

На правах рукописи



САДЫКОВ ИЛЬДАР ФАНИСОВИЧ

**УЧЕТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ НОРМАТИВНОГО
УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ОСНОВЕ АДАПТАЦИИ МЕТОДОВ
«СТАНДАРТ-КОСТ» И «ДИРЕКТ-КОСТ»**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань – 2006

Диссертация выполнена в Казанском государственном
финансово-экономическом институте

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Гарифуллин Казим Мугаллимович

Официальные оппоненты: - доктор экономических наук, профессор
Мизиковский Ефим Абрамович;
кандидат экономических наук, доцент
Соколов Андрей Юрьевич.

Ведущая организация - **Центр экономических и социальных исследований
при Кабинете министров Республики Татарстан.**

Защита состоится 28 декабря 2006 года в 14 часов на заседании
диссертационного совета Д 212.083.01 при Казанском государственном
финансово-экономическом институте по адресу: 420012, Казань, ул. Бутлерова,
4.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского
государственного финансово-экономического института.

Автореферат диссертации разослан 28 ноября 2006 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета,

доктор экономических наук, профессор



Л.И.Куликова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях жесткой конкуренции, являющейся неотъемлемым элементом рыночной экономики, когда использование традиционных методов управления промышленным предприятием не всегда приносит желаемый эффект, на первый план выходят более современные методы управления, учета и контроля, применение которых позволяет повысить конкурентоспособность предприятия и не только выжить в столь жестких условиях, но и добиться успехов в бизнесе. Значительную помощь в этом оказывает внедрение системы управления промышленным предприятием, отвечающей рыночным требованиям. Важной ее составляющей является учетная функция.

Организация учетного процесса в современных условиях немислима без его автоматизации. На первый план при этом выходит оперативность отражения имеющих место на предприятии процессов для принятия своевременных управленческих решений. Предварительное формирование нормативной базы в процессе внедрения системы управления является основополагающей предпосылкой для того, чтобы организовать учет затрат по нормативному методу, а не сводить его к сбору фактических данных о свершившихся фактах хозяйственной деятельности.

Нормативный метод, применяемый в нашей стране, несмотря на все его преимущества и существенную помощь в управлении промышленным предприятием, не получил широкого распространения во многом из-за его трудоемкости. Поэтому внедрение нормативного метода ограничивалось отдельными элементами. В результате, учет затрат сводился к «котловому методу» их обобщения и выявлению отклонений в целом за отчетный период посредством проведения инвентаризации. Такое положение вещей связано также с тем, что для бухгалтерии на первом плане всегда стоял вопрос формирования финансовой и налоговой отчетности (именно такие задачи ставятся руководством в первую очередь). Вопросами же сбора и предоставления информации для принятия управленческих решений, как

правило, занимаются другие службы, мало связанные с бухгалтерией, не рассматриваемой, как правило, руководством в качестве поставщика оперативной информации для принятия управленческих решений.

Такое использование имеющихся у организации ресурсов управления вряд ли можно назвать рациональным, учитывая тот факт, что в процессе автоматизации учетного процесса в базе данных в режиме реального времени находят отражение абсолютно все факты хозяйственной деятельности, имеющие место в организации. В новых условиях ведения деятельности становится возможным использование западного опыта в области оперативного производственного учета. Адаптация широко распространенной на Западе системы учета по нормативным (стандартным) затратам «стандарт-кост», а также новых (для нас) подходов в области определения финансового результата при использовании систем калькуляции по сокращенной номенклатуре затрат («директ-кост») к современным условиям России могут принести желаемый эффект, выражающийся в появлении конкурентных преимуществ.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка теоретической концепции и практических рекомендаций по учету и калькулированию на основе адаптации западных методов «стандарт-кост» и «директ-кост» в условиях применения автоматизированных систем управления либо автоматизированного учета для управления затратами по нормативному методу преимущественно применительно к дискретному типу производства.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие задачи:

изучение экономической сущности, определение и уточнение понятий «издержки», «затраты» и «расходы»;

исследование классификаций затрат для определения наиболее оптимального способа их учета, контроля и последующего анализа;

исследование нормативного метода, рекомендованного к использованию на промышленных предприятиях нашей страны, а также факторов, явившихся причинами, по которым он не получил широкого распространения в его наиболее полном исполнении;

исследование системы учета по стандартным затратам («стандарт-кост») и системы калькуляции по сокращенной номенклатуре статей затрат («директ-кост»), а также их адаптация к современным условиям России;

рассмотрение современных систем планирования и управления промышленным предприятием с точки зрения их интеграции с системой «стандарт-кост»;

исследование организации контроля производственных затрат и ее усовершенствование в условиях применения интегрированной системы управления промышленным предприятием;

разработка практических рекомендаций по автоматизации процедур принятия решений в концепции нормативного управления затратами.

Предмет исследования составляют методологические аспекты учета и калькулирования в системе «стандарт-директ-кост» в условиях автоматизации, а также проблемы, связанные с ее внедрением в современных условиях промышленных предприятий нашей страны.

Объектом исследования является учет и калькулирование в системе нормативного управления затратами на промышленных предприятиях с дискретным типом производства в условиях внедрения автоматизированной системы управления предприятием либо автоматизации учета.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, периодическая литература, нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского и налогового учета, международные стандарты учета и отчетности, отраслевые методические инструкции, литература по управлению производством на базе стандарта MRP II и ERP, данные, полученные в процессе внедрения учета затрат на базе ERP-системы «МАХ» (макс), учебные курсы по технической подготовке производства, управлению запасами, планированию, оперативному управлению производством, калькулированию себестоимости, учету затрат в системе «МАХ», разработанные специалистами Научно-Технического Центра Производственных Систем ОАО «ICL-КПО ВС». В процессе исследования

использовались общенаучные методы: анализ и синтез, логический, системный и комплексный подходы, а также методы экономического анализа.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом и методологическом обосновании, а также разработке модели автоматизированного учета и калькулирования себестоимости продукции в концепции нормативного управления затратами на основе адаптации методов «стандарт-кост» и «директ-кост». К наиболее важным результатам, определяющим новизну проведенного исследования, относятся следующие:

на основе классификации затрат, обеспечивающей оптимальные способы контроля, теоретически обосновано, что на начальных этапах внедрения целесообразно осуществлять формирование нормативных калькуляций на основе прямых затрат (директ-костинг) с последующим доведением их до промежуточного состояния между прямыми и переменными затратами (вэрибл-костинг) при условии, что в нормативную (стандартную) калькуляцию включаются наиболее значительные и контролируемые затраты;

рекомендовано использование в отечественном бухгалтерском учете единой нормативной цены независимо от партии закупаемых материалов, изготавливаемых полуфабрикатов, готовой продукции и забракованных изделий для каждой номенклатурной позиции с периодической переоценкой по мере пересмотра нормативных цен; применение фактических цен рекомендовано по отношению к материальным ценностям, используемым для целей обслуживания и управления, контроль за их потреблением рекомендовано осуществлять через бюджетирование статей косвенных затрат только в денежном выражении;

предложено использовать в отечественной модели нормативного управления затратами партионный контроль прямых затрат с применением в качестве партий заказов на работу (производственных заказов) с автоматизированным формированием цеховой документации («карты маршрута», «требований на материалы» и «карт учета заданий по заказу») и выявлением отклонений по завершенным заказам с разделением по трем

основным факторам: использования материалов, труда основных производственных рабочих, а также переоценки незавершенного производства;

рекомендовано выявление отклонений по использованию фонда оплаты труда рабочих-сдельщиков и остального цехового персонала с использованием 30-ых счетов раз в отчетный период по мере начисления заработной платы;

обосновано списание не только общехозяйственных, но и общепроизводственных затрат в расходы периода; в качестве альтернативного подхода рекомендовано пропорционально списывать не только накопленные суммы отклонений, но и суммы косвенных производственных затрат через специально открываемые субсчета с целью обеспечения более обоснованной оценки затрат в основном производстве, а также запасов полуфабрикатов и готовой продукции в балансе без трудоемкого распределения между продуктами, предложена методика такого списания;

разработана и внедрена в промышленную эксплуатацию программа формирования внутреннего отчета для проведения анализа отклонений по производственным заказам в разрезе контролируемых руководителями производственных подразделений факторов (каждый руководитель отвечает только за те отклонения, которые может контролировать);

предложено использовать возникающие в системе «стандарт-кост» отклонения для перманентного пересмотра бюджета косвенных затрат, плановое значение которых поставлено в зависимость от факта появления отклонений за счет закупок либо производственного фактора в системе «стандарт-кост», при этом подразумевается, что в системе «директ-костинг» прямые затраты, включенные в стоимость продукта, контролируются через систему «стандарт-костинг», а косвенные – через систему бюджетирования;

дано авторское толкование понятий «издержки», «затраты» и «расходы» в зависимости от стадий возникновения данных экономических категорий в процессе хозяйственной деятельности субъектов;

разработана схема многоступенчатого контроля отклонений по закупкам и в процессе производства с распределением соответствующих ролей.

Теоретическая и практическая значимость работы состоит в том, что приведенные в ней теоретические и практические положения могут послужить методологической основой для организации производственного учета с использованием системы «стандарт-кост» в варианте «директ-кост» в условиях автоматизированной обработки данных на базе системы управления промышленным предприятием, а также в условиях применения автоматизированной системы учета с использованием производственных заказов в качестве учетной единицы для партионного контроля, обеспечивающего прослеживаемость изделий в процессе их производства. Результаты исследования могут быть использованы в преподавании дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет».

Апробация результатов исследования. Основные положения настоящего исследования докладывались на научно-практических конференциях КГФЭИ в 2005 и 2006 годах. Осуществлено практическое внедрение системы «стандарт-кост» на ОАО «Электроавтомат» (г. Алатырь) на базе доработанного в рамках настоящего исследования программного функционала ERP-системы «МАХ», на начальных этапах находится внедрение на ЗАО «Диаконт» (г. Санкт-Петербург), ОАО «Людиновский тепловозостроительный завод» (г. Людиново) и ОАО «Лепсе» (г. Киров), где были рекомендованы к применению основные результаты исследования.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих семь параграфов, заключения, библиографического списка, содержащего 187 наименований, изложена на 187 страницах, работа иллюстрирована 15 рисунками и 12 приложениями.

2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обосновывается актуальность темы, освещается степень разработанности проблемы в отечественной и зарубежной экономической литературе, сформулирована цель, определены задачи, предмет и объект,

методологическая и теоретическая основы исследования, приведены научная новизна и практическая значимость работы, а также представлены апробация результатов исследования и структура работы.

В первой главе «Методическое обеспечение нормативного управления затратами» раскрывается сущность затрат, их соотношение с такими категориями, как «издержки» и «расходы», обосновывается необходимость управления затратами, приводится классификация затрат для определения наиболее эффективного способа управления ими, освещаются задачи и принципы, основные методы управления затратами, раскрывается суть концепции нормативного управления затратами, освещается метод «стандарт-кост» в сравнении с нормативным методом учета затрат, обосновывается необходимость интеграции систем «стандарт-кост» и «директ-кост», приводятся рекомендации по их адаптации к современным условиям, в которых ведут свою деятельность российские предприятия, для наиболее эффективного управления затратами.

В современной экономической литературе часто происходит подмена таких понятий, как «издержки», «затраты» и «расходы». На наш взгляд, наиболее общей из рассматриваемых категорий являются издержки, возникающие на самой ранней стадии производственного цикла. Часть издержек трансформируется в затраты (при наличии целевого характера использования ресурсов, отсюда понятие «затратные счета», прямые, косвенные, переменные, постоянные затраты), не утрачивая при этом своей сущности. Иными словами, затраты являются частным случаем издержек, отсюда и происходит отождествление понятий затраты и издержки, применение терминов «издержки производства» и «издержки обращения». Впоследствии издержки и затраты трансформируются в расходы. Если трансформация издержек произошла через категорию затрат, то логично говорить о расходах по обычным видам деятельности, если же издержки были признаны в качестве расходов, минуя категорию «затраты», – о прочих расходах. Наиболее частным случаем в приведенной терминологии является категория расходов, признание

которых осуществляется на самой поздней стадии. Соотношение рассматриваемых терминов приведено на рис.1.

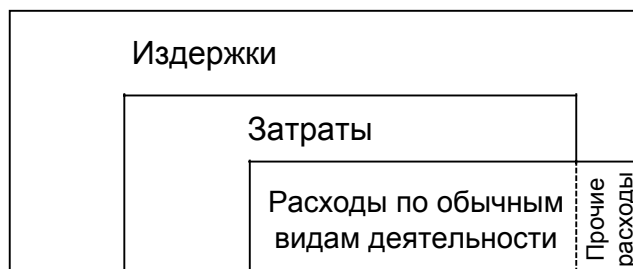


Рис.1 Соотношение категорий «издержки», «затраты» и «расходы»

Целью деятельности любой коммерческой организации является получение прибыли. Поскольку экономический результат производства в общем виде определяется в виде разности дохода от продажи продукции (работ, услуг) и затрат на их производство и реализацию, трудно переоценить важность анализа и управления затратами на предприятии.

Управление затратами – одно из средств достижения предприятием высокого экономического результата. В процессе управления затратами соединяются подчас совершенно независимые друг от друга знания о работе предприятия, выявляется их взаимосвязь и влияние на конечный результат деятельности предприятия – прибыль.

Предметом управления являются затраты во всем их многообразии. Классификация затрат помогает определиться с выбором оптимального способа управления ими для достижения наиболее эффективного способа производства. В свете нового взгляда на категорию затрат в процессе адаптации западных методов управления затратами на рис.2 представлены некоторые классификации, используемые в зарубежной и отечественной практике.

Процесс управления затратами включает следующие этапы: планирование, учет, контроль, анализ и принятие решений. В контексте управления затратами выделяют два основных метода их учета: фактический и нормативный.

↑	Основные материалы	Зарплата осн. произв. рабочих	Общепроизв. затраты	Общехоз. (адм.) затраты	Коммерч. затраты	
	Прямые (основные)		Косвенные (накладные) indirect (overhead)			
	Производственные		Непроизводственные			
	Затраты					Оборотные активы и остаточная стоимость внеоборотных активов
	Издержки производства			Издержки обращения	Неиспользованная часть активов	
	Издержки					
	↑					

Рис.2 Соотношение категорий затрат и издержек, связанных с обычными видами деятельности

Учет фактических затрат – метод последовательного накопления информации о фактически произведенных затратах без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

Нормативный метод предполагает предварительное, до начала производственного процесса, определение нормативных затрат с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Величина фактических затрат определяется сложением нормативных затрат и отклонений от них.

Еще в начале XX века метод учета фактических затрат начал подвергаться критике. По мнению Гаррингтона Эмерсона, основной недостаток «исторического» учета фактических затрат состоит в том, что этот учет почти не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь. Учет «исторических» затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, поиска и мобилизации внутрипроизводственных резервов. Поэтому наиболее прогрессивными оказываются различные варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях конкурентной среды.

Система нормативного определения затрат больше всего подходит организации, чья деятельность состоит из одинаковых или повторяющихся операций.

Концепция нормативного управления затратами в современных условиях, на наш взгляд, предполагает оперативность выполнения следующих основных функций посредством их автоматизации:

а) нормирование затрат на продукт, калькулирование нормативной (стандартной) себестоимости продуктов, а также планирование затрат периода после их классификации с точки зрения обеспечения оптимальных способов последующего контроля;

б) учет затрат, включаемых в себестоимость продуктов, а также затрат периода с выявлением отклонений фактических затрат от нормативных (стандартных) или сметных;

в) аналитическое обеспечение для проведения оперативного контроля отклонений фактических затрат от нормативных (стандартных), своевременного изменения некорректных норм, а также пересмотра существующих планов на основании информации об отклонениях фактических затрат от нормативных для достижения ключевых финансовых показателей.

Одним из эффективных инструментов управления затратами предприятия в странах с развитой рыночной экономикой является система «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип оперативного учета и контроля затрат в пределах установленных норм и по отклонениям от них. Аналогом стандарт-коста в нашей стране является нормативный метод учета. Управление затратами в современных условиях сложно себе представить без автоматизации их учета, а учитывая тот факт, что выявление отклонений расчетным путем является одной из основных особенностей системы «стандарт-кост» по сравнению с нормативным методом, данная система лучше поддается автоматизации, чем методы и способы, применяемые в нормативном учете.

В зарубежной учетной практике выделяют следующие основные системы калькуляции себестоимости продукции: калькуляция с полным распределением

затрат, основанная на том, что все производственные затраты распределяются на продукты – «абсорпшен-костинг» (absorption costing), и маржинальная система калькуляции, известная как система калькуляции по ограниченным затратам. Мнения по поводу названия такой системы калькуляции расходятся. На наш взгляд, при включении в стоимость продукта только прямых затрат корректно пользоваться термином «директ-костинг» (direct costing), а при включении всех переменных затрат – «вэрибл-костинг» (variable costing).

Системы учета по сокращенной номенклатуре затрат, а также система «стандарт-кост» представляют собой самостоятельные методы управления затратами. Несмотря на это, их интеграция позволяет совместить аналитические возможности, доступные в системе маржинальной калькуляции, с методикой управления затратами с использованием стандартов.

По нашему мнению, вопрос полноты включения затрат в нормативную (стандартную) калькуляцию является очень важным по той причине, что от выбора системы калькуляции (по степени полноты включаемых в стоимость продукта затрат) зависит, каким образом будут контролироваться затраты, и, что самое важное, будет ли этот контроль организован наиболее эффективным образом. Процесс нормирования переменных затрат в разрезе каждого изделия, производимого в организации, значительно затрудняется из-за условности и неоднозначности данной классификации. Проконтролировать такие затраты через инструменты стандарт-костинга становится еще сложнее.

В целях адаптации методов «стандарт-кост» и «директ-кост» к современным условиям промышленных предприятий России для успешной реализации концепции нормативного управления затратами на первых этапах внедрения нормативного управления затратами в себестоимость изделия, по нашему мнению, рекомендуется включать только прямые затраты. Впоследствии, при наличии достаточно четкой прослеживаемости отдельных видов переменных косвенных производственных затрат, их можно включать в себестоимость изделия, но только в том случае, если их доля составляет существенную величину и их можно проконтролировать. Результатом будет

некоторое гибридное состояние между «директ-костингом» и «вэрибл-костингом». Включение же абсолютно всех переменных затрат в себестоимость продукции вызывает ряд трудностей с точки зрения их нормирования и контроля в расчете на единицу продукции. Сомнения в целесообразности выбора данного варианта возникают, когда доля какого-либо вида переменных затрат составляет ничтожную величину в себестоимости продукции.

Во второй главе «Автоматизация калькулирования себестоимости продукции и учета в системе нормативного управления затратами на основе программного комплекса «МАХ» рассматриваются вопросы формирования нормативной базы, калькулирования нормативной себестоимости и учета затрат как первой и второй составляющей концепции нормативного управления затратами, освещаются методы определения нормативных затрат, виды норм, исходя из требований к ним, обосновывается целесообразность внедрения стандарт-костинга в условиях функционирования ERP-системы, приводится пример такой системы. На ее основе рассматриваются процессы формирования нормативных данных, учета прямых затрат и отклонений от них, рассматриваются вопросы учета косвенных затрат и их списания, операции по переоценке запасов, а также формирования итоговой информации об отклонениях в системе «стандарт-директ-кост».

Калькулирование нормативной себестоимости является основой для развертывания последующих этапов, связанных с учетом и контролем фактических затрат по сравнению с нормативными, т.к. от обоснованности проводимых на данной стадии расчетов зависит целесообразность воплощения в жизнь остальных компонентов концепции нормативного управления затратами. Очень важен подход к требованиям формирования норм, а также частоте их пересмотра. Отсутствие актуальных норм не позволяет обоснованно осуществлять контроль затрат, как следствие, необоснованные или устаревшие нормы оказывают отрицательное влияние на мотивацию персонала.

Все чаще встречающимся в наше время явлением стало внедрение систем управления ресурсами предприятия, так называемых ERP-систем (Enterprise

Resource Planning), в рамках внедрения которых осуществляют огромный объем работ по формированию нормативной базы, что является базовой предпосылкой для организации учета на основе нормативных затрат.

Результатом процесса планирования в ERP-системе является массив данных о потребностях в изготавливаемых и закупаемых изделиях с реальными сроками их исполнения в форме перечня заданий, полученного путем подтверждения рекомендаций системы в пределах определенного горизонта.

Центральным понятием, которое ставится во главу угла в процессе выполнения ежедневных операций по производственно-закупочной и сбытовой деятельности является твердый заказ (или просто «заказ»). Заказ – электронный документ, являющийся основанием для выполнения определенных действий по сбытовой и производственно-закупочной деятельности. Различают заказы на продажу, на работу (производственные заказы) и на закупку.

Процесс изготовления изделий на основании заказов на работу не нужно путать с «позаказным», или единичным, типом производства. «Позаказное» в рамках традиционной системы планирования и в рамках ERP-системы – совершенно разные понятия. Если в первом случае «заказ» - более укрупненное понятие, близкое по своему значению к заказу на производство изделия из основного плана производства (ОПП) с учетом всей его спецификации (до самого нижнего уровня), то во втором случае «заказ» – учетная единица, являющаяся неотъемлемым элементом осуществления производственного процесса «дискретного» типа, автоматически генерируемая в системе на каждую партию изделий, входящих на том или ином уровне в спецификацию изделия, включенного в ОПП в процессе его разузлования, которое является предметом заказа на продажу. Заказ в данном случае создается на каждую партию какого-либо изготавливаемого изделия, которое, в свою очередь, может являться компонентом для других заказов (с промежуточным складированием).

Следовательно, появляется возможность организации оперативного учета всех операций, на основании которых можно принимать управленческие решения. Все операции соотносятся с заказами, что обеспечивает

прослеживаемость всех издержек, затрат и расходов с конкретными объектами учета. При возникновении нестандартных ситуаций возникают отклонения в рамках такой учетной единицы, как заказ.

Несмотря на то, что нами были затронуты методы планирования, активно внедряемые в последние годы не только на Западе, но и в России, не нужно понимать задачу управления затратами на основе учета в системе «стандарт-кост» узко, т.е. считать, что предлагаемые ниже решения применимы только для предприятий, внедривших у себя самые современные методы планирования. Методология планирования была приведена для того, чтобы создать представление о том, в рамках какой системы впоследствии будет организован учетный процесс. В частности, в рамках «гирлянды», а точнее «пирамиды» заказов, переплетающихся между собой через группировку зависимых потребностей древовидных структур изготавливаемых изделий.

Также ошибочным будет мнение, что предлагаемые решения узко специализированы под конкретный программный продукт (в частности, систему «МАХ»). По сути, единственным и принципиально важным моментом во всей описываемой методике организации оперативного учета затрат на производство (сбора материальных, трудовых затрат), а также выявления отклонений является соотнесение затрат с «производственными заказами» (или заказами на работу), а издержек – с заказами на закупку, независимо от того, при помощи какой системы планирования они были созданы. Независимо от используемого программного продукта через модификацию его функционала существует возможность реализации предлагаемой нами методики в любой автоматизированной системе, содержащей одно единственное понятие – заказ.

Предлагаемая схема учетного процесса представлена на рис.3. Методика отражения производственных затрат с использованием производственных заказов обеспечивает партионный контроль всех прямых затрат. На схеме приведен вариант со списанием всех отклонений на субсчета второго порядка к субсчету «Себестоимость продаж» счета «Продажи». В качестве альтернативного варианта можно использовать специально открываемые

субсчета к счетам учета незавершенного производства, изготовленной продукции и себестоимости продаж. Все виды отклонений, которые возникают в процессе осуществления производственно-закупочной деятельности, можно разделить на следующие составляющие:

- а) отклонения по закупкам (по каждой поставке заказа на закупку);
- б) отклонения в производстве (по завершенным заказам на работу);
- в) периодические отклонения по использованию фонда оплаты труда.

Контроль закупок осуществляется путем сличения фактических (точнее фактурных) сумм с нормативной стоимостью по каждой поставке и в целом представляет собой традиционную схему формирования отклонений.

Что же касается контроля производственного процесса, необходимо отметить, что предлагаемая методика партионного контроля повышает производственную дисциплину в части использования материалов и труда основных производственных рабочих, исключая возможные злоупотребления.

Когда наступает дата начала выполнения заказа, планово-диспетчерским отделом (ПДО) производится его выдача в производство. Одновременно с этим автоматизированным способом осуществляется выписка цеховой документации (маршрутной карты, требований на отпуск материалов, а также карт учета заданий), являющейся основанием для регистрации операций с данным заказом на работу, а также предназначенной для сопровождения объектов незавершенного производства в процессе прохождения операций заказа от его укомплектования до сдачи указанного в заказе на работу изделия на склад.

В ходе исполнения такого заказа на счете учета затрат аккумулируются материальные затраты (в нормативных ценах), исходя из фактически отпущенных компонентов, а также трудовые затраты – по нормативным расценкам (тарифной сетке) на фактический выпуск в разрезе каждой операции. С кредита счета учета затрат в нормативной оценке списывается стоимость изготовленных изделий (готовой продукции или полуфабрикатов, сборочных единиц и т.п.). В идеальной ситуации «вход» в незавершенное производство совпадает с «выходом». В случае, если возникает обратная ситуация, по

завершенным заказам на работу нами предлагается рассчитывать и отражать в учете отклонения, которые можно подразделить на две крупные категории:

1) отклонения по фактору использования ресурсов, которое, в свою очередь подразделяется еще на две составляющие:

а) по материалам (в результате перерасхода, замены материалов и т.п.);

б) по заработной плате, точнее по использованию труда основных производственных рабочих (замена рабочего на более квалифицированного, выдача заказа по альтернативному маршруту, «приписки» и т.п.);

2) отклонения по ценовому фактору (в результате изменения нормативных цен изделий, задействованных в процессе исполнения заказа).

Разделение отклонений по факторам значительно упрощает их последующий анализ, а также позволяет обратить внимание на ситуации, когда перерасход за счет одного фактора был поглощен экономией за счет другого.

Необходимо отметить, что заработная плата с учетом единого социального налога (ЕСН) относится в заказы по факту регистрации информации с карт учета заданий по нормативным расценкам на фактический выпуск. Для сбора данных о заработной плате (с учетом ЕСН) в этой оценке предлагается использовать субсчета в разрезе цехов либо рабочих центров к счету 30 «Зарботная плата основных производственных рабочих». По мере начисления фактической заработной платы и ЕСН по дебету вышеупомянутого счета возникает отклонение по использованию фонда оплаты труда в виде разницы между фактически начисленной заработной платой и величиной фонда оплаты труда, на который цех или рабочий центр имеет право, исходя из фактически закрытых операций и действующих на тот момент нормативных расценок.

Отнесение косвенных затрат и отклонений в системе «стандарт-директ-костинг» непосредственно на финансовый результат довольно неоднозначно воспринимается многими главными бухгалтерами, организующими несколько видов учета в рамках единого плана счетов. Если накладные затраты занимают существенную долю в себестоимости продукции, обоснованность их списания на финансовый результат вызывает опасения. Выход из данной ситуации

видится нами не в распределении косвенных затрат или отклонений между продуктами, а их пропорциональное списание через специально открываемые (так сказать «на втором уровне») для этих целей субсчета к счетам учета основного производства, полуфабрикатов и готовой продукции. Главная сложность в данном случае состоит в том, что счета учета затрат на основное производство и полуфабрикатов собственного производства имеют взаимные дебетовые и кредитовые обороты, в результате чего при традиционной системе распределения возникает циклическая ссылка. По этим причинам, нами предлагается методика списания косвенных затрат, приведенная на рис.4.

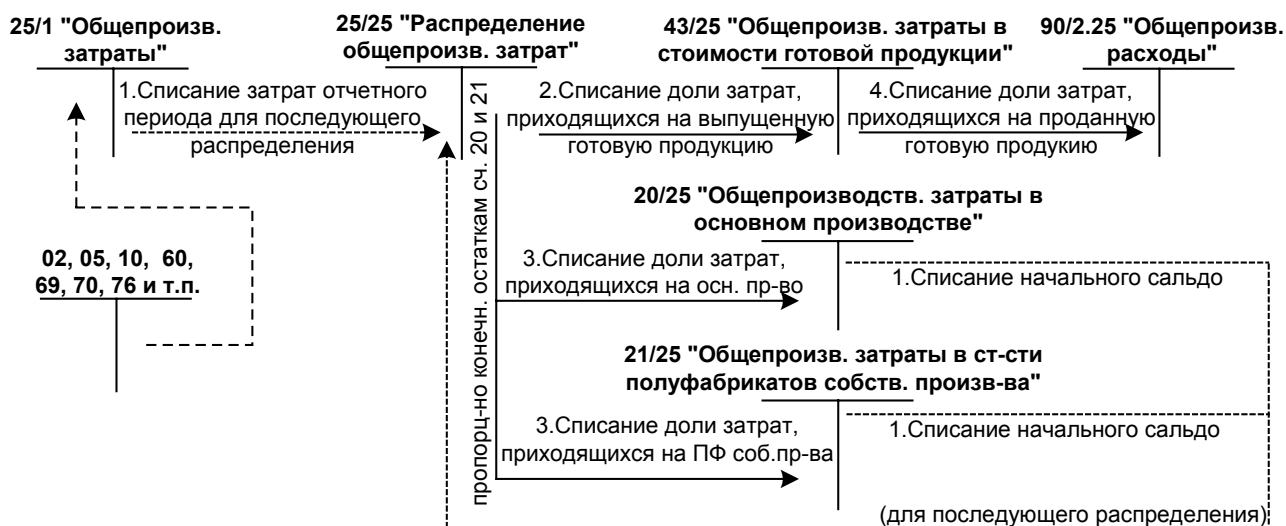


Рис.4 Списание косвенных затрат без распределения между продуктами

Кроме того, вследствие использования единых нормативных цен для учета материальных ценностей (для каждой номенклатурной позиции) независимо от времени их поступления в организацию, возникает необходимость в периодической переоценке запасов. В качестве источника, за счет которого необходимо отражать в учете результаты переоценки, нами предлагается использовать отдельные субсчета к тем же счетам, на которых выявлялись в свое время отклонения в процессе выполнения хозяйственных операций.

В третьей главе «Аналитическое обеспечение нормативного управления затратами» раскрываются вопросы организации анализа отклонений в системе «стандарт-директ-кост», определяется критерий

проведения дальнейшего анализа в виде существенности выявляемых отклонений, рассматриваются виды отклонений, освещаются вопросы контроля затрат, включаемых в стоимость продуктов, и затрат, относимых в расходы периода с точки зрения обоснованности и эффективности такого анализа.

Контрольно-аналитический аспект является завершающим компонентом концепции нормативного управления затратами. Для проведения анализа отклонений определяется критерий существенности в абсолютном и относительном выражении. При этом делается допущение что, если отклонения находятся в пределах определенного критерием существенности диапазона, считается, что они были вызваны случайными факторами.

Однако не всегда можно однозначно утверждать, что несущественное отклонение возникло случайно. Ограничение проведения анализа посредством определения критерия существенности сопряжено с риском, который выражается в том, что можно не заметить появление неблагоприятной тенденции, а следовательно, не пресечь вовремя источник систематически возникающих отклонений. Помощь в установлении факта случайности оказывает анализ статистических данных сумм отклонений в разрезе основных факторов. На наш взгляд, проведение такого анализа целесообразно по заказам на производство в разрезе конкретных изделий, по которым накопленное отклонение превысило определенный критерий в абсолютном выражении.

Если же отклонение признано существенным, то проводится точечный анализ. Проведение такого анализа требует соответствующей организации. Предлагаемая нами схема многоступенчатого контроля отклонений с разделением на два основных бизнес-процесса (закупки и производство), приведенная на рис.5, позволяет обеспечить неизбежность ответной реакции руководства самого высокого уровня, что обеспечивает желаемые действия со стороны лиц, ответственных за отклонения посредством оказания воздействия через их непосредственное руководство.

Центральная роль в осуществлении анализа информации об отклонениях закреплена за планово-экономическим отделом, сотрудники которого находятся

в постоянном взаимодействии с лицами, отвечающими за отклонения, в рамках закрепленных за ними центрами ответственности. Методика отражения информации об отклонениях на счетах бухгалтерского учета в рамках единого плана счетов для управленческой и финансовой бухгалтерии делает неизбежным информирование высшего руководства о сложившейся ситуации. Контрольной суммой, не позволяющей на предыдущих ступенях контроля затрат скрыть нарушения, служат значения тех же отклонений в разрезе основных факторов, отраженные на счетах бухгалтерского учета.

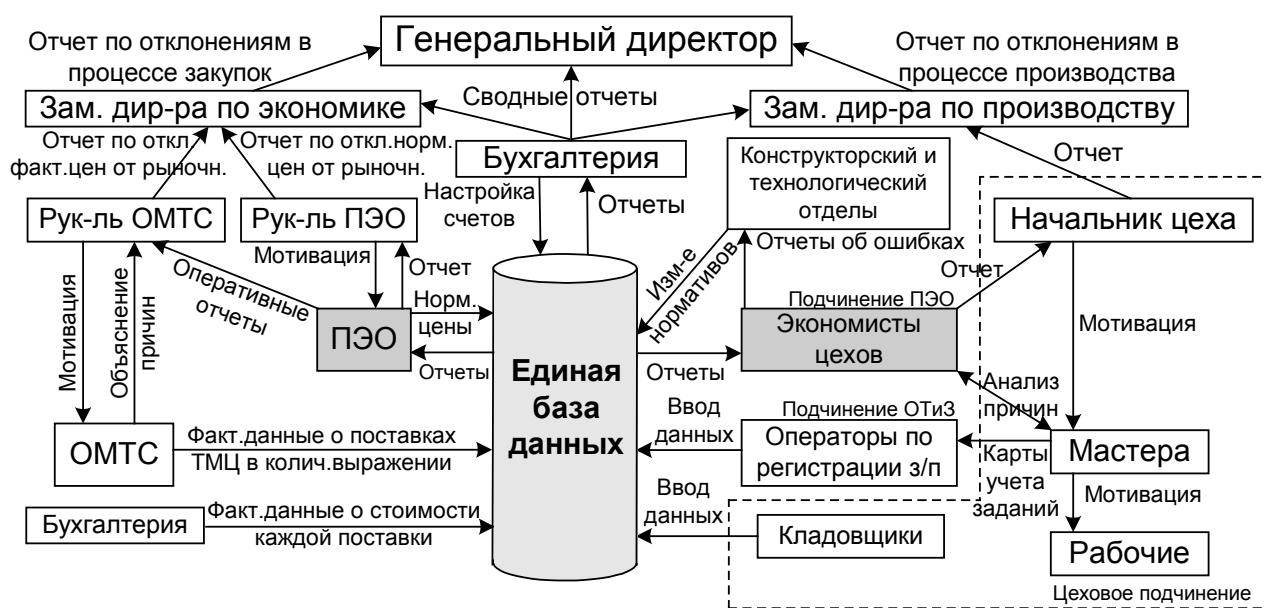


Рис.5 Предлагаемая схема многоступенчатого контроля отклонений

Оперативная информация об отклонениях в системе «стандарт-директ-кост» позволяет проводить корректирующие действия не только в форме вмешательства в ход производственно-закупочного процесса, но и в части пересмотра бюджетов косвенных затрат ответственных за отклонения подразделений. Контроль затрат способствует доведению нормативов до более обоснованных величин, что позволяет более оправданно планировать ключевые показатели деятельности организации, а корректные нормативы являются дополнительной предпосылкой для проведения более обоснованного анализа и контроля затрат.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1) Садыков И.Ф. Необходимость составления отчетной калькуляции в условиях рыночной экономики // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: КГФЭИ, 2005. – с.264-265. – 0,1 п.л.

2) Садыков И.Ф. Противоречие в использовании нормативных цен для оценки товарно-материальных ценностей и готовой продукции // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: КГФЭИ, 2006. – с.319-321. – 0,1 п.л.

3) Садыков И.Ф. Роль переоценки запасов в системе «стандарт-костинг» // Ученые записки / Под редакцией Валитова Ш.М. Выпуск 18. – Казань: КГФЭИ, 2006. – с.488-495. – 0,4 п.л.

4) Садыков И.Ф. Контроль затрат в системе «стандарт-директ-костинг» // Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, оптимизация. – Набережные Челны: Интернет-издание Камской Государственной Инженерно-Экономической Академии (ИНЭКА) (<http://kampi.ru/sets>), 2006, №2. – 0,3 п.л.

5) Садыков И.Ф. Прямые или переменные затраты? // Экономические и правовые проблемы в условиях становления инновационной экономики. Материалы межвузовской научно-практической конференции. – Казань: Издательство НПК «Рост», 2006. – с.215-218. – 0,2 п.л.

6) Садыков И.Ф. «Директ-костинг», «вэрибл-костинг» и «абзорпшен-костинг» // Экономические и правовые проблемы в условиях становления инновационной экономики. Материалы межвузовской научно-практической конференции. – Казань: Издательство НПК «Рост», 2006. – с.218-221. – 0,2 п.л.

7) Садыков И.Ф. Отклонения в системе «стандарт-кост» при позаказном производстве // Сибирская финансовая школа. – 2006. – №2. – с.21-23. – 0,3 п.л.

Подписано к печати 14.11.2006. Формат 60x84 1/16.
Объем 1,5 п.л. Заказ № 94. Тираж 100 экз.

Типография КГФЭИ. 420012, Казань, ул. Бутлерова, 4.