

0- 793489

На правах рукописи



ЩЕРБАКОВА НАТАЛЬЯ ПЕТРОВНА

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОБУВНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Санкт-Петербург – 2008


22 11 58/01-1223 08

Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Научный руководитель - кандидат экономических наук, доцент
Наумова Зинаида Владимировна.

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Завгородняя Анна Васильевна

кандидат экономических наук, профессор
Снопок Юлия Николаевна

Ведущая организация - Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет технологии и дизайна»

Защита состоится «22» сентября 2008 г. в 15 часов 00 минут на заседании диссертационного совета Д 212.237.06 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов» по адресу: 191023, г. Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21, аудитория 7

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Автореферат разослан «07» ноября 2008 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802246

Ученый секретарь
диссертационного совета

Е.В. Капралова

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Обувная промышленность является одной из ведущих отраслей легкой промышленности, производящей один из самых важных и сложных в изготовлении товаров народного потребления, оказывающих влияние на здоровье человека. В СССР обувная промышленность представляла собой хорошо развитую часть национальной экономики. Переход к рыночным отношениям поставил предприятия обувной промышленности в тяжелое положение. Предприятия оказались не готовыми к резкому изменению условий хозяйствования, и как следствие этого – полное прекращение работы отдельных обувных фабрик, спад производства обуви более чем на 90%.

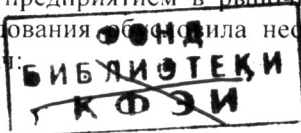
Переход к рынку выявил не только неконкурентоспособность продукции отечественных обувных фабрик, но и обусловил резкое изменение условий их функционирования. На смену плановому, четко сбалансированному производству обуви, контролируемому рядом специализированных ведомств, как по структуре ассортимента, так и по количеству и качеству, пришли новые формы организации производства.

В этих условиях значительно усложнился процесс управления обувным предприятием, существенно возросла роль экономической информации о затратах для принятия наиболее рациональных управленческих решений по регулированию объема производства, обновлению ассортимента и повышению качества продукции, осуществлению эффективной ценовой политики, что в свою очередь является залогом успешной работы всей обувной промышленности.

В настоящее время на предприятиях обувной промышленности управленческие функции бухгалтерии, как основного поставщика экономической информации, остаются преимущественно прежними и отвечают в большей мере лишь традиционным требованиям бывшей административно управляемой системы хозяйствования. Наличие устаревших инструкций и отсутствие научных разработок в данной области на протяжении более 25 лет только усугубляет данную проблему.

Все это предопределило выбор темы диссертационного исследования, ее актуальность, теоретическое и практическое значение.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке научных и практических рекомендаций по совершенствованию учета и контроля затрат на производство в обувной промышленности, которые, учитывая всю специфику отечественного обувного производства, позволяли бы эффективно управлять предприятием в рыночных условиях. Такая целевая направленность исследования обусловила необходимость в постановке и решения следующих задач:



во на предприятиях обувной промышленности. В результате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- на основе исследования современных технологических и организационных особенностей обувного производства, тенденций его развития определено их влияние на организацию учета затрат, калькулирование себестоимости продукции и другие аспекты управленческого учета;
- уточнена классификация затрат на производство продукции обувной промышленности в соответствии с современными требованиями управления;
- предложены новые объекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции обувной промышленности с целью повышения достоверности информации о себестоимости единицы продукции;
- разработана новая номенклатура калькуляционных статей в соответствии с особенностями современной технологии и организации обувного производства;
- определены основные недостатки существующих методик по учету затрат на предприятиях с рассматриваемой спецификой, обоснована необходимость их совершенствования;
- исследованы методологические основы и обоснована целесообразность применения на предприятиях обувной промышленности позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- рассмотрена необходимость, порядок внедрения и особенности применения элементов нормативного метода учета затрат в обувном производстве, позволяющих повысить оперативность и точность исчисления себестоимости продукции;
- аргументирована целесообразность применения и разработана методика внедрения в учетную практику обувных предприятий прогрессивной системы распределения косвенных расходов АВС.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в разработке основных направлений и конкретных рекомендаций по совершенствованию учета и контроля затрат на производство в обувной промышленности, позволяющих создать на обувных предприятиях эффективную и рациональную систему информационного обеспечения управления, соответствующую современным условиям хозяйствования.

Выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, могут быть использованы в практике работы обувных предприятий, а также при разработке учебных курсов по бухгалтерскому учету.

Апробация результатов исследования. Основные выводы и рекомендации диссертации обсуждались и получили поддержку на научных сессиях профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов

Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов (2007 г.), а также в опубликованных работах автора.

Разработанные в диссертации рекомендации приняты к внедрению и частично внедрены на предприятиях обувной промышленности ООО «ФДО «Скорород» и ООО «ФНО «Меркурий», что подтверждено соответствующими документами.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 6 печатных работ общим объемом 1,3 п. л.

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы и приложений.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяются цель и задачи диссертационной работы, указываются предмет и объекты исследования, раскрываются его научная новизна и практическая значимость.

В первой главе «Технологические и организационные особенности обувного производства и их влияние на организацию управленческого учета» проводится анализ современного состояния отрасли, исследуются специфические особенности обувного производства, влияющие на организацию и методологию управленческого учета, определены основные направления совершенствования учета затрат как информационной основы управления.

Во второй главе «Организация учета затрат на производство на предприятиях обувной промышленности» обосновывается необходимость детализации объекта учета затрат с целью повышения достоверности информации о себестоимости единицы продукции, уточняется классификация затрат на производство продукции обувной промышленности, обосновываются научные и практические рекомендации по совершенствованию метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В третьей главе «Информационное обеспечение управления затратами обувного производства» рассматриваются вопросы совершенствования учета и текущего контроля за осуществлением затрат, обосновываются рекомендации по применению элементов нормативного метода учета затрат в обувной промышленности, разработана методика распределения косвенных затрат, позволяющая учитывать взаимосвязь между распределяемыми расходами и конкретным видом продукции.

В заключении обобщаются выводы и предложения по результатам исследования.

II. Основные результаты исследования, выносимые на защиту

1. Технологические и организационные особенности современного обувного производства и их влияние на систему управленческого учета

Рыночные условия хозяйствования на предприятиях обувной промышленности предъявляют новые требования к информационному обеспечению управления. Бухгалтерский учет в этих условиях призван обеспечить повышение оперативности информации о действительных затратах процесса производства с целью усиления контроля затрат и наиболее точного исчисления себестоимости продукции. Руководству обувных предприятий ежедневно приходится принимать решения, эффективность которых зависит от оперативности, обоснованности и полноты получаемой информации. Вместе с тем, управленческие функции нынешней бухгалтерии в большей степени отвечают традиционным требованиям бывшей командно-административной системы управления экономикой, для которой характерно преобладание надзорно-учетного аспекта регулирования хозяйственных процессов над широко распространенным в рыночных условиях оперативно-корректирующим аспектом такого регулирования.

Подобная организация учета в настоящее время вступает в острое противоречие с новыми требованиями, которые предъявляются обувным товаропроизводителям условиями рынка и конкурентной средой. Возникает необходимость организации такой системы управленческого учета, которая позволит усилить контрольные функции бухгалтерского учета, повысить его оперативность и достоверность.

Для успешного решения поставленных задач необходимо принимать во внимание как традиционные, так и новые организационно-технологические особенности функционирования предприятий обувной промышленности в рыночных условиях, влияющие на методологию и организацию управленческого учета, обусловленные следующими обстоятельствами:

- возникновением в результате перехода на рыночную экономику принципиально новой экономической ситуации и обострение конкуренции отечественных и зарубежных производителей обуви;
- высокой материалоемкостью производства;
- переходом от массового характера выпуска продукции к мелкосерийному;
- увеличением доли накладных расходов в структуре себестоимости продукции;
- многономенклатурным и часто обновляющимся ассортиментом готовой продукции (смена ассортимента до 90% коллекции в год);

- отсутствием специализации и кооперирования среди предприятий обувной промышленности (и как следствие реализации предприятиями полуфабрикатов собственного производства на сторону);
- партионным методом раскроя материалов;
- поточным характером производства;
- возможностью полной автоматизации учетных работ;
- существенным изменением объема отдельных затрат, образующих себестоимость готовой продукции.

Исследование показало, что в структуре себестоимости обуви по-прежнему преобладают материалы, однако их доля в 2006 г. (41,09%) по сравнению с 1989 г. (76,5%) уменьшилась почти в двое. Это связано с тем, что при производстве обуви стало применяться больше искусственных материалов, которые имеют более высокий процент укладываемости при раскрое, и дешевле по сравнению с натуральными, а также с ростом других затрат в структуре себестоимости.

Второе по величине место в структуре себестоимости занимают накладные расходы, удельный вес которых увеличился по сравнению с 1989 г. более чем в 3 раза (2006 г. – 31,97%, 1989 г. – 8,8%). Основными причинами такого роста, на наш взгляд, являются, переход от массового характера производства к мелкосерийному, появление новых расходов, не свойственных предприятиям обувной промышленности в период административно-плановой экономики.

Анализ структуры затрат и ее динамики показывает, что на предприятиях обувной промышленности также возрастает доля расходов на оплату труда. В 1989 г. вместе с отчислениями на социальное страхование и обеспечение, она составляла 10%, а в 2006 г. – 25,83%. Такая динамика данного показателя, прежде всего, связана с повышением трудоемкости современных моделей обуви, содержанием в процессе производства множества операций ручного труда (60% ручного труда), а также повышением материального благополучия в целом по стране и как следствие – заработной платы в отдельных отраслях хозяйства.

Современная практика учета затрат и информационного обеспечения управления в обувной промышленности не в полной мере отражает специфические особенности обувного производства. Исследование этих особенностей обеспечивает возможность разработки основных направлений совершенствования учета и контроля затрат в организациях обувной промышленности в соответствии с их технологией и требованиями рыночных отношений.

2. Классификация затрат на производство продукции обувной промышленности в соответствии с требованиями управленческого учета

Назначение классификации затрат, как важнейшего аспекта управленческого учета должно прежде всего состоять в удовлетворении потребностей внутренних пользователей бухгалтерской информации.

При классификации затрат на производство продукции в целях внутреннего информационного обеспечения управления необходимо использовать такие признаки, наличие которых способствует принятию правильных и обоснованных управленческих решений, направленных на максимизацию прибыли.

Учитывая, что классификация затрат должна строиться на таких признаках, которые способствовали бы формированию информации, удовлетворяющей требования внутренних пользователей, и обеспечивали возможность оперативного воздействия на производственный процесс с целью повышения экономической эффективности производства, действующая классификация затрат на производство нуждается в существенном изменении.

Согласно «Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях кожевенной и обувной промышленности» от 1973 года, в обувной промышленности «...применяют следующие виды группировок расходов: по месту возникновения затрат (производствам, цехам, участкам и т.п.); по видам продукции, работ и услуг; по видам расходов (статьям и элементам затрат)». В современных условиях трудно назвать данную классификацию затрат научно обоснованной, так как она не содержит деления затрат по целому ряду важнейших признаков.

Для формирования многоцелевой системы учета и управления, исходя из особенностей деятельности обувных организаций и необходимости повышения оперативности данных, предлагается использовать группировки затрат по следующим важнейшим классификационным признакам: по роли в технологическом процессе; по экономическому содержанию; по отношению к объему производства; по способу отнесения на себестоимость конкретных видов продукции; по местам возникновения затрат; по возможности нормирования.

В работе сделан вывод, что в условиях жесткой рыночной конкуренции, когда важнейшее значение имеет точность исчисления себестоимости выпускаемой продукции, деление затрат на прямые и косвенные приобретает особое значение. Это объясняется необходимостью выделения максимального количества статей затрат, которые возможно отнести на себестоимость прямым способом, что позволит повысить точность исчисления себестоимости продукции. Применение такой классификации создает условия для повышения информационной емкости системы управленческого учета и позволяет руководству обувных предприятий делать более точные прогнозы уровней затрат и

доходов. Однако преобладание подобного деления затрат не должно означать пренебрежения к другим признакам классификации, разрабатываемым с целью информационного обеспечения управления предприятием.

В целях повышения оперативности бухгалтерского управленческого учета в обувной промышленности, в первую очередь, требует критического рассмотрения сохраняемая в настоящее время в отрасли в целях внутреннего информационного обеспечения регламентация номенклатуры затрат по калькуляционным статьям. Типовая номенклатура калькуляционных статей в соответствии с «Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях кожевенной и обувной промышленности», утвержденной заместителем Министра легкой промышленности СССР 11.07.73 г. ориентирована на требования предоставления отчетности, не обеспечивая возможностей для должного контроля и регулирования производственных затрат, что обуславливает необходимость уточнения номенклатуры статей калькуляции применительно к требованиям процесса производства обуви. В соответствии с требованиями, предъявляемыми к управленческому учету затрат, с учетом особенностей современного обувного производства выявлена необходимость и доказана возможность разукрупнения некоторых статей затрат. В частности, в диссертации на основании структуры технологического процесса и специфики организации производства обуви обоснована необходимость отдельного отражения использования материалов для деталей верха и низа обуви, в результате чего предложено статью «Сырье и основные материалы» разделить на статьи «Основные материалы верха обуви» и «Основные материалы низа обуви».

В действующей номенклатуре статей калькуляции амортизация оборудования включена в общую сумму расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, что нельзя признать целесообразным, так как по экономическому содержанию они далеко не одинаковы, планируются и учитываются отдельно. На основании этого, в исследовании предложено выделить статью «Амортизация оборудования» в самостоятельную позицию. Выделение отдельной калькуляционной статьи «Амортизация оборудования» дает возможность повысить точность исчисления себестоимости обуви, так как позволит учитывать в калькуляции конкретной модели обуви амортизацию лишь тех единиц оборудования, которые были задействованы в изготовлении данного вида продукции.

В исследовании приведены аргументы в пользу детализации статьи калькуляции «Расходы на подготовку и освоение производства» и разделения ее на статьи «Расходы на проектирование новых видов продукции и подготовку технической документации» и «Расходы на освоение производства». Основой данного разделения служат принципиально разная структура формирования

этих статей и необходимость дифференцированного подхода к распределению данных затрат на конкретные виды продукции.

Приведенные в диссертационном исследовании рекомендации способствуют созданию современной стандартизированной номенклатуры калькуляционных статей, которая призвана обеспечить условия для эффективного управления процессом производства обуви.

3. Совершенствование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Для построения действенной системы учета затрат и эффективного использования информации об издержках в обувном производстве в целях управления ими прежде всего необходимо обосновать выбор наиболее рационального для обувной промышленности метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, учитывающего специфику данной отрасли.

Основным недостатком действующей системы информационного обеспечения управления предпринимательской деятельностью обувных предприятий является низкая степень оперативности и аналитичности получаемой учетной информации, а также использование обезличенного метода учета. Все это снижает эффективность управленческих решений. Руководство обувных предприятий зачастую не располагают данными о фактических затратах на ту или иную модель обуви. При ужесточении требований рынка и усиления конкурентной борьбы возникает необходимость в обосновании стоимости каждой модели и оценке ее рентабельности.

Наибольшую точность показателям себестоимости продукции обеспечивает совпадение объектов учета затрат с объектами калькулирования, увеличивающее удельный вес затрат на производство, включаемых в себестоимость конкретных видов продукции по прямым признакам.

В соответствии с Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях кожевенной и обувной промышленности (утв. заместителем Министра легкой промышленности СССР 11.07.1973) объектом учета затрат в обувной промышленности является передел, а объектом калькулирования – отдельные виды продукции.

Учет затрат по объекту «передел» и их распределение по объектам калькулирования основывается на общем объеме полученной продукции, что приводит к искажению себестоимости единицы разнокачественной продукции – без учета индивидуальных затрат на производство конкретной модели обуви.

Такое положение объясняется, как правило, невозможностью организации аналитического учета затрат в разрезах, соответствующих требованиям

калькулирования себестоимости продукции из-за слабой автоматизации учетных работ. В современных условиях, полная автоматизация учета позволяет привести в соответствие объекты аналитического учета затрат с объектами калькулирования, что значительно усовершенствует калькуляционные работы.

В ходе исследования выявлено, что действующий в обувной промышленности попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции не учитывает современного характера и особенностей технологического процесса производства обуви (рис.1), не позволяет получать оперативные и точные данные о себестоимости каждого вида продукции, что в свою очередь не дает возможности менеджерам принимать важные управленческие решения. Исходя из этого, можно сделать вывод, что в настоящее время применение попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в обувной промышленности не целесообразно.

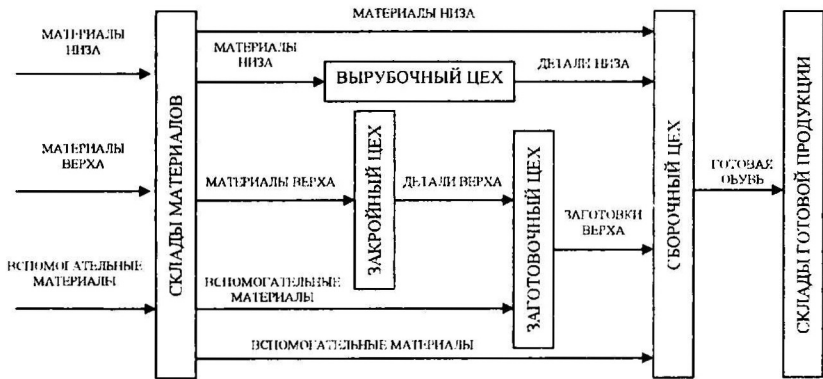


Рис. 1 Укрупненная схема процесса производства обуви

Анализ методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции показал, что в современных условиях для обувных предприятий наиболее приемлемым является позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Применение позаказного метода учета обеспечит реальную возможность максимальной локализации прямых затрат по объектам учета, что является самым надежным условием повышения обоснованности показателей учета затрат и калькулирования себестоимости конкретных моделей обуви и создает реальные предпосылки для более точного исчисления себестоимости продукции каждого вида.

Обособление в учете обувных предприятий заказа, как самостоятельного объекта учета, позволит формировать затраты непосредственно на каждый заказ – N пар обуви определенной модели, для которого открывается отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, насколько это необходимо для целей контроля и анализа. В свою очередь, это будет способствовать сопоставлению затрат по отдельным заказам и даст возможность руководству предприятия выявить наиболее рентабельные виды продукции.

Эффективность организации информационных процессов для целей управления во многом зависит от установленной в организации номенклатуры объектов учета затрат и локализации в учете прямых затрат по объектам калькулирования. Независимо от отраслевых особенностей предприятий система учета затрат должна предусматривать такую организационную модель, которая соответствует достоверному и объективному выявлению результатов хозяйственной деятельности и контролю за процессом производства. Поэтому, в любых условиях она зависит от выбранного объекта учета и калькулирования, которые в свою очередь определяются целями управления.

Существующая в настоящее время в организациях обувной промышленности практика учета затрат по укрупненным позициям и их упрощенного распределения по объектам калькулирования исключает возможность прямого отнесения затрат на себестоимость конкретных видов продукции и применения обоснованных методов распределения различных по своей экономической природе затрат и в конечном счете искажает себестоимость производства отдельных видов продукции.

В целях совершенствования процесса калькулирования и аналитичности построения учета, обувным предприятиям необходимо отказаться от применения укрупненного объекта калькулирования себестоимости продукции – артикула обуви, который объединяет ряд моделей обуви, различающихся по материалоемкости и трудоемкости, что приводит к значительным искажениям себестоимости конкретной модели.

Разукрупнение калькулируемого объекта с 100 пар обуви определенного артикула до 1 пары определенной модели приведет к тому, что калькулируемым объектом будет являться вид продукции. Следовательно, объект учета и объект калькулирования совпадут. Это также будет способствовать повышению аналитичности учета.

Безусловно, применение позаказного метода учета затрат и калькулирования при внедрении на предприятиях обувной промышленности может иметь один очень существенный недостаток – исчисление фактической себестоимости готовой продукции после окончания работ по данному заказу. Поэтому, мы предлагаем, использовать данный метод на обувных предприятиях только

в совокупности с элементами нормативного учета, что позволит осуществлять текущий контроль за затратами на производство и даст возможность принимать в оперативном порядке необходимые решения в управлении себестоимостью продукции.

4. Учет и контроль прямых затрат

В ходе исследования выявлено, что действующая в обувной промышленности методика учета и калькулирования себестоимости продукции не позволяет получать оперативные данные о ходе производства, и не способствует своевременному принятию управленческих решений, направленных на выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Рыночные отношения часто формируются в условиях жесткой конкуренции. Борьба с конкурентами требует постоянного внимания, контроля и анализа со стороны собственников обувных предприятий и их руководителей. В подобных условиях успех предпринимательской деятельности во многом определяется качеством и своевременностью информации о затратах, позволяющей принимать оперативные управленческие решения посредством контроля формирования затрат, своевременного выявления и устранения «узких мест». Для определения слабых сторон хозяйственной деятельности необходима система контроля, позволяющая подробно анализировать возникшие отклонения, давая тем самым возможность более эффективно управлять затратами. Подобным требованиям отвечает система контроля, основанная на использовании элементов нормативного учета затрат.

Нормативный метод учета был рекомендован к применению на предприятиях обувной промышленности в 1981 году «Инструкцией по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции обувной промышленности по нормативному методу». Однако, он не получил своего должного развития в связи с недостаточной проработанностью, низким уровнем планирования, организации и автоматизации учета.

Вместе с тем, на предприятиях обувной промышленности сама структура себестоимости продукции предопределяет необходимость использования элементов нормативного учета, так как удельный вес прямых затрат составляет более 65% всей себестоимости обувной продукции. Поэтому проблема внедрения элементов нормативного учета затрат на предприятиях обувной промышленности не теряет своей актуальности.

Теоретические исследования по проблемам внедрения нормативного метода учета затрат в обувной промышленности были проведены в трудах Галузинского П.А., Ивановой Н. Г., Макаровой Р.В., Михайленко Г.П. и др.

Значительная часть исследований была проведена в период господства командно-административной системы управления экономикой. В связи с этим

полученные научные результаты не в полной мере могут быть эффективно использованы в современной учетной практике обувных предприятий и требуют уточнений, так как не учитывают новых рыночных условий хозяйствования, которые предъявляют иные требования к информационному обеспечению управления обувным производством, нежели плановое хозяйство.

В диссертационной работе предложен такой подход к определению норм затрат на производство продукции обувной промышленности, который будет всецело ориентировать обувные предприятия на рыночные условия хозяйствования. Данный подход основан на том, что нормирование затрат должно быть направлено на формирование такой себестоимости продукции, которая при цене, заданной рынком, позволит обувным предприятиям получить запланированную прибыль.

Для более эффективного функционирования системы учета отклонений в работе предлагается использовать преимущества усовершенствованного в ней документа, отражающего запуск моделей обуви в производство. Внедрение новой формы производственного задания позволит предприятиям обувной промышленности контролировать отклонения от норм непосредственно в момент возникновения, оперативно получать информацию о месте и причине их возникновения, что позволит руководству предприятий своевременно принимать управленческие решения по устранению последствий, их вызвавших. Кроме того, предлагаемая форма производственного задания позволяет прямо отражать на счетах бухгалтерского учета информацию в разрезе заказа и номенклатурой прямых затрат.

В диссертации на основе анализа позиций различных отечественных и зарубежных авторов и обобщения существующей практики сделан вывод о целесообразности учета отклонений прямых затрат с использованием бухгалтерских синтетических счетов 30 – 34, на которых будут отражаться расхождения между нормативными и фактическими затратами на производство. Предложенная в работе методика учета отклонений прямых затрат позволит контролировать их уровень в момент осуществления, что в свою очередь положительно повлияет на процесс управления себестоимостью продукции.

Исходя из принципа экономической целесообразности получения информации, мы предлагаем не строить на предприятиях обувной промышленности полноценную систему нормативного учета, а использовать лишь ее элементы, позволяющие контролировать уровень себестоимости в процессе производства продукции, своевременно получать информацию об отклонениях от норм и выявлять причины и виновников их возникновения.

5. Проблема распределения косвенных расходов

Существенное увеличение доли затрат на производство, включаемых в себестоимость конкретных видов продукции по косвенным признакам, еще более обострило проблему их обоснованного списания на виды продукции.

Исследование показало, что на предприятиях обувной промышленности, применяется широко распространенная во всех отраслях база распределения косвенных расходов – основная заработная плата производственных рабочих. В условиях рынка недостатки такого распределения становятся все более очевидными. Проведенное нами исследование, позволяют сделать вывод о том, что распределение косвенных затрат пропорционально основной заработной плате производственных рабочих носит условный характер и приводит к значительному искажению информации о себестоимости продукции. На практике это приводит к тому, что в результате распределения, основная часть косвенных расходов относится на более трудоемкую продукцию, что не всегда правомерно. В рыночных условиях достоверная информация о формировании себестоимости продукции является одним из основных способов получения конкурентных преимуществ, так как если информация не достоверна затраты трудно контролировать.

Проведенный в ходе работы критический анализ способов учета и распределения косвенных расходов позволяет сделать вывод о том, что для более точного исчисления себестоимости единицы продукции на предприятиях обувной промышленности необходимо применять прогрессивный метод учета затрат по функциям (АВС), который позволяет установить взаимосвязь между косвенными расходами и конкретным видом продукции, определять причины возникновения затрат, а также порядок их отнесения на готовую продукцию.

Для внедрения функционального метода АВС на предприятиях обувной промышленности необходимо разработать и осуществить комплекс мероприятий. В первую очередь, на предприятии необходимо выделить виды деятельности (снабжение, продажи, нормирование труда, контроль качества и т. д.) и всю информацию о косвенных расходах собирать по видам деятельности (функциям) в рамках структурных центров затрат (функционально-структурные подразделения).

В зависимости от степени участия в процессе производства обуви центры затрат необходимо разделить на производственные, непроизводственные и обслуживающие центры затрат. Производственными центрами затрат являются цеха основного производства, непроизводственными – структурные подразделения предприятия, которые не связаны с производством продукции (отдел снабжения, бухгалтерия), обслуживающие центры затрат включают в себя вспомогательные производства.

На следующем этапе, осуществляется деление косвенных расходов на имеющие, и не имеющие прямой связи с продукцией. Для первых – в исследовании определены обоснованные носители затрат, через которые расходы можно отнести на конкретный вид продукции. Однако, не все косвенные расходы, собранные в разрезе центров затрат можно проследить до конкретных заказов. В этом случае, дабы не использовать необоснованные базы распределения косвенных расходов, в исследовании предложено проследить эти расходы до центров затрат, имеющих связь с продукцией, которыми они впоследствии будут поглощены.

Анализ методик применения метода ABC показал, что затраты сформированные в центрах, не имеющих обоснованной связи с продукцией поглощаются, как правило, только производственными центрами затрат. Однако, на основании того факта, что услуги центров затрат, не имеющих обоснованной связи с продукцией потребляются не только производственными центрами, мы считаем, что более точным и корректным будет распределение подобных затрат между всеми центрами, имеющими прямую связь с продукцией. Таким образом, в диссертационной работе предложена следующая схема распределения косвенных расходов:

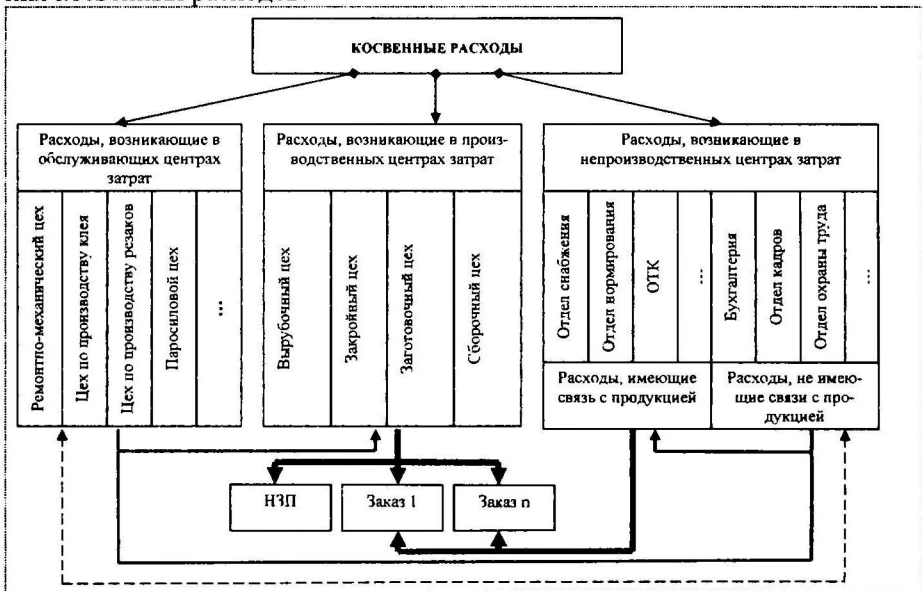


Рис.2 Схема распределения косвенных расходов

- > перераспределение затрат центров, не имеющих связи с продукцией, с учетом взаимного оказания услуг
- > поглощение затрат центрами, имеющими связь с продукцией
- > поглощение затрат продукцией через обоснованные носители затрат

В свою очередь, между центрами затрат, не имеющими прямой связи с продукцией существует взаимное оказание услуг, которое, по нашему мнению, нельзя игнорировать при распределении затрат. Например, паросилового цеха отапливает транспортный цех, а транспортный цех в свою очередь оказывает услуги паросиловому. Наличие взаимного оказания услуг между обслуживающими центрами усложняет схему учета и движения затрат. Выбор метода оценки услуг обслуживающих подразделений, в конечном итоге, влияет на величину косвенных расходов, учитываемых в разрезе основных центров затрат. Поэтому вопрос, связанный с перераспределением затрат между обслуживающими подразделениями, является важным с точки зрения определения себестоимости готовой обуви.

Для перераспределения взаимных услуг между центрами, не имеющими прямой связи с продукцией, в первую очередь необходимо выбрать наиболее точный метод, который в конечном итоге влияет на величину косвенных расходов, учитываемых в разрезе центров затрат, имеющих прямую связь с продукцией.

В работе проанализированы существующие методы перераспределения затрат и сделан вывод о необходимости применения наиболее точного и трудоемкого метода оценки встречных услуг с использованием линейных уравнений затрат.

В результате применения данного метода были определены учетные измерители для каждого вида деятельности и составлена матрица оказания взаимных услуг. Приведение данных матрицы к относительному измерителю позволило составить систему 10 уравнений с 10-ю неизвестными, после решения которой найдены значения перераспределенных затрат для каждого центра.

Итогом перераспределения стало то, что все затраты аккумулированы в функционально-структурных подразделениях, имеющих непосредственную связь с продукцией. В результате, первичные и вторичные (отнесенные в результате распределения) затраты непроизводственных центров затрат были отнесены на конкретные заказы через обоснованные носители затрат, а первичные и вторичные затраты в производственных центрах затрат дифференцированы по видам деятельности и к каждому виду деятельности предложен свой носитель затрат, что позволило отнести косвенные затраты на каждый конкретный заказ.

Таким образом, на основе функционального метода учета затрат строится функциональное управление, в рамках которого полученные данные используются для планирования, контроля и принятия управленческих решений.

Внедрение функционального метода учета затрат на ООО «ФДО «Скорход» позволило менеджменту предприятия получить новые, более досто-

верные данные о себестоимости каждой модели обуви. В результате анализа полученных данных были приняты решения об изменении стоимости ряда моделей обуви, отказе от производства не рентабельной продукции, откорректирована производственная программа и ассортиментная политика предприятия.

Полагаем, что содержащиеся в диссертации выводы и практические рекомендации будут способствовать повышению обоснованности, оперативности и аналитичности информации о затратах на производство и себестоимости продукции в соответствии с современными требованиями управления, что в свою очередь, будет способствовать принятию своевременных и экономически обоснованных решений, улучшая тем самым показатели деятельности предприятий обувной промышленности в условиях рыночной экономики.

III. Основные научные публикации по теме диссертационного исследования

1. Щербакова Н.П. Особенности формирования себестоимости продукции на предприятиях обувной промышленности // Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в XXI веке. Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2006 г.: Сборник лучших докладов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 0,2 п.л.

2. Щербакова Н.П. Проблемы адаптации управленческого учета к условиям рыночной экономики // Актуальные аспекты бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики. Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2006 г.: Факультет статистики, учета и экономического анализа: Сборник лучших докладов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 0,1 п.л.

3. Щербакова Н.П. Проблемы выбора базы распределения накладных расходов в обувной промышленности // Современное экономическое и социальное развитие: проблемы и перспективы. Ученые и специалисты Санкт-Петербурга и области – Петербургскому экономическому форуму 2007 года: Сборник научных статей. – СПб.: Изд-во СПбГИЭУ, 2007. – 0,2 п.л.

4. Щербакова Н.П. Управление обувным предприятием и формирование его информационного обеспечения // Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в XXI веке. Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2006 г.: Сборник лучших докладов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 0,2 п.л.

5. Щербакова Н.П. Совершенствование метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в обувной промышленности //

Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. - 2007. - №3 (51). – С. 230 – 233 – 0,3 п.л.

6. Щербакова Н.П. Основные направления совершенствования информационного обеспечения и управления в обувной промышленности // Кожевенно-обувная промышленность. – 2008. – №5. – С. 10 – 11 - 0,3 п.л.

Подписано в печать 28.10.2008. Печать трафаретная.
Усл. печ. л. 1,0. Формат 60 × 84 1/16. Тираж 100 экз. Заказ № 57
Отпечатано в типографии «А и Б»
190013, Санкт-Петербург, ул. Рузовская, д.9

