

0-792208

*На правах рукописи*



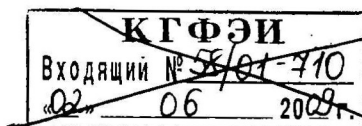
КУРОЧКИНА Ирина Петровна

МЕТОДОЛОГИЯ СОВРЕМЕННОГО  
ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА И ЕЕ  
РАЗВИТИЕ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Йошкар-Ола - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

- Научный консультант - д-р экон. наук, профессор  
Миронова Ольга Алексеевна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Кутер Михаил Исаакович  
- д-р экон. наук, профессор  
Мельник Маргарита Викторовна  
- д-р экон. наук, профессор  
Садыкова Тамара Махмутовна
- Ведущая организация - ГОУ ВПО "Нижегородский государственный университет"

Защита состоится 27 июня 2009 года в 13<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации: [www.vak.ed.gov.ru](http://www.vak.ed.gov.ru).

Автореферат разослан 26 мая 2009 года.



Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Т.В.Яляиева



## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность исследования.** Развитие отечественной учетной науки в последние десятилетия тесно связано с расширением предметной области управленческого учета, с пониманием его содержания, с поиском нового методического обеспечения, включающего широкий круг вопросов теории и практики для эффективной его организации на предприятиях разных отраслей экономики. До настоящего времени дискутируются и осмысливаются учеными проблемы соотношения и взаимосвязи различных подсистем бухгалтерского, финансового и управленческого учета. Осмысление методологии и методики управленческого учета меняют традиционные подходы к обоснованию и формированию информационного обеспечения управленческих решений. Большое влияние на методические разработки оказывают новые теории управления.

Исторические корни управленческого учета и зарубежный опыт его применения, обусловленный развитием рынка, стали предпосылками появления фундаментальных работ по управленческому учету и контроллингу Ч.Т.Хонгрена и Дж.Фостера, К.Друри, Э.Майера, Г.Мюллера, А.Апчерча, и вызвали научный интерес в отечественной науке и практике.

Опыт создания управленческого учета, использования отдельных его элементов на российских предприятиях за относительно короткий период времени трансформировал представления о содержании профессии бухгалтера, сместил акценты с информационного обеспечения оперативного управления на стратегическое. Появились научные исследования проблем операционного планирования, бюджетирования, процессно-ориентированного учета и другие, свидетельствующие о том, что управленческий учет – явление многогранное, требующее глубоких изысканий всех его аспектов. Одной из важнейших проблем управленческого учета является, на наш взгляд, развитие его подсистемы, связанной с управлением производственного процесса, ориентированного на выполнение производственной программы не только в текущем, но и в будущем периодах.

Производственный процесс является особым участком деятельности и управления. Его стадии исторически обусловлены теорией воспроизводства капитала, а в современных условиях капитал рассматривается в качестве важнейшего показателя бизнеса и, даже, в качестве предмета бухгалтерского учета. Любое производственное предприятие, независимо от его отраслевой принадлежности, заинтересовано в информационном обеспечении всех стадий производственного процесса, начиная от процесса заготовления и подготовки произ-

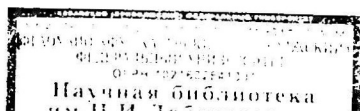
водства и заканчивая процессом реализации произведенной продукции.

Накопленный в предшествующие несколько десятилетий опыт использования элементов хозяйственного расчета, нормативного учета, принятые к использованию в российской практике зарубежные методы "стандарт-кост", "директ-костинг", "ABC метод" и другие, позволяют говорить о динамике развития информационного обеспечения управления производственным процессом.

Развитие системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики под влиянием международных стандартов, национальных научных учетных школ развитых стран, обязывает пересмотреть многие аспекты методологии и организации российского бухгалтерского учета и всех видов учетных информационных систем, формируемых для нужд хозяйствующих субъектов. Нельзя, на наш взгляд, оставить без внимания накопленный опыт организации производственного учета и еще в социалистический период развития страны, когда для достижения высоких производственных показателей, производительности труда, внедрялись элементы цехового хозрасчета, бригадного подряда, чековой системы расчетов между производственными подразделениями предприятий, осваивались системы нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Отлаженная организация технических и технологических служб производственных предприятий во взаимодействии с экономическими службами позволяла выработать подходы к внутривидовому контролю и хозяйственному расчету, которые с переходом на рыночные методы управления производством не получили дальнейшего развития, как "несоответствующие рыночной экономики". Новые методы, привнесенные в российскую экономику от зарубежных партнеров из национальных и международных стандартов учета и отчетности, в большей степени нацелены на совершенствование отчетности для внешнего пользователя, на функционирование управленческих структур. Производственный процесс, контролируемый управленцами через компьютеризацию всех операций и стадий производства, не всегда находит адекватное отражение в системе учета.

Поэтому назрела необходимость создания и методологического обоснования механизма, позволяющего формировать производственный учет по его стадиям, обособленно в каждой и во взаимосвязи с другими стадиями, подконтрольно управленческим функциям по отдельно взятым бизнес-единицам, а главное, позволяющего по-новому раскрывать содержание предмета и объектов производственного учета в их взаимозависимости с кругооборотом капитала. Такой учет должен быть ориентирован на производственную программу предприятия, являющуюся основой развития производства видов продукции, производственных процессов, и представляющую собой систему подконтрольных управлению показателей, для выполнения которых необходимо формирование специфической информации. Создание и развитие программно-ориентированного производственного учета как особой информационной системы определяет актуальность выбранной темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Определенные направления и аспекты этой научной проблемы рассматривались на протяжении многих историче-



ских периодов становления и развития управленческого и производственного учета в нашей стране и за рубежом. Политическая подоплека трудов видных ученых и практиков часто формировала конкретные направления их научных и методических изысканий.

Теоретической основой производственного учета послужили классические теории кругооборота капитала. Следует отметить отдельные позиции классических теорий к определению и содержанию категории капитал, представленные в трудах видных ученых: А.Маршалла, А.Смита, Д.Рикардо, Дж.Кейнса, Дж.Миля, К.Маркса; основы теории балансоведения, базирующиеся на кругообороте капитала, представленные в работах И.Шера, О.Шмаленбаха, Ф.Обербринкаманна.

Можно выделить отдельные направления классических экономических теорий, посвященных теориям товарного моделирования, рассматривающим различные технические условия производства, жизнеспособность производимого продукта, экономического анализа. В основу многих методических разработок производственных систем взяты известные науке: концепция подсистем Сраффы, концепция вертикально-интегрированной отрасли Пизанетти, теоретические исследования выбора метода производства и критериев минимизации издержек Вевелла, Тозера и фон Борткевича.

Мировой опыт, накопленный в области построения систем управленческого и производственного учета, нашел отклик в трудах известных ученых А.Апчерча, К.Друри. Логическим продолжением этих трудов можно считать работы современного российского экономиста И.Аверчева.

Немало работ отечественных авторов посвящены теоретическому освещению, формированию методики и практики управленческого и производственного учета, оригинальной системе контроллинга, обеспечивающих информацией о процессе производства менеджеров организаций. Большую роль в разработке методических основ управленческого учета, контроля и анализа сыграли работы отечественных ученых: М.И.Баканова, П.С.Безруких, М.А.Вахрушиной, Н.Д.Врублевского, В.Б.Ивашкевича, А.М.Кашаева, Г.С.Клычовой, М.И.Кутера, А.Ш.Маргулиса, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковского, О.А.Мироновой, П.П.Новиченко, В.Н.Нестерова, В.Ф.Паля, В.И.Петровой, В.Л.Поздеева, Л.В.Поповой, Т.М.Садыковой, С.С.Сатубалдина, Я.В.Соколова, С.А.Стукова, А.Е.Суглобова, В.И.Ткача, А.Д.Шеремета, Н.Г.Чумаченко и других. Большое внимание в работах указанных авторов уделено вопросам методики и организации управленческого учета, классификации затрат на производство, методам калькулирования себестоимости, элементам нормирования и бюджетирования и другим.

Однако, несмотря на обилие экономической литературы в области управленческого учета, нет в отечественной науке единства взглядов ученых на "производственный учет" как обособленную информационную систему со своими принципами организации, целями, задачами и методическим обеспечением. Попытки создания такой системы до настоящего времени являлись прерогативой практиков, поскольку каждое производственное предприятие имеет: свою спе-

цифику производства; технологию; работает по своим программам развития и производственным программам; развивает свою политику освоения рынков сбыта, от которой находится в зависимости уровень цен всего ассортимента выпускаемой продукции.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью исследования является постановка и решение комплекса теоретических и методологических вопросов развития производственного программно-ориентированного учета, а также разработка методических подходов к формированию учетно-аналитического обеспечения управления процессом производства в организациях машиностроительной отрасли.

В рамках поставленной цели выделены пять блоков подцелей, включающих соответствующие задачи исследования.

**Подцель 1** - на основе исторического анализа классических экономических теорий и теорий производства обосновать учет производства и его вида - программно-ориентированного учета для современной науки и практики.

Для достижения данной подцели в работе поставлены следующие основные задачи:

- теоретически обосновать учет производства с позиции кругового процесса капитала и раскрыть содержание категорий и понятий, связанных с ним;
- раскрыть содержание учетной информации о процессе производства на основе логической структуры программно-ориентированного учета;
- развить систему принципов организации производственного учета и адаптировать их к системе программно-ориентированного учета.

**Подцель 2** - разработать методологическую основу учетно-информационного обеспечения производственной программы.

Для достижения данной подцели в работе поставлены следующие основные задачи:

- построить логическую модель программно-ориентированного учета и обосновать содержание и взаимодействие ее элементов;
- разработать концепцию процессно-ориентированного бюджетирования для учета производства;
- обосновать и развить методы учета и классификации затрат по процессам.

**Подцель 3** - разработать концепцию качества для методического обеспечения учета затрат на качество в целях управления производством в машиностроительных организациях.

Для достижения данной подцели в работе поставлены следующие основные задачи:

- построить концептуальную модель качества и раскрыть особенности ее применения в управлении машиностроительными организациями;
- разработать методику учета затрат на качество выпускаемой продукции;
- разработать методику учета брака и потерь, связанных с выпуском продукции, несоответствующей стандартам качества.

**Подцель 4** - обосновать теоретические и организационно-методические особенности построения системы внутреннего контроля, взаимосвязанной с

программно-ориентированным учетом.

Для достижения данной подцели в работе поставлены следующие основные задачи:

- обосновать теоретическое содержание понятия "система внутреннего контроля" и выявить ее связи с программно-ориентированным учетом;
- разработать методику внутреннего контроля выполнения производственной программы и процессов производства.

**Подцель 5** - разработать методологическое и методическое обеспечение программно-ориентированного анализа на основе данных об учете производства.

Для достижения данной подцели в работе поставлены следующие основные задачи:

- раскрыть сущность системных объектов и целевых приоритетов программно-ориентированного анализа;
- разработать методику программно-ориентированного анализа для внутренних пользователей информации;
- раскрыть особенности программно-ориентированного анализа для обеспечения информацией внешних пользователей.

**Область исследований.** Содержание работы отвечает обозначенным в паспорте специальностей ВАК области исследования "Бухгалтерский учет и экономический анализ": п. 1.1. "Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета", п. 1.4. "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", п. 1.6. "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных", п. 1.9. "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа", п. 1.12. "Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ".

**Предметом исследования.** Предметом исследования являются теоретические и методологические проблемы управленческого и производственного учета и анализа, зарубежные и отечественные стандарты качества и стандарты управленческого учета.

**Объект исследования.** Объектами исследования является финансово-хозяйственная и производственная деятельность машиностроительных организаций, системы управленческого и производственного учета, внутреннего контроля, аналитические методы формирования информации о процессе производства.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической основой исследования послужили теории кругооборота капитала, теории производства, балансовые теории, изложенные в трудах российских и зарубежных ученых в области экономической теории, управленческого и производственного учета, внутреннего контроля и анализа производства, позволившие в результате систематизации идей выделить новое направление развития производственного учета - программно-ориентированный учет. Методологической основой работы послужила концепция учетно-аналитического обеспечения формирования и вы-

полнения производственной программы.

В процессе исследования применялся научный аппарат экономической теории, теории бухгалтерского учета, управленческого учета и управленческого анализа, внутреннего контроля и отчетности.

Рассмотрены теоретические и методологические подходы зарубежных ученых экономистов к вопросам управления производством и его методического обеспечения в области экономической теории, теорий производства и управления, теорий балансоведения, таких как: Альфред Маршалл, Адам Смит, Дейвид Рикардо, Джон Кейнс, Хайнц Д.Куриц, Нери Сальвадори, Гельмут Ляукс, Феликс Лирманн, Колин Друри, Алан Апчерч, Йорг Бетге и другие.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретическом обосновании и методологическом решении проблемы развития производственного учета и его нового направления - программно-ориентированного учета в современных условиях, что позволяет повысить информативность управленческих решений.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

**1. Развита теория производственного учета на основе исторического анализа классических экономических теорий и теорий производства; дано обоснование нового вида производственного учета - программно-ориентированного учета:**

- обосновано содержание учета производства с позиции классических экономических теорий о круговом процессе капитала, их взаимосвязи с теориями производства, уточнено содержание основных категорий и понятий: программы производства, программной политики, производственного ряда для использования в производственном учете;

- на основе сравнительного анализа классических и традиционных теоретических позиций выведены различия между финансовым, управленческим и производственным учетом, обосновано содержание информации о процессе производства в информационной системе программно-ориентированного учета;

- систематизированы принципы производственного учета и дополнены системой принципов программно-ориентированного учета: принципом определения выходных результатов и ресурсов; принципом значимости работ для достижения выходного результата; принципом объективности выделения позиций для характеристики вида производственной деятельности; принципом соответствия возможностей и ресурсов; принципом релевантности информации; принципом разграниченности бизнес-процессов;

- обоснованы с позиции институциональной теории проблемы определения системы правил поведения и определения роли "отношенческих контрактов", решение которых способствует более эффективной реализации принципов программно-ориентированного учета;

- обоснована учетная политика программно-ориентированного учета, разработаны ее алгоритм и структура для машиностроительного предприятия.

**2. Сформирована и обоснована методологическая основа учетно-информационного обеспечения производственной программы:**

- разработана логическая модель программно-ориентированного учета, обоснованы взаимосвязь и содержание ее элементов, обусловленных структурой основных разделов производственной программы;

- дано определение производственного потенциала промышленной организации, объединяющего четыре основных подсистемы: продукцию, технологию, организацию производства и кадры, содержание которых раскрыто применительно к специфике программно-ориентированного учета в машиностроительных организациях;

- обоснована возможность использования в программно-ориентированном учете элементов известных за рубежом и в России технологий управления: "шесть сигм", "точно в срок", "процессно-ориентированного управления затратами", "тотальное управление качеством", "сбалансированная система показателей" и других;

- разработана концепция процессно-ориентированного бюджетирования, и обоснована его значимость как основного элемента программно-ориентированного учета;

- систематизировано содержание учетно-аналитической информации и аналитические процедуры для ее формирования для бюджетов: материальных запасов, производства, продаж; уточнено содержание бюджета производства и его элементов;

- обобщены методические подходы к учету затрат по процессам и уточнена классификация этих затрат; предложены системообразующая кодификация видов и подвидов затрат для их отражения в программно-ориентированном учете;

- предложены организационная схема формирования затрат и формат плана центра затрат, разработана структура вторичных центров затрат для машиностроительной организации.

### **3. Разработана концепция качества как основа методического обеспечения учета затрат на качество в целях управления производством в машиностроительных организациях:**

- обоснована концепция качества с учетом требований управления производством и системы стандартов качества и выявлена взаимосвязь основных аспектов качества с программно-ориентированным учетом, обусловленную соотношением выпускаемой продукции требованиям качества;

- классифицированы статьи, включаемые в отчет о затратах на качество машиностроительной организации: затраты на профилактику, затраты на контроль качества, внутренние затраты несоответствия (внутренний брак), внешние затраты несоответствия (внешний брак);

- предложен формат отчета о затратах на качество машиностроительной организации и обоснована возможность его использования в условиях ABC-костинга;

- разработана методика учета затрат на качество выпускаемой продукции, основанную на номенклатуре статей расходов на контроль и испытание качества продукции в машиностроительных организациях; уточнена номенклатура непроизводительных расходов и методов калькуляции затрат на качество для



применения в программно-ориентированном учете;

- разработана методика учета брака и потерь, связанных с выпуском продукции, несоответствующей стандартам качества.

**4. Выявлены и теоретически обоснованы организационно-методические особенности построения системы внутреннего контроля во взаимосвязи с программно-ориентированным учетом:**

- теоретически обоснована сущность понятия "система внутреннего контроля", выделены признаки его классификации и взаимосвязь элементов системы внутреннего контроля с принципами программно-ориентированного учета, что нашло свое отражение в логической схеме организации системы управления процессом производства;

- предложена методика внутреннего контроля выполнения производственной программы и процессов производства; выделены и обоснованы основные положения внутреннего стандарта предприятия по планированию стоимости заказов и целевого калькулирования себестоимости.

**5. Разработано методологическое обеспечение программно-ориентированного анализа на основе данных об учете производства:**

- раскрыта сущность системных объектов и целевых приоритетов программно-ориентированного анализа; дано определение программно-ориентированного анализа как процесса обработки информации о выполнении производственной программы, в рамках которого осуществляется сравнение показателей с целевым, используемым в качестве критерия для достижения цели;

- предложена схема проведения программно-ориентированного анализа, осуществляемого в двух направлениях: программно-ориентированный анализ для внутренних пользователей информации и программно-ориентированный анализ для внешних пользователей информации; раскрыто содержание выделенных направлений анализа;

- разработана методика программно-ориентированного анализа для внутренних пользователей информации, как программа действий, предусматривающая ориентацию анализа производства продукции на реализацию возможностей предприятия достижения заданных параметров прибыли;

- выявлены и раскрыты особенности программно-ориентированного анализа для обеспечения информацией внешних пользователей, нацеленная на удовлетворение спроса на продукцию исходя из возможностей предприятия, его конкурентоспособности, качества продукции и увеличения объема продаж, а также утверждения позиций на новых рынках.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы организациями при построении систем производственного программно-ориентированного учета и аналитического обеспечения управления производством. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике работы машиностроительных предприятий и производственных предприятий других отраслей промышленности.

**Апробация результатов работы.** Основные положения диссертации док-



ладывались на всесоюзных научных конференциях в г. Харькове (1979), г. Алма-Ате (1991), областной конференции в г. Ярославле (1988), республиканской конференции в г. Душанбе (1990), на международных научных конференциях в г. Москве (1998) и г. Ярославле (2003, 2005), на всероссийских конференциях в г. Ярославле (2003, 2006) и межвузовских научных конференциях в гг. Ярославле, Чебоксарах, Йошкар-Оле (2006-2008).

Рекомендации по внедрению методики программно-ориентированного учета и аналитического обеспечения управления производством приняты в ряде машиностроительных организаций Ярославской области и Республики Марий Эл.

**Публикации.** Основные положения диссертации отражены в 66 печатных работах общим объемом 91,37 печ. листа, из них авторских 60,15 печ. листов.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка использованной литературы, приложений и имеет следующую структуру:

Введение

Глава 1. Теоретическое обоснование учета производства

1.1. Теоретические основы учета производства как кругового процесса капитала

1.2. Логическое содержание учетной информации о процессе производства

1.3. Принципы организации программно-ориентированного учета

Глава 2. Методологическая основа учетно-аналитического обеспечения производственной программы

2.1. Логическая модель программно-ориентированного учета и содержание ее элементов

2.2. Концепция процессно-ориентированного бюджетирования для учета производства

2.3. Методические основы учета и классификация затрат по процессам

Глава 3. Учет затрат на качество в системе программно-ориентированного учета

3.1. Концепция качества и особенности ее применения в управлении машиностроительными организациями

3.2. Учет затрат на качество выпускаемой продукции

3.3. Учет брака и потерь, связанных с выпуском продукции, несоответствующей стандартам качества

Глава 4. Внутренний контроль в системе управления производством и его взаимосвязь с программно-ориентированным учетом

4.1. Теоретическое обоснование системы внутреннего контроля и ее связи с программно-ориентированным учетом

4.2. Методика внутреннего контроля выполнения производственной программы и процессов производства

Глава 5. Аналитическая интерпретация данных программно-ориентированного учета

5.1. Системные объекты и целевые приоритеты программно-ориентированного анализа

5.2. Программно-ориентированный анализ для внутренних пользователей информации

5.3. Программно-ориентированный анализ для внешних пользователей информации

Заключение

Литература

Список приложений

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

В диссертации проанализированы и решены пять групп важнейших проблем, объединенных целью, подцелями и задачами исследования:

- на основе исторического анализа классических экономических теорий и теорий производства обоснован учет производства и его новое направление - программно-ориентированный учет, имеющий важнейшее значение для экономического развития современных машиностроительных организаций;
- разработана методологическая основа учетно-аналитического обеспечения производственной программы машиностроительной организации;
- разработана концепция качества и выявлены ее особенности в управлении машиностроительными организациями для методического обеспечения учета затрат на качество;
- обоснованы теоретические и организационно-методические положения построения системы внутреннего контроля, взаимосвязанной с программно-ориентированным учетом;
- разработаны методологическое и методическое обеспечение программно-ориентированного анализа на основе данных об учете производства.

### **1. Теоретическое обоснование учета производства.**

Анализ классического экономического наследия о капитале, его кругообороте и связи с производственным процессом послужили в работе основой для теоретического обоснования учета производства как кругового процесса капитала. В частности, подход А.Маршалла к определению категории "капитал", органично вписанный во взаимосвязанные категории дохода, стоимости и ее полезности, организации производства, процента на капитал, прибыли на капитал и предпринимательские способности, является сущностной характеристикой соотношения труда и капитала. А.Маршалл в своих трудах не упускал из вида производительную и потенциальную сторону капитала, что выразилось в его определении капитала, как средств производства, обеспечивающих труд и способствующих ему, с одной стороны, и средств, способствующих труду, но не обеспечивающих его, - с другой.

Учение А.Маршалла и его сторонников А.Смита, Д.Рикардо, Дж.Милля и других, позволившее обосновать производительность капитала, связанную со спросом на него и предложением, дает возможность подчеркнуть следующие важные исторические моменты теории:

- понятию денежный доход соответствует понятие торгово-промышленный капитал. К его важнейшим элементам относятся фабрика, машины, сырье и др.;
- занятие предпринимательской деятельностью неизбежно влечет издержки на приобретение сырья, наем рабочей силы и т.д. Чистый доход образуется путем вычета из валового дохода затрат, связанных с осуществлением производства;
- плата, вносимая за пользование ссудой в течение периода, выраженная в отношении размера этой платы к размеру ссуды, определяет процентную став-

ку. Этот термин в широком смысле представляет собой денежный эквивалент всего дохода, извлекаемого из капитала. Определено понятие "процент на капитал". Предприниматель не захочет продолжать вести свое предприятие, если он не будет рассчитывать на то, что чистый доход от него превысит процент на капитал по текущему курсу. Такой доход назван "прибылью";

- годовую прибыль определяют как превышение доходов предприятия над его издержками в течение года. Разница между стоимостью основных производственных фондов, сырья и т.п. в начале и в конце года рассматривается как часть выручки или часть расходов в зависимости от того, произошло ли увеличение или уменьшение этой стоимости. Остаток от прибыли после вычитания из нее процента на капитал по текущему курсу назван "предпринимательским" или "управленческим" доходом. Отношение его годовой прибыли к капиталу названо "нормой прибыли".

Приведенные важнейшие положения из теории о капитале позволили выявить взаимосвязи с теориями производства, анализ которых приведен в работе. Выделено три основных направления развития теорий производства:

- исследование свободной конкуренции (А.Смит, Д.Рикардо, К.Маркс);
- теории товарного моделирования (Пьеро Сраффа, Джон фон Нейман);
- теории капитала и его распределение (О.Шмаленбах, В.Леонтьев).

Изучение основных положений теорий балансоведения немецкой классической школы, смещение взглядов сторонников статической, динамической и организационной теории балансов, на основе которых современные ученые выстраивают новые подходы к предмету бухгалтерского учета, является не недостатком, а, пожалуй, преимуществом, свидетельствующим о целостности учения о балансе; системе учета, заканчивающейся балансом; предмете и объекте бухгалтерского учета. Применяя теории научного познания к учету производства следует признать, что если предметом бухгалтерского учета считать капитал в его движении, то есть кругооборот капитала, то объектами учета должны стать отдельные стадии этого кругооборота.

В работе раскрыто содержание учетной информации о процессе производства на основе разработанной логической структуры программно-ориентированного учета.

Изучение монографической и специальной литературы об управленческом и производственном учете, среди которой следует выделить работы отечественных авторов: С.А.Бороненковой, М.А.Вахрушиной, Н.Д.Врублевского, А.В.Ефремовой, Т.П.Карповой, В.Э.Керимова, В.В.Ковалева, В.Б.Ивашкевича, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковского, С.А.Николаевой, В.Ф.Паля, В.В.Паля, Л.В.Поповой, М.З.Пизенгольц, А.Х.Рахметова, Я.В.Соколова, Н.Г.Чумаченко, И.Г.Шевченко, Н.Н.Шляго, А.Яроговой и др., – позволило определить подходы к роли информации управленческого учета о процессе производства, к значимости производственного учета как самостоятельного вида и части управленческого учета. Отмечено значение для развития отечественной науки которое имеют работы зарубежных авторов, таких как: А.Алчерч, К.Друри, Т.Стоун, Ч.Т.Хонгрэн,

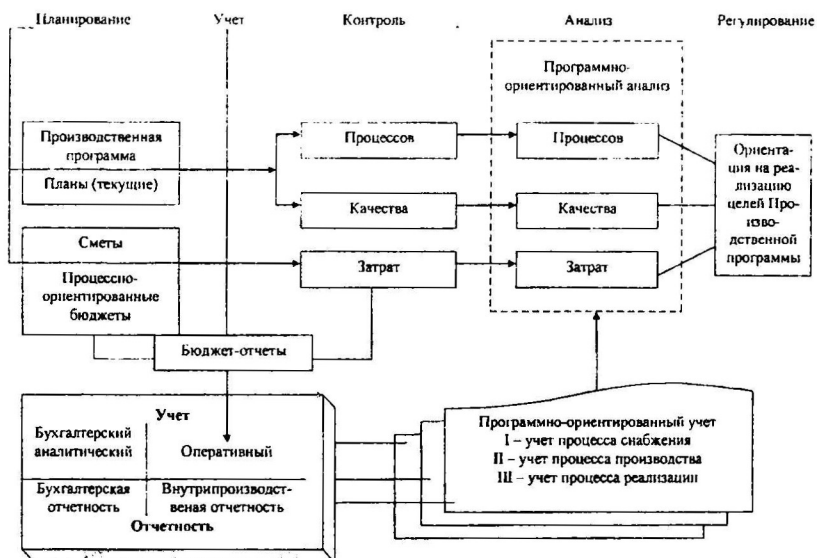
Дж.Фостер, Д.К.Шим, С.Джозл и многих других, посвященных названной проблеме.

Информация, используемая в поэтапном процессе принятия решений в управлении, представленная данными управленческого учета, является основой для выделения специальной информации о процессе производства, его стадиях, о выполнении производственной программы. Подчеркивая значимость такой информации в работе сделан вывод, что учет производства должен быть представлен *обособленной информационной системой, нацеленной на выполнение производственной программы, включающей данные о трех стадиях процесса производства (заготовление, непосредственно производство, реализация) с выделением затрат и, в том числе, затрат по качеству.*

Отметим, что классификацию счетов управленческого учета многие авторы рекомендуют строить с выделением счетов в сфере производства, обращения, распределения, потребления. В этой связи имеют значимость центры финансовой ответственности, бизнес-процессы, сегменты деятельности, калькуляционные системы и т.п. Отличием счетов издержек или затрат в управленческом учете является их предназначение для обобщения информации о расходах, перегруппированных в интересах управления. В финансовом учете эти же расходы классифицируются и детализируются в разрезе статей калькуляции. Финансовые результаты, отраженные в системе бухгалтерского финансового и управленческого учета не обязательно должны быть равнозначными, поскольку по-разному детализируются и интерпретируются. Именно этот подход повышает ценность самостоятельной информации управленческого учета.

В работе выполнена систематизация подходов к определению управленческого и производственного учетов А.Апчерча, К.Друри, Я.В.Соколова и других, на основе которой очерчены "границы" производственного учета и его нового направления – программно-ориентированного учета.

Наш подход мы основываем на круговом процессе капитала, обращаемого во всех трех стадиях: заготовления, производства и реализации. Каждую из стадий рассматриваем как обособленную информационную учетную систему, ориентированную на выполнение производственной программы. Это условие кажется нам важным, поскольку любое производственное предприятие осуществляет свою деятельность, планирует обеспеченность ресурсами на основе производственной программы. По сути, производственная программа является "опорным" документом, в котором аккумулируются: процессы; ресурсы, обеспечивающие процессы; затраты, контролируемые в рамках каждого процесса (при эффективно организованном учете можно говорить не только о процессном, но и пооперационном подходе). В составе издержек производства, мы считаем необходимо выделить затраты, связанных с улучшением качества производимой продукции. Такой учет по глубине может превосходить производственный, поскольку отражает движение ресурсов внутри отдельно взятых процессов, предоставляя возможность сопоставлять их между собой (рис. 1).



**Рис. 1. Информационная система программно-ориентированного учета**

Отраженные на рисунке функции управления: планирование, учет, контроль, анализ и регулирование положим в основу формирования информационной системы. *Планирование* является основой разработки производственной программы предприятия. *Учетная* система, включающая данные бухгалтерского аналитического, оперативного учета, внутрипроизводственной и бухгалтерской отчетности, позволит генерировать информацию о процессах: заготовление → производство → реализация. *Контроль* процессов предполагает в первую очередь контроль ресурсов и соответствующих затрат с выделением затрат на качество. Важнейшим инструментом контроля является процессно-ориентированное бюджетирование. *Анализ* включает интерпретацию данных о ресурсах, формируемых и используемых внутри каждого процесса, традиционный анализ "затраты-выпуск" с использованием локальной методики анализа затрат на качество продукции. *Регулирование* ориентировано на достижение целей производственной программы.

В диссертации систематизированы принципы организации производственного учета, обосновано их применение в программно-ориентированном учете. К общим принципам добавлены принципы производственного учета:

- принцип непрерывности деятельности;
- принцип конфиденциальности информации;
- принцип оперативности предоставления информации;
- принцип экономичности информации;
- принцип многократного использования информации;
- принцип бюджетного (сметного) метода управления;
- принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей;

- принцип оценки результатов деятельности структурных подразделений организации;

- принцип сопоставимости.

В развитие перечисленных принципов обоснованы специальные принципы программно-ориентированного учета, подчеркнута их значимость для управления на основе их сравнительной характеристики с общими принципами управленческого и производственного учета (табл. 1).

**Таблица 1. Принципы организации программно-ориентированного учета в сопоставлении с принципами управленческого и производственного видов учета**

| <b>ПРИНЦИПЫ</b>                                                                                    |                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>программно-ориентированного учета</b>                                                           | <b>производственного учета</b>                                       | <b>управленческого учета</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 1. Принцип определения конечных результатов и ресурсов, требующихся для получения этих результатов | 1. Принцип непрерывности деятельности предприятия                    | Требование удовлетворения запросов менеджеров организации к содержанию полезной информации для принятия решений, осуществления планирования и выполнения контрольных функций. Управленческие отчеты, предоставляющие управленческую информацию для внутреннего использования не требуют использования общепринятых принципов бухгалтерского учета. Однако требования к качеству информации могут быть возведены в статус принципа: |
| 2. Принцип определения значимости или важности работ для достижения конечного результата           | 2. Принцип конфиденциальности                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 3. Принцип объективности выделения позиций для составления характеристики вида деятельности        | 3. Принцип оперативности предоставления информации                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 4. Принцип соответствия возможностей и ресурсов                                                    | 4. Принцип экономичности формируемой информации                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 5. Принцип релевантности                                                                           | 5. Принцип многократного использования информации                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|                                                                                                    | 6. Принцип бюджетного (сметного) управления                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 6. Принцип определения границ по каждому бизнес-процессу                                           | 7. Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей    | 1. Понятность;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|                                                                                                    | 8. Принцип оценки результатов деятельности структурных подразделений | 2. Уместность;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|                                                                                                    | 9. Принцип сопоставимости данных (показателей)                       | 3. Существенность;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|                                                                                                    |                                                                      | 4. Надежность;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|                                                                                                    |                                                                      | 5. Правдивое представление;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                                                                                    |                                                                      | 6. Нейтральность;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|                                                                                                    |                                                                      | 7. Осмотрительность;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                                                                                                    |                                                                      | 8. Приоритет содержания перед формой;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|                                                                                                    |                                                                      | 9. Полнота;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                                                                                    |                                                                      | 10. Сопоставимость;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|                                                                                                    |                                                                      | 11. Своевременность.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

Анализ принципов организации учета и их содержания позволяет сделать вывод, что система принципов управленческого учета дополняется и развивается с целью детализации и совершенствования информации производственного учета, в свою очередь, принципы производственного учета дополняются и развиваются принципами программно-ориентированного учета. В этом состоит динамизм развития и качество информационного обеспечения управленческих решений.

**Методологическая основа учетно-аналитического обеспечения производственной программы.**

Анализ и оценка накопленного опыта в практике организации и управления производственной деятельностью и показателей, на основе которых произво-

дится оценка конечного результата процесса производства, использованы автором для разработки модели программно-ориентированного учета. Логическая модель программно-ориентированного учета представлена на рисунке 2.



Рис. 2. Логическая модель программно-ориентированного учета

В основе модели лежат организационная и методическая ее составляющие. Программа ориентирована на цель – выполнение показателей, которыми характеризуется результат (результативность) производственной деятельности. Пользователями программы являются собственники и менеджеры всех уровней управления предприятием, ответственные и имеющие отношение к процессу производства.

Предлагаемый формат производственной программы должен включать четыре основных раздела:

I раздел "Объем производства. Номенклатура продукции. Качество" включает перечень основных показателей по выпуску продукции и затратам на ее производство в разрезе номенклатуры видов выпускаемой продукции. Среди совокупных затрат на производство отдельным подразделом выделяются затраты на качество, что ориентирует менеджеров и производственников на повышение конкурентоспособности выпускаемой продукции;

II раздел "Ресурсное обеспечение программы производства" включает три подраздела: "материальные ресурсы", "трудовые ресурсы", "производственная база и мощности". Показатели, сосредоточенные в трех перечисленных подразделах, ориентированы на: усиление взаимодействия и расширение хозяйственных связей с поставщиками; выбор сырья и материалов нужного ассортимента и требуемого качества; своевременное обеспечение материальными ресурсами процесса производства и выполнения производственной программы; обеспечение производства высококвалифицированными рабочими и специалистами, обладающими навыками профессии и имеющими опыт работы; снижение текучести кадров и мотивацию труда; расширение производственной базы и обеспечение требуемыми мощностями технологии производства и др.;

III раздел "Организационное обеспечение производства" включает три группы показателей: характеризующих инвестиционную составляющую в производство (НИОКР); позволяющих дать оценку организации производственного процесса и управления им; характеризующих состояние технологии производства в соответствии с требованиями и достижениями научно-технического прогресса в этой области производства;

IV раздел "Финансовое и инвестиционное обеспечение" содержит группы показателей, сосредоточенные по усмотрению менеджеров в отдельных подразделах. Как пример можно назвать подразделы: "финансовые результаты деятельности, в том числе производственной", "источники финансирования производственной деятельности и их освоение"; "показатели эффективности производства в результате реализации инвестиционных проектов".

Все перечисленные в вышеуказанных разделах системы показателей могут быть систематизированы на основе принципа полезности информации в каждом конкретном предприятии по-своему. Понятно, что основой формирования перечисленных показателей является программно-ориентированный учет.

Организационной основой программно-ориентированного учета является функциональная предрасположенность бухгалтерских и других служб управления предприятием обеспечить формирование информации о процессе производства и выполнении производственной программы. Для формирования нужной



информации, безусловно, необходим график документооборота не только по бухгалтерским документам и отчетам, но и документов и отчетов на основе оперативной (маркетинговой, производственной, статистической) и даже налоговой информации.

Методической основой программно-ориентированного учета является:

- система внутренней нормативной документации: внутренние положения и стандарты предприятия;
- система счетов для учета ресурсов и затрат, регистры учета;
- система внутренней (внутрипроизводственной) отчетности, построенной на основе процессно-ориентированных бюджетов.

Основными методическими приемами формирования информации в системе программно-ориентированного учета мы выделяем:

- процессно-ориентированное бюджетирование;
- трансфертное ценообразование;
- учет затрат и целевое калькулирование.

Как система информации, программно-ориентированный учет должен иметь: цели, объекты, принципы и методики (или комплексную методику). Результатом (или завершающей стадией) программно-ориентированного учета должна быть система внутрипроизводственной отчетности, имеющая своих пользователей.

Оперативность формирования данных и систематический контроль выполнения показателей производственной программы позволяют говорить о мониторинге производственного потенциала организации.

В свою очередь, возможности организационной структуры системы управления определяются влиянием на нее современных управленческих технологий. Это обстоятельство позволяет говорить об управленческих технологиях, используемых и в программно-ориентированном учете. В своей основе эти технологии имеют историю и опыт апробации в мировой практике, их использование осуществляется в системах управленческого и производственного учета. Именно поэтому к программно-ориентированному учету имеют отношение следующие управленческие технологии:

- "шесть сигм";
- "точно в срок" (JIT);
- процессно-ориентированное управление затратами (ABC/ABM);
- тотальное управление качеством (TQM);
- сбалансированная система показателей (BSC);
- 5S;
- Кайзен-кост; и т.д.

В работе рассмотрено содержание отдельных технологий применительно к системе программно-ориентированного учета. Отмечено, что все перечисленные технологии (или концепции управления) требуют контроля определенных показателей, которых зачастую нет в бухгалтерском учете. Поэтому при программно-ориентированном учете обязательно возникнет необходимость разработки внутренних стандартов и процедур программно-ориентированного учета, графика документооборота, регламента подготовки производственно-учетных

документов, кодификаторов затрат и других элементов программно-ориентированного учета для использования названных технологий.

Программно-ориентированный учет, позволяющий выделить затраты по процессам, вполне может быть адаптирован для технологии "шесть сигм", поскольку определять количество дефектов можно на любой операции или стадии процесса производства. Использование этой технологии должно быть основано на базовых положениях концепции "шесть сигм" (Табл. 2).

**Таблица 2. Особенности использования управленческой технологии "шесть сигм" при организации программно-ориентированного учета**

| Содержание базового положения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Особенности применения в программно-ориентированном учете                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Число дефектов на единицу продукции и число дефектов на 1 миллион событий служат стандартами измерений, применяемыми ко всем аспектам любого предприятия: аппаратные средства, программное обеспечение, производство, разработка, администрирование.                                                                                            | Применяемо полностью                                                                                                                                                                                                  |
| 2. Обязательное интенсивное обучение персонала с последующим развертыванием проектной бригады в целях повышения рентабельности, сокращения непроизводительных действий и сокращения времени производственного цикла.                                                                                                                               | Применение ограничено финансовыми ресурсами, связанными с обучением                                                                                                                                                   |
| 3. Важно опираться на корпоративных спонсоров, ответственных за поддержку деятельности рабочих бригад. Эти спонсоры обеспечивают механизмы, необходимые рабочим бригадам, чтобы преодолеть сопротивление переменам, получить дополнительные ресурсы, а также удерживают бригады от выхода за пределы стратегических целей предприятия.             | Применяемо частично, т.к. требуется реформирование системы управления и внедрение процессно-ориентированного подхода для процедуры принятия и реализации управленческих решений                                       |
| 4. В рамках программы внедрения концепции "шесть сигм" ведется подготовка квалифицированных экспертов по улучшению процессов бизнеса (иногда их называют "зелеными поясами", "черными поясами" и "ведущими черными поясами"). Они умеют применять качественные и количественные инструменты улучшения для достижения стратегических целей бизнеса. | Для применения требуются условия и развитие инфраструктуры производства и управления, в которой будет отведено место внешней экспертизе по улучшению процесса бизнеса                                                 |
| 5. Все соответствующие показатели измерения процесса идентифицируются заранее, их значения должны отражать результаты бизнеса до и после изменений, их вклад в конечный результат. Устанавливаются цели (задачи), ориентированные на величины улучшений на порядок (в 10 раз) выше.                                                                | Применяемо полностью в условиях программно-ориентированного учета. Для применения необходимы внутренние стандарты с описанием процедур идентификации и системы показателей для измерения результатов бизнес-процессов |
| 6. Обученные и сертифицированные эксперты по улучшению бизнес-процессов руководят проектными бригадами в течение от одного до трех лет.                                                                                                                                                                                                            | Применяемо при наличии финансовых ресурсов и пересмотре функциональных обязанностей специалистов производства                                                                                                         |

Независимо от выбранной технологии управления, логическая модель программно-ориентированного учета останется основой для детального представления процесса производства, его этапов (системы последовательно выполняемых шагов, обусловленных организационными, техническими и технологическими особенностями производства), а также всей совокупности операций, включаемых в каждый

этап и процесс в целом. Понятно, что организация программно-ориентированного учета зависит от отраслевой и технологической специфики предприятия, особенностей и ассортимента выпускаемой продукции. Но эта зависимость, по нашему мнению, вторична. На первое место следует поставить разработанность производственной программы, особенность ее построения, обусловленную содержанием управленческих функций и задач в отношении производства. Поэтому разработанная производственная программа на основе предлагаемой нами структуры, на наш взгляд, является гибким инструментом управления, позволяющим всегда учесть особенности производственного потенциала предприятия. Этот подход рассматривается не только как тактический, но и как стратегический. Для того, чтобы информация программно-ориентированного учета всегда была востребованной и отвечала требованиям управления, необходимо говорить о ее мониторинге. Полагаем, что реализация функций управления будет эффективнее, если сформировать информационную базу данных – мониторинговую систему на уровне управления предприятием в виде модели, отдельные элементы которой могут служить для разработки текущих производственных программ, смет, бюджетов.

Одним из основных элементов модели программно-ориентированного учета выделено процессно-ориентированное бюджетирование, обоснование которому выполнено в диссертации на основе современной трактовки теории создания стоимости Дж.Бримсона и Дж.Антоса. При этом критически проанализирована методика традиционного бюджетирования, выделены недостатки:

- в основу показателей бюджетов принимаются ресурсы, бюджеты не ориентированы на выходные результаты и потребности клиентов;
- при построении бюджетов в основу принимаются функциональные отделы и службы, не учитываются взаимосвязи между этими отделами и службами, а также их с поставщиками и потребителями;
- в бюджеты закладываются чаще всего результаты прошлых периодов, а планируемые и прогнозируемые показатели рассчитываются при помощи какого-либо линейного соотношения;
- бюджетирование не выявляет факты не использования мощностей, брака, сбоев в работе оборудования, не выявляет их причины и источники, не регламентирует взаимосвязи рабочей нагрузки оборудования;
- бюджеты не учитывают соотношения затрат и полученной выгоды на разных уровнях обслуживания;
- бюджетирование квалифицируются чаще всего как задачи бухгалтерии, анализируется на агрегированной основе и не позволяет увязать стратегию бизнеса с конкретными управленческими целями организации.

Развитие бюджетирования на основе процессно-ориентированного подхода предполагает, по мнению автора:

- синхронизацию и координацию деятельности в собственной структуре организации с вовлечением в эти процессы потребителей и внешних поставщиков. Синхронизация цепочки поставщик  $\Rightarrow$  организация-потребитель является ключом к созданию стоимости и будет способствовать координированной работе отделов и служб, взаимодействию их с потребителями и поставщиками;

- исследование качества результатов с использованием причинно-следственных диаграмм (диаграмм Ишикавы), при котором выявляются причины, определяются результаты и формулируются задачи в различных блоках, например: блок задач "кадры", блок задач "оборудование", блок задач "материалы" и т.д.;

- использование в организации процесса бюджетирования и учета производства маркетинговой информации, что особенно важно в условиях экономического кризиса;

- определение критических точек – объемов производства, при которых предприятие имеет нулевую прибыль. Анализ критических точек в управлении охарактеризован в трех основных ситуациях: 1 – при определении целевых параметров производства и реализации продукта; 2 – при формировании ассортимента на многопродуктовом предприятии; 3 – при выборе технологии производства и уровня производительности установок.

Для организации процессно-ориентированного бюджетирования в работе уточнено содержание терминологии, предложен внутренний стандарт для машиностроительной организации "Процессы". Схема организации процессно-ориентированного бюджетирования, содержащая 5 уровней приведена на рисунке 3.

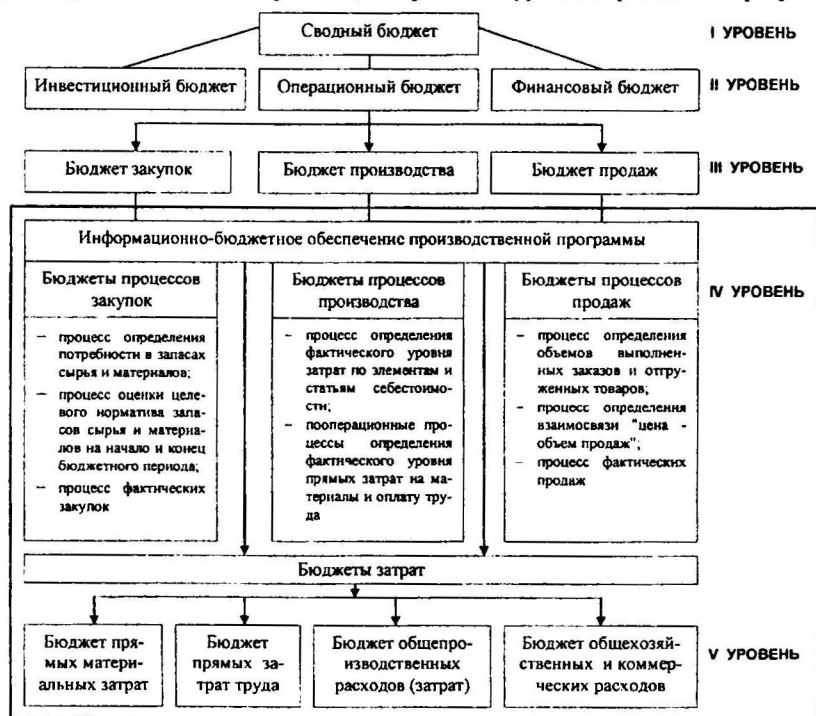


Рис. 3. Схема организации операционного бюджета на основе процессно-ориентированного подхода

В диссертации обобщены существующие методические подходы к учету затрат на производство, на основании чего уточнено содержание затрат по процессам и выполнена их классификация.

В работе уточнены основные критерии классификации затрат: по виду и характеру потребляемых предметов; по происхождению предметов потребления; по влиянию объема производства; по процессам и управлению ими. Основанием уточнения явились существующие классификационные подходы для систем бухгалтерского (финансового), управленческого учета и калькулирования себестоимости по видам, центрам затрат и статьям. На примере действующей классификации общепроизводственных и общехозяйственных расходов машиностроительных предприятий выявлены сходство и расхождения содержания статей в блоке расходов по содержанию эксплуатации оборудования и транспортных средств, в блоке расходов по содержанию и эксплуатации цехов и в блоке расходов на управление предприятием. Предложен подход к детализации затрат в группе на затраты по подгруппам, видам и подвидам; определена общая структура издержек, включающая десять групп:

1. Материальные издержки, покупные изделия, основная зарплата производственных рабочих.
2. Оплата труда вспомогательных рабочих и аппарата управления.
3. Социальное страхование, медицинское страхование, пенсионный фонд, оплата отпусков.
4. Премии, выплаты работникам, материальная помощь.
5. Производственные накладные издержки: вода, электроэнергия на освещение, отопление, плата за аренду земли и помещений.
6. Издержки на содержание и эксплуатацию оборудования, аренда оборудования.
7. Калькуляционные издержки, налоги, страхование.
8. Специальные издержки: услуги транспортного цеха, исправление брака, расходы на исследования, командировки.
9. Издержки на сбыт продукции: реклама, выставки, маркетинговые исследования, сервис.
10. Вспомогательная группа для дальнейшего перераспределения издержек.

Анализ приведенной структуры свидетельствует о том, что к прямым издержкам относятся только две группы - первая и шестая. Восемь остальных групп включают разнородные по экономическому содержанию элементы и относятся к накладным издержкам.

Каждая коммерческая организация может нести убытки, связанные с определенным риском (Табл. 3). В работе выделены две группы рисков, связанные с калькулированием:

1. *Производственный риск* состоит в опасности возникновения негативных изменений в экономическом развитии страны, высокой инфляции, технического прогресса, изменений в структуре спроса. Этот риск покрывается за счет прибыли, заложенной в цену продукта. Поэтому он не является издержками.

2. *Отдельные риски* в различных областях: производство, снабжение и сбыт.

Их можно заранее предвидеть и их величины рассчитать по опыту прошлых лет. Поэтому этот вид риска представляет собой издержки. Величина фактического риска -- величина непостоянная и нерегулярная. В оперативном учете используют расчетную величину:

$$\text{Калькуляционный риск} = \text{Базис} \times \text{Ставка} (\%)$$

Таблица 3. Виды калькуляционного риска

| Область риска                  | Описание риска                                                                                     | Базис расчета              |
|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| 1. Основные средства           | Ущерб, нанесенный ОС при пожаре, стихийном бедствии; преждевременном списании ОС из-за НТП         | Первоначальная стоимость   |
| 2. Оборотные средства (запасы) | Потери, кража, порча, устаревание запасов, снижение рыночных цен                                   | Покупная цена              |
| 3. Гарантии                    | Бесплатная поставка запчастей, скидки из-за недостачи при поставке, гарантийный ремонт сверх нормы | Объем сбыта: себестоимость |
| 4. Сбыт                        | Списание дебиторской задолженности, (-) курсовые разницы                                           | Объем сбыта: себестоимость |
| 5. Производство                | Брак, его исправление                                                                              | Издержки производства      |
| 6. Разработка                  | Потери из-за ложного направления ведения разработок                                                | Издержки на разработки     |

Ставка для каждого вида риска рассчитывается, исходя из эмпирических данных за последние 5 лет, или используется средний показатель по отрасли.

Калькуляционные риски имеют важное значение, их следует учитывать в попроцессном калькулировании. Попроцессное калькулирование опирается на классификацию центров затрат, с одной стороны, и структуру затрат, с другой.

Система формирования издержек по центрам затрат одного процесса строится на информации учета по видам издержек и подчинена трем задачам: 1 – представлению информации для контроля издержек; 2 – подготовки данных для калькуляции; 3 – подготовки информации для планирования и принятия решений.

**Учет затрат на качество в системе программно-ориентированного учета.**

Систематизация теоретических подходов и определений понятий качества использованы в работе для определения концептуальных основ качества и их применения в управлении машиностроительными организациями.

Большинство современных трактовок категории качества было обобщено Международной организацией по стандартизации (ISO) в стандарте ISO 8402:1994 "Управление качеством и обеспечение качества. Словарь", где качество – степень, с которой совокупность собственных характеристик выполняет требования. Этот стандарт ввел такие понятия, как "обеспечение качества", "управление качеством", "петля качества".

С 2000 года действует новая версия стандартов ISO серии 9000, в котором определение качества стало точнее и глубже. В стандарте ISO 9000:2000 качест-

во и требования (в том числе и потребности) связаны непосредственно. Это справедливо, поскольку субъект, имеющий потребности, не всегда знает, какой объект, какое качество может удовлетворить эти потребности, т.е. для потребителя главное, чтобы удовлетворялась потребность, а объект (например, до сих пор удовлетворявший эту потребность) обязательным не является.

Анализ различных взглядов на категорию качества позволяет выявить его существенные признаки, которые присутствуют в большинстве определений:

- качество характеризует объект как целостный (признак целостности качества);

- качество изменчиво, оно может улучшаться или ухудшаться под влиянием внешних условий или в результате деятельности. Во втором случае имеет место сознательное изменение внешних условий или специально организуемая деятельность по изменению (улучшению) качества (признак управляемости качества);

- качество определяется возможностью удовлетворять определенным потребностям. Степень удовлетворения потребностей определяется интенсивностью выраженности качества, которая проявляется в качественно-количественной обусловленности объекта (признак измеряемости качества).

Сегодня современной считается концепция всеобщего управления качеством (Total Quality Management – TQM), главным принципом которой остается стратегическая ориентация на потребителя.

Основные аспекты качества, имеющие отношение к программно-ориентированному учету, связаны с *качеством производимой продукции (качеством соответствия техническим требованиям)* и *качеством конструкции* (технологического оборудования, линий и т.д.).

В современной экономической литературе под качеством конструкции понимается – насколько свойства конструкции (оборудования) удовлетворяют требованиям потребителей, т.е. обладают возможностью производить продукцию, отвечающую требованиям качества и конкурентоспособности. Качество соответствия – это "изготовление продукта или исполнение услуги, соответствующих технологическим нормам, технологическим условиям (ТУ) и техническим характеристика изделия (услуги)".

Продукция, несоответствующая характеристикам изделия, может быть исправлена, переделана, утилизирована. Если несоответствие качества будет обнаружено после момента отгрузки продукции или обнаружится у покупателя в процессе эксплуатации, то затраты предприятия-изготовителя будут выше, чем при обнаружении брака до поставки. Для идентификации затрат, связанных с определением "качества соответствия" следует обратиться к содержанию понятий, раскрытых системой стандартов ИСО 9000.

Для того, чтобы качество продукции удовлетворяло потребителей, предприятию изготовителю следует обеспечить, в первую очередь, качество самой конструкции (производственного оборудования, технологических линий и т.д.), учесть требования технических норм к характеристикам изделия, т.е. обеспечить качество соответствия. В противном случае, изготовленный продукт может

не удовлетворить потребителя и по причине невыполнения требования к качеству конструкции, и по причине недостигнутого качества соответствия (рис. 4).



**Рис. 4. Условия соответствия выпускаемой продукции требованиям качеству**

Концепцию качества применительно к продукции машиностроительных организаций нельзя, по нашему мнению, рассматривать в отрыве от затрат. К затратам на качество продукции относят такие затраты, которые являются результатом изготовления продукции ненадлежащего качества или направленные на предотвращения брака. Рассмотренная категория "качество соответствия" позволяет классифицировать затраты на качество по четырем признакам:

- затраты, направленные на предотвращение производства продукции, несоответствующей техническим требованиям – *затраты на профилактику*;
- затраты по выявлению конкретных единиц продукции, не отвечающих установленным техническим требованиям – *затраты на контроль качества*;
- затраты, понесенные вследствие производства продукции ненадлежащего качества при обнаружении дефектов до поставки этой продукции потребителю – *внутренние затраты несоответствия (внутренний брак)*;
- затраты, понесенные вследствие производства продукции ненадлежащего качества при обнаружении дефектов после поставки этой продукции потребителю – *внешние затраты несоответствия (внешний брак)*.

Примерами приведенных затрат на качество могут служить следующие (Табл. 4).



**Таблица 4. Статьи, включаемые в отчет о затратах на качество**

| <b>Затраты на профилактику</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <b>Затраты на контроль качества</b>                                                                                                                | <b>Внутренние затраты несоответствия (внутренний брак)</b>                                                                                                                                    | <b>Внешние затраты несоответствия (внешний брак)</b>                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- инженерное проектирование</li> <li>- проектирование процессов</li> <li>- проектирование качества продукции</li> <li>- оценка поставщиков</li> <li>- профилактический ремонт оборудования</li> <li>- тренинг по качеству</li> <li>- использование новых материалов при производстве продукции</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- контроль</li> <li>- текущее производство и контроль процесса</li> <li>- тестирование продукции</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- брак</li> <li>- передел</li> <li>- устранение поломок</li> <li>- проектирование производства/процессов на возникновение внутреннего брака</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- поддержка потребителей</li> <li>- затраты на транспортировку</li> <li>- проектирование производства/процессов</li> <li>- затраты на гарантийный ремонт</li> <li>- ответственность по претензиям</li> </ul> |

В работе проанализирован стандарт по управленческому учету 4Т "Implementing Activity-Based Costing" (1993) – "Внедрение процессно-ориентированного управления затратами (ABC-костинг)". ABC-костинг признан концепцией учета, позволяющей исправить недостатки, свойственные сверхобобщенным системам учета затрат, основанных на исторической стоимости. На основе этой концепции определена методика учета затрат на качество, основанная на системе калькулирования ABC, которая включает семь этапов:

- 1 этап – выбор объектов учета затрат;
- 2 этап – определение прямых затрат на качество продукта;
- 3 этап – выбор базы распределения для косвенных затрат на качество продукта (драйвера затрат);
- 4 этап – определение косвенных затрат на качество, связанных с каждой из баз распределения;
- 5 этап – расчет коэффициента распределения косвенных затрат на качество по каждой выбранной базе (ставки драйвера затрат);
- 6 этап – подсчет косвенных затрат на качество, распределенных по отдельным продуктам;
- 7 этап – определение совокупных затрат на качество суммированием прямых и косвенных затрат, относящихся на продукт.

Для анализа затрат на качество в условиях использования ABC-костинга в машиностроительных организациях разработан формат отчета о затратах на качество для исследуемых машиностроительных предприятий. Отчет содержит совокупные затраты на качество, отраженные по звеньям цепочки ценностей, в которых эти затраты образуются. Для раскрытия содержания затрат на качество по стадиям процесса производства предложены "диаграммы изображения процесса выпуска и реализации продукции".

В диссертации представлена разработанная методика учета затрат на качество выпускаемой продукции. Информационным обеспечением методики являются: сметы затрат на качество по функциональным подразделениям предприятия; классификаторы виновников и причин возникновения отклонений

фактических показателей от сметы; номенклатура статей расходов на контроль и испытания качества продукции; номенклатуры непроизводительных расходов, не относящихся к браку в производстве, форматы которых предложены для современных условий, в которых организован процесс производства на машиностроительных предприятиях.

Методика учета брака и потерь, связанных с выпуском продукции, несоответствующей стандартам качества, включает: документальный учет исправного брака, накопление ежедневной информации по количеству бракованных изделий, определение потерь от брака в производстве и отражение информации во внутренней отчетности по форматам "Отчет о браке, обнаруженном за сутки", "Отчет по видам и причинам брака изделий" и т.д.

**Внутренний контроль в системе управления производством и его взаимосвязь с программно-ориентированным учетом.**

Исследование теоретических основ и классификации видов внутреннего контроля позволило определить взаимосвязь элементов системы внутреннего контроля с принципами программно-ориентированного учета и представить эту взаимосвязь в логической схеме организации системы управления процессом производства.

Основной целью такой системы управления, построенной на базе программно-ориентированного учета, бюджетирования, является контроль процесса производства, его направленность на эффективное выполнение производственной программы, ликвидацию всех "сбоев" в производственных процессах. Для определения содержания основных производственных процессов в работе приведена их характеристика для машиностроительных предприятий.

К основным процессам машиностроительного производства отнесены комплексы технических и технологических операций, выполняемых 11 производствами:

- 1 – заготовительное;
- 2 – литейное;
- 3 – штамповочное;
- 4 – каркасно-сварочное;
- 5 – сварочное;
- 6 – механообрабатывающее;
- 7 – термообрабатывающее;
- 8 – производство пластмассы, керамики, резины;
- 9 – лакокраска, склеивание, герметизация;
- 10 – гальваническое покрытие;
- 11 – сборочное.

Количество выделенных производств определено особенностями технологии и организации производства на предприятии. Организация работы цехов, обслуживающих эти производства имеет свои особенности.

Организация системы внутреннего контроля должна включать семь основополагающих позиций:

- 1) оперативно-производственную и имущественную самостоятельность под-

разделений, четкое разграничение и определение функций, прав и обязанностей каждого хозяйственного подразделения, руководителей и работников. Экономическое обеспечение самостоятельности цеха заключается в выделении в его распоряжение производственной площади, оборудования в количестве и составе, необходимом для выполнения цеховой производственной программы, предоставлении права самостоятельно распоряжаться выделенными материальными ресурсами в производственных целях, принятии решений по таким вопросам, как оплата труда работников, организация премирования, определение численности и структуры кадров и т.д.;

- 2) технико-экономическое планирование, четко и своевременно определяющее производственное задание, место и роль каждого структурного подразделения в выполнении общезаводских планов. При этом необходимо установить систему количественных и качественных показателей, по которым будут планироваться, учитываться и оцениваться работа структурных подразделений, порядок и сроки доведения до них плановых показателей;
- 3) технически обоснованное нормирование расходования трудовых и материальных ресурсов, разработка внутризаводских ценников на потребляемые в производстве материалы, полуфабрикаты, передаваемые одним цехом другому;
- 4) внутрихозяйственный учет и отчетность, точно, достоверно и своевременно отражающие состояние дел в производстве, фактический вклад коллективов каждого структурного подразделения в общезаводские результаты;
- 5) регулирование взаимоотношений между структурными подразделениями, обеспечение строгого соблюдения материальной ответственности за упущения в работе, отнесение потерь на результаты работы того подразделения, которое в них виновно;
- 6) анализ хозяйственной деятельности и контроль результатов работы каждого структурного подразделения, объективная оценка результатов деятельности, гласное и быстрое подведение итогов работы, доведение сведений об этих итогах до всех работников структурных подразделений;
- 7) материальное и моральное поощрение за хорошие результаты работы с целью повышения эффективности производства, ответственности за допущенные в работе недочеты или случаи бесхозяйственности.

В работе отмечено, что общие принципы внутреннего контроля должны быть едиными для всех подразделений машиностроительного предприятия.

В диссертации разработана методика внутреннего контроля выполнения производственной программы и процессов производства.

Рассматривая вопросы эффективности системы управленческого контроля, проводимого отделом внутреннего контроля и регулирования расходов, необходимо разработать перечень показателей или критериев, по которым будет оцениваться качество проводимых проверок. Если контрольные функции выполняются подразделениями и службами предприятия, то целесообразно ввести систему премирования и депремирования по выполнению этих функций.

При разработке показателей эффективности контроля, следует исходить из

критериев, используемых в оценке полноты информационной базы внутреннего контроля непроизводительных расходов и потерь. При этом уровень обеспеченности информационной базы контроля расходов можно характеризовать следующим образом:

- высокий - когда вся необходимая для решения задач контроля расходов информация имеется в наличии;
- средний - если, несмотря на отсутствие некоторой части требуемой информации, задачи внутреннего контроля расходов могут быть решены во всех существенных аспектах;
- низкий - когда отсутствие информации не позволяет решить задачи внутреннего контроля расходов во всех существенных аспектах.

По нашему мнению количественными критериями полноты и достаточности информационной базы внутреннего контроля могут выступать коэффициенты обеспеченности информацией ( $K_{ои}$ ) и ее результативности ( $K_{ри}$ ):

$$K_{ои} = K_{ии} / K_{ин} \times 100\%,$$

где:  $K_{ии}$  - количество имеющейся в наличии информации;

$K_{ин}$  - количество необходимой информации;

$$K_{ри} = K_{ин} / K_{инн} \times 100\%,$$

где:  $K_{инн}$  - количество информации о выявленных нарушениях.

Базовые пороговые значения коэффициента обеспеченности информацией могут быть следующие:

высокая –  $K_{ои}$  более 85%;

средняя –  $K_{ои}$  от 70 до 85%;

низкая –  $K_{ои}$  менее 70%.

В качестве важнейшего показателя эффективности контроля предлагается показатель действенности контроля, характеризующий реальное снижение непроизводительных расходов и потерь материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Для расчета данного показателя определяют количество дополнительной прибыли, полученной в результате проведенного контроля по снижению непроизводительных расходов и потерь.

Для оценки результатов деятельности подразделений предприятия по снижению непроизводительных расходов и потерь необходимо рассчитывать экономическую эффективность, т.е. затраты на создание системы контроля должны быть меньше эффекта от ее внедрения. Проблема подсчета эффективности системы контроля заключается в том, что трудно подсчитать реальный положительный эффект от улучшения качества информационного обслуживания внутренних пользователей, принятия оптимальных управленческих решений и элиминировать остальные факторы, приведшие предприятие к более высоким показателям финансово-хозяйственной деятельности. В этих целях целесообразно применение экономико-математических методов.

Важным показателем для оценки эффективности отдела контроля является разработка направлений стратегии развития предприятия. В процессе контроля выявляются объекты, которые становятся предметом наблюдения и регулирова-

ния. Необходимо, чтобы процесс снижения расходов и наблюдение за теми же процессами у конкурентов постоянно контролировались предприятием, если его целью является достижение конкурентных преимуществ. Следовательно, система контроля должна быть сориентирована на реализуемую конкурентную стратегию.

В целях совершенствования методики оценки эффективности службы внутреннего контроля предлагается использовать метод моделирования.

На примере исследуемых предприятий рассмотрены условия снижения брака от затрат по содержанию службы контроля и потерь от брака.

Важное место в процессе проведения контроля непроизводительных расходов и потерь материальных ресурсов занимает контроль за потерями от брака. Данный контроль должен выполняться службой контроля качества предприятия, а также мастерами, начальниками цехов, которые составляют акты, а затем их передают в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака.

Для оформления результатов контроля непроизводительных расходов и потерь предлагается составлять отчеты по контролю использования отдельных видов ресурсов, которые желательно иллюстрировать сводками, позволяющим наглядно представить сложившуюся ситуацию.

Соотнесение допустимого и фактически затраченного прямым и косвенным образом времени дает представление о фактической эффективности использования живого труда. В свою очередь фактическая эффективность, может быть проанализирована в сопоставлении с базовой с целью выявления слабых и узких мест по ассортименту и подразделением предприятия.

Аналогичным образом могут быть произведены расчеты по используемым в производстве основным машинам и оборудованию. Комплексный операционный контроль по трем базовым направлениям - труду, сырью (материалам) и оборудованию дает наиболее полную картину технологического процесса.

**Аналитическая интерпретация данных программно-ориентированного учета.**

В диссертации рассмотрены системные объекты и целевые приоритеты программно-ориентированного анализа, выделены направления проведения программно-ориентированного анализа для реализации интересов внутренних и внешних пользователей информации.

Управление производственной программой можно охарактеризовать как систему функций, позволяющих обеспечить выживаемость предприятия. Основной задачей управления является обеспечение внутренней и внешней гармонизации, что позволяет реализовать целостный и системный характер производственной программы. В процессе выполнения производственной программы должен достигаться компромисс между возможностями выпуска и реализации продукции, затратами и прибылью, освоением новой продукции и риском. Для этого необходимы выбор и обоснование важнейших направлений производственной деятельности, установление объемов производства и продаж, расчет потребности и экономное использование всех видов экономических ресурсов. В свою очередь это предполагает обеспечение сбалансированности производст-

венной программы и производственной мощности, конкретизацию объемов и сроков выполнения работ и услуг, оперативное регулирование производственной деятельности и корректировку исходных плановых показателей.

С точки зрения системного подхода, производственная программа как плановое задание на выпуск продукции является входом в процесс производства продукции. Также входами в этот процесс выступают производственная мощность предприятия и ресурсы (прежде всего, основные и оборотные средства и персонал), необходимые для производства продукции. Выходом из процесса производства продукции будут затраты и фактический объем выпуска продукции. Следовательно, можно выразить связь производственной программы со следующими системными объектами: ресурсы, производственная мощность и продукция (в фактическом объеме, номенклатуре, ассортименте и качестве).

Любая организованная система направлена на достижение определенной цели. Создание и функционирование предприятий является одним из видов целенаправленной системной деятельности. Также отметим, что целеполагание развития предприятия включает наличие интересов как внешних, так и внутренних потребителей результата деятельности предприятия. Такой подход позволяет определить, что *программно-ориентированный анализ представляет процесс обработки информации о выполнении производственной программы, в рамках которого осуществляется сравнение показателей, один из которых является целевым (нормативным, плановым) и используется как критерий достижения цели, а другой является фактическим.*

Для выполнения программно-ориентированного анализа необходимо уделять особое внимание:

- анализу соответствия целей, включающему предварительную проверку соответствия параметров производственной программы, задаваемых на этапе планирования целей;
- анализу прогрессивности планов. После завершения определенного отчетного периода внутри горизонта планирования осуществляется анализ выполнения производственной программы, в результате этого выявляются отклонения от поставленных целей;
- анализу результатов выполнения производственной программы (сравнению заданных показателей с фактически полученными). Это позволяет оценить степень достижения целей.

Достижение поставленных целей определяет содержание программно-ориентированного анализа, направленного на установление причинно-следственных связей и взаимозависимостей между производственной мощностью, ресурсами и объемом продукции для обеспечения максимальной прибыли предприятия. В этом выражается проявление внутренних интересов предприятия. Выражение внешних интересов заключается в согласовании ассортимента продукции, качества и ее цены для удовлетворения потребностей пользователей продукции. Таким образом, с методологической точки зрения программно-ориентированный анализ можно представить в виде следующей схемы (рис. 5).



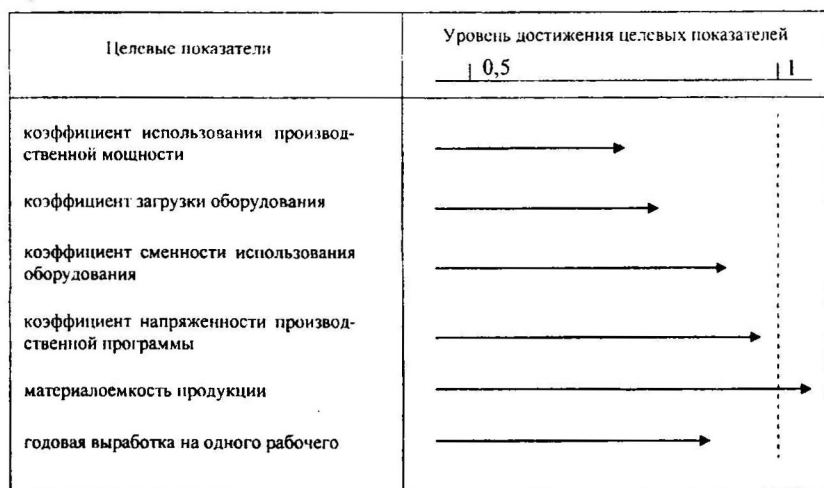
**Рис. 5. Схема проведения программно-ориентированного анализа**

Из схемы вытекает два основных направления программно-ориентированного анализа:

- 1) разработка программы действий, предусматривающей ориентацию анализа производства продукции, исходя из возможностей предприятия, достичь определенной прибыльности (программно-ориентированный анализ для внутренних пользователей информации);
- 2) разработка программы действий, предусматривающей ориентацию анализа производства и реализации продукции на удовлетворение спроса на продукцию, исходя из возможностей предприятия, достичь не только определенной прибыльности, но и конкурентоспособности, качества, увеличения объема продаж, утверждения позиций на новых рынках (программно-ориентированный анализ для внешних пользователей информации).

Для внутренних пользователей информации важно оценить возможность полного использования производственной мощности и ресурсов предприятия с целью формирования более напряженной производственной программы. Для полного и своевременного выполнения производственной программы предприятия необходимо также обеспечение производственных процессов необходимыми ресурсами, прежде всего, материальными и трудовыми. В диссертации представлены методические подходы к оценке уровня достижения ряда целевых показателей выполнения производственной программы

предприятия для внутренних пользователей информации, что отражено на рисунке 6.



**Рис. 6. Оценка уровня достижения целевых показателей выполнения производственной программы предприятия для внутренних пользователей**

Рисунок наглядно показывает, что наибольшие резервы повышения объемов выпуска продукции имеются в части улучшения использования производственной мощности предприятия и увеличения выработки на одного рабочего.

Для внешних пользователей информации программно-ориентированный анализ направлен на удовлетворение требований потребностей покупателей, заказчиков или потребителей и тесно связан с разработкой общей стратегии развития предприятия, проведением маркетинговых исследований, проектированием конкурентоспособной продукции, организацией ее производства и реализации. Поэтому программно-ориентированный анализ должен включать анализ конкурентных позиций предприятия и его способности гибкого маневрирования ресурсами при изменении конъюнктуры рынка.

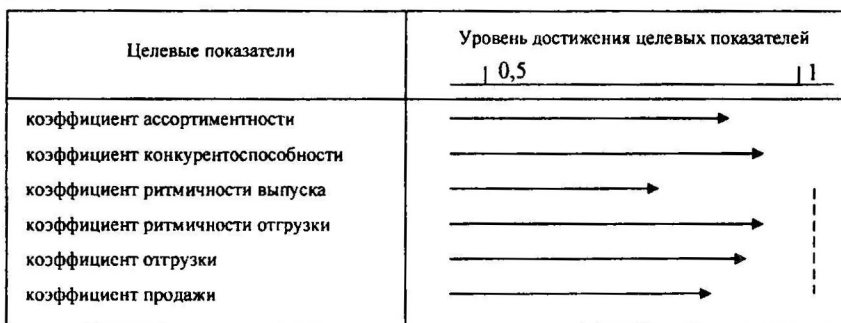
При анализе производственной программы необходимо провести оценку изменения структуры выпускаемой продукции, так как изменение структуры продукции оказывает большое влияние на объем выпуска в стоимостной оценке. Если растет удельный вес более дорогостоящей продукции в совокупном объеме производства, то объем выпуска в стоимостном выражении возрастает, и наоборот. Важным показателем, характеризующим выпуск продукции, является качество продукции. Потребительское качество - это восприятие качества со стороны потребителя, т. е. набор качественных характеристик, которые способен понять и принять потребитель. Из этого следует, что определяющим свойством качества продукции является ориентация на потребителя. Стратегическая



ориентация на потребителя жизненно необходима каждому предприятию, функционирующему в условиях конкурентного рынка.

Оценить достигнутый уровень качества позволяет анализ конкурентоспособности продукции. Цель экономического анализа конкурентоспособности продукции заключается в исследовании реального и потенциального уровня конкурентоспособности продукции, выявлении факторов, оказавших влияние на его изменение, оценке влияния на важнейшие показатели деятельности организации, поиске резервов повышения конкурентоспособности продукции. Анализ конкурентоспособности продукции необходимо производить, опираясь на теорию жизненных циклов продукции. Конкурентоспособность продукции, на наш взгляд может отражать тренд развития предприятия. Если тренд имеет отрицательный наклон, это значит, что конкурентоспособность продукции падает. При положительном наклоне тренда, соответственно, возрастает. Выделение тенденции также дает характеристику качеству продукции, цены и прибыли предприятия, как взаимосвязанных величин.

В диссертации проведен анализ ряда показателей, отражающих интересы внешних пользователей информации программно-ориентированного анализа. Уровень достижения этими показателями целевых результатов представлен на рисунке 7.



**Рис. 7. Оценка уровня достижения целевых показателей выполнения производственной программы предприятия для внешних потребителей**

Рисунок показывает, что наибольшие резервы повышения объемов реализации продукции имеются в части улучшения ритмичности выпуска и выполнения плана по ассортименту продукции.

Проведенные результаты исследования, по мнению автора, являются определенным вкладом в развитие теории производственного учета и разработки его нового направления – программно-ориентированного учета, позволяющего повысить информативность управленческих решений не только для организаций машиностроительной отрасли, но и для организации других отраслей экономики.

## СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### Монографии и научные издания:

1. Курочкина И.П. Теоретические основы учета процесса производства: Монография. - М.: ИКФ "КАТАЛОГ", 2007. - 11,3 п.л.
2. Курочкина И.П. Методология программно-ориентированного учета и анализа: Монография. - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2009. - 12,0 п.л.
3. Курочкина И.П. Учетно-аналитическое обеспечение управления основными средствами: Монография. - Ярославль: Изд-во "КАНЦЛЕР". - 2009. - 14,75 п.л. / Курочкина И.П., Маматова Л.А., Исупова Л.Э. (вклад автора 4,9 п.л.)

### Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:

4. Курочкина И.П. Учет в хозрасчетных подразделениях [Текст] / Курочкина И.П., Корнеев Б.Ф., Львова И.Н. // Бухгалтерский учет. - 1990. - № 3. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)
5. Курочкина И.П. Методологическое единство бухгалтерского учета и аудита [Текст] / Азарская М.А., Миронова О.А., Курочкина И.П. // Вестник Самарского государственного экономического университета. - 2007. - № 2(28). - С. 84-85. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)
6. Курочкина И.П. Развитие производственного учета и его нацеленность на учетно-аналитическое обеспечение реализации производственной программы [Текст] / Миронова О.А., Курочкина И.П. // Экономические науки. - 2008. - № 4(41). - С. 354-360. - 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.)
7. Курочкина И.П. Логическая модель учетной информации в системе программно-ориентированного учета [Текст] // Управленческий учет. - 2008. - № 7. - С. 8-16. - 0,7 п.л.
8. Курочкина И.П. Влияние научной теории кругооборота капитала на формирование основ учета процесса производства [Текст] // Вестник Университета управления (Государственный университет управления). - 2008. - № 7(17). - С. 179-187. - 0,8 п.л.
9. Курочкина И.П. Системные объекты и целевые приоритеты программно-ориентированного анализа [Текст] // Вестник УГТУ. Серия экономика и управление, 2009. - № 1. - 0,6 п.л.
10. Курочкина И.П. Программно-ориентированный анализ для внутренних пользователей информацией [Текст] // Вестник Университета управления (Государственный университет управления). - 2009. - № 3(25). - 0,7 п.л.
11. Курочкина И.П. Концепция качества и особенности ее применения в управлении машиностроительными организациями [Текст] // Известия ОрелГТУ. Серия. Социально-экономические и гуманитарные науки. - 2009. - № 1. - 0,8 п.л.
12. Курочкина И.П. Организация программно-ориентированного учета и учетная политика [Текст] // Экономические науки. - Экон. науки. 2009. № 4 (54). - 0,8 п.л.

13. Курочкина И.П. Методологические основы программно-ориентированного анализа [Текст] // Вестник Университета управления (Государственный университет управления). - 2009. - № 15. - 1,9 п.л.

#### Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

14. Курочкина И.П. Некоторые вопросы материального стимулирования повышения качества продукции машиностроения [Текст] / Курочкина И.П., Кузьмин И.Г., Кузьмина Н.Г. // Тезисы докладов Всесоюзной научной конференции "Экономические проблемы повышения качества продукции машиностроения". - Харьков, 1979. - 0,1 п.л. (вклад автора 0,03 п.л.)

15. Курочкина И.П. Некоторые вопросы совершенствования экономического анализа брака продукции / Курочкина И.П., Кузьмин И.Г., Кузьмина Н.Г. [Текст] // Межвузовский тематический сборник "Статистические методы анализа качества". - Ярославль, 1980. - С. 43-47. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)

16. Курочкина И.П. О совершенствовании методики учета брака продукции [Текст] // Межвузовский тематический сборник "Проблемы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в промышленности". - Ярославль, 1981. - С. 140-145. - 0,3 п.л.

17. Курочкина И.П. Классификация брака продукции и потерь от него на промышленном предприятии [Текст] // Научные труды "Проблемы совершенствования бухгалтерского учета в объединениях". - М.: МФИ, 1982. - С. 90-96. - 0,4 п.л.

18. Курочкина И.П. Вопросы совершенствования учета затрат на обеспечение качества продукции [Текст] // Сборник научных трудов "Проблемы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и анализа в условиях использования ЭВМ". - М.: МФИ, 1983. - С. 9-14. - 0,3 п.л.

19. Курочкина И.П. Роль учета в управлении качеством продукции [Текст] // Сборник научных трудов "Хозяйственный механизм и эффективность производства". - М.: МИУ. Рукопись депонирована в ИНИОН АН СССР, № 15805 от 23.02.84 г. - 0,4 п.л.

20. Курочкина И.П. Совершенствование учета затрат на контроль качества продукции [Текст] // Сборник научных трудов "Вопросы совершенствования бухгалтерского учета и экономического анализа". - Ярославль, 1985. - С. 23-25. - 0,2 п.л.

21. Курочкина И.П. Учет труда и заработной платы контролеров ОТК [Текст] // Сборник научных трудов "Проблемы совершенствования бухгалтерского учета труда и заработной платы". - Ярославль, 1985. - С. 42-46. - 0,3 п.л.

22. Курочкина И.П. Вопросы совершенствования учета изменений норм и оценок хозрасчетной деятельности функциональных подразделений [Текст] // Сборник научных трудов "Вопросы учета и анализа финансовых результатов деятельности предприятий и объединений". - Ярославль, 1986. - 0,4 п.л.

23. Курочкина И.П. Нормативный учет затрат в системе управления качеством конечного продукта производственного процесса [Текст] // Сборник науч-

ных трудов "Система качественной и количественной оценки результатов производственного процесса". - Ярославль, 1986. - С. 51-54. - 0,3 п.л.

24. Курочкина И.П. О совершенствовании учета затрат на обеспечение качества продукции машиностроения [Текст] // Сборник научных трудов "Вопросы совершенствования учета и финансового контроля в условиях интенсификации производства". - Ярославль, 1987. - 0,4 п.л.

25. Курочкина И.П. О формировании профессиональной направленности студентов экономического факультета [Текст] // Совершенствование научно-методической работы как одно из главных направлений перестройки высшей школы. Тезисы областной научно-методической конференции. - Ярославль, 1988. - 0,2 п.л.

26. Курочкина И.П. Нормативный учет прямых затрат на машиностроительных предприятиях [Текст] // "Теория и практика нормативного учета". Тезисы областной научно-практической конференции молодых ученых и специалистов 5-6 февраля 1988 г. - Ярославль, 1988. - 0,2 п.л.

27. Курочкина И.П. Влияние методов производственного учета на улучшение финансовых результатов деятельности промышленного предприятия [Текст] / Курочкина И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. // Материалы к Всесоюзному координационному совещанию "Основные направления и пути усиления воздействия финансовых и кредитных отношений на интенсификацию, рост эффективности общественного производства, подготовленные сектором финансов, кредита и денежного обращения Института экономики АН СССР 29-31 мая 1989 г. - Москва, 1989. - 0,1 п.л. (вклад автора 0,025 п.л.)

28. Курочкина И.П. Нормативный учет затрат на контроль качества продукции [Текст] // "Учет и организация финансов на предприятиях (объединениях) в условиях полного хозяйственного расчета". Сборник научных трудов. - Ярославль, 1989. - С. 30-37. - 0,4 п.л.

29. Курочкина И.П. Опыт методического обеспечения оперативного учета в хозрасчетных подразделениях [Текст] / Курочкина И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. // Совершенствование учета и анализа в условиях полного хозрасчета и самофинансирования. Тезисы докладов республиканской научно-практической конференции. Февраль, 1990 г. - Казань, 1990. - 0,1 п.л. (вклад автора 0,025 п.л.)

30. Курочкина И.П. Формирование информационной базы данных для проведения АХД по операциям с ценными бумагами [Текст] / Курочкина И.П., Тюрина Т.Э. // Тезисы докладов Всесоюзной научно-практической конференции "Организация и методы анализа хозяйственной деятельности в условиях рыночной экономики". - Алма-Ата, 1991. - 0,15 п.л. (вклад автора 0,075 п.л.)

31. Курочкина И.П. Опыт разработки методики по учету движения деталей, п/ф и выработки в цехах основного производства [Текст] / Курочкина И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. // Материалы республиканской научно-практической конференции "Проблемы учета, контроля и экономического анализа в условиях хозяйств". Конференция 23.12.1989. - Душанбе, 1990. - 0,15 п.л. (вклад автора 0,04 п.л.)

32. Курочкина И.П. Международные бухгалтерские стандарты и порядок представления бухгалтерской отчетности на российских акционерных предприятиях [Текст] / Курочкина И.П., Тюрина Т.Э. // Материалы региональной конференции "Проблемы и перспективы бухгалтерского учета и экономического анализа". - Самара, 1992. - 0,25 п.л. (вклад автора 0,125 п.л.)

33. Курочкина И.П. Учет финансовых инвестиций в условиях формирования фондового рынка [Текст] / Курочкина И.П., Тюрина Т.Э. // Материалы Всероссийской научно-практической конференции "Экономическая реформа в России - итоги и перспектива". Секции 1, 2, 3. - М., 1993. - С. 63-65. - 0,15 п.л. (вклад автора 0,05 п.л.)

34. Курочкина И.П. Содержание и методы преподавания курса "Бухгалтерский учет с основами анализа финансового состояния" для студентов математических специальностей [Текст] / Курочкина И.П., Антропова И.И., Лоханина И.М. // Проблемы совершенствования учебного процесса в университете. Тезисы доклада научно-методической конференции ЯрГУ. - Ярославль, 1994. - С. 45-46. - 0,1 п.л. (вклад автора 0,03 п.л.)

35. Курочкина И.П. Облигации: аспекты учета и эффективности вложений [Текст] / Курочкина И.П., Тюрина Т.Э. // Сборник научных трудов "Региональные проблемы управления, учета и статистики в условиях развития рыночных отношений". - Ярославль, 1994. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.)

36. Курочкина И.П. Перспективы развития учета в России [Текст] // Актуальные проблемы естественных и гуманитарных наук: Экономические науки: Тез. юбил. конф. - Ярославль, 1995. - С. 129-131. - 0,2 п.л.

37. Курочкина И.П. От национального к международному учету [Текст] // Научная жизнь за 25 лет: Юбилейный сб. экон. факультета / Яросл. гос. ун-т. - Ярославль, 1997. - С. 63-70. - 0,4 п.л.

38. Курочкина И.П. Опыт индивидуальной работы студентов по учетным дисциплинам [Текст] / Курочкина И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. // Проблемы совершенствования учебного процесса в вузе: Тез. докл. науч.-метод. конф. ЯрГУ им. П.Г. Демидова. - Ярославль: Яросл. гос. ун-т., 1997. - 0,06 п.л. (вклад автора 0,025 п.л.)

39. Курочкина И.П. Опыт построения курса "Международный учет" [Текст] // Совершенствование преподавания общеэкономических и гуманитарных дисциплин в вузах УМО: Тезисы выступления на междунар. науч.-метод. конф. - М.: Финанс. академия при правительстве РФ, 1998. - 0,1 п.л.

40. Курочкина И.П. Контроллинг - новая технология управления предприятием [Текст] / Курочкина И.П., Платова Т.В. // Новые технологии в управлении: Сб. научн. тр. - Ярославль, 1998. - С. 16-20. - 0,4 п.л. (вклад автора 0,2 п.л.)

41. Курочкина И.П. Нужны ли России международные стандарты учета? [Текст] // Стратегия российских предприятий в современной экономике: Материалы межрегион. научно-практ. конф. - Ярославль: ООО "Концерн "Подати", 1999. - С. 34-36. - 0,1 п.л.

42. Курочкина И.П. Оценка существенности и аудиторского риска при разработке внутрифирменных стандартов [Текст] / Курочкина И.П., Новикова Т.Ю.

// "Экономика, статистика и информатика". Сб. научных трудов. - Ярославль: МУБиНТ, 2000. - С. 38-42. - 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)

43. Курочкина И.П. Планирование аудита как системно-ориентированный процесс [Текст] / Курочкина И.П., Новикова Т.Ю. // Российские предприятия в системе рыночных отношений Материалы межрегиональной научно-практич. конф. - Ярославль: ООО "Концерн "Подати", 2000. - С. 3-6. - 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)

44. Курочкина И.П. Комментарии к ПБУ 9/99 "Доходы организации" [Текст] // Журнал "Подати". - 2000. - № 2. - С. 8-11. - 0,25 п.л.

45. Курочкина И.П. Использование программно-методического комплекса 1:С "Учебная бухгалтерия" в подготовке специалистов по бухгалтерскому учету региона [Текст] / Курочкина И.П., Прибыткова Н.Ю. // "Экономика, статистика и информатика". Сб. научных трудов. - Ярославль: ЯФ МЭСИ, 2002. - С. 63-64. - 0,02 п.л. (вклад автора 0,01 п.л.)

46. Курочкина И.П. Подготовка профессиональных бухгалтеров [Текст] // Журнал "Подати". - 2000. - № 15-16. - С. 3-5. - 0,2 п.л.

47. Курочкина И.П. Информация о прекращаемой деятельности, международные и российские стандарты учета [Текст] // Предприятия России в транзитивной экономике: Материалы междуна., научн.-практ., конф. - Ярославль, 2002. - С. 114-116. - 0,2 п.л.

48. Курочкина И.П. Реорганизация предприятий: отражение в российских и международных стандартах учета [Текст] // Материалы междуна., научно-практ., конф. "Хозяйствующий субъект: новое экономическое состояние и развитие". - Ярославль: Гос. ун-т. им. П.Г.Демидова, 2003. - С. 115-117. - 0,3 п.л.

49. Курочкина И.П. Реструктуризация бизнеса и вопросы учета [Текст] // Стратегия бизнеса и социально-экономическое развитие региона: Сб. статей участников конф. / 6-я Всерос. Науч.-практ. конф. "Стратегия бизнеса и социально-экономическое развитие региона". - Ярославль, 27 ноября 2003. - С. 170-174. - 0,4 п.л.

50. Курочкина И.П. Использование интегрированной обучающей системы "Прометей" в преподавании цикла бухгалтерских дисциплин [Текст] / Курочкина И.П., Прибыткова Н.Ю. // Высшая школа на современном этапе: психология преподавания и обучение. // Международный сборник статей / Под. ред. проф. М.М.Кашапова. - Москва-Ярославль: Изд-во "Российское психологическое общество", 2005. - С. 10-12. - 0,4 п.л. (вклад автора 0,2 п.л.)

51. Курочкина И.П. Использование компьютерных технологий в преподавании цикла бухгалтерских дисциплин [Текст] / Курочкина И.П., Прибыткова Н.Ю. // Проблемы экономики и информатизации образования. Материалы 11 международной научно-практической конференции. - Тула: ТИЭИ, 2005. - С. 97-100. - 0,35 п.л. (вклад автора 0,2 п.л.)

52. Курочкина И.П. Методика организации процесса консолидации отчетности в холдинговых структурах [Текст] / Курочкина И.П., Красавина М.А. // Экономический вестник Ярославского университета / Под ред. проф. Завьялова; Яросл. гос. ун-т. - Ярославль: ЯрГУ, 2005, № 14. - С. 77-93. - 1,2 п.л. (вклад автора 0,6 п.л.)

53. Курочкина И.П. Опыт реализации маржинальной концепции в учетно-аналитической практике [Текст] / Курочкина И.П., Маматова Л.А. // Инновационное развитие экономики: теория и практика: Материалы международной научно-практической конференции. Ярослав. гос. ун-т. - Ярославль: ЯрГУ, 2005. - С. 86-88. - 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)

54. Курочкина И.П. Формирование учетной информации в системе управления маркетингом для анализа прибыльности по потребителям [Текст] / Курочкина И.П., Маматова Л.А. // Маркетинг в системе оптимального управления организацией: Сборник научных статей. МЭСИ, ЯФ МЭСИ, МУБиНТ. - Ярославль: Ремдер, 2005. - С. 134-139. - 0,42 п.л. (вклад автора 0,21 п.л.)

55. Курочкина И.П. Система сбалансированных показателей и проблемы учета [Текст] // Экономическая теория, прикладная экономика и хозяйственная практика: проблемы эффективного взаимодействия. Материалы всероссийской научно-практической конференции. Ярослав. гос. ун-т. - Ярославль: ЯрГУ, 2006. - С. 230-232. - 0,15 п.л.

56. Курочкина И.П. Роль системы сбалансированных показателей в развитии учета [Текст] // Проблемы и развитие социально-экономических систем: межвузовский сборник научных трудов. - В 2 ч. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2006. - Ч. 1. - С. 23-26. - 0,25 п.л.

57. Курочкина И.П. Методика консолидированного учета и ее инструментарий [Текст] / Курочкина И.П., Елагин В.И. // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов: в 2 ч. - Ч. 1. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2007. - 390 с. - С. 61-68. - 0,4 п.л. (вклад автора 0,2 п.л.)

58. Курочкина И.П. Методологические основы программно-ориентированного учета [Текст] // Вестник Марийского государственного технического университета. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2008. - 0,5 п.л.

59. Курочкина И.П. Место и роль программно-ориентированного учета в информационной системе организации [Текст] / Курочкина И.П., Антропова И.И. // Экономический вестник Ярославского университета / Под ред. проф. Завьялова: Ярослав. гос. ун-т. - Ярославль: ЯрГУ, 2008. - 0,57 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.)

60. Курочкина И.П. Внутрипроизводственный хозрасчет в системе программно-ориентированного учета [Текст] / Курочкина И.П., Антропова И.И. // Межвузовский сборник научных трудов "Развитие учета, анализа, аудита и налогообложения". - Йошкар-Ола: МарГТУ, 2008. - 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.)

#### **Основные учебники и учебные пособия:**

61. Курочкина И.П. Сборник задач по курсу "Бухгалтерский учет в промышленности": Учебное пособие. [Текст] / Курочкина И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. - Ярославль: ЯрГУ, 1986. - 4,0 п.л. (вклад автора 1,0 п.л.)

62. Курочкина И.П. Сборник заданий для самостоятельной работы по курсу "Бухгалтерский учет в промышленности": Учебное пособие. [Текст] / Курочки-

на И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. - Ярославль: ЯрГУ, 1989. - 4,0 п.л. (вклад автора 1,0 п.л.)

63. Курочкина И.П. Финансовый учет: задачи и ситуации: Учебное пособие. [Текст] / Курочкина И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. - Ярославль: ЯрГУ, 1998. - 3,6 п.л. (вклад автора 0,9 п.л.)

64. Курочкина И.П. Финансовый учет: задачи и ситуации: Учебное пособие. [Текст] / Курочкина И.П., Саенко К.С., Антропова И.И., Львова И.Н. (разделы 2, 4, 10). - Ярославль: ЯрГУ, 2001. - 3,6 п.л. (вклад автора 0,9 п.л.)

65. Курочкина И.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности (Текст лекций): Учебное пособие [Текст]. - Ярославль: ЯрГУ, 2004. - 5,35 п.л.

66. Курочкина И.П. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. [Текст] / Курочкина И.П., Антропова И.И. - Ярославль: ЯрГУ, 2006. - 176 с. - 11,0 п.л. (вклад автора 5,5 п.л.)





Автореферат

Подписано в печать 26.05.2009 г. Заказ № К1/917. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64