этапы: послепродажного обслуживания и поддержки клиентов, снятия продукта с производства, прекращения продаж и вывода продукта с рынка.</p>	<p>По продуктам; по продуктовым линиям; по расширенной продукции; по функциям продуктов (с точки зрения того, какая из функций вызывает большее число затрат данного этапа ЖЦП); по компонентам продуктов; по местам возникновения затрат соответствующего (в т.ч. послепроизводственного) этапа ЖЦП; по видам деятельности (процессам); по клиентам; по уровню прогнозируемости; по уровню контролируемости (контролируемые, условно контролируемые и не контролируемые); по вариативности (в пределах целевых норм и отклонения от целевых норм); по видам ремонта.</p>
--	---

3. Методика перераспределения секвестрируемых затрат по стадиям жизненного цикла продукта

Представленная в диссертации методика состоит из двух этапов и позволяет оперативно сокращать величину сверхцелевых затрат, формирующих себестоимость продукта, возникших на производственном этапе жизненного цикла продукта. Указанная методика является инструментом оптимизации себестоимости продуктов, направленным на решение стратегических задач.

На первом этапе предлагается капитализировать величину сверхцелевых затрат по продукту для последующего их включения в состав себестоимости данного продукта, но на более поздних этапах его жизненного цикла (на этапе роста объемов продаж или зрелости продукта). На втором этапе, в целях приведения общей величины затрат, относимых к себестоимости продукта на протяжении всего его жизненного цикла к их целевому значению, автором на конкретном примере предлагаются пути устранения выявленных секвестрируемых затрат. Задача данного этапа заключается в снижении себестоимости каждой единицы продукта на величину секвестрируемых перераспределенных по стадиям жизненного цикла затрат.

4. Проблемы отражения информации, формируемой в рамках метода управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта, на счетах управленческого учета и пути их решения

В результате проведенного исследования, был сделан вывод о том, что целый ряд принципиальных положений традиционных методов управленческого учета связанных с методологией и методикой применения счетов для отражения информации о затратах и результатах не адекватны изучаемому в диссертации методу управленческого учета по следующим причинам:

- идентичность (совпадение) итоговой информации о величине затрат, результатов и финансовых результатов в системах управленческого и финансово-

го учета одного предприятия. В равной степени этот недостаток присущ различным вариантам двухкруговой и однокруговой систем управленческого учета, в том числе с использованием различных комбинаций «30-х счетов», а также вариантам, основанным на выделении аналитических счетов для формирования информации управленческого учета и синтетических счетов для формирования информации финансового учета в рамках единого плана счетов.

- использование модели описывающей воспроизводственный процесс, состоящий из этапов снабжения, производства и продажи готовой продукции с основным упором на процесс производства, тогда как в основе предлагаемого метода управленческого учета лежит модель описывающая процесс создания и выпуска продукта на всех этапах его жизненного цикла.

Для комплексного решения вопросов корректного отражения информации об объектах управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта на счетах, в диссертации обоснована необходимость, и проработана теоретическая база применения «самостоятельных» в том числе «итерационных учетных систем» на основе плана счетов управленческого учета, независимого от плана счетов финансового учета. Для этого, на основе изучения системных свойств бухгалтерского учета и балансового метода, в работе предложены и раскрыты новые для отечественной теории и практики управленческого учета понятия «базовых», «итерационных учетных систем», «сторнировочной итерационной проводки», а также предложены оригинальные механизмы отражения информации на периодических и накопительных счетах управленческого учета.

Под итерационным подходом к отражению информации о затратах и результатах предложено рассматривать последовательное или параллельное применение двух типов двойной бухгалтерской записи – транспарентной и латентной на синтетических счетах. Синтетические счета любой учетной системы, на которых одновременно используется двойная транспарентная и двойная латентная бухгалтерская запись, автором диссертации предлагается обозначить как итерационные счета. Под транспарентной двойной записью понимается бухгалтерская запись, при которой передача информации с одного счета на другой сопровождается увеличением оборота, как на принимающем счете, так и на передающем информацию бухгалтерском счете. Под латентной двойной записью понимается бухгалтерская запись, при которой передача информации с одного счета на другой влечет увеличение оборота на принимающем счете и не влечет возникновения оборота на передающем информацию счете.

В диссертации даны практические рекомендации и раскрыты принципы использования итерационных бухгалтерских счетов в рамках общей системы бухгалтерского учета, а также представлены схемы отражения информации о затратах и результатах с использованием «транспарентной» и «латентной» двойной бухгалтерской записи в системе управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта (рис. 4). Предложенные принципы ведения управленческого учета с использованием итерационных счетов позволяют, не нарушая целостности учетных систем предприятия, осуществлять многократную передачу одной и той же информации с любого синтетического счета на другой, что является основой для применения особых подходов преобразования информации и автономного расчета затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта.

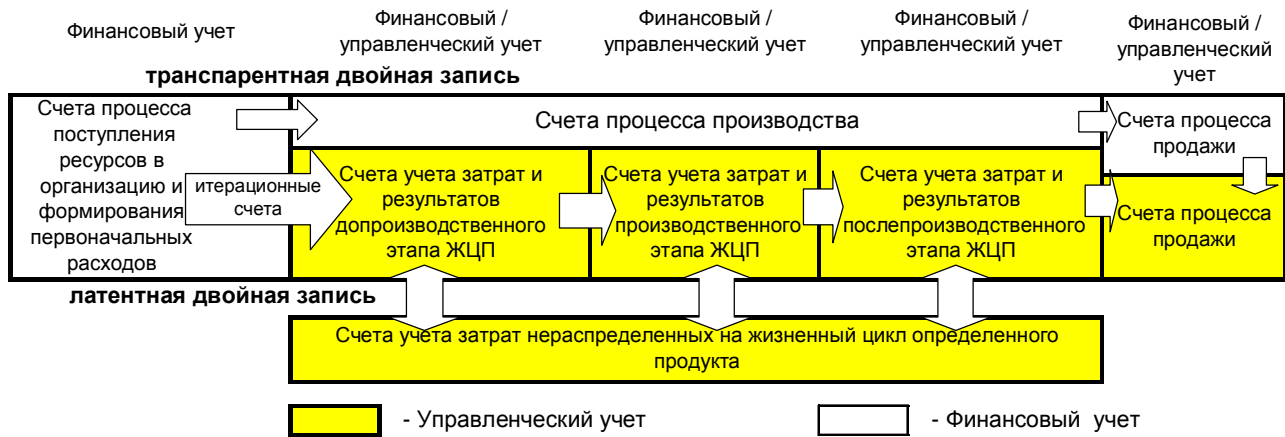
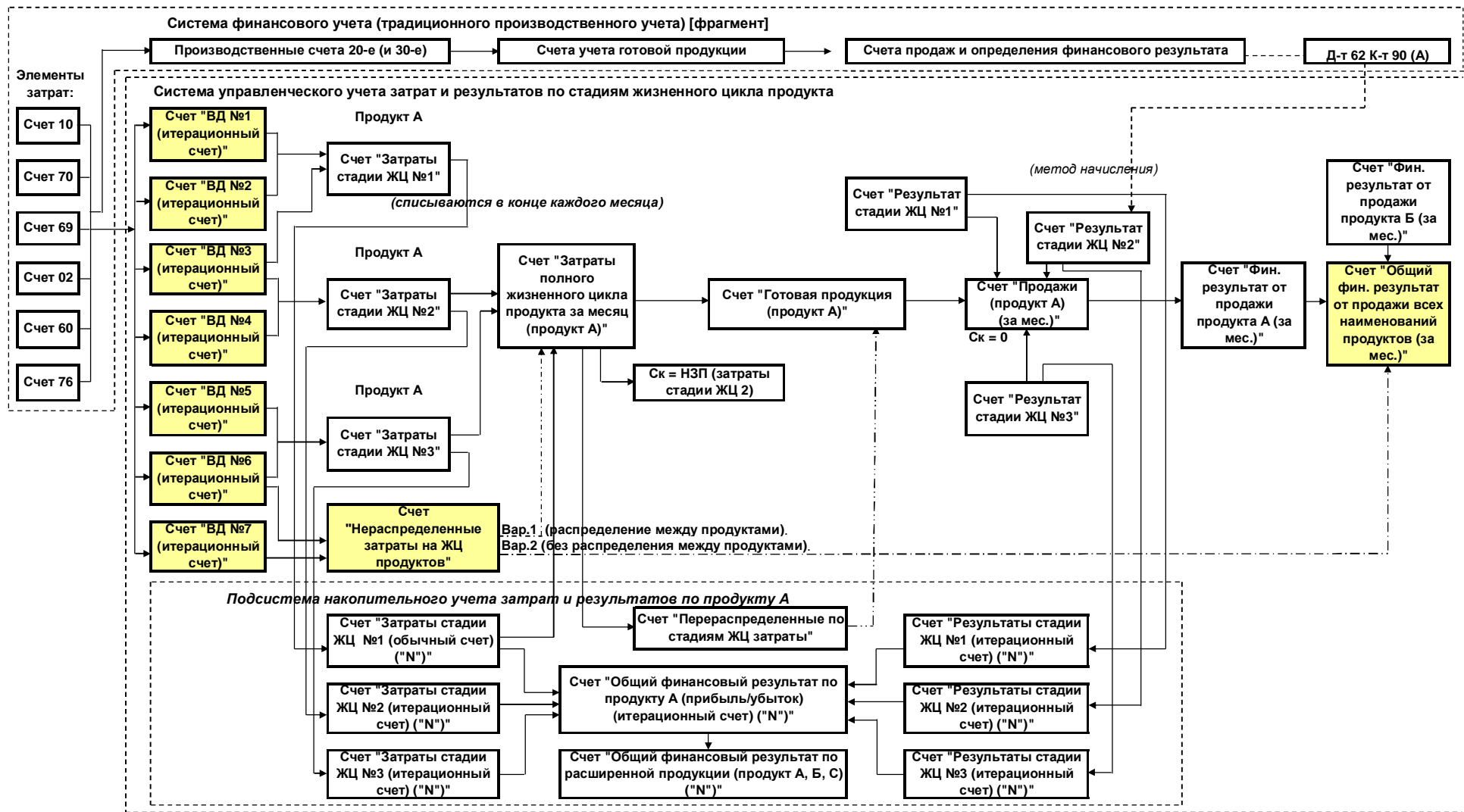


Рис. 4. Предлагаемая концептуальная модель отражения информации на счетах в рамках управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта

В диссертации разработана и предложена к практической реализации оригинальная методика отражения информации формируемой в рамках метода учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта на итерационных и накопительных счетах управленческого учета (рис.5).

5. Оптимизация затрат с использованием метода V-анализа в рамках исчисления целевой и нормативной себестоимости продукта

В диссертации представлена методика оптимизации затрат полного жизненного цикла нового продукта созданного на базе существующего посредством добавления новых функций (потребительских свойств) в процессе исчисления его целевой и нормативной себестоимости. В диссертации на основе применения элементов метода V-анализа представлены этапы предлагаемой методики и даны практические рекомендации по ее применению на промышленных



где: ВД - вид деятельности, ЖЦ - жизненный цикл, ЖЦ №1 - допроизводственный жизненный цикл продукта, ЖЦ №2 - производственный жизненный цикл продукта, ЖЦ №3 - послепроизводственный жизненный цикл продукта, "N" - накопительный счет, Ск - сальдо конечное, НЗП - незавершенное производство.

- счет управленческого учета относится ко всем выпускаемым продуктам - счет управленческого учета относится к отдельному продукту (например, продукту А)

Рис. 5. Предлагаемая схема организации учета затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта с использованием накопительных и итерационных счетов управленческого учета

предприятиях. В частности, предложена методика анализа целевых затрат конкурентов и обоснована зависимость между устанавливаемым уровнем целевых затрат по каждой функции продукта и продукта в целом и осуществляемой конкурентной стратегии в отношении продукта. Представлена методика расчета себестоимости отдельной функции (1) нового продукта, необходимая для целевого планирования и нормирования затрат по новому усовершенствованному продукту. Раскрыта схема предварительного нормирования затрат производственного этапа и капитальных затрат допроизводственного этапа жизненного цикла функции продукта на примере такой функции холодильника, как функция «No frost».

$$CF = CF_{жц1} + CF_{жц2} + CF_{жц3} \quad (1)$$

Где CF – себестоимость (стоимость) полного жизненного цикла функции продукта;

$CF_{жц1}$ – затраты допроизводственного этапа жизненного цикла функции;

$CF_{жц2}$ – затраты производственного этапа жизненного цикла функции;

$CF_{жц3}$ – затраты послепроизводственного этапа жизненного цикла функции.

В процессе раскрытия методики расчета себестоимости полного жизненного цикла нового продукта в случаях, когда и новый и старый продукты продолжают параллельно выпускаться (2), и в случае, когда с началом выпуска нового усовершенствованного продукта, старый продукт снимается с производства (3), обоснована необходимость выделения новых для управленческого учета имманентных и трансцендентных затрат (рис. 6). Под имманентными затратами автор диссертации понимает затраты, которые по своей природе (источнику возникновения) способны увеличить ценность только одного конкретного продукта в момент их включения в его себестоимость. Трансцендентные затраты по своей природе способны увеличить ценность любого продукта. Сделан вывод о том, что перераспределению между продуктами подлежат только трансцендентные затраты допроизводственного этапа жизненного цикла базового продукта.

$$C_N = CF_1 + CF_2 + \dots + CF_n + C_B = \sum_{i=1}^n CF_i + C_B \quad (2)$$

где C_N – себестоимость полного жизненного цикла нового продукта;

CF_1 – себестоимость (стоимость) полного жизненного цикла новой функции 1 (например, функции «No frost»);

CF_2 – себестоимость (стоимость) полного жизненного цикла новой функции 2 (например, функции «ледогенератор»);

CF_n – себестоимость (стоимость) полного жизненного цикла новой функции n ;

C_B – себестоимость полного жизненного цикла базового продукта.

$\sum_{i=1}^n CF_i$ – общая величина себестоимости полного жизненного цикла всех новых функций (1,2,...n).

	Вариант 1	Вариант 2
Новый продукт приходит на смену старого (базового) продукта	Новый и старый продукты продолжают параллельно выпускаться	
Себестоимость полного жизненного цикла базового продукта в системе управленческого учета	Затраты допроизводственного этапа ЖЦП	Затраты допроизводственного этапа ЖЦП (в т.ч. имманентные и трансцендентные затраты)
	Затраты производственного этапа ЖЦП	Затраты производственного этапа ЖЦП
	Затраты послепроизводственного этапа ЖЦП	Затраты послепроизводственного этапа ЖЦП
<i>Создание нового продукта на базе существующего путем добавления новой (-ых) функции (-ий) (потребительских свойств).</i>		
Себестоимость полного жизненного цикла нового продукта (базового продукта с новыми потребительскими свойствами) в системе управленческого учета	Стоимость новой функции * 1	Стоимость новой функции 1
	Стоимость новой функции 2	Стоимость новой функции 2
	Стоимость новой функции n	Стоимость новой функции n
	Себестоимость полного жизненного цикла базового продукта	Часть трансцендентных затрат допроизводственного этапа ЖЦ базового продукта Затраты производственного этапа ЖЦ базового продукта Затраты послепроизводственного этапа ЖЦ базового продукта

* Стоимость каждой новой функции определяется как сумма затрат допроизводственного, производственного и послепроизводственного этапа жизненного цикла функции.

Рис. 6. Предлагаемые варианты формирования себестоимости новых продуктов созданных на базе существующих в системе управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта

$$C_N = CF_1 + CF_2 + \dots + CF_n + C_{жц2B} + C_{жц3B} + C_{trans_жц1B} * k_{trans} \quad (3)$$

где: $C_{trans_жц1B}$ – трансцендентные затраты допроизводственного этапа полного жизненного цикла базового продукта;

k_{trans} – коэффициент определяющий долю трансцендентных затрат допроизводственного этапа базового продукта относимых на новый продукт (коэффициент трансцендентных затрат).

В связи существованием эффекта синергии, заключающегося в том, что стоимость отдельных функций продукта не всегда может быть сведена к стоимости готового продукта, обладающего данными функциями, равенства 2 и 3 преобразовываются в равенства, представленные в формулах 4 и 5 соответственно для каждого рассмотренного случая.

$$C_N = (CF_1 + CF_2 + \dots + CF_n + C_B) + |k_c| = \sum_{i=1}^n (CF_i + C_B) + |k_c| \quad (4)$$

$$C_N = CF_1 + CF_2 + \dots + CF_n + C_{жц2B} + C_{жц3B} + C_{trans_жц1B} * k_{trans} + |k_c| \quad (5)$$

где: $|k_c|$ – значение коэффициента синергии, взятое по модулю.

Использование коэффициента синергии позволит повысить точность расчетов осуществленных на допроизводственном этапе жизненного цикла продукта.

6. Метод начисления амортизации производственного оборудования в зависимости от стадий жизненного цикла продукта

В диссертации разработан метод двухэтапного начисления и распределения амортизационных затрат производственного оборудования между амортизационными группами продукции на допроизводственном этапе жизненного цикла продукта и отдельными продуктами на производственном этапе жизненного цикла продукта (рис. 7).

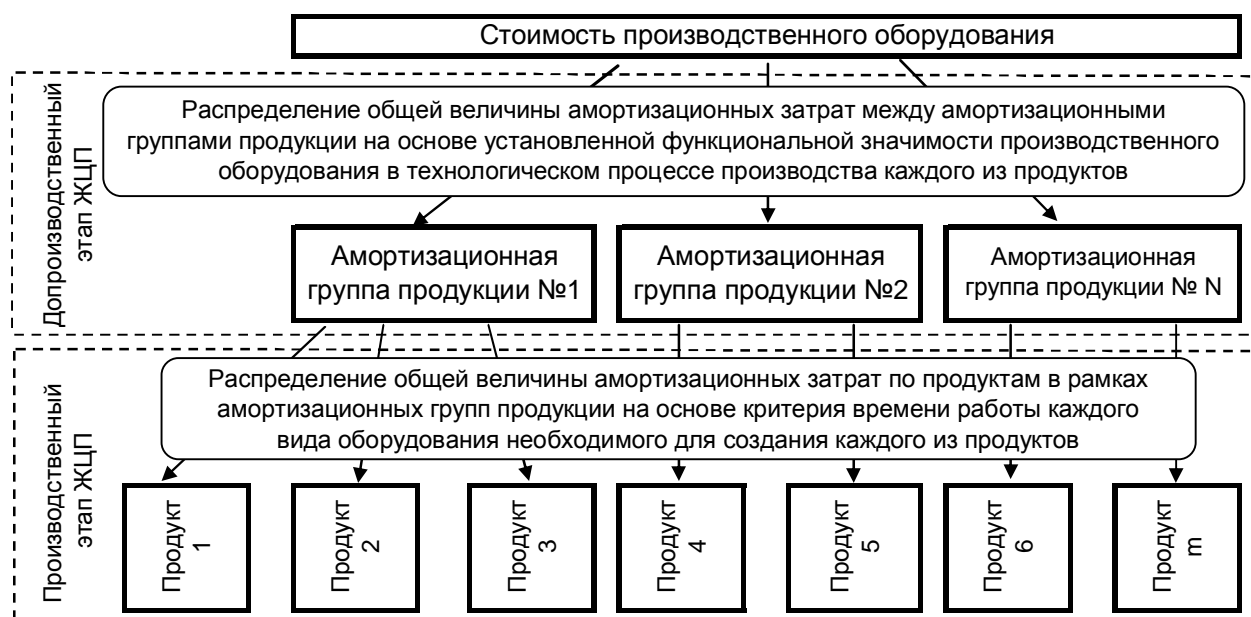


Рис. 7. Концептуальная схема распределения амортизационных затрат производственного оборудования

Необходимость разработки и внедрения данного метода обоснована тем, что установление объективной картины о величине плановой и фактической себестоимости продукта требует пересмотра традиционных и функциональных процессно-ориентированных подходов к объяснению природы амортизации и распределению амортизационных затрат между выпускаемыми продуктами. Существующие методы включения амортизационных затрат в себестоимость продуктов увязывают амортизацию с физическим износом оборудования и поэтому в качестве основных носителей затрат рассматривают объем выпуска продукта на оборудовании или время работы оборудования, что находит отражение в применяемых показателях машино-часов, станко-часов и др. Принципиальным отличием предлагаемой методики является то, что фактором распределения

амортизационных затрат между продуктами на допроизводственном этапе жизненного цикла продукта выступает функциональная значимость производственного оборудования в технологическом процессе производства каждого из продуктов, что позволяет, по мнению автора, добиться более обоснованного учета вклада каждого оборудования в уровень готовности каждого продукта. По результатам исследования доказано, что каждый экземпляр производственного оборудования разбивает все производимые продукты или продуктовые линии на несколько групп продукции в соответствии с общим для них уровнем поглощения амортизационных затрат по определенному объекту основных средств или иных амортизируемых активов, что позволяет говорить о появлении нового объекта управленческого учета – амортизационных групп продукции.

В работе предложены методические рекомендации по распределению амортизационных затрат нового производственного оборудования между амортизационными группами продукции в случаях, когда имеющееся на предприятии оборудование требует своей замены на новое и в случае когда оно не требует замены на новое и поэтому теоретически может в дальнейшем эксплуатироваться. В диссертации обоснована методика распределения амортизационных затрат на производственной стадии жизненного цикла продукта на основе критерия времени работы каждого вида оборудования, необходимого для создания каждого из продуктов.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Якупов И.З. Метод управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта [Текст] / И.З. Якупов // Вестник Казанского ГАУ. – 2008 – №4 (10). – С.77-83 – 0,5 п.л.

2. Якупов И.З. Вопросы создания метода стратегического управленческого учета затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта [Текст] / И.З. Якупов // Экономический вестник Республики Татарстан. – 2009. – №3 С. 151-157 – 0,9 п.л.

Публикации в других изданиях

3. Якупов И.З. Стандарт-кост как система измерения издержек и использование её данных для управления [Текст] / И.З. Якупов // Статьи и тезисы докладов межвузовской научной конференции молодых ученых и студентов – Молодежь и экономическая наука. Изд-во КГФЭИ, 2004, С.112-114 – 0,1 п.л.

4. Соколов А.Ю. Управленческий учет в системе реструктуризации предприятия [Текст] / А.Ю. Соколов, И.З. Якупов // Реструктуризация промышленных предприятий: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции 19-20 декабря 2005 г. Изд-во КГФЭИ, 2005, – С.179-181. – 0,16 п.л. (авторских –

0,08 п.л.)

5. Якупов И.З. Использование информации метода стандарт-кост в системе бюджетирования [Текст] / И.З. Якупов // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. Изд-во КГФЭИ, 2006. С.284-286 – 0,1 п.л.

6. Якупов И.З. О взаимосвязи метода «стандарт-кост» и системы бюджетирования [Текст] / И.З. Якупов // IV Спиридоновские чтения. Актуальные проблемы современной экономики России: сборник материалов Международной научно-практической конференции 2 февраля 2006 г. Казань: Изд-во НПК «РОСТ», 2006. КГТУ им. А.Н. Туполева С.78-81 – 0,2 п.л.

7. Якупов И.З. О взаимосвязи метода «стандарт-кост» и системы бюджетирования в управленческом учете [Электронный ресурс] / И.З. Якупов // Ломоносов–2006: Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых по фундаментальным наукам: сборник тезисов. / Гл. ред. В.Н. Сидоренко и др. – М.: КДУ, 2006. – 1051 с., С. 460-462 – 0,16 п.л. Режим доступа: http://smu.econ.msu.ru/rus/Conferences/Lomonosov_2006.pdf, свободный

8. Якупов И.З. Системы управления затратами и результатами на различных этапах жизненного цикла продукта [Текст] / И.З. Якупов // Вестник КГФЭИ, – 2007. – №3 (8). – С.79-82 – 0,4 п.л.

9. Якупов И.З. Стандарт-костинг, таргет-костинг и кайзен-костинг на различных этапах жизненного цикла продукта [Электронный ресурс] / И.З. Якупов // Материалы докладов XIV Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» /Отв. ред. И.А. Алешковский, П.Н. Костылев. [Электронный ресурс] – М. Издательский центр Факультета журналистики МГУ имени М.В. Ломоносова, 2007 г. (ISBN 5-7776-0097-4) – 0,2 п.л. – Режим доступа: http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2007/24/maagnit@mail.ru.doc.pdf свободный.

10. Якупов И.З. Стандарт-костинг, таргет-костинг и кайзен-костинг на различных этапах жизненного цикла продукта [Текст] / И.З. Якупов // Материалы XIV Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» /Отв. ред. И.А. Алешковский, А.И. Андреев, П.Н. Костылев. Том IV. – М.: Изд-во МГУ, ИТК «Дашков и К°», 2007. – 560с. (ISBN 978-5-91131-547-4) С. 258-259 – 0,1 п.л.

11. Якупов И.З. О совместном применении систем Activity-Based Costing (ABC) и стандарт-кост в управленческом учете [Текст] / И.З. Якупов // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. Казань, 2007. – Изд-во: КГФЭИ. – С. 312-314 – 0,2 п.л.

12. Якупов И.З. Совершенствование системы управления затратами по видам деятельности [Электронный ресурс] / И.З. Якупов // Материалы докладов XV Между-

народной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» / Отв. ред. И.А. Алешковский, П.Н. Костылев, А.И. Андреев. [Электронный ресурс] – М.: Издательство МГУ; СП МЫСЛЬ, 2008. – С. 21-23. – 0,2 п.л. – Режим доступа: http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2008/27_1.pdf, свободный.

13. Якупов И.З. О сущности управленческого учета в современных условиях [Текст] / И.З. Якупов // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Казань, 2008. – Изд-во: КГФЭИ. – С.288-290 – 0,2 п.л.

14. Якупов И.З. Вопросы управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта [Текст] / И.З. Якупов // Управление стоимостью бизнеса: сборник материалов всероссийской научно-практической конференции 24-25 ноября 2008 г. Казань, 2009. – Изд-во: КГФЭИ С.50-53 – 0,2 п.л.

15. Якупов И.З. О создании метода стратегического управленческого учета затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта [Текст] / И.З. Якупов // Управление и экономика в современных системах: сборник статей Всероссийской научно-практической конференции (май 2009, Волгоград). / Отв. ред. А.А. Огарков [и др.]. – Волгоград – М.: ООО «Глобус», 2009. – С.104-107 – 0,2 п.л.

16. Якупов И.З. О методе управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта [Текст] / И.З. Якупов // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Казань, 2009. – Изд-во: КГФЭИ. С.292-294. – 0,2 п.л.

17. Якупов И.З. Стратегический управленческий учет затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта как инструмент роста стоимости компании [Текст] / И.З. Якупов // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства: сборник материалов VII Международной научно-практической конференции, 16-17 апреля 2009 г. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2009. – С.81-84. – 0,4 п.л.

18. Якупов И.З. Стратегический управленческий учет затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта [Электронный ресурс] / И.З. Якупов // Материалы докладов XVI Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» / Отв. ред. И.А. Алешковский, П.Н. Костылев, А.И. Андреев. [Электронный ресурс] – М.: Изд-во МГУ, МАКС Пресс, 2009. С. 20-22 – 0,2 п.л. – Режим доступа: http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2009/29_1.pdf, свободный.