

На правах рукописи

СОКОЛОВ АНДРЕЙ ЮРЬЕВИЧ

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
ЦЕЛЕВЫХ ЗАТРАТ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Казань 2008

Работа выполнена в Казанском государственном финансово-экономическом институте

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор
Ивашкевич Виталий Борисович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Вахрушина Мария Арамовна

доктор экономических наук, профессор
Мизиковский Ефим Абрамович

доктор экономических наук, профессор
Ермакова Наталья Анатольевна

Ведущая организация - Самарский государственный экономический
университет

Защита состоится 2008 г. в _____ час. на заседании
диссертационного совета ДМ 212.083.02 при Казанском государственном
финансово-экономическом институте по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутле-
рова, д. 4, ауд. 34

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

Автореферат разослан " ____ " _____ 2008 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук, доцент

Вишнякова О.Н.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современная рыночная система хозяйствования существенно меняет принципиальные основы формирования информации о затратах предприятия и требует разработки новой концепции управленческого учета на основе целевого и системного подходов. Становится очевидной необходимость интеграции элементов различных методов формирования информации о затратах и результатах деятельности хозяйствующих субъектов в целях решения стратегических и среднесрочных задач. Актуальность темы исследования обусловлена потребностью в создании новых парадигм управленческого учета, в формировании метатеории для усовершенствования методологии управленческого учета затрат, в разработке новых подходов к составу и классификации затрат, отвечающих требованиям внутренней и внешней среды (согласование целей акционеров, потребителей, партнеров, менеджмента, персонала и т.д.), в пересмотре содержания всей системы потоков экономической информации для управления предприятием.

Важность рассматриваемой проблемы заключается в том, что существующие системы учета затрат не в полной мере ориентированы на предоставление информации, способствующей гибкому реагированию на изменения внешней и, в ряде случаев, внутренней среды. Методы управленческой отчетности, составления бюджетов, калькуляционного учета и управленческого анализа затрат, часто неоправданно усложнены, в то время как в рамках современных управленческих систем, построенных на принципах экономного производства (производства без потерь), требуются более современные и эффективные учетные концепции. Традиционная система управленческого учета затрат пока не способна эффективно решать стратегические задачи развития организации. Кроме того, она функционально ограничивает деятельность бухгалтеров-аналитиков только рамками производственной стадии.

В указанных условиях необходимой становится разработка интегрированной системы управленческого учета затрат, позволяющей комплексно формировать экономическую информацию для целей управления и решать стратегические задачи, поставленные как перед предприятием в целом, так и перед его конкретными структурными подразделениями. Современные методы управления также требуют новых систем управленческого учета. Исследование методологических проблем учета, планирования, контроля и анализа затрат, составляющее основное содержание диссертации, приобретает важное теоретическое и практическое значение. Разработанная и представленная в диссертации модель управленческого учета целевых затрат предназначена для того, чтобы способствовать достижению устойчивости, являющейся предпосылкой к осу-

ществлению производственной деятельности без потерь финансовых, трудовых и материальных ресурсов. Данная модель динамична и находится в процессе постоянного совершенствования. Поскольку любая учетная система должна изучаться на предмет выявления её слабых мест с целью разработки приемов и методов, направленных на устранение недостатков, важно выделять действующую систему управленческого учета и управленческий учет в процессе совершенствования.

Одним из направлений совершенствования существующих систем управленческого учета затрат может служить использование на этапах проектирования и производства продукта целевых норм, на величину которых оказывают влияние факторы внутренней и внешней среды. Актуальными становятся вопросы разработки методологии управленческого учета целевых нормативных и фактических затрат с использованием процессно-ориентированного подхода к калькулированию себестоимости продукции. В результате система учета затрат способствует: решению задач оптимизации затрат путем сравнения фактических затрат с целевыми нормативными; выбору эффективной схемы распределения (поглощения) целевых и фактических накладных затрат; разработке стратегии развития предприятия с использованием сбалансированной системы показателей; усилению контроля затрат по видам деятельности; установлению стандартов качества и др.

Поскольку система учета затрат должна быть ориентирована на предоставление информации, способствующей достижению целей организации, ключевым становится вопрос определения эффективности такой системы путем сопоставления экономических выгод от ее использования с затратами на ее внедрение и обслуживание. В этой связи актуальным представляется научное обоснование как современных вариантов ведения учета затрат хозяйствующих субъектов в промышленности, так и применения в различных вариациях математических методов для решения проблем в области управленческого учета затрат.

Как показало исследование, в отечественной теории и практике управленческого учета необходимо выделять системы управленческого учета затрат, действующие в стандартизируемой и нестандартизируемой средах. Объективно необходимыми и актуальными становятся исследование существующих в зарубежной практике стандартов по управленческому учету и разработка отечественных стандартов. В этой связи представляется необходимым определение общепромышленных проблем в области управленческого учета затрат, которые в значительной степени можно решать на основе общих исследований и оценок. Важное значение для народного хозяйства также имеет разработка теории управленческого учета и общих принципиальных схем отражения затрат с использованием счетов управленческого учета.

Актуальность вышеназванных проблем, их теоретическая и практическая значимость обусловили выбор темы диссертации, определили ее основные направления, цели и задачи.

Степень разработанности проблемы. Исследованию вопросов управленческого учета затрат посвящен ряд работ зарубежных и отечественных авторов. Значительный вклад в формирование основ российской и западных систем управленческого учета затрат на более ранних этапах их развития внесли Г. Бахтен, Дж. А. Бримсон, Р.Я. Вейцман, Е. Вознесенский, Е. Гарк, Ч. Гаррисон, Х. Готфрэд, Л. Граух, Ф.К. Диас, Дж. Л. Дор, Н.Х. Жебрак, П. Кайдо, М. Лебас, Г. Меткалф, С.Б. Никерсон, Х.Г. Дж. Е. Перейро, Х.Г. Плаут, С.К. Порто, С. Рейтелл, В. Самборский, Л.М. Сантос, Д. Сильва, Г. Стэбас, С.Ф. Счлаттер, Дж. М. Фэлс, И.Ф. Шер, Л.А. Шумер.

Проблемы совершенствования современных отечественных систем учета затрат, формирования методологии управленческого учета затрат в целом и ее отдельных элементов рассматривались в трудах Р.А. Алборова, Н.А. Басманова, П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, К.М. Гарифуллина, Э.К. Гильде, Н.А. Ермаковой, В.А. Ерофеевой, А.П.Зудилина, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, В.Е. Ластовецкого, А.Ш. Маргулиса, Е.А. Мизиковского, И.Е. Мизиковского, А.Ф. Мухина, К.Н. Нармбаева, В.Н. Нестерова, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, Л.В. Поповой, С.С. Сатубалдина, Я.В. Соколова, С.А. Стукова, С.К. Татура, В.И. Ткача, А.Д. Трусова А.Д., Шеремета, Н.Г. Чумаченко, Д. Уракова и др.

В конце XX в. вклад в разработку теории и практики управленческого учета, основанного на принципах экономного и бережливого производства, внесли такие зарубежные ученые, как Е. Норрин, Д. Смит, Т. Маккей, Т. Горбетт, Дж. Уомак, Д. Джонс, Т. Ю-Ли.

Среди зарубежных исследователей, посвятивших свои труды вопросам управленческого учета затрат, известны имена Э. Аткинсона, А. Апчерча, П. Атрилла, Р. Банкера, Р.В. Вила, А. Дайле, К. Друри, Р. Каплана, Э.М. Лейни, Р. Манна, Э. Майера, Д. Мидлтона, Т. Скоуна, Дж. Г. Сигела, Дж. Харриса, Д. Хана, Р. Хагена, Ч. Хорнгрена, П. Хорвата, Дж. Фостера, Х.Й. Фольмута, Дж. К. Шима, Р. Энтони, Дж. Риса, С. Янга и др.

Из-за масштабности содержания учета для управления предприятиями в большинстве работ указанных авторов не рассматривается весь комплекс проблем, связанных с разработкой методологии управленческого учета, в том числе с использованием целевого подхода. Процессно-ориентированная система управленческого учета затрат на основе целевых норм является новым и практически не исследованным направлением в бухгалтерской науке. Четко не обозначена структура системы управленческого учета целевых затрат в рамках бе-

режливое производства (принципы, инструментарий и т.д.). Не решены задачи построения интегрированных систем управленческого учета затрат на базе современных альтернативных подходов к формированию информации для целей управления. Постановка вопроса о формах отражения целевых и фактических затрат в системе управленческого учета стала настоятельной необходимостью.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью исследования является разработка методологического и методических подходов к формированию информации о целевых и фактических затратах в системе управленческого учета.

Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- определить исторические этапы, выявить современные тенденции и направления развития системы управленческого учета затрат;
- разработать концепцию управленческого учета затрат на базе целевого подхода;
- разработать методологию расчета валовых и удельных целевых затрат на этапах проектирования продукта с использованием инструментов управленческого учета;
- определить и обосновать теоретико-методологические основы процессно-ориентированной системы управленческого учета затрат с использованием целевых норм;
- систематизировать принципы формирования информации о целевых и фактических затратах управленческого учета, функционирующей в рамках экономического производства (производства без потерь);
- исследовать подходы к отражению целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета и выявить направления их совершенствования;
- обосновать рекомендации по разработке теории счета, применяемого в системе управленческого учета.

Цель исследования определила объект исследования и его методы.

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 экономического анализа», п. 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа», п. 1.12 «Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ».

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретико-методологические, методические и прикладные аспекты формирова-

ния информации о целевых и фактических затратах в системе управленческого учета. Объектом исследования выступает хозяйственная деятельность коммерческих организаций. Выбор объекта был обусловлен универсальностью темы исследования, результаты которого в полной мере можно использовать на любых промышленных предприятиях.

Информационной базой исследования послужили действующие в настоящее время акты законодательного, нормативного и методического характера, материалы нефтедобывающих, нефтехимических, машиностроительных, станкостроительных, энергетических предприятий, предприятий легкой промышленности, научные положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета затрат, данные интернет-сайтов.

Методология исследования. Научное и практическое значение выводов, предложений и рекомендаций, содержащихся в диссертации, достаточно обосновано и обеспечивается научной методологией исследования, использованием приемов систематизации научных данных: индуктивного и дедуктивного методов, абстрактно-логического, расчетно-вариационного, балансового, методов структурного, функционального и сравнительного анализа, группировок, расчетов с использованием элементов теории систем, абстрагирования и оптимизации, отдельных приемов прикладного статистического анализа. Обоснованность результатов исследования базировалась на системно-синергетическом и диалектическом подходах, экономико-математическом моделировании и прогнозировании, на методе экспертных оценок, методе качественных и количественных обобщений.

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке целевого подхода к формированию информации о затратах в современных системах отечественного и зарубежного управленческого учета, в решении актуальных вопросов отражения целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета и в соответствующей отчетности.

Наиболее существенные научные результаты исследования, выносимые на защиту, заключаются в следующем.

1. Предложена и обоснована концепция управленческого учета целевых затрат. По результатам исследования:

– определены этапы становления и развития систем учета, планирования и анализа затрат в России и за рубежом;

– разработана интеграционная модель учета, планирования и анализа целевых и фактических затрат;

– выделены группировочные признаки и произведена классификация объектов управленческого учета целевых и фактических затрат.

2. Разработаны концептуальные основы и базовые принципы формирования информации о целевых затратах в системе управленческого учета:

– выявлены имеющиеся противоречия в подходах к достижению поставленных стратегических целей в рамках системы управленческого учета целевых затрат;

– теоретически обоснованы необходимость и возможность использования в системе учета, контроля и анализа целевых издержек группировок затрат, отраженных в стандартах и положениях по управленческому учету;

– выявлены классификационные признаки целевых затрат и внесены предложения по использованию учетных группировок целевых и фактических затрат;

– определены методы управленческого учета, оказывающие влияние на величину целевых затрат.

3. Разработана методология расчета валовых и удельных целевых затрат с использованием инструментов управленческого учета:

– обозначены границы системы управленческого учета на этапе проектирования продукта, определено содержание целевых затрат в пространственном и временном разрезах;

– разработаны методика расчета и многоуровневая схема распределения целевых затрат с использованием обратно-симметричных матриц.

4. Обосновано использование подходов к определению границ между системами финансового и управленческого учета с применением счетов, на которых находят отражение целевые и фактические затраты. В результате разработаны:

– теория счета, применяемого в системе управленческого учета и классификация счетов управленческого учета;

– методология учета целевых и фактических затрат с использованием скрытых аналитических счетов;

– методология учета целевых и фактических затрат с использованием бинарных счетов;

– классификация инволюционных процессов в системе аналитического учета целевых и фактических затрат;

– методика последовательного дифференцированного учета и распределения целевых и фактических затрат, обобщенных в поэлементном разрезе.

5. Разработана методология управленческого учета целевых нормативных и фактических затрат на базе использования процессно-ориентированного подхода к калькулированию себестоимости продукции. По результатам исследования:

- раскрыто содержание метода учета целевых нормативных и фактических затрат;
- предложены варианты решения методологических проблем трансформации целевых затрат в нормативные, раскрыты механизмы управления целевыми нормами в условиях изменений внутренней и внешней среды;
- разработана методика учета, контроля и анализа прямых целевых нормативных затрат;
- разработана методика учета, контроля и анализа целевых нормативных накладных затрат в разрезе рабочих мест их возникновения;
- определены методологические подходы к решению проблем распределения целевых накладных затрат между агрегированными группами продукции, реализуемыми подразделениями внутри корпорации и на сторону.

6. Определены и обоснованы общие принципы учета и анализа целевых затрат в условиях реализации концепции экономного производства:

- сформулированы и обоснованы предпосылки возникновения системы управленческого учета, основанного на принципах экономного производства;
- предложена новая учетная классификация потоков, создающих ценность продукта;
- разработана интегрированная система учета целевых затрат в экономном производстве, включающая в себя элементы учета целевых затрат в разрезе потоков, создающих ценность продукта, и системы учета и планирования стоимости генерирования денежных средств.

Практическая значимость исследования заключается в возможностях использования предлагаемой автором концепции целевого подхода к ведению управленческого учета затрат на промышленных предприятиях, в практической деятельности коммерческих производственных организаций разных форм собственности и масштабов, в консалтинговых фирмах и в системе обучения. В частности, результаты исследования легли в основу учебных материалов, используемых при проведении занятий по курсам «Бухгалтерский управленческий учет», «Контроллинг» в Казанском государственном финансово-экономическом институте, в программе МВА по разделу «Управленческий учет», в системе подготовки профессиональных бухгалтеров Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались на республиканских научных конференциях, в том числе на Всероссийской междисциплинарной научной конференции «Диалог наук на рубеже XX – XXI веков и проблемы современного общественного развития» (Йошкар-Ола, 1997); Международной научно-практической конференции «Россия накануне XXI века: суверенитет – федера-

лизм – экономическая безопасность» (Казань, 1998); Всероссийской научно-практической конференции «Организационно-экономические вопросы управления предприятием в условиях кризиса» (Пенза, 1999); Всероссийской научно-практической конференции «Теория и практика антикризисного управления» (Казань, 2003); Международной научно-практической конференции «Наука и практика. Диалоги нового века» (Набережные Челны, 2003); Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы учетно-аналитической и финансово-налоговой политики коммерческих организаций» (Н. Новгород, 2003); Всероссийском форуме молодых ученых «Инновационность хозяйственных систем» (Екатеринбург, 2003); Всероссийской научно-практической конференции «Теория и практика антикризисного управления» (Казань, 2004); Международной конференции по проблемам информатизации в третьем тысячелетии, посвященной 10-летию образования Академии информатизации Республики Татарстан (Казань, 2004), Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы развития управленческого учета и анализа» (Казань, 2007) и др.

Многие положения и рекомендации по совершенствованию управленческого учета затрата частично внедрены или будут реализованы на таких предприятиях, как ОАО «Татнефть», ОАО «Нижнекамскнефтехим», ОАО «Казаньоргсинтез», ОАО «КАМАЗ», ОАО «НеФАЗ», ОАО «Обувная фабрика Спартак», ОАО «Татэнерго», ОАО «Чеховский завод Гидросталь» (производство кранового, гидромеханического оборудования и металлоконструкций) и др.

Публикация результатов исследований. По теме диссертационного исследования автором опубликовано 49 научных работ общим объемом 79,88 печ. л., из них авторских 78,38 печ. л., в том числе три монографии, 11 работ в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Объем и структура диссертации. Объем работы составил 378 страниц машинописного текста, в том числе 44 таблиц и 112 иллюстраций. Диссертационная работа включает в себя введение, пять глав, разделенных на параграфы, заключение, библиографический список из 224 наименований и 41 приложение.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Концепция управленческого учета целевых затрат

В работе исследовано развитие отечественной и зарубежной систем управленческого учета в ретроспективе. Особое внимание при этом уделено одному из ключевых объектов системы управленческого учета – затратам. Ав-

тором диссертации определены шесть этапов становления и развития управленческого учета затрат: 1) формирование информации о затратах для целей контроля расходования средств и калькулирования себестоимости продукции с использованием простых методов учета и распределения затрат (до XVIII в.); 2) создание целостной системы производственного учета затрат (1920-е гг.); 3) формирование взаимосвязанной информации о фактических и плановых затратах в разрезе центров ответственности (1950-е гг.); 4) создание паритетных систем управленческого учета затрат, критика традиционных и появление современных методов учета затрат: метода учета затрат по видам деятельности, метода учета затрат в рамках системы управления ограничениями и т.д. (1980-е гг.); 5) расширение систем управленческого учета затрат, когда все новые подходы к управлению организацией становятся объектами исследования со стороны бухгалтеров-аналитиков (1990-е г.); 6) интеграция современных методов и концепций управленческого учета затрат (конец 90-х г. XX в. – начало XXI в.).

В ходе исследования автором выделены этапы становления управленческого учета затрат и выявлены тенденции развития управленческого учета как науки в США, Великобритании, Австралии, Испании, Германии, Франции, Португалии, Канаде, Бельгии, Японии и России.

Исследовано современное состояние управленческого учета затрат. Предложена концептуальная модель управленческого учета, отвечающая современным требованиям системы управления. Проведен сравнительный анализ концептуальных схем управленческого учета затрат в основных стандартах и положениях по управленческому учету, действующих в разных странах. В исследовании использовались статьи и нормы положений по управленческому учету американского института бухгалтеров по управленческому учету IMA, стандартов по управленческому учету CMA-Canada и положений по управленческому учету Международной федерации бухгалтеров IFAC. Однако в действующих стандартах и положениях по управленческому учету IMA, CMA Canada, IFAC мало внимания уделяется учетным аспектам формирования информации о затратах в рамках рассматриваемой системы. Вместе с тем, на наш взгляд, эти аспекты сегодня представляют особый интерес для бухгалтеров-аналитиков.

Отсутствие нормативных актов рекомендательного характера (положений), регулирующих отечественный управленческий учет автор рассматривает как проблему, требующую незамедлительного решения. По результатам проведенного исследования предлагается перечень положений по управленческому учету. В работе предложены четыре группы положений: А - концепция управленческого учета; В - формирование информации о затратах; С - методы управленческого учета (практика); D - отраслевые аспекты управленческого учета.

Представленная структура положений по управленческому учету способствует организации эффективной, интегрированной системы учета, планирования и анализа затрат и результатов в любой коммерческой производственной организации.

В ходе исследования дано авторское определение управленческого учета затрат, под которым следует понимать непрерывно совершенствующуюся систему определения и измерения, систематизации и обобщения, а также преобразования информации о затратах и факторах их обуславливающих, формируемой в стандартизируемой и нестандартизируемой средах, предназначенной для руководителей хозяйствующего субъекта на разных уровнях управления, решающих стратегические и оперативные задачи. Измерение здесь необходимо рассматривать как процесс определения числового значения исследуемых величин; обобщение представляет собой выявление общих признаков, свойств и отношений информационных ресурсов в системе управленческого учета затрат; преобразование означает замену информационного ресурса в рамках применения методов учета затрат иным аналогичным ресурсом, получаемым либо из первого, либо из нескольких ресурсов по определенным правилам.

В работе обоснована необходимость определения слагаемых (элементов) методов управленческого учета затрат. Автором диссертации предложена элементная структура всех основных современных методов управленческого учета затрат и результатов в том числе метода учета, планирования, оптимизации и калькулирования затрат, соотносимых со временем производства продукции, метода управленческого учета затрат в разрезе потоков, создающих ценность продукта, метода управленческого учета стоимости генерирования денежных средств и т.д. Следует отметить, что элементы методов управленческого учета могут быть интегрированы только на базе определенной системы управления.

Анализ тенденций развития управленческого учета затрат и проведенный сравнительный анализ стандартов по управленческому учету разных стран позволили обозначить одну из ключевых проблем рассматриваемой системы – отсутствие комплексного интегрированного целевого подхода, позволяющего определять влияние внешних и внутренних факторов на аналитическую структуру валовых и удельных затрат как на этапе согласования стратегических (затем среднесрочных и краткосрочных) целей предприятия, так и на этапах создания, производства и сбыта конкретного продукта. Диссертантом разработана интеграционная модель учета, планирования и анализа целевых затрат, использующая элементы метода определения целевой себестоимости продукции, и представлена схема формирования информации о целевых затратах в системе управленческого учета (рис. 1), которая отражает логику всего исследования.

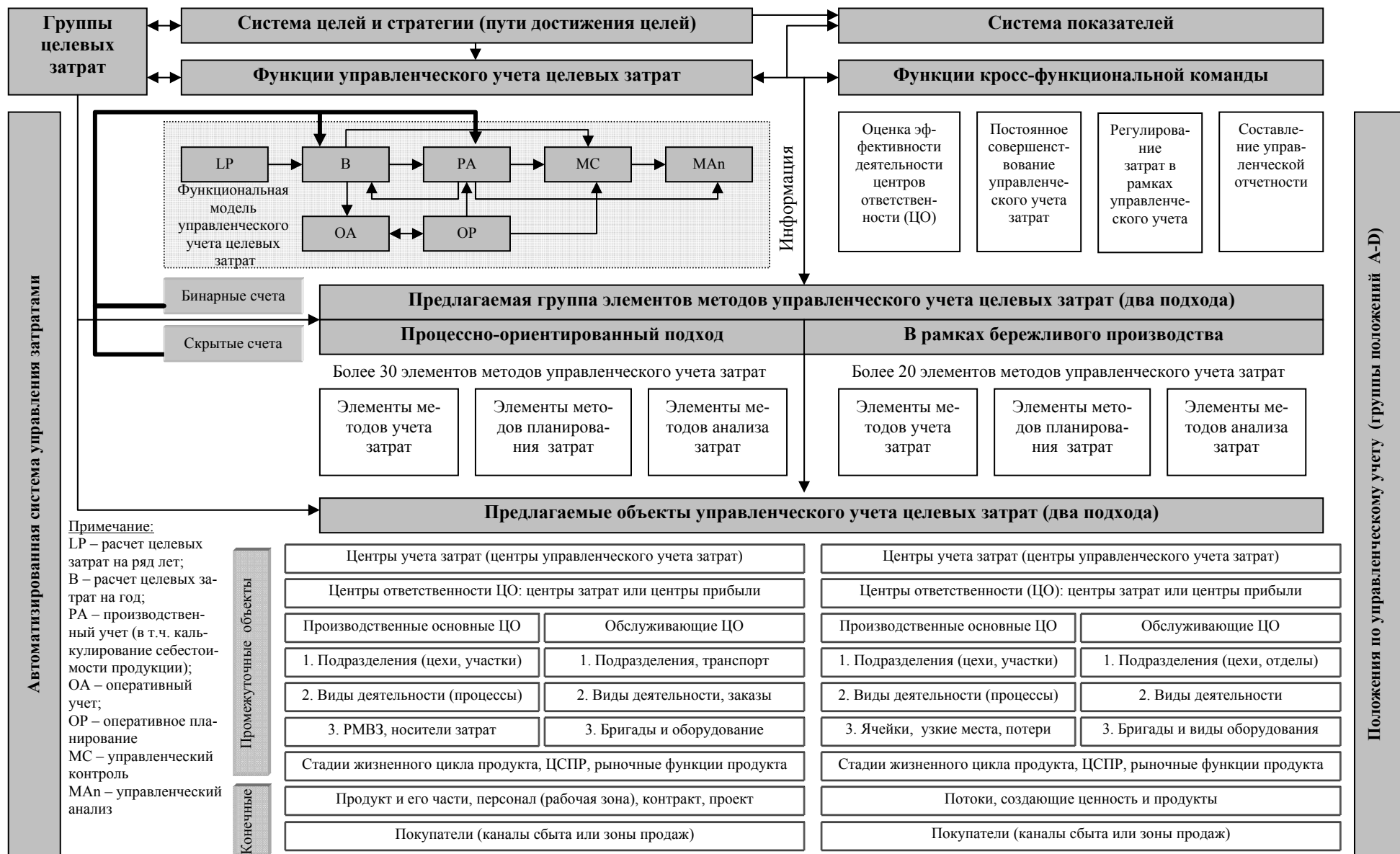


Рис. 1. Предлагаемая концептуальная интеграционная модель управленческого учета целевых затрат

Автором диссертации разработаны теоретические основы и принципы построения интегрированной системы управленческого учета затрат на базе использования целевого подхода. Функциями системы являются: расчет стратегических целевых затрат; расчет целевых затрат на год; производственный учет (в том числе калькулирование себестоимости продукции) целевых нормативных и фактических затрат; оперативный учет; оперативное планирование; управленческий контроль и управленческий анализ. Предложена схема формирования информации о целевых затратах в системе управленческого учета (рис. 2).

В существующей теории и практике управленческого учета получает широкое распространение метод «таргет-костинг». Рассматриваемые в диссертации целевой подход, система управленческого учета целевых затрат существенно шире этого метода. Под целевыми затратами нами понимаются предполагаемые валовые и удельные затраты, определяемые на этапах согласования стратегических целей предприятия (т.е. согласования целей как внешней, так и внутренней сред), соотносимые с объектами управленческого учета затрат (целевые затраты на продукт, целевые затраты на поток, создающий ценность и т.д.), подлежащие корректировке на этапах производства и отражению в системе учета на всех этапах жизненного цикла продукта. При этом система учета фактических затрат ориентируется на управление процессом достижения долгосрочных целей с учетом потребностей покупателей, акционеров, партнеров и т.д. Предлагаемый целевой подход также заключается в интеграции элементов различных методов формирования информации в рамках управленческого учета затрат, использование которых позволит предприятию достичь заданных целей (сокращение затрат, рост доходов, повышение качества, увеличение стоимости бизнеса и т.д.). При этом функции управленческого учета затрат конкретного предприятия во многом зависят от выбранного состава этих элементов. Следует отметить, что целевой подход проявляется и в интеграция самих функций.

Целевые затраты находят свое отражение в системе объектов. В диссертации проведен сравнительный критический анализ системы объектов управленческого учета затрат, выделяемых в положениях по управленческому учету IMA и IFAC, в стандартах CMA Canada, предложены группировочные признаки и разработана классификация объектов управленческого учета целевых и фактических затрат. Определены вертикальная и горизонтальная взаимосвязи промежуточных объектов учета затрат и представлены варианты их интеграции, способствующие достижению установленных целей компании. Диссертант предлагает обособлять смешанные центры ответственности, центры стоимости генерирования денежных средств, центры брутто-прибыли, которые будут способствовать организации управленческого учета целевых затрат в любой системе управления.

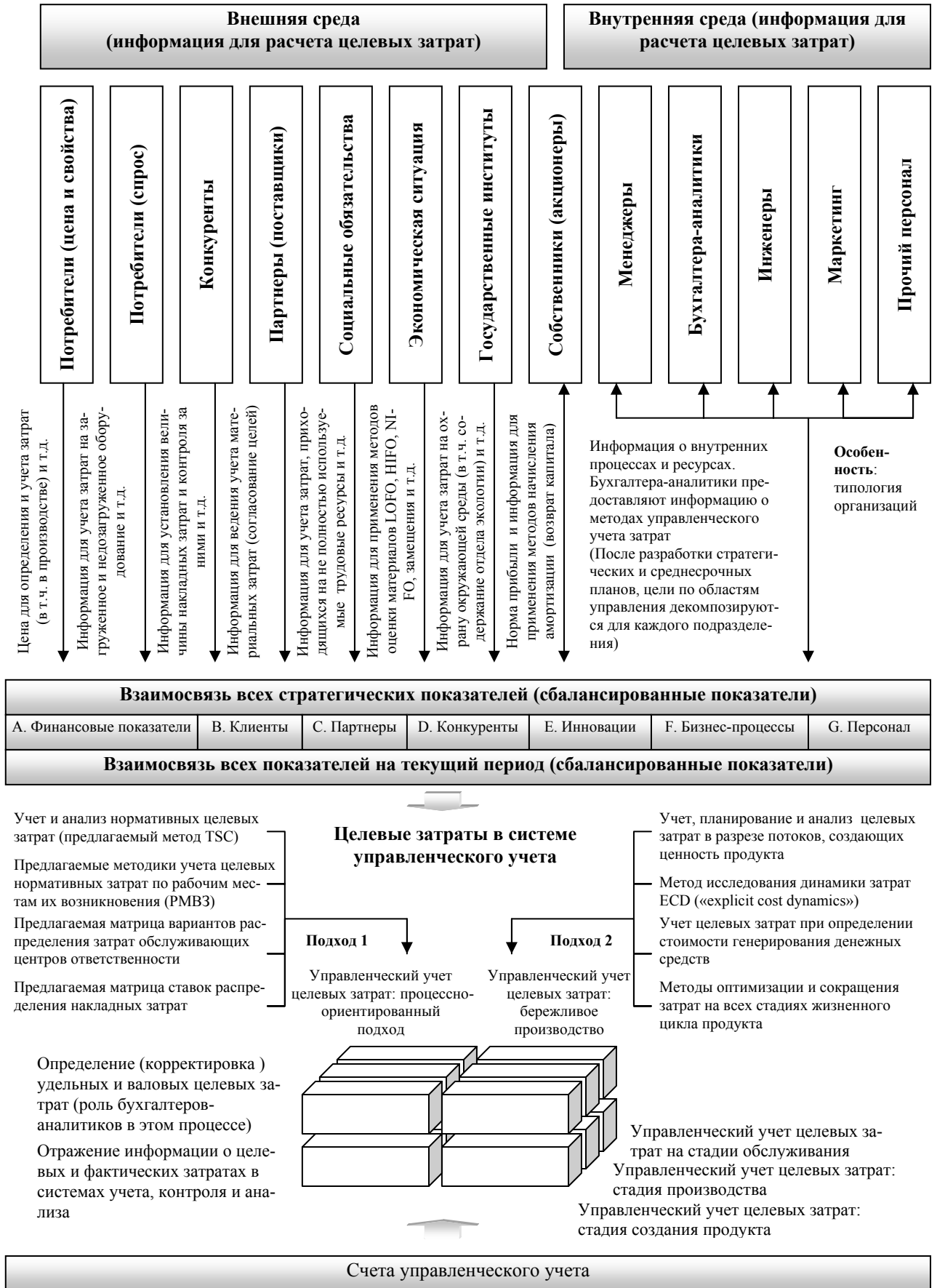


Рис. 2. Предлагаемая схема формирования информации о целевых затратах в системе управленческого учета

Дано авторское определение такому объекту учета затрат, как РМВЗ (т.е. рабочие места возникновения затрат, или группа оборудования, участвующая непрерывно в производственном процессе с момента начала обработки изделия на первом станке (вход) и до момента окончания обработки на последнем (выход), предложена их классификация (лимитированные, с максимальным потенциалом, загруженные и недозагруженные и т.д.), выявлена роль в управленческом учете целевых и фактических затрат. Дано авторское определение промежуточному объекту учета затрат – виду деятельности в контексте рассматриваемого целевого подхода. Он представляет собой совокупность последовательных действий или процессов на различных уровнях управления организацией в сферах снабжения, производства и сбыта, имеющих один или несколько носителей целевых и фактических затрат и направленных на достижение определенного результата посредством использования материальных, трудовых и прочих ресурсов, оценка которых в стоимостном выражении позволяет формировать информацию о затратах, способствующую, с одной стороны, организовать эффективную систему контроля за расходом данных ресурсов, а с другой, определить наиболее точную себестоимость готовой продукции. Таким образом, вид деятельности включает в себя цель, средства, результат, сам процесс и носителя затрат.

Обоснована необходимость использования, во-первых, таких промежуточных объектов управленческого учета затрат, как функциональные особенности и свойства продукта, стадии его конструкторской разработки, производства образцов, подготовки и апробации производства, изготовления, обслуживания, циклы существования продукта на рынке, а во-вторых, использования объектов учета затрат, выделяемых в зарубежных стандартах управленческого учета, - рабочих зон (мест дислокации сотрудников офисов). В отечественной теории и практике учета затрат такие учетные объекты не выделяются.

В работе рассмотрены вопросы как организации аналитического учета целевых и фактических затрат, так и использования учетных группировок затрат, способствующих созданию гибкой системы сбора и обработки информации для руководства предприятием и его подразделениями в условиях постоянно меняющейся окружающей среды (в случае изменения целевой цены продуктов, спроса и т.д.). Поскольку для каждого центра ответственности разрабатывается целевая программа (результат декомпозиции общих целей, например, рост трансфертной маржинальной прибыли подразделения или снижение затрат в процентах каждый год), то информация о затратах и носителях затрат, формируемая в рамках управленческого учета, позволяет принимать решения, способствующие достижению этих целей.

В диссертации исследованы методологические проблемы управленческого учета затрат в рамках использования целевого подхода. В сложных системах перманентно проявляются противоречия между их элементами на той или иной стадии исторического развития системы знаний. Противоречия приводят к формированию отличий в методологических подходах к решению тех или иных проблем и, более того, к формированию разных методологий в рамках одной системы знаний. В работе выделена важная методологическая проблема управленческого учета затрат, обозначившая противоречия в подходах к достижению поставленных стратегических целей при помощи инструментов управленческого учета. В частности, по результатам исследования выделено две системы управленческого учета целевых затрат: процессно-ориентированная, предусматривающая организацию жесткого контроля за расходом ресурсов с помощью целевых норм и определение функциональной себестоимости продукции, и интегрированная система, ориентированная на экономное производство. Основу каждого из этих направлений развития управленческого учета затрат составляют расчет целевых валовых и удельных затрат и отражение целевых затрат в системе учета. Автором разработаны общие и свойственные только данным методологиям принципы управленческого учета целевых затрат. Общность и различие представленных интегрированных методов заключается в том, что обе системы призваны решать одни и те же задачи, но разными способами. Автором дан подробный сравнительный анализ как традиционной, процессно-ориентированной, так и ориентированной на экономное производство (производство без потерь) систем управленческого учета затрат.

2. Проблемы формирования учетно-экономической информации о целевых затратах и их решения

В работе исследованы существующие группировки затрат на предмет их использования в рамках целевого подхода к ведению управленческого учета. В частности, обосновано применение группировок затрат, раскрытых в международных стандартах MAP 2100, MAP 2900, MAP 3600, MAP 6300, MAP 9510 стандартом IMA SMA «Распределение затрат обслуживания и управленческих затрат» (1985–2006 гг.), IMA SMA «Учет косвенных производственных затрат» (1987–2006 гг.) в рамках предлагаемого целевого подхода к ведению управленческого учета. Такие группы затрат, как затраты воздействия, произвольные, затраты под влиянием изменений в организации, затраты по уровням, превентивные, затраты на оценку, дискретные, транзакционные и т.д., позволят усовершенствовать управленческий учет целевых и фактических затрат. Диссертантом предложено использовать данные группировки затрат в процессе расчета целевых затрат и в процессе ведения управленческого учета и контроля затрат на производство продукции.

По результатам диссертационного исследования предложена и обоснована классификация целевых и фактических затрат, позволяющая, с одной стороны, рассчитать целевую себестоимость продукции и, с другой стороны, вести учет, осуществлять эффективный контроль и проводить анализ целевых и фактических затрат на всех этапах жизненного цикла продукта в рамках, как процессно-ориентированной системы, так и ориентированной на экономное производство системы управленческого учета (табл. 1).

По результатам исследования определен состав методов управленческого учета затрат, оказывающих влияние на величину целевых и фактических затрат. В частности, аргументированы возможность и необходимость использования в рамках целевого подхода к ведению управленческого учета затрат методов оценки материалов при списании их в производство – ХИФО (HIFO), ЛОФО (LOFO), методов идентификации, НИФО (NIFO), CRC, КИФО (KIFO), КИЛО (KILO), FISH, BS, а также инвентарного и нормативного методов. В диссертации определены методологические подходы к начислению амортизации согласно требованиям (целям) собственников предложена схема ведения управленческого учета затрат амортизационных отчислений (амортизационных затрат) в рамках использования целевого подхода, разработана и обоснована авторская методика начисления амортизации на основе машино-часов. Предложены два способа начисления амортизации: $MHFA \pm 50\%$ и $MHFA \pm 1/3$, позволяющие, с одной стороны, упростить схему распределения целевых косвенных затрат (в том числе целевых нормативных затрат), повысить точность определяемой целевой себестоимости продукции и усовершенствовать систему планирования (прогнозирования) амортизационных затрат, и с другой – обеспечить быстрый возврат вложенных в машины и оборудование денежных средств. Автором обоснованы возможности интеграции метода начисления амортизации на основе количества используемых машино-часов и метода замещения затрат.

Одной из проблем, выявленных диссертантом в процессе исследования природы целевых затрат, является несоблюдение паритета между количеством основных рабочих при сдельной форме оплаты труда и объемами выполняемых работ в тот или иной период времени. В работе обоснована рекомендуемая структура целевых затрат на оплату труда, предложена схема определения «резерва» рабочей силы в результате временных трансформаций переменных затрат в постоянные, когда оплата труда части рабочих-сдельщиков становится фиксированной из-за снижения объема заказов. Для этого рекомендуется использование предлагаемой группировки целевых затрат на неиспользуемые (или недоиспользуемые) трудовые ресурсы. Такой подход позволяет прогнозировать изменения в структуре целевой себестоимости выпускаемой продукции.

Таблица 1

Предлагаемые группировки целевых затрат

№ п/п	Группировка затрат	Примечание (определение затрат)	Практическое значение группы затрат	Обозначения		
				Стадия	Счета	Подход
1	По объектам	По центрам ответственности, стадиям жизненного цикла продукта, рабочим зонам, потокам, продуктам, покупателям и т.д. (в зависимости от выбранной системы учетных объектов)	Расчет целевых затрат, ведение учета целевых и фактических затрат, анализ отклонений фактических затрат от целевых	О, У	+	П, Б
2	В зависимости от факторов внешней и внутренней среды	Ориентированные: на потребителя и рынок в целом (целевые прямые и эксплуатационные затраты на производство продуктов, затраты на загруженное и недогруженное оборудование); на акционеров (затраты амортизационных отчислений, затраты законодательно установленные и согласно правилам собственников, поглощаемые целевые корпоративные затраты); партнеров (артифициальные затраты); конкурентов (артифициальные затраты); менеджеров (специально обособленные затраты обслуживающих подразделений, поглощаемые целевые внутренние затраты и т.д.)	Расчет валовых целевых затрат и определение целевой себестоимости продукции на этапе проектирования продукции. Учет, контроль и анализ целевых затрат и фактических затрат на этапе производства продукции. Определение отклонений фактических затрат от целевых	О, У	+	П, Б
2.1	Целевые затраты на используемые и неиспользуемые ресурсы и мощности (по уровням управления)	Расчет целевых нормативных затрат на загруженное и недогруженное оборудование в разрезе РМВЗ позволяет определить потенциал снижения удельных затрат при увеличении спроса на продукцию. Расчет целевых затрат на используемые и неиспользуемые трудовые ресурсы позволяет руководителям гибко реагировать на изменение рыночной ситуации	Определение удельных затрат (например, на 1 машино-час или 1 нормо-часа), которые потенциально могут быть снижены в результате полной загрузки оборудования либо использования резервов рабочей силы (рабочих-сдельщиков)	О, У	+ (-)	П, Б
2.2	Артифициальные	Искусственно устанавливаемые целевые затраты, величину которых необходимо достичь для получения конкурентного преимущества. Выделяются артифициальные затраты потенциальных партнеров (например, предлагаемые партнерами ставки производственных накладных затрат на обработку продукции), конкурентов (накладные затраты на рубль выручки) и затраты заводов (цехов, РМВЗ) холдинга, выпускающих один и тот же продукт (например, минимальные целевые нормы накладных затрат)	Определение величины затрат, подлежащих сокращению, недопущение величины накладных затрат, превышающей величины затрат возможных партнеров, конкурентов, рыночных цен на услуги, аналогичные тем, которые оказывают обслуживающие подразделения	О, У	+	П, Б
2.3	Поглощаемые целевые затраты	Поглощаемые целевые внутренние затраты - затраты, относимые на внутренние объекты распределения затрат (продукты, потоки, создающие ценность, рабочие места возникновения затрат и т.д.). Поглощаемые затраты могут рассматриваться как нормативные, нормальные, переменные и постоянные. Поглощаемые целевые корпоративные затраты – затраты, относимые на группы продукции, продаваемые подразделениям внутри корпорации и на сторону	Списание накладных затрат по целевым (нормативным) ставкам и определение удельных целевых затрат; определение недораспределенных или перераспределенных накладных затрат. Управление прибылью внутри корпорации, оптимизация потоков движения затрат между дочерними предприятиями и материнской компанией	О, У О, У	+ -	П П, Б

№ п/п	Группировка затрат	Примечание (определение затрат)	Практическое значение группы затрат	Обозначения		
				О, У	+	П, Б
2.4	Законодательно установленные и согласно правилам собственников	Использование двойных схем исчисления затрат (финансовая, управленческая бухгалтерии) приводит к тому, что и сами затраты в зависимости от способов их исчисления могут рассматриваться как законодательно установленные и понесенные согласно правилам, установленным собственниками	Организация управленческого учета затрат Затратами согласно правилам собственников могут быть материалы (их оценка), амортизация (т.е. они могут быть разными в финансовом и управленческом учете)	О, У	+	П, Б
2.5	Специально обособленные затраты обслуживающих подразделений	Это затраты, учитываемые отдельно от основной группы затрат обслуживающих центров ответственности и списываемые на уменьшение доходов либо распределяемые между центрами ответственности, потребляющими услуги, на основе использования специальных баз распределения, которые не учитывают ежемесячных колебаний объемов деятельности.	Определение целевой себестоимости продукции. Примерами этих затрат являются постоянные либо косвенные, либо неустраняемые затраты обслуживающих центров ответственности.	У	+	П
3	Секвестрируемые затраты	Это подлежащие сокращению затраты, отражаемые в системе управленческого учета (определяются не только на стадии проектирования продукта, но и на стадии производства)	Расчет целевых затрат, учет и контроль целевых затрат (например, в рамках метода учета целевых нормативных затрат TSC)	О, У	– (+)	П, Б
4	Скорректированные (аналитические) и реальные затраты	Скорректированные – затраты, при исчислении которых были произведены некоторые корректирующие воздействия. Реальные – затраты, при исчислении которых корректировок не производилось	Определение затрат, подлежащих сокращению, расчет целевых затрат. Оценка эффективности деятельности компании (сравнение затрат по периодам)	О	–	П, Б
5	Централизованные и децентрализованные	Первые означают, что оплата ресурсов осуществляется с расчетного счета головной компании, вторые - структурными подразделениями (например, приобретение материалов и оборудования может осуществляться головной компанией, прочих ресурсов – структурными подразделениями)	Определение лиц, ответственных за достижение целевых затрат. Контроль за затратами в разрезе МВЗ.	О, У	–	П, Б
6	Периодические и перманентные	Периодические характеризуются тем, что момент их возникновения непостоянен, для исследования их динамики проблематично использовать статистические методы анализа, например, в целях выделения переменных и постоянных затрат. Перманентные затраты представлены затратами, осуществляемыми неизменно из месяца в месяц (материальные затраты, затраты на электроэнергию, затраты на содержание персонала и т.д.)	Используются при подготовке информации для принятия решений. Например, командировочные и представительские затраты, затраты на изобретательство и рационализацию и т.д. к которым сложно применять статистические методы обработки информации.	О, У	+	П, Б
7	Целевые вариативные	Стоимость ресурсов, израсходованных на исправление брака (либо на изготовление продукции, которая рассматривается как неисправимый брак с учетом возмещения затрат), увеличенная на величину упущенной выгоды (в результате допущения брака)	Определение реальных потерь предприятия в случае обнаружения брака или несоответствия заданным требованиям потребителей).	О, У	+	П, Б

* Стадия: группировка затрат применяется в процессе определения целевых затрат (О) или в процессе учета, контроля и анализа целевых затрат (У).

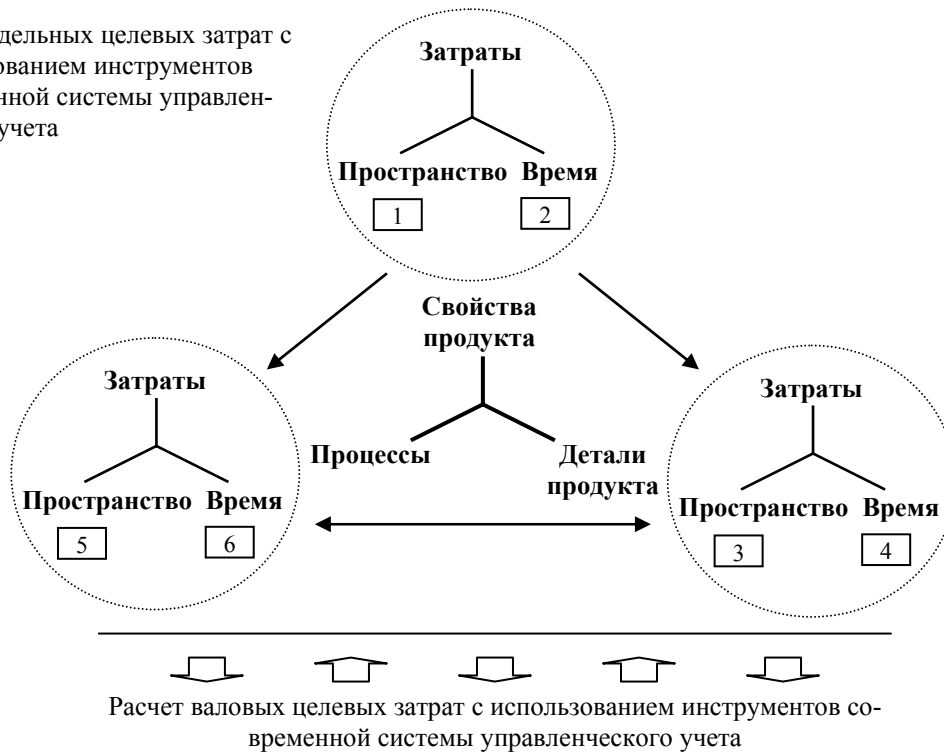
Счета: если «+», то группировка затрат находит отражение на счетах управленческого учета, если «–», то группировка не находит отражения.

Подход: П – процессно-ориентированный подход; Б – бережливое производство.

Автором адаптирован для российской теории и практики метод сравнительного анализа CER (cost estimating relationships), позволяющий понять природу затрат на оплату труда, выявить носители затрат и подготовить информацию о стратегических целевых затратах.

Одной из важных теоретических и практических проблем современной системы управленческого учета является проблема, связанная с определением роли и значения бухгалтеров-аналитиков, участвующих в процессе расчета удельных и валовых целевых затрат на этапе проектирования продуктов. Согласно положениям по управленческому учету IMA «Внедрение системы «Таргет-костинг» (расчет целевых затрат)» (в старой нумерации SMA 4FF), «Инструменты и методы, используемые в процессе внедрения системы «Таргет-костинг»» (в старой нумерации 4GG) и действующему стандарту по управленческому учету CMA-Canada MAP 3400 «Целевой учет затрат», процедура определения целевых затрат является одним из инструментов управленческого учета. Вместе с тем в этих стандартах (так же, как и в отечественной экономической литературе) не уделяется должного внимания учетным аспектам рассматриваемой проблемы. Функции бухгалтеров-аналитиков, участвующих в процессе расчета целевых затрат, представлены лишь в обобщенном виде. Следует также обозначить еще одну проблему: предлагаемым в зарубежных стандартах методикам определения целевой себестоимости продукта недостает гибкости. Недостаточно проработаны вопросы исчисления затрат на изготовление образцов, апробацию производства. Распределение всей величины основных целевых затрат между компонентами продукта приводит к неоправданному увеличению трудоемкости учетных работ. Для решения данных проблем автором диссертации разработана методология расчета валовых и удельных целевых затрат с использованием инструментов управленческого учета. По результатам исследования обозначены границы системы управленческого учета на этапе проектирования продукта и определена роль бухгалтера-аналитика в системе управления целевыми затратами: участие в расчете целевых затрат на этапе проектирования продукта (измерение и обобщение информации о затратах) и отражение в системе управленческого учета всех групп целевых затрат за весь предполагаемый период производства продукта (в разрезе по годам); установление целесообразности сокращения затрат на этапе проектирования продукта и на этапах производства продукта (как результат корректировки целевых затрат); выявление отклонений от целевых затрат и их анализ. В работе выделены основные инструменты управленческого учета, используемые в процессе расчета удельных и валовых целевых затрат (регрессный подход, V-анализ, комплекс способов и приемов снижения секвестрируемых затрат и т.д.), определены целевые затраты в пространственном и временном разрезах (рис. 3).

Расчет удельных целевых затрат с использованием инструментов современной системы управленческого учета



- 1 Расчет предварительных удельных целевых затрат с учетом требований потребителей в различных регионах (среда и пространство: места покупок, социальные группы, жизненная позиция и т.д.).
- 2 Расчет предварительных (эвентуальных) удельных целевых затрат на этапе проектирования и использование регрессного подхода в последующие периоды.
- 3 Определение доли участия подразделений в процессе расчета удельных целевых затрат в разрезе частей продукта (затрат на структуру продукта): конструкторское бюро, отдел главного технолога, отдел управленческого учета, отдел нормирования, отдел главного механика и т.д.
- 4 Определение удельных целевых затрат в разрезе частей продукта на этапе проектирования продукта и корректировка расчетов на последующих этапах.
- 5 Определение удельных целевых затрат (рассчитанных по процессам и операциям) в разрезе МВЗ, РМВЗ и т.д. (движение продукта).
- 6 Определение удельных целевых затрат (рассчитанных по процессам и операциям) на этапе проектирования и корректировка расчетов на последующих этапах (апробация производства и серийное производство).

Рис. 3. Предлагаемый алгоритм определения целевых затрат в пространственном и временном разрезе

Разработанный и предложенный автором диссертации алгоритм определения целевых затрат в пространственном и временном разрезе позволяет не только точнее определить целевую себестоимость продукта, но и рассчитать целевые нефинансовые измерители, планировать работу управленческих, инженерных, обслуживающих и производственных мест возникновения затрат на всех этапах жизненного цикла продукта, осуществлять жесткий контроль затрат на каждом из этих этапов.

В диссертации определены методологические проблемы, связанные с расчетом целевых затрат на этапе конструирования продукта. Предложены перечень процессов и аналитическая структура целевых затрат. Разработана и апробирована многоуровневая методика расчета и распределения целевых затрат между функциональными особенностями (свойствами) и частями продуктов с использованием бухгалтерских методов. Автором работы рекомендовано ис-

пользование обратно-симметричных матриц в процессе исчисления целевых затрат, предложена и апробирована форма первичной и окончательной структур затрат на примере предприятий обувной промышленности, разработана и апробирована многоуровневая схема корректировки и распределения целевых затрат. Обосновано использование эвентуальных затрат (т.е. целевых затрат, уровень которых, возможно, будет достигнут при соответствующих условиях), стартовых (целевых затрат, отражаемых в первичной структуре затрат), регулируемых (целевых затрат в процессе корректировки), дефинитивных (окончательно установленных целевых затрат) и кумулятивных (собирабельных, накапливаемых целевых затрат, что отражено на рис. 4). В целях ведения учета кумулятивных целевых затрат предложено составление специальных регистров учета целевых и фактических затрат на всех этапах цикла существования продукта.



Рис. 4. Предлагаемая концептуальная схема расчета удельных и валовых целевых затрат в системе управленческого учета

Для координации деятельности различных центров ответственности организации в части обеспечения согласованности целей возможно использование элементов сбалансированной системы показателей во взаимосвязи с управленческим учетом целевых затрат. Автором рекомендовано расширить состав традиционных групп показателей («Финансы», «Клиенты», «Бизнес-процессы», «Персонал») путем выделения таких групп, как «Партнеры» (поставщики и предприятия, на которых размещаются заказы на производство частей продукта

или всего продукта), «Конкуренты» и «Инновации» (целевые показатели, способствующие корректировке работы организации для достижения поставленных целей).

В работе представлены примеры групп показателей, оказывающих влияние на величину валовых и удельных целевых затрат.

3. Проблемы отражения целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета и их решения

В теории и практике управленческого учета остается нерешенной проблема, связанная с отражением целевых затрат на счетах управленческого учета. В диссертации классифицированы варианты отражения затрат на счетах управленческого учета, определены недостатки существующих подходов.

По результатам исследования диссертантом дано теоретическое обоснование сущности управленческого счета. Сформулировано понятие «счет управленческого учета» под которым следует понимать способ экономической группировки и отражения информации о затратах (в том числе целевых) и, при необходимости, о результатах деятельности организации (в динамике, а также в начальном и конечном состояниях) с целью осуществления текущего контроля за объектами управленческого учета и предоставления данных менеджерам для принятия оперативных и стратегических управленческих решений. Диссертантом разработана классификация управленческих счетов (табл. 2) и представлены типовые схемы счетов управленческого учета (рис. 5).

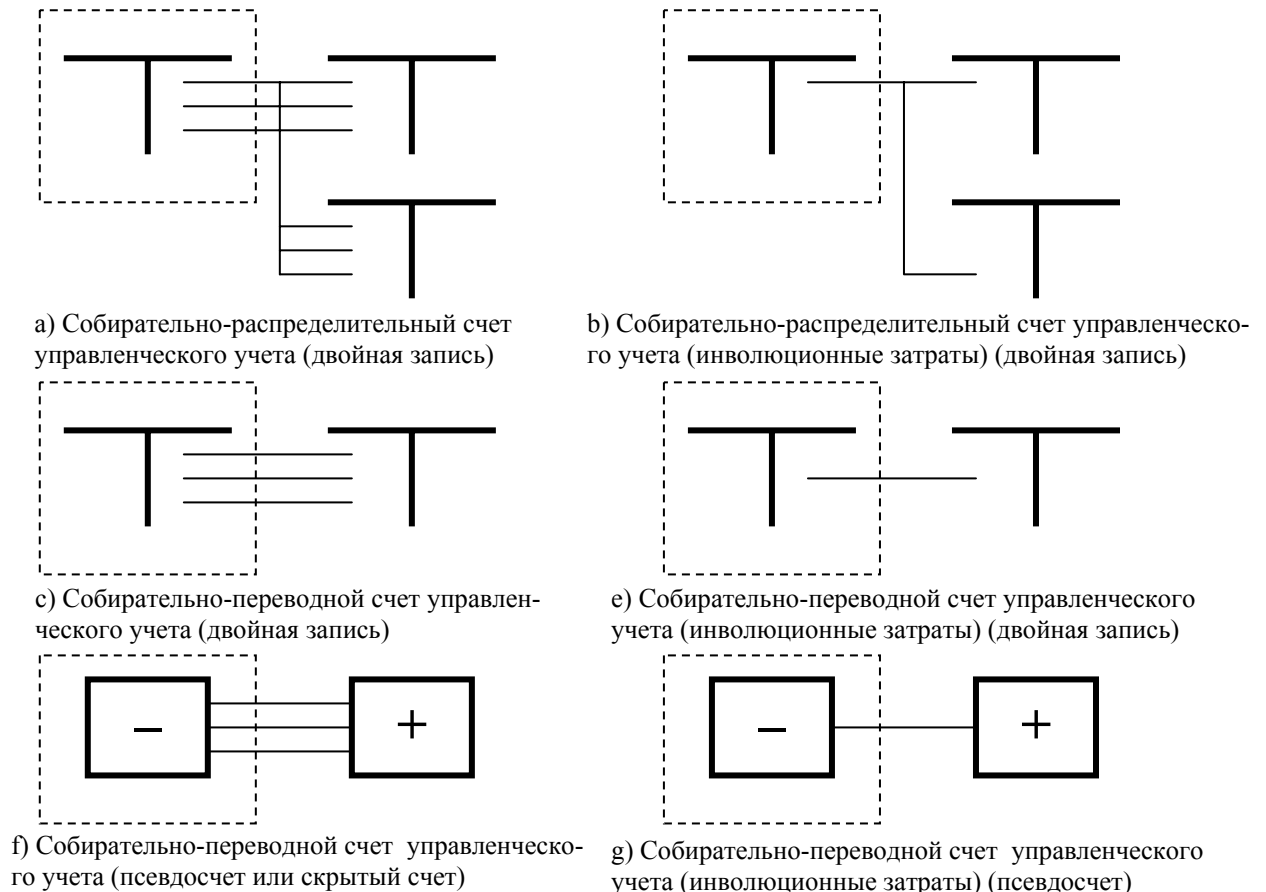


Рис. 5. Типовые схемы счетов управленческого учета

Таблица 2

Предлагаемая классификация счетов управленческого учета целевых и фактических затрат

Признак классификации	Счета управленческого учета	Практическое значение
Способ экономической группировки информации	Синтетические и аналитические счета	Среди аналитических счетов можно выделить псевдосчета. Информация, собранная на псевдосчетах, в сжатом виде переносится в систему финансового учета. Синтетические счета управленческого учета (М-счета, В-счета) позволяют формировать информацию о затратах на основе правил, установленных собственниками
Объект управленческого учета	Счета затрат и счета результатов	Счета затрат и результатов позволяют в системе управленческого учета формировать информацию, необходимую для принятия управленческих решений
Объект учета затрат	Счета затрат по элементам*, видам деятельности, потокам и т.д.	Контроль за представленными группами затрат. При необходимости более точного определения рентабельности продукции и ценообразования требуется совершенствование системы калькулирования себестоимости продукции. Сбор информации для проведения мероприятий по сокращению затрат
Время отражения информации	Счета для отражения фактических и целевых затрат	Бюджетная информация (например, целевые затраты на плановый объем), отражаемая на счетах бухгалтерского учета (например, целевые затраты в поэлементном разрезе), позволяет усилить систему контроля за затратами организации
Разделение финансового и управленческого учета	Основные и отражающие счета	Среди основных можно выделить счета как финансового, так и управленческого учета. Отражающие счета позволяют установить взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом (заккрытие этих счетов, как правило, осуществляется в конце месяца)
Вид связи с процессом производства	Производственные и непроизводственные счета	Контроль за производственными и непроизводственными группами затрат в системе управленческого учета
Вид бухгалтерской записи	Классические и бинарные счета	Классические счета служат для отражения затрат методом двойной записи Бинарные счета (затраты по дебету отражаются как методом простой, так и методом двойной записи) служат для выделения, наряду с прочими подсистемами бухгалтерского учета, управленческой бухгалтерии. Они позволяют использовать многократную запись одних и тех же затрат в разных подсистемах бухгалтерского учета
Использование элементов нормативного учета затрат	Счета целевых нормативных затрат (целевые затраты на фактический объем), счета фактических затрат, счета отклонений от целевых нормативных затрат	Счета целевых нормативных, фактических затрат и отклонений позволяют усовершенствовать систему оперативного контроля и анализа отклонений фактических затрат от их нормативных значений. Могут также использоваться смешанные счета, на которых одновременно отражаются как фактические затраты, так и целевые. Формируемая с помощью данных счетов информация позволяет лучше понять природу контролируемых затрат при использовании элементов нормативного учета
Способ списания затрат с кредита счетов	Собирательно-переводные счета. Собирательно-распределительные счета	Собирательно-переводной счет позволяет собрать затраты (по дебету счета) и в общей сумме списать (перевести) их (с кредита счета) в дебет корреспондирующего счета (например, списание затрат со счета «Общехозяйственные затраты» в дебет счета «Продажи», счет «Затраты вне потока», применение ряда скрытых счетов и т.д.) Собирательно-распределительный счет позволяет собрать затраты (по дебету счета) и распределить их (с кредита счета) между объектами учета затрат (например, распределение затрат, собранных на счете «Общепроизводственные затраты или использование псевдосчета для распределения затрат МВЗ между изделиями)

Автором обосновано использование выявленных в процессе исследования учетных систем промышленных предприятий эксплицитной (открытой, явной) и скрытой форм отражения уровней аналитического учета целевых и фактических затрат.

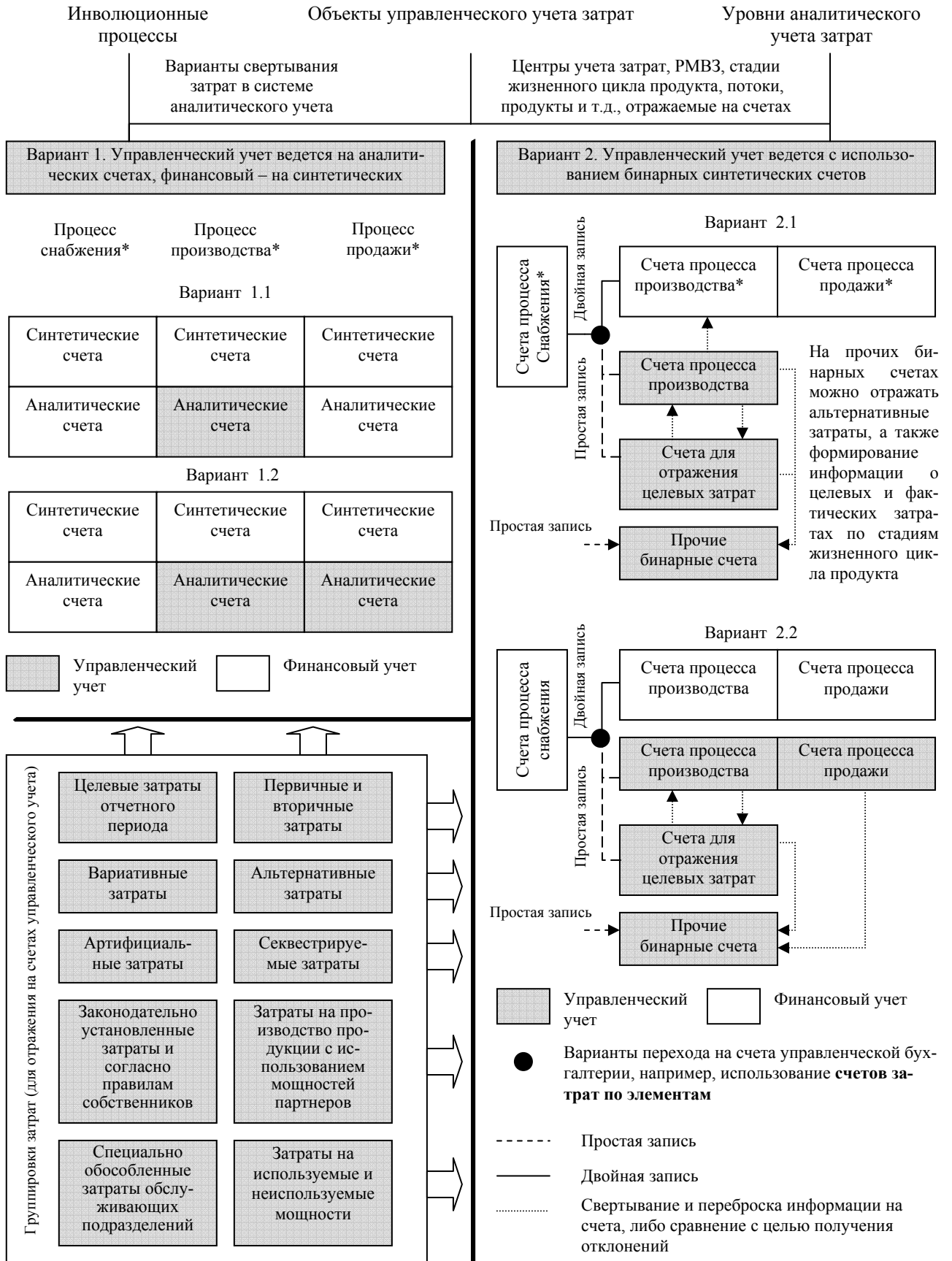
На основе обобщения отечественной и зарубежной теории и практики ведения бухгалтерского учета исследованы новые варианты взаимосвязи счетов управленческой и финансовой бухгалтерий, определены современные тенденции развития системы отражения целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета (рис. 6).

В зависимости от требований, предъявляемых к системе аналитического учета доходов и расходов, аналитические счета, применяемые в рамках процессов производства и продажи, по мнению диссертанта, могут рассматриваться как счета управленческого учета, в то время как все синтетические счета – счета финансового учета. Такой вариант целесообразно применять на промышленных предприятиях, ведущих учет затрат традиционным способом, или, применяющих группу синтетических счетов для отражения затрат в поэлементном разрезе, но не предполагающих использовать систему счетов для отражения альтернативных, вариативных затрат, целевых и фактических затрат по стадиям жизненного цикла продукта, вводить многоуровневую систему бухгалтерий.

Новой для российской теории и практики управленческого учета является разработанная автором диссертации методология учета целевых и фактических затрат с использованием имманентных скрытых аналитических счетов. Данные о движении затрат в системе аналитического учета служат основой для формирования бухгалтерских записей на синтетических счетах (рис. 7). Это обстоятельство позволяет говорить о новых возможностях ведения аналитического и синтетического учета затрат, когда оба вида учета не ведутся параллельно друг другу. Диссертантом предложены схемы перегруппировки первичных и вторичных целевых (рис. 8) затрат (на целевой объем деятельности) и фактических (рис. 9) затрат с использованием псевдосчетов на примере общепроизводственных затрат ряда нефтехимических предприятий.

Последовательное (поэтапное) применение двух типов бухгалтерской записи (простой и двойной) на синтетических счетах, по нашему мнению, необходимо обозначить как бинарный (двойной, двухкомпонентный) подход к отражению затрат в системе управленческого учета.

В свою очередь, синтетические счета управленческого учета, на которых используется одновременно простая и двойная запись, следует обозначить как бинарные счета. Бинарные счета постепенно начинают применяться на практике. Их задачей является разделение бухгалтерского учета на подсистемы, например на финансовую и управленческую бухгалтерии.



* Вариант: счета ресурсов; счета затрат и готовой продукции; счета финансовых результатов.

Рис. 6. Предлагаемые варианты разделения счетов финансового и управленческого учета



Рис. 7. Эксплицитные и скрытые счета

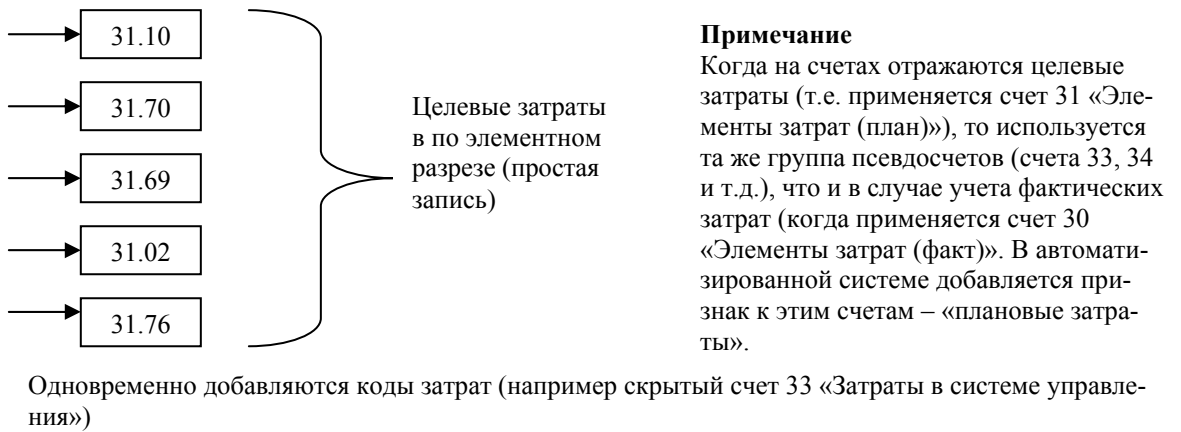
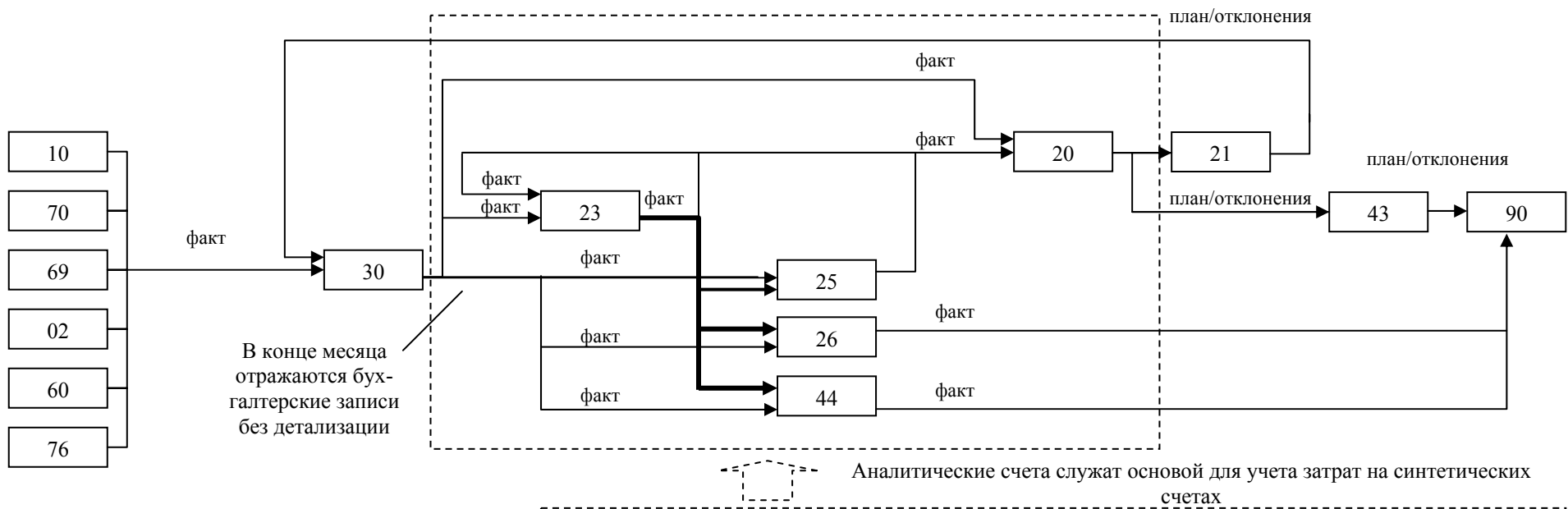


Рис. 8. Предлагаемая схема отражения целевых затрат отчетного периода

При этом количество возможных подсистем не ограничивается. С использованием бинарных счетов можно определять финансовые результаты по стадиям жизненного цикла продуктов, при необходимости отражать затраты со-



Если ресурсы списываются на технологический заказ (продукт), добавляют внутренний код заказа (продукта) и коды используемых группировок затрат

Если ресурсы списываются на МВЗ, добавляется внутренний код, например: 33 XX XX X XXXXX

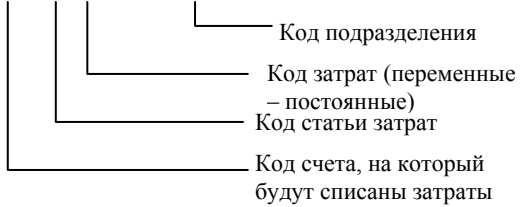


Рис. 9. Предлагаемая схема отражения фактических затрат на скрытых счетах

гласно правилам собственников, альтернативные и вариативные затраты (рис. 10).

В работе представлены схемы отражения антецедентных затрат (предшествующих, первоначальных затрат, отражаемых первоначально при помощи метода простой записи) и итерационных затрат (затрат, отражаемых повторно как результат процедур распределения или перераспределения при помощи метода двойной записи) на бинарных счетах. Диссертантом также разработана методология учета затрат с использованием бинарных счетов, обоснованы возможности их использования в рамках современных методов управленческого учета фактических и целевых затрат.

Счета для учета затрат					
Группа 30-х счетов*				Группы М-счетов и В-счетов	
Счет для отражения фактических затрат по элементам (30)	Счет для отражения целевых затрат по элементам (31)	Счет для отражения отклонений (32)	Счет для процедуры перегруппировки затрат** (34)	Счета для отражения затрат в отчетном периоде (М20-М26)	Счета для отражения целевых затрат (В20-В26)

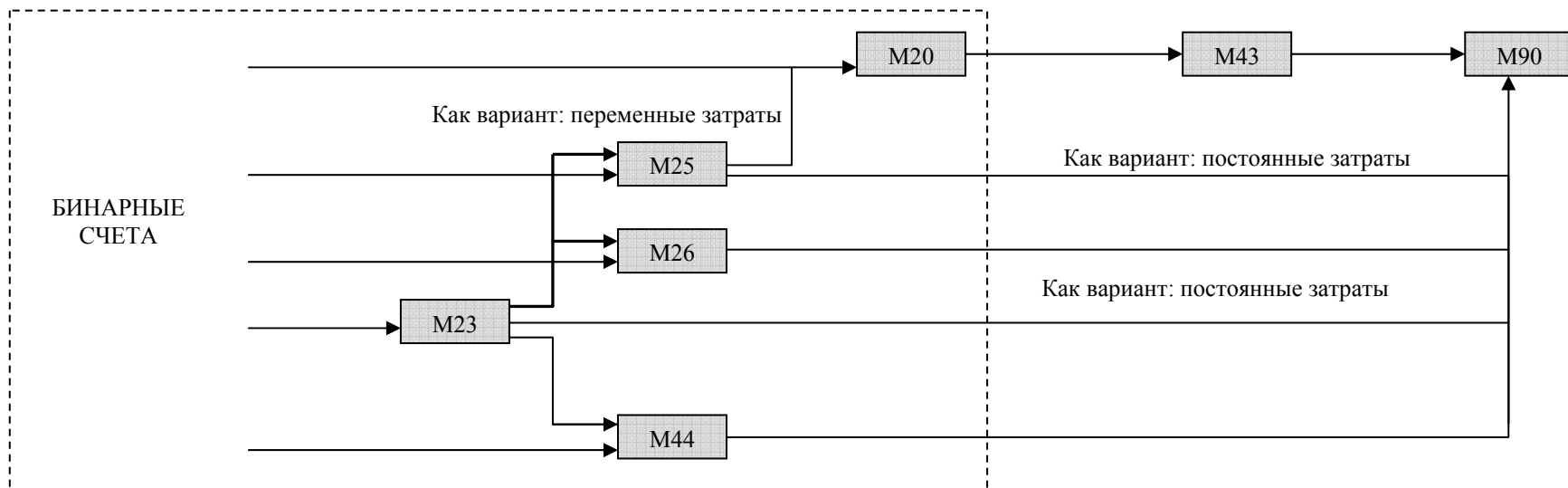
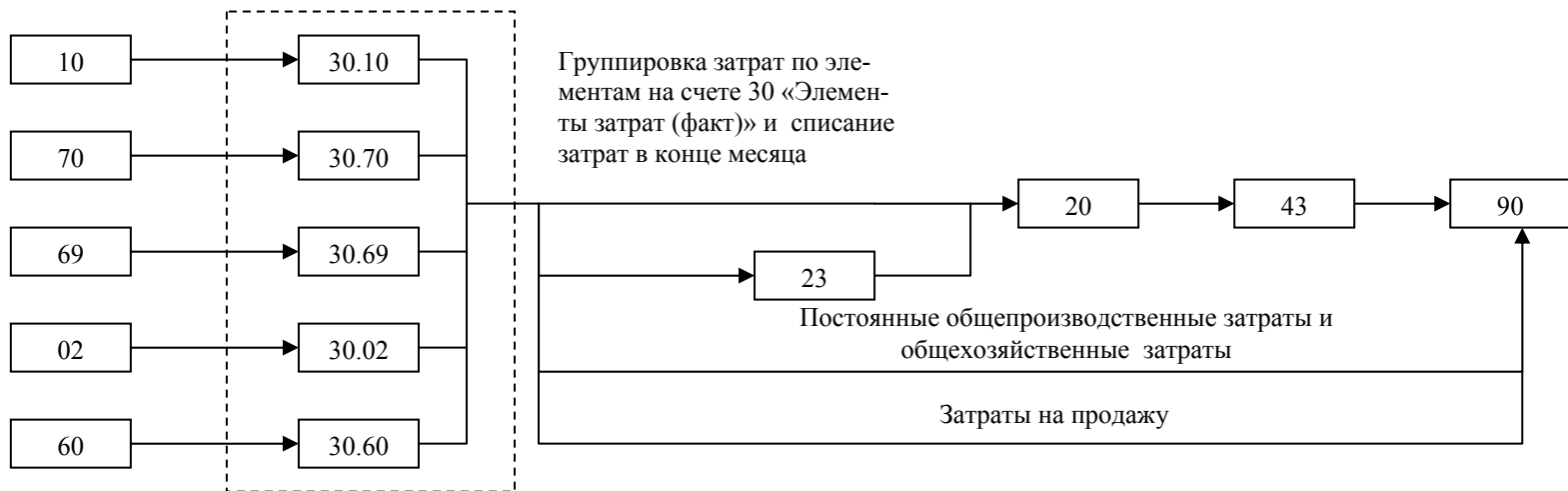
*Счет 33 – свободный код счета. Вместе с тем в рамках использования рассматриваемого подхода этот счет может применяться для отражения затрат по элементам в системе управленческого учета (когда предприятие по-разному оценивает те или иные ресурсы в системе финансового и управленческого учета при списании их в производство, например применяют разные методы оценки материалов, начисления амортизации и т.д., т.е. используют группировку затрат, установленных правилами собственника).

**Счет 34 используется при необходимости.

Рис. 10. Предлагаемая группа счетов для учета затрат (бинарный подход)

Схемы отражения фактических и целевых затрат представлены на рис. 11 и 12. Данные рекомендации позволят формировать информацию о затратах в условиях использования целевого подхода к ведению управленческого учета.

Одной из важных проблем в системе учета затрат, на наш взгляд, является выбор соответствующего варианта обобщения аналитических показателей в рамках использования различных методов учета затрат. В частности, в работе исследованы и классифицированы инволюционные процессы в системе аналитического учета целевых и фактических затрат, сформулировано понятие «инволюционные затраты» и разработаны принципы их кодирования при отражении данных затрат на счетах бухгалтерского учета. Обобщение, свертывание (инволюция) затрат в системе аналитического учета – это процедура, используемая в рамках управленческой учета, позволяющая показать ранее отраженные на аналитических счетах детальные сведения о движении издержек в более агрегированном виде. Следовательно, инволюционные затраты – это агрегированные затраты в системе аналитического учета, возникающие либо в результате перегруппировки затрат, либо при переходе информации из системы управ-



□ Финансовый учет ■ Управленческий учет

Состав счетов и схемы движения затрат могут меняться в зависимости от используемых элементов методов учета затрат: метода ABC, метода DC, метода SC, метода VC, метода SC, методов управленческого учета в бережливом производстве: VSC, TA и т.д. и т.д.

Рис. 11. Предлагаемая схема отражения фактических затрат на счетах бухгалтерского учета (бинарный подход)

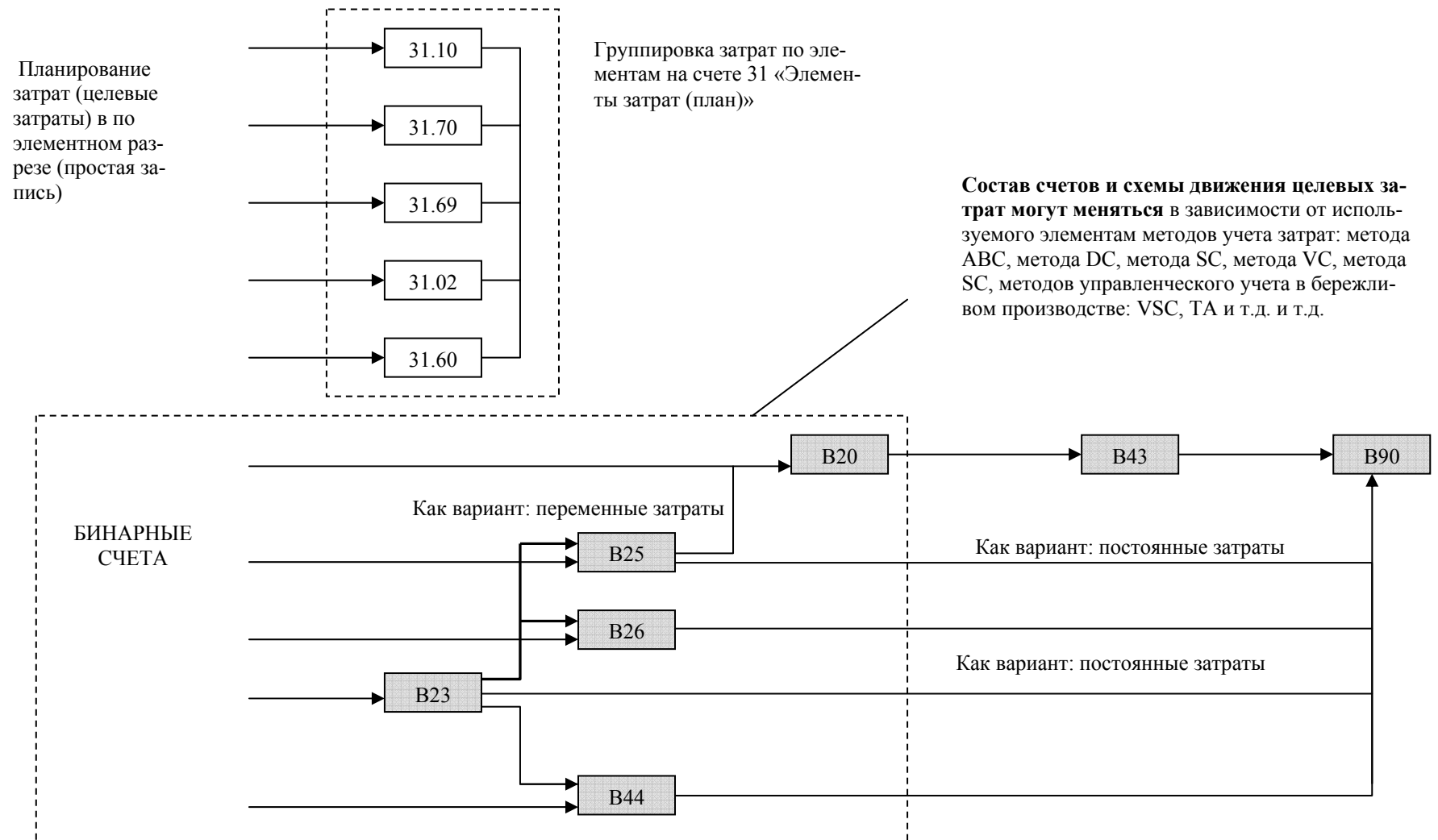


Рис. 12. Предлагаемая схема отражения целевых затрат на счетах бухгалтерского учета (бинарный подход)

ленческого учета в финансовый учет. Инволюционными могут быть как фактические, так и целевые затраты. Диссертантом предлагается различать горизонтальное и вертикальное свертывание затрат. Горизонтальное свертывание затрат осуществляется в процессе их перегруппировки. Следует особо отметить, что перегруппировка затрат может осуществляться и без обобщения (свертывания) данных аналитики. Примером вертикального свертывания может служить перенос затрат с псевдосчетов (скрытого счета) на синтетические счета.

В работе предлагается методика последовательного дифференцированного учета и распределения целевых и фактических затрат, сгруппированных по элементам между валовой, готовой, отгруженной и проданной продукцией. Применение данной методики позволяет создать жесткую систему контроля за использованием ресурсов, выявить направления сокращения затрат (например, анализ затрат конкурентов проводится и в поэлементном разрезе), сравнивать темпы роста затрат по элементам в реализованной продукции с темпами роста доходов компании с целью определения тех элементов затрат, темпы роста которых превышают темпы роста доходов, определить целевую и фактическую добавленную стоимость и рассчитываемый на ее основе показатель производительности труда, создать жесткую систему контроля за амортизационными затратами в себестоимости реализованной продукции и затем, после проведения дополнительных расчетов, - в выручке. Последнее обстоятельство позволяет осуществлять расчеты влияния на финансовые результаты предприятия возмещенных амортизационных затрат.

4. Методология управленческого учета целевых нормативных и фактических затрат с использованием процессно-ориентированного подхода к калькулированию себестоимости продукции.

В процессе разработки и реализации базовых стратегий, будь то расширение присутствия на освоенных рынках, развитие продукта (освоение и производство новых изделий), диверсификация (новые продукты и рынки), лидерство в области затрат, требуется информация, формируемая в рамках управленческого учета. Для реализации данных стратегий и в целях совершенствования системы управления затратами на предприятиях, заинтересованных в осуществлении жесткого контроля за расходованием ресурсов, диссертантом разработана методология учета целевых и фактических затрат с использованием процессно-ориентированного подхода к калькулированию себестоимости продукции.

В работе введено в научный оборот понятие «целевая норма». Под целевой нормой следует понимать величину абсолютного расхода ресурсов для изготовления единицы продукции (выполнения работы), установленную на допроизводственных стадиях в процессе согласования целей потребителей, акционеров, партнеров и так далее, корректируемую на последующих этапах под

влиянием факторов внешней и внутренней среды. Целевая норма является более гибкой, чем норма в классическом нормативном учете. Эта гибкость обеспечивается тем, что не только на этапе проектирования, но и на этапе производства целевые нормы-брутто подлежат оптимизации. В процессе исследования определены ключевые факторы, влияющие на изменение целевых норм-брутто: циклы существования продукта на рынке («нововведение», «стабильность», «упадок»), изменение предпочтений потребителей, новые продукты партнеров (поиск более дешевых видов материалов, обладающих свойствами интересными для потребителей), действия конкурентов (поиск путей снижения целевых норм после проведения анализа затрат конкурентов), акционеров и менеджеров (трансформация схем поглощаемых целевых затрат, приводящая к изменению стоимости материалов и полуфабрикатов в подразделениях корпорации, изменение норм прибыли, повышение квалификации персонала и использование новых систем его мотивации позволяющих снизить целевые нормы-брутто материалов и нормы времени).

В диссертации предложена и апробирована система двухуровневого анализа эффективности использования ресурсов. Анализ отклонений от целевых норм (уровень I) в разрезе мест возникновения затрат (подразделений), РМВЗ, рабочих, сортов материалов, групп материалов (основных и вспомогательных) и операций представлен в двух вариантах: раздельное производство и комбинированное производство продукта. Второй вариант означает, что сложный продукт в некоторых производственных процессах производится совместно с простым в целях сокращения затрат путем минимизации отходов. Данный анализ способствует определению причин и виновников отклонений в конкретном месте возникновения затрат, РМВЗ, процентной надбавки к зарплате рабочих сдельщиков. Полученная информация позволяет осуществлять управление целевыми нормами-брутто. Автором работы предложены, обоснованы и апробированы варианты распределения основных материальных фактических затрат между продуктами (в том числе при комбинированном производстве простого и сложного продукта) с целью определения отклонений фактических материальных затрат от целевых затрат в разрезе продуктов (уровень II), а также методика пересчета целевых нормативов.

По результатам исследования представлены следующие направления совершенствования расчета отклонений в затратах (уровень II): определение отклонений целевых нормативных затрат на объем фактически произведенной продукции от целевых нормативных переменных, приходящихся на объем фактически проданной продукции (цель – оптимизация запасов); определение отклонений от минимальных целевых норм на производимый продукт и минимальной целевой стоимости единицы ресурса; пересчет целевых норм под

влиянием факторов внутренней и внешней среды и определение отклонений от целевых норм-брутто, установленных на стадии проектирования продукта (цели – оптимизация затрат в корпорациях и оптимизация процесса нормирования); определение отклонений на предприятиях, использующих стоимостные коэффициенты при комбинированном производстве простого и сложного продукта. Указанные рекомендации способствуют повышению эффективности целевого нормирования за счет качества рассчитанных целевых норм-брутто.

По результатам сравнительного анализа традиционных систем нормативного учета затрат и предлагаемого метода обосновано использование двух подходов к расчету целевых норм на этапе производства продукта. Первый подход предусматривает установление на стадии проектирования и пересчет (при необходимости) на стадии производства целевых технологических норм. Второй подход исходит из того, что на стадии производства в качестве целевых нормативных затрат рассматриваются фактические затраты прошлого периода, скорректированные на величину затрат, подлежащую сокращению.

Изменения, произошедшие за последнее время в теории и практике отечественного бухгалтерского учета, требуют применения нового определения термина «накладные затраты». По нашему мнению, необходимо отказаться от трактовки накладных затрат в промышленности только как затрат, которые не зависят от технологии производства. Более целесообразно рассматривать их как затраты в сфере обслуживания производства, управления и сбыта, которые могут расчетным путем или через систему носителей затрат поглощаться центрами ответственности или конкретными продуктами производства, не образуя вещественной основы последних. Данная трактовка термина «накладные затраты» создает теоретическую базу для использования предлагаемого метода учета целевых нормативных затрат.

Автором разработана классификация накладных затрат с учетом целевого подхода к ведению управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), рассмотрены концепции скрытых, случайных, общественных накладных затрат, а также накладных затрат, связанных с владением и (или) возмездным использованием недвижимым имуществом.

В рамках рассматриваемого процессно-ориентируемого подхода предложена интеграционная матрица ставок распределения накладных затрат, способствующая формированию оптимальной схемы распределения целевых и фактических накладных затрат. В работе предложена классификация ставок: в зависимости от объекта распределения затрат: ставка для распределения затрат, между потоками, создающими ценность, между сегментами деятельности, между подразделениями (цехами), между РМВЗ или производственными ячейка-

ми, между видами деятельности, группами продукции, продуктами (в том числе деталями продуктов) и т.д.; в зависимости от охвата планированием: фактическая, предварительная целевая, целевая нормативная, смешанная ставки; в зависимости от вида или структуры распределяемых затрат: ставки добавочных накладных затрат, искусственно преобразованных или артифициальных затрат, постоянных накладных затрат на неиспользуемое время, постоянных накладных затрат на используемое время, аналитическая ставка, ставка на целевой (плановой) объем деятельности, ставка на основе теоретической, практической, стандартной мощности, ставка элемента затрат и т.д. Также предложены классификационные признаки и виды ставок в зависимости от уровней управления, от количества и вида баз распределения, от периода действия ставки, в зависимости от связи со счетами бухгалтерского учета и т.д.

В диссертации определены пять основных методов включения общепроизводственных затрат в себестоимость готовой продукции: метод распределения фактических затрат по фактическим ставкам; метод распределения плановых затрат по плановым (нормальным) ставкам; метод распределения целевых затрат по целевым (нормативным) ставкам; метод распределения фактических затрат по плановой базе; метод предварительного распределения целевых затрат, при этом выделены методы, рекомендуемые к использованию в рамках управленческого учета целевых нормативных затрат.

Автором разработана методология распределения целевых нормативных общепроизводственных и части общехозяйственных затрат (на этапе производства изделия) с выделением их переменной и постоянной составляющих в рамках не полностью загруженных (или частично загруженных) РМВЗ. В результате применения данной методологии можно выявить резервы сокращения удельных целевых накладных затрат и появляется возможность внести изменения в систему распределения заказов между подразделениями предприятия, в рамках которых определяется, какие детали и на каком оборудовании будут произведены. Кроме того, точнее определяется себестоимость производимой продукции. Автором усовершенствованы существующие схемы учета и распределения фактических затрат данной группы в рамках применения метода управленческого учета целевых нормативных затрат, разработана методика учета фактических затрат и анализа отклонений фактических накладных затрат от целевых нормативных на основе количества машино-часов в разрезе РМВЗ с выделением постоянных затрат, приходящихся на используемое и неиспользуемое время:

$$\begin{aligned}
o_p = & \frac{O_{p1}}{T_p} \times t_p + \frac{O_{p2}}{MT_p} \times t_p + \left[\frac{O_{p2} - \left(\frac{O_{p2}}{MT_p} \times t_p \times q_p \right)}{T_p} \times t_p \right] + \\
& + \frac{O_{p3} + O_{p4} + O_{p5}}{TMT_p} \times t_p + \left[\frac{(O_{p3} + O_{p4} + O_{p5}) - \left(\frac{O_{p3} + O_{p4} + O_{p5}}{TMT_p} \times TT_p \right)}{TT_p} \times t_p \right], \quad (1)
\end{aligned}$$

где, o_p – целевые нормативные производственные накладные затраты на единицу продукта, произведенного в РМВЗ конкретного цеха, ден. ед.;

O_{p1} – целевые нормативные переменные производственные эксплуатационные затраты (в т.ч. затраты на электроэнергию, затраты на текущий ремонт) основного РМВЗ (за месяц), ден. ед.;

O_{p2} – целевые нормативные постоянные эксплуатационные затраты (в т.ч. амортизация и затраты на капитальный ремонт) основного РМВЗ за месяц, ден. ед.;

O_{p3} – целевые нормативные производственные эксплуатационные затраты на содержание вспомогательного оборудования (затраты на инструмент и приспособления, амортизация вспомогательного оборудования и транспортных средств и т.д.) за месяц, ден. ед.;

O_{p4} – целевые нормативные производственные эксплуатационные затраты (в т.ч. затраты на капитальный ремонт, амортизация), приходящиеся на неиспользуемое РМВЗ за месяц, ден. ед.;

O_{p5} – целевые нормативные общецеховые затраты, в т.ч. затраты на содержание управленческого персонала, амортизация зданий цеха и т.д. (за месяц), ден. ед.;

T_p – нормативный фонд рабочего времени (загрузка оборудования с учетом планового объема производства) в данном основном РМВЗ за месяц, машино-час. Определяется как произведение нормативного времени на производство единицы изделия (t_p) и планового объема производства этих изделий;

MT_p – нормативный фонд рабочего времени (максимальная потенциальная загрузка оборудования) в данном основном РМВЗ за месяц, час. Определяется как произведение максимального времени работы оборудования в день на количество рабочих дней с учетом сменности (количества смен);

TMT_p – суммарная величина нормативного фонда рабочего времени (максимальная потенциальная загрузка оборудования) во всех основных РМВЗ цеха за месяц, час.;

TT_p – суммарная величина нормативного фонда рабочего времени (загрузка оборудования с учетом планового объема производства) во всех основных РМВЗ цеха за месяц, час.;

t_p – нормативное время на производство единицы изделия (детали) в данном РМВЗ, машино-час. на ед.;

q_p – целевой объем производства изделия в данном РМВЗ, ед.

На практике в силу ряда объективных обстоятельств (спрос или другие причины) не всегда можно и нужно использовать имеющиеся мощности по максимуму. В таких случаях автором предлагается определять реальную максимальную потенциальную загрузку оборудования. Предлагаемая формула определения удельных целевых нормативных накладных затрат имеет следующий вид:

$$o_p = \frac{O_{p1}}{T_p} \times t_p + \frac{\frac{T_p}{MT_p} \times t_p \times O_{p2}}{T_p} + \frac{\frac{MT_{pr} - T_p}{MT_p} \times t_p \times O_{p2}}{T_p} + \frac{\frac{MT_p - MT_{pr}}{MT_p} \times t_p \times O_{p2}}{T_p} +$$

$$\begin{aligned}
& + \frac{\frac{TT_p}{TMT_p} \times t_p \times (O_{p3} + O_{p4} + O_{p5})}{TT_p} + \frac{\frac{TMT_{pr} - TT_p}{TMT_p} \times t_p \times (O_{p3} + O_{p4} + O_{p5})}{TT_p} + \\
& + \frac{\frac{TMT_p - TMT_{pr}}{TMT_p} \times t_p \times (O_{p3} + O_{p4} + O_{p5})}{TT_p}
\end{aligned} \tag{2}$$

где, MT_{pr} – нормативный фонд рабочего времени (реальная максимальная потенциальная загрузка оборудования) в данном основном РМВЗ за месяц, час.

TMT_{pr} – суммарная величина нормативного фонда рабочего времени (реальная максимальная потенциальная загрузка оборудования) во всех основных рабочих местах возникновения затрат цеха за месяц, час;

Данные подходы позволяют создавать сценарии предполагаемых изменений структуры выпуска и продажи продукции (например, увеличение объемов производства одного продукта за счет сокращения другого с целью минимизации средств, участвующих в обороте при одновременном увеличении прибыли).

Автором диссертации рассмотрены возможности использования в системе учета целевых нормативных затрат элементов метода учета затрат, соотносимых со временем производства продукции (системы ТВС, т.е. time-based costing и одного из направлений ее развития – операционного учета и калькулирования затрат на основе производственного цикла LTВС, т.е. lead time-based costing).

Одной из проблем управленческого учета целевых затрат в рамках использования процессно-ориентируемого подхода является распределение общехозяйственных затрат. В работе предложена система пятиуровневого распределения общехозяйственных затрат и обоснован дуалистический подход в рамках применения метода управленческого учета целевых нормативных затрат, позволяющие формировать информацию о затратах и результатах для целей управления в условиях жесткой конкуренции в быстро меняющейся рыночной среде.

Внесены предложения по использованию рекомендуемой интеграционной матрицы вариантов перераспределения затрат обслуживающих центров ответственности, разработана методология распределения целевых переменных затрат обслуживающих центров ответственности, обобщенных в разрезе агрегированных видов деятельности. Распределение между обслуживающими и основными центрами ответственности, структуру которых образуют РМВЗ, рекомендуется производить с использованием метода уравнений с учетом объема потребленных услуг. Предлагаемые автором усовершенствованные методы распределения затрат с учетом оказания взаимных услуг сводятся к следующему: применение группировки целевых затрат, ведение учета затрат по видам деятельности с отражением на бинарных либо скрытых счетах; отдельный учет специально обособленных затрат; расчет переменных и постоянные затрат ис-

ходя из объема деятельности вспомогательных цехов; трансформация части переменных затрат в постоянные затраты основных цехов и РМВЗ, многоуровневое списание затрат (цех, участки в цехе, РМВЗ) и т.д. Все это позволяет более точно определить затраты в разрезе центров ответственности, потребляющих услуги и, следовательно, исчислить себестоимость выпускаемой продукции, формировать информацию для принятия решений в условиях не полностью загруженного РМВЗ, принимать решения по аутсорсингу услуг вспомогательных производств. В данных условиях новые подходы к учету затрат обслуживающих центров ответственности помогут решить поставленные задачи. В рамках обслуживающих подразделений диссертантом предлагается применять схему определения величины постоянных затрат на используемые и неиспользуемые мощности указанных подразделений. В настоящее время обслуживающие центры заинтересованы в оказании услуг на сторону, т.е. в использовании свободных мощностей. Расчет себестоимости услуг вспомогательных подразделений (в рамках трансфертного ценообразования либо определения цены на услуги сторонним организациям) требует применения группировки затрат на используемые и неиспользуемые мощности.

На основе исследований и оценки различных вариантов диссертантом предложены методологические подходы к решению проблем распределения целевых накладных затрат между агрегированными группами продукции, продаваемыми подразделениям внутри корпорации и на сторону. В частности, рассмотрены проблемы «скрытого» кредитования дочерних предприятий (когда занижается доля накладных затрат, относимых на продукцию, продаваемую материнской компанией дочернему предприятию) и «скрытой» платы дочернего предприятия материнской компании за ранее предоставленные беспроцентные кредиты (занижается доля накладных затрат, относимых на продукцию, продаваемую дочерней структурой подразделениям материнской компании). Предложены подходы к управлению целевыми постоянными корпоративными затратами объединения с помощью обратно-симметричных матриц. Данная схема поможет стимулировать деятельность дочерних предприятий и филиалов, получать большую прибыль, управлять целевыми накладными, в том числе постоянными, затратами, определять более точно себестоимость продукции группы компаний в зависимости от выбранной стратегии их развития.

5. Методология управленческого учета целевых затрат в экономном производстве

Формирования принципиально новой системы управленческого учета целевых и фактических затрат повышение ресурсоэффективности инновационного производства. Новизна такой системы заключается прежде всего в существ-

венном упрощении учетных процедур, в повышении оперативности сбора информации и в обеспечении ею руководителей, с тем, чтобы повысить скорость потоков.

В работе определены и обоснованы общие принципы учета и анализа целевых затрат в рамках управленческого учета в экономном производстве: определение и постоянная корректировка валовых и удельных целевых затрат; целостный подход (интеграция функций управления и элементов различных методов), минимизация потерь и устранение видов деятельности, не приносящих ценность, создание режима постоянной экономии и совершенствования, формирование информации о затратах по альтернативным вариантам действий. Диссертантом впервые предложена схема отражения затрат потока, создающего ценность, на счетах управленческого учета. Обоснованы возможности применения в рамках системы управленческого учета целевых затрат, основанной на принципах экономного производства метода учета и планирования стоимости генерирования денежных средств. Определены принципы системы исследования динамики затрат, коррелирующие с принципами управленческого учета в инновационном производстве, предложена группа инволюционных затрат в рамках использования интегрированной модели учета целевых затрат. Разработана классификация потоков, создающих ценность продукта (табл. 3).

В диссертации определены и решены проблемы учета целевых и фактических затрат на предприятиях, использующих принципы экономного производства: формирование информации о затратах вне потока и распределение затрат между потоками, распределение затрат потока между продуктами, организация действенной системы отражения затрат на счетах управленческого учета и т.д. В числе других элементов научной новизны автором усовершенствована методика анализа влияния степени использования производственной мощности на затраты предприятия

Таблица 3

Предлагаемая классификация потоков, создающих ценность продукта в рамках применения целевого подхода к ведению управленческого учета затрат

№ п/п	Классификационный признак	Виды дискретных потоков, создающих ценность продукта
1	2	3
1	Количество интегрированных процессов	Производственный (включает в себя только процессы производства). Классический (включает в себя процессы трансформации сырья и материалов в готовую продукцию, доставляемую потребителю). Расширенный (классический поток + процессы, связанные с приобретением материалов и работой с поставщиками)
2	Количество видов выпускаемой продукции	Монопродуктовый поток (поток, создающий ценность одного продукта). Поток, создающий ценность нескольких продуктов

1	2	3
3	Вид деятельности	Основной поток (поток, создающий ценность основной продукции, работ, услуг предприятия). Вспомогательный поток (в т.ч. оказание услуг на сторону)
4	Вид центра ответственности	Поток – центр прибыли (специфический показатель прибыли потока, на который не влияют изменения запасов). Поток – центр затрат (некоторые специфические вспомогательные потоки, т.е. РМВЗ, расположенные в одном месте)
5	Этап создания и производства продукта	Поток на этапе создания продукта (производство моделей, образцов и т.д.). Поток на этапе производства продукта Поток на этапе утилизации продукта
6	Вариант реорганизации производства	Поток с выделением рабочих (производственных) ячеек. Поток с выделением РМВЗ (без создания рабочих ячеек)
7	Вариант отражения косвенных затрат	Поток с частью распределенных косвенных затрат. Поток не включающий косвенные затраты (распределение затрат не осуществляется)
8	Группа затрат	Поток с отражением целевых затрат. Поток с отражением фактических затрат

Выполненное исследование теоретических положений и прикладных проблем учета целевых затрат дает основание полагать, что определение места и значимости целевых затрат в общей системе управленческого учета, формулирование основополагающих принципов ведения учета целевых затрат на всех стадиях жизненного цикла продукта, обоснование направлений совершенствования анализа отклонений фактических затрат от целевых, играют важную роль в формировании современной концепции управления предприятием.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Научные издания

1. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 176 с. – 11 печ. л.
2. Соколов А.Ю. Управленческий учет затрат: целевой подход / А.Ю. Соколов. – Казань: Изд-во Казан. гос. ун-та, 2007. – 182 с. – 13,38 печ. л.
3. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А.Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с. – 27,4 печ. л.

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

4. Соколов А.Ю. Концепция целевого управленческого учета затрат [Текст] / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2008. – № 5. – С. 42-50. – 0,6 печ. л.
5. Соколов А.Ю. Метод учета и планирования стоимости генерирования денежных средств (метод ТА) / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2008. – № 2. – С. 22-29. – 0,7 печ. л.
6. Соколов А.Ю. Учет целевых нормативных затрат / А.Ю. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 76-79. – 0,6 печ. л.

7. Соколов А.Ю. Методика учета и планирования затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2007. – № 2. – С. 42-49. – 0,7 печ. л.

8. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах с использованием групп контроллинговых и 30-х счетов на примере нефтегазодобывающего предприятия / А.Ю. Соколов, З.М. Ганиев // Управленческий учет. – 2007. – № 1. – С. 23-34. – 1,0/0,5 печ. л.

9. Соколов А.Ю. Метод учета, планирования, оптимизации и калькулирования затрат, соотносимых со временем производства продукции / А.Ю. Соколов // Вестн. Самар. гос. ун-та. – 2007. – № 1. – С. 126-130. – 0,6 печ. л.

10. Соколов А.Ю. Современные подходы к организации системы управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестн. Оренб. гос. ун-та. – 2006. – № 8. – С. 106-110. – 0,7 печ. л.

11. Соколов А.Ю. Учет затрат по рабочим местам / А.Ю. Соколов // Сиб. фин. шк. – 2006. – № 4. – С. 90-93. – 0,5 печ. л.

12. Соколов А.Ю. Концепция целевых затрат и особенности их расчета в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестн. Южно-уральск. гос. ун-та. – 2006. – № 4. – С. 232-238. – 1,0 печ. л.

13. Соколов А.Ю. Счета управленческого учета: назначение, классификация и варианты взаимосвязи со счетами финансовой бухгалтерии / А.Ю. Соколов // Вестн. Южно-уральск. гос. ун-та. – 2006. – № 4. – С. 239-244. – 0,8 печ. л.

14. Соколов А.Ю. Классификация материальных затрат и методы оценки материалов в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Сиб. фин. школа. – 2006. – № 2. – С. 18-21. – 0,7 печ. л.

Публикации в других изданиях

15. Соколов А.Ю. Направления развития управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестн. Казан. гос. фин.-экон. ин-та. – 2008. – № 2. – С. 47-51. – 0,6 печ. л.

16. Соколов А.Ю. Затраты на оплату труда в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестн. Казан. гос. фин.-экон. ин-та. – 2007. – № 2. – С. 31-34. – 0,4 печ. л.

17. Соколов А.Ю. Учет и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2006. – № 5. – С. 77-87. – 0,9 печ. л.

18. Соколов А.Ю. Особенности учета затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А.Ю. Соколов, И.Р. Яхин // Все для бухгалтера. – 2006. – № 18. – С. 5-11. – 1,0/0,5 печ. л.

19. Соколов А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий / А.Ю. Соколов // Все для бухгалтера. – 2006. – № 19. – С. 13-16. – 0,5 печ. л.

20. Соколов А.Ю. Подготовительная работа к мероприятиям по сокращению затрат / А.Ю. Соколов // Все для бухгалтера. – 2006. – № 22. – С. 28-30. – 0,4 печ. л.

21. Соколов А.Ю. Концепция транзакционных и трансформационных затрат в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестн. Казан. гос. фин.-экон. ин-та. – 2006. – № 3. – С. 12-15. – 0,3 печ. л.

22. *Соколов А.Ю.* Методы начисления амортизации в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестн. Казан. гос. аграрн. ун-та. – 2006. – № 3. – С. 22-27. – 0,6 печ. л.
23. *Соколов А.Ю.* Группировка по элементам затрат в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Учетн. зап.: сб. науч. тр. – Казань: Изд-во Казанского гос. фин.-экон. ин-та. Вып. 18–2006. – С.453-459. – 0,5 печ. л.
24. *Соколов А.Ю.* Нормативный метод учета затрат: современные тенденции и перспективы развития / А.Ю. Соколов // Проблемы и развитие социально-экономических систем: сб. науч. тр. – Йошкар-Ола: Изд-во Марийск. гос. техн. ун-та. – 2006. – С. 88-95. – 0,7 печ. л.
25. *Соколов А.Ю.* Новые подходы к классификации затрат в управленческом учете / А.Ю. Соколов // Проблемы и развитие социально-экономических систем: сб. науч. тр. – Йошкар-Ола: Изд-во Марийск. гос. техн. ун-та. – 2005. – С. 184-192. – 0,7 печ. л.
26. *Соколов А.Ю.* Концепции альтернативных, переменных и постоянных затрат / А.Ю. Соколов // Учетн. зап.: сб. науч. тр. Вып. 17. – Казань: Изд-во Казан. фин.-экон. ин-та, 2004. – С. 579-584. – 0,5 печ. л.
27. *Соколов А.Ю.* Затраты, расходы и издержки в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Учетн. зап.: сб. науч. тр. Вып. 17. – Казань: изд-во Казан. фин. экон. ин-та, 2004. – С. 512-518. – 0,6 печ. л.
28. *Соколов А.Ю.* Разделяй и властвуй / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 20. – С. 43-46. – 0,4 печ. л.
29. *Соколов А.Ю.* Залог точной себестоимости / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 19. – С. 52-55. – 0,4 печ. л.
30. *Соколов А.Ю.* Практика распределения косвенных расходов / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 18. – С. 41-45. – 0,4 печ. л.
31. *Соколов А.Ю.* Практика применения переменных и постоянных расходов / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 13. – С. 50-53. – 0,4 печ. л.
32. *Соколов А.Ю.* Совершенству нет предела / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 12. – С. 38-41. – 0,4 печ. л.
33. *Соколов А.Ю.* «Переменные или постоянные?» – вот в чем вопрос / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 11. – С. 52-54. – 0,4 печ. л.
34. *Соколов А.Ю.* Функции управленческого учета / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 8. – С. 51-54. – 0,4 печ. л.
35. *Соколов А.Ю.* Структура управленческого учета на современном предприятии РТ / А.Ю. Соколов // Бухгалтер Татарстана. – 2004. – № 7. – С. 45-49. – 0,4 печ. л.
36. *Соколов А.Ю.* Новые подходы к классификации затрат в управленческом учете / А.Ю. Соколов // Проблемы и перспективы экономического развития в современных условиях: сб. науч. тр. – Йошкар-Ола: Изд-во Марийск. гос. техн. ун-та, 2004. – С. 71-76. – 0,4 печ. л.
37. *Соколов А.Ю.* Система учета затрат «директ-костинг» / А.Ю. Соколов // Казанский бухгалтер. – 2003. – № 27. – С. 28-31. – 0,6 печ. л.
38. *Соколов А.Ю.* Учет накладных расходов на промышленном предприятии / А.Ю. Соколов // Казан. бухгалтер. – 2003. – № 21. – С. 25-28. – 0,7 печ. л.

39. *Соколов А.Ю.* Экономико-математические методы, используемые в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Государственное регулирование экономики. Региональный аспект: сб. науч. тр. – Н. Новгород: Изд-во Нижегород. гос. ун-та им. Н.И. Лобачевского, 2003. – С. 259-262. – 0,3 печ. л.
40. *Соколов А.Ю.* Классификация затрат в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Стратегическое управление ресурсами предприятия: сб. науч. тр. – Челябинск: Изд-во ЮурГУ, 2003. – С. 255-261. – 0,7 печ. л.
41. *Соколов А.Ю.* Позаказный и попроцессный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / А.Ю. Соколов // Стратегическое управление ресурсами предприятия: сб. науч. тр. – Челябинск: Изд-во ЮурГУ, 2003. – С. 268-272. – 0,5 печ. л.
42. *Соколов А.Ю.* Бюджетирование в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов // Современный российский менеджмент: состояние, проблемы, развитие: сб. науч. тр. – Пенза: Приволж. Дом знаний, 2003. – С. 301-303. – 0,4 печ. л.
43. *Соколов А.Ю.* Управление информацией: учетный аспект / А.Ю. Соколов // Учетные записки: сб. науч. тр. Вып. 16. – Казань: изд-во Казан.-фин. экон. ин-та, 2001, С. 422-427. – 0,6 печ. л.
44. *Соколов А.Ю.* Некоторые вопросы ведения управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестн. регион. фонда соц.-полит. исследований и технологий “СТО”. – Владимир: Маркарт, 2000. – № 10. – С. 35-51. – 1,3 печ. л.
45. *Соколов А.Ю.* Учет расходов по обслуживанию производства и управлению с использованием группировки по местам и центрам затрат / В.Б. Ивашкевич, А.Ю. Соколов // Вестн. регион. фонда соц.-полит. исследований и технологий “СТО”. – Владимир: Маркарт, 2000. – № 8. – С. 23-34. – 1,0/0,5 печ. л.
46. *Соколов А.Ю.* Классификация состава накладных расходов в сфере обслуживания производства и управления / А.Ю. Соколов // Вестн. регион. фонда соц.-полит. исследований и технологий “СТО”. – Владимир: Маркарт, 2000. – № 6. – С. 28-38. – 0,9 печ. л.
47. *Соколов А.Ю.* Некоторые вопросы учета и анализа расходов по обслуживанию производства и управлению / А.Ю. Соколов // Вестн. регион. фонда соц.-полит. исследований и технологий “СТО”. – Владимир: Маркарт, 1999. – № 5. – С. 41-51. – 0,8 печ. л.
48. *Соколов А.Ю.* Учет управленческих расходов и пути его совершенствования в условиях рыночной экономики Российской Федерации / А.Ю. Соколов // Молодежь и экономическая наука: сб. науч. тр. – Казань: Изд-во Казан. фин.-экон. ин-та, 1998. – С. 26-32. – 0,8 печ. л.
49. *Соколов А.Ю.* Проблемы проведения анализа расходов по обслуживанию производства и управлению / А.Ю. Соколов // Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит: международные и отечественные исследования, стандарты и опыт: сб. науч. тр. – Н. Новгород: Изд-во Нижегород. гос. ун-та им. Н.И. Лобачевского, 1998. – С. 278-279. – 0,3 печ. л.