

На правах рукописи

НИКАНДРОВ КОНСТАНТИН ЛЬВОВИЧ

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПОЛИГРАФИИ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва 2011

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Леошко Валентина Петровна

Официальные оппоненты: Доктор экономических наук, профессор
Рогоуленко Татьяна Михайловна

кандидат экономических наук, доцент
Бескоровайна Светлана Анатольевна

Ведущая организация: ФГОУ ВПО «Российский государственный
заочный аграрный университет»

Защита состоится « 29 » марта 2011 г. в 12-00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, г. Мытищи, Московской области, ул. В.Волошиной, д. 12/30, к. 4, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», автореферат размещен на официальном сайте www.ruc.su

Автореферат разослан « 28 » февраля 2011 г.

Ученый секретарь совета
по защите докторских и
кандидатских диссертаций Д 513.002.03

Е.В.Зубарева

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. В настоящее время, как на российском, так и на мировых рынках полиграфических работ сложилась ситуация, при которой незначительная часть предприятий полиграфии имеет постоянные заказы на выпуск продукции, что оказывает существенное влияние на величину расходов и финансовых результатов. В связи с этим предприятия полиграфии вынуждены выполнять любые заказы, стремясь при этом сократить собственные производственные издержки.

В Российской Федерации в настоящее время развитие издательского дела сдерживается отсталостью рынка полиграфических работ, что обусловлено использованием устаревшего оборудования.

Отечественные типографии продолжают испытывать конкуренцию с зарубежной полиграфической базой, где печатается более 60% объема всей журнальной продукции по заказам российских издательств.

В целях повышения конкурентоспособности предприятий полиграфии осуществляется непрерывный поиск рациональных и эффективных форм и методов учета, контроля и управления затратами и формирования финансовых результатов. Возникает необходимость организации управленческого учета как системы учета затрат на производство, калькулирования себестоимости производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, анализа и контроля деятельности предприятий полиграфии.

Управленческий учет формирует информацию о текущей деятельности предприятия полиграфии, являющуюся основой для анализа и принятия эффективных и своевременных управленческих решений. При этом решения как оперативного, так и стратегического характера одинаково важны, несмотря на то, что они решают разные задачи по характеру и срокам формирования и использования информации. Однако на практике не всегда понимают экономическую сущность, структуру и роль управленческого учета в управлении деятельностью организации. Недостаточная теоретическая и методическая разработанность проблемы организации и функционирования управленческого учета, ее актуальность и возрастающая практическая значимость для полиграфических предприятий предопределили выбор темы и основных направлений диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Исследование теории и практики управленческого учета в России проводится еще недостаточно. Проблемы организации управленческого учета, анализа и контроля в различных отраслях экономики страны отражены в работах отечественных экономистов, к которым относятся Н.А. Адамов, Р.А. Алборов, П.С. Безруких, Н.М. Блаженкова, М.В. Вахрушина, И.Д. Дёмина, Е.А. Еленевская, Е.В. Зубарева, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Р.В. Калининичева, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, Е.Н. Лавренчук, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковский, О.Е. Николаева, М.Ф. Овсяичук, В.Я. Овсяичук, О.П. Осипенкова, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, С.А. Рассказова-Николаева, И.А. Слабинская, В.И. Ткач, А.Д. Шерemet, Т.В. Шишкова, А.В. Шохнех и др.

Принципы и методы использования информации управленческого учета представлены в работах специалистов в области управленческого анализа С.А.

Бороненковой, В.В. Ковалева, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Р.Ю. Симионова, М.Л. Слуцкина, В.А.Чернова и др.

Среди зарубежных специалистов, рассматривающих проблемы управленческого учета, анализа и контроля следует отметить Дж. Арнольда, К. Друри, М. Карренбауэра, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, Т. Хоупа, Р. Энтони и др.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является обоснование теоретических положений и разработка организационно-методических подходов, завершающихся предложением методик управленческого анализа и внутреннего контроля, направленных на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятий полиграфии.

Реализация цели исследования потребовала научной проработки и решения следующих основных задач:

- исследовать и уточнить сущность управленческого учета, определить его место в информационной системе предприятия полиграфии;
- изучить организацию и предложить направления совершенствования управленческого учета на предприятиях полиграфии;
- разработать методику учета готовой полиграфической продукции, являющейся собственностью заказчиков;
- изучить применяемые методики калькулирования себестоимости полиграфической продукции, предложить современные;
- изучить практику управленческого анализа на базе информации управленческого учета, предложить методику использования аналитических процедур во внутреннем контроле;
- разработать формы внутренней отчетности, отражающей информацию о деятельности центров хозяйственной ответственности предприятия полиграфии.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п.1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1 «Бухгалтерский учет», п. 2.11 «Теория и методология управленческого анализа» раздела 2 «Экономический анализ», п.3.2. «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Российской Федерации (экономические науки).

Предметом исследования является организация управленческого учета, управленческого анализа и внутреннего контроля на предприятиях полиграфии.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность предприятий полиграфии г. Москвы и Московской области.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов по проблемам теории и методологии управленческого учета, управленческого анализа и контроля.

В ходе исследования изучены законодательные и нормативные акты РФ, постановления Правительства РФ, материалы периодических изданий, интернет-ресурсы по исследуемой проблеме.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие комплексный и системный подходы к изучению экономических закономерностей и явлений. Научные положения, выводы и рекомендации получены на основе таких общенаучных приемов и методов как индукция, дедукция, анализ, синтез, системный подход. Статистические данные обработаны с применением методов группировки, классификации, выборки, сравнения и обобщения.

Информационную базу исследования составили данные органов статистики, фактические материалы, характеризующие различные аспекты управленческого учета и системы управления предприятий полиграфии.

Научная новизна исследования состоит в комплексном исследовании организации управленческого учета, управленческого анализа и внутреннего контроля, что позволило разработать методику учета готовой продукции, произведенной по договорам с заказчиками и предложить методику калькулирования продажной цены полиграфической продукции.

Научная новизна исследования подтверждается полученными результатами, выносимыми на защиту:

- уточнен понятийный аппарат сущности и принципов управленческого учета и управленческого контроля и их место в информационной системе предприятий полиграфии, понимание которых будет способствовать рациональному распределению учетных и контрольных функций между управленческим персоналом предприятия полиграфии;

- выявлена взаимосвязь управленческого учета с другими видами учета, предложено управленческий учет на предприятиях полиграфии вести автономно, что позволит оперативно получать информацию для принятия управленческих решений;

- разработана методика учета готовой продукции, являющейся собственностью заказчиков и подлежащей вывозу из предприятий полиграфии, позволяющая, в отличие от существующей методики, вести отдельный учет и контроль продукции, изготовленной по договорам с заказчиками;

- предложена система калькулирования стоимости полиграфических работ по методу Workflow, применение которой позволит определять продажную цену по каждому заказу;

- совершенствована методика управленческого анализа и ее использование в системе внутреннего контроля, включающая: динамику выпуска полиграфической продукции, факторы, влияющие на использование оборудования, изменение структуры себестоимости и причины этих изменений, факторный анализ финансовых результатов;

- разработаны новые формы внутренней отчетности, предусматривающие показатели выполнения работ по центрам хозяйственной ответственности, применение которых позволит оперативно обобщать информацию, необходимую для принятия экономических оперативных решений.

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что использование разработок, представленных в диссертации, будет способствовать совершенствованию управленческого учета, управленческого анализа и внутреннего контроля на предприятиях полиграфии.

Апробация и внедрение основных результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались и обсуждались на научно-практических межвузовских и международных конференциях в Московском государственном университете печати, Национальном институте бизнеса и Российском университете кооперации.

Положения и практические рекомендации исследования приняты к внедрению в ОАО «Тульская типография», результаты исследования используются в учебном процессе Московского государственного университета печати, о чем имеются справки о внедрении.

Публикации. Результаты научных исследований нашли отражение в 15 научных публикациях, в том числе в журналах, рекомендованных ВАК – 3 статьи, одной монографии, общим объемом 14,145 п.л. (личный вклад автора – 12,82 п.л.).

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Содержит 164 страницы машинописного текста, включает 5 рисунков, 11 таблиц, список литературы, и приложения.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены его цели и задачи, сформулированы научная новизна и практическая значимость полученных автором результатов.

В первой главе диссертации «Теоретические аспекты управленческого учета» раскрыты: понятие и сущность управленческого учета в современных условиях, определено его место в информационной системе управления деятельностью промышленных предприятий; установлены взаимосвязи бухгалтерского и управленческого учета; обоснованы сущность и принципы управленческого контроля.

Во второй главе диссертации «Организация управленческого учета на предприятиях полиграфии»: проведен обзор современного состояния рынка полиграфических работ в России; выявлены особенности организационной структуры полиграфического производства, влияющие на формирование системы управленческого учета; рассмотрен учет затрат на выполнение полиграфических работ и их продажу на предприятиях полиграфии и разработана методика учета готовой продукции; раскрыты особенности учета доходов и расходов на предприятиях полиграфии.

В третьей главе диссертации «Методические аспекты управленческого учета на предприятиях полиграфии»: обоснованы направления развития управленческого учета на полиграфическом предприятии; рассмотрены методические и практические аспекты управленческого анализа; предложена система внутренней отчетности для полиграфического предприятия.

В заключении обобщены итоги исследования, сформулированы выводы и предложения, вытекающие из его результатов.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Понятийный аппарат сущности и принципов управленческого учета и управленческого контроля

В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях образуется большой объем информации, требующей систематизации, контроля и анализа, что обусловлено потребностью в обеспечении руководства данными, позволяющими оперативно принимать экономические управленческие решения.

Основной целью большинства предприятий является повышение эффективности производственно-хозяйственной деятельности, что требует существенного повышения оперативности в получении информации, ее обработке и использовании в принятии управленческих решений.

В практике западных стран управленческий учет применяется давно и наравне с финансовым учетом, у каждого из которых свои цели, задачи и средства их достижения.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет, что обусловлено отсутствием регламентации на государственном уровне управленческого учета. Порядок организации управленческого учета принимается самостоятельно каждым предприятием.

Управленческий учет является внутренней системой формирования информации, необходимой менеджерам для принятия эффективных решений. Управленческий учет осуществляет наблюдение и систематизацию фактов хозяйственной жизни по видам деятельности и производимой продукции.

Информация, необходимая менеджерам, не может быть получена из регистров бухгалтерского учета, так как перед ним стоят совершенно другие цели и задачи. В рамках управленческого учета осуществляются планирование, прогнозирование, контроль деятельности предприятия, комплексный анализ и оценка полученных результатов, выработка предложений и рекомендаций на будущее.

Система управленческого учета, как и любая другая учетная система, должна иметь в своем распоряжении соответствующие инструменты, позволяющие выполнять контрольные действия, направленные на обеспечение выполнения поставленных задач. В процессе выполнения заданий и по их окончании управленческому аппарату необходимо оценить фактические результаты, выявить возникшие отклонения от поставленных целей и связанные с этим возможные негативные последствия, обнаружить скрытые возможности и резервы снижения затрат и увеличения объемов производства. В этой связи одной из важнейших функций управленческого учета является контроль достижения запланированных предприятием показателей как в части доходов, так и в части затрат и расходов. Из разных направлений контроля наиболее значимым на уровне предприятия является внутренний контроль, под которым в системе управленческого учета целесообразно понимать управленческий контроль, так как его результаты являются информационной базой для принятия менеджерами эффективных управленческих решений. Объекты, субъекты, методы, периодичность и сроки его проведения определяются предприятиями

самостоятельно, с учетом как отраслевой, так и организационной специфики.

Основными целями управленческого учета на предприятиях полиграфии являются: исчисление себестоимости производимой продукции (работ, услуг), поиск возможностей её снижения и повышения конкурентоспособности продукции; планирование и бюджетирование деятельности предприятия в целом и по центрам и ответственности; проведение аналитических расчетов, необходимых для оценки результатов деятельности предприятия и выявления наиболее важных факторов, оказавших существенное влияние на эти результаты; составление центрами ответственности и своевременное представление менеджерам высшего звена и бухгалтерии внутренней отчетности, на основании которой оперативно контролируется деятельность подразделений предприятия и принимаются эффективные управленческие решения.

Взаимосвязи видов учета, образующих систему хозяйственного учета.

Автономный управленческий учет

Управленческий учет, являясь одним из элементов системы хозяйственного учета, взаимосвязан с бухгалтерским и налоговым видами учета, осуществляемыми на предприятиях. Как правило, специалистами сравниваются между собой бухгалтерский и управленческий виды учета. У каждого из них свой предмет и метод изучения, свои правила сбора и обработки информации, и распространять правила ведения бухгалтерского (или финансового) учета на сферу применения управленческого не следует.

Оба вида учета (финансовый и управленческий) формируют информацию о затратах и доходах. Некоторые принципы финансового учета могут действовать также и в управленческом учете, поскольку руководители предприятий в своей деятельности не могут руководствоваться исключительно непроверяемыми, субъективными оценками и мнениями. Кроме того, информация обеих подсистем используется для принятия необходимых управленческих решений.

Однако, несмотря на наличие объединяющих признаков управленческого и финансового учета, управленческий учет существенно отличается от финансового. Эти различия можно провести по многим признакам.

Так, целью ведения финансового учета является формирование итоговых данных, необходимых для составления финансовой отчетности предприятия, которая предназначена как для своего управленческого аппарата, так и для внешних пользователей. Для того чтобы внешние пользователи, инвесторы и кредиторы могли получить достаточно объективную оценку финансового положения предприятия, его платежеспособности, оценить эффективность инвестиций в данное предприятие, финансовый учет необходимо вести в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами.

Управленческий учет представляет собой информационную систему внутрифирменного предназначения. Его цель состоит в обеспечении полной оперативной информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей, для выработки ими рекомендаций на будущее на основе анализа осуществившихся хозяйственных операций. Управленческий учет не является учетом в узком смысле слова как система сбора и обобщения информации обо всей хозяйственно-финансовой деятельности предприятий.

Исследования автора двух вариантов организации системы учета – автономной и интегрированной систем управленческого и финансового учета, позволили обосновать целесообразность автономной системы управленческого учета. Предложенный в Плане счетов бухгалтерского учета интегрированный вариант учета на практике, как правило, применяется довольно редко. Ведение специальных счетов для целей управленческого учета представляется излишним. Система автономного управленческого учета позволит оперативно, не дожидаясь окончания отчетного периода, располагать информацией для принятия управленческих решений.

Методика учета готовой полиграфической продукции, являющейся собственностью заказчика

Организация системы управленческого учета на каждом предприятии зависит от многих факторов, как внешнего, так и внутреннего характера. Одним из таких факторов является отраслевая принадлежность предприятия, или вид деятельности, являющийся основным для предприятия. Отраслевая специфика отражается прежде всего на составе затрат предприятия, которые являются одним из главных объектов наблюдения и контроля в системе управленческого учета. Особенностью отрасли печати является то, что полиграфические предприятия, как правило, не являются собственниками выпускаемой ими продукции.

В предприятиях полиграфии операции производства продукции (выполнения работ) и её продажи относятся к основным видам деятельности. Эти операции находятся в центре внимания как управленческого, так и бухгалтерского учета. Произведенный продукт – печатные издания – является собственностью заказчика и должен быть вывезен сразу по окончании производственного процесса.

Для учета затрат по заказам (тиражам), полностью законченным производством, отраслевыми Методическими рекомендациями по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях, утвержденными приказом Министерства РФ от 25.11.2002 № по делам печати, телерадиовещания и средств массовых коммуникаций, предлагается использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», т.к. в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, учет затрат по выполненным работам и оказанным услугам на счете 43 «Готовая продукция» не ведется.

Эта рекомендация не совсем обоснована, так как счет 40 должен использоваться только в том случае, если организация оценивает готовую продукцию по нормативной себестоимости, а если нет, то можно фактические затраты, собранные на счете 20 «Основное производство», списывать напрямую на счет продаж (90 «Продажи»). Таким образом, предложенный Методическими рекомендациями вариант противоречит инструкции Минфина РФ по применению Плана счетов в части счета 40. Полиграфическим предприятиям для учета работ, выполняемых по заказам, целесообразно открывать отдельный субсчет «Выполнение полиграфических работ» в рамках синтетического счета 20 «Основное производство». При этом движение готовой продукции на складе

полиграфического предприятия возможно учитывать на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах, договорах, счетах к оплате или платежных требованиях (поручениях). Условия хранения готовой продукции заказчиков на складе типографии могут быть определены в договорах на выполнение полиграфических работ. В случае их нарушения при расчетах с заказчиком ему могут быть предъявлены штрафные санкции за несвоевременный вывоз готовой продукции со склада. Аналитический учет по счету 002 целесообразно вести по организациям-владельцам (как правило, издательствам), по заказам и местам хранения.

В соответствии с действующим законодательством, при учете продажи организации исходят из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. моментом реализации признается момент передачи результата деятельности (тиража печатного издания) заказчику.

Продажа готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг отражается на счете 90 «Продажи». Планом счетов предусмотрено отдельное отражение в разрезе субсчетов всех слагаемых финансового результата от продажи: выручки (дохода), себестоимости проданного продукта, косвенных налогов и финансового результата, независимо от его знака. План счетов предполагает отражение на субсчете «Себестоимость продаж» полной себестоимости, включая расходы на продажу, или сбыт. Вместе с тем, в Отчете о прибылях и убытках предполагается отражение расходов на продажу по отдельной строке. В учетных регистрах производственная себестоимость и расходы на продажу отражаются по отдельности, на разных счетах. Такая методика формирования учетных и отчетных показателей усложняет работу учетного аппарата предприятия. В этой связи предлагается в рамках счета 90 открывать отдельный субсчет «Коммерческие расходы» (в соответствии с показателями Отчета о прибылях и убытках), на который относить расходы на продажу при отражении операций продажи произведенного продукта. Что касается строки «Управленческие расходы», то наличие информации для ее заполнения зависит от избранной предприятием системы исчисления полной или неполной себестоимости.

В табл. 1 представлена методика учета операций производства и выпуска готовой продукции предприятиями полиграфии.

Таблица 1 - Учет производства и выпуска продукции (сдачи выполненных работ, оказанных услуг) на полиграфических предприятиях

Операция	Дебет счета	Кредит счета	Наименование первичного документа
Учет готовой продукции (товаров народного потребления)			
1. Отражены затраты на производство продукции	20, субсчет «Собственная продукция»	02, 10, 23,25, 26, 60, 69, 70	Расчет амортизации Требование-накладная Расчеты распределения расходов Акты приемки-сдачи выполненных работ, оказанных услуг Расчетно-платежные ведомости

Окончание таблицы 1

2. Выпущена из производства готовая продукция	43	20, суб-счет «Собственная продукция»	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения (форма №МХ-18)
Учет выполненных полиграфических работ			
1. Отражены затраты на выполнение полиграфических работ	20, субсчет «Выполнение полиграфических работ»	02, 10, 23, 25, 26, 60, 69, 70	Расчет амортизации Требование-накладная Расчет распределения расходов Акты приемки-сдачи выполненных работ, оказанных услуг Расчетно-платежные ведомости
2. Выполненный заказ сдан на склад готовой продукции	002	-	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения (форма №МХ-18)
3. Списаны расходы, связанные с выполнением полиграфических работ	90.2	20, суб-счет «Выполнение полиграфических работ»	Акт приемки-сдачи выполненных работ, счет-фактура
Учет оказанных услуг			
1. Отражены затраты на оказание услуг	20, субсчет «Оказание услуг»	02, 10, 23, 25, 26, 60, 69, 70	Расчет амортизации Требование-накладная Расчет распределения расходов Акты приемки-сдачи выполненных работ, оказанных услуг Расчетно-платежные ведомости
2. Списаны расходы, связанные с оказанием услуг	90.2	20, суб-счет «Оказание услуг»	Акт приемки-сдачи оказанных услуг, счет-фактура

Для отражения фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета различными службами предприятия полиграфии создаются первичные документы.

В представленной на рис. 1 схеме документооборота указаны службы полиграфического предприятия, задействованные в операциях выпуска продукции и ее отгрузки и составлении документов по этим операциям, и перечислены составляемые первичные документы от начала совершения фактов хозяйственной жизни до их окончания.

Объектами управленческого учета должны быть не только затраты предприятия в процессе производства и продажи произведенного продукта, но и доходы, получаемые предприятием. Исключение деления прочих доходов и расходов на операционные, внереализационные и чрезвычайные, что по-прежнему актуально для целей управленческого учета, еще раз подчеркнуло отличия в целях и объектах этих двух учетных систем.

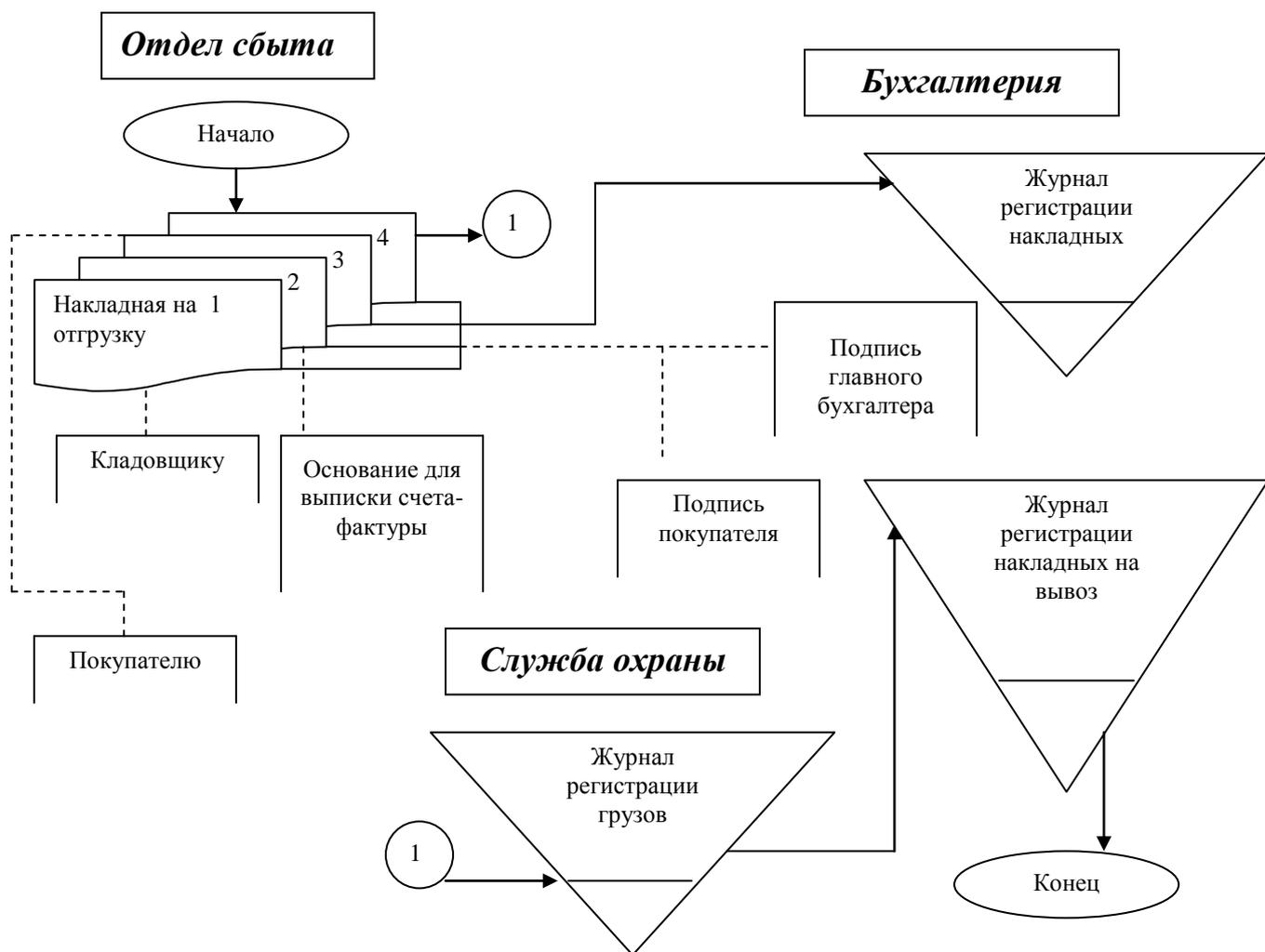


Рисунок 1 – Схема документооборота по операциям выпуска продукции полиграфического предприятия

Система калькулирования стоимости полиграфических работ по методу Workflow

Современная экономическая наука много внимания уделяет разработке новых и совершенствованию старых методов учета затрат на производство и продажу продукта и систем калькулирования его себестоимости. В настоящее время существует много вариантов систем и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, выбор которых определяется особенностями производственного процесса предприятия, характером выпускаемой продукции и задачами, которые менеджеры предприятия полиграфии ставят перед системой управленческого учета.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции можно классифицировать по четырем признакам:

- по способу оценки затрат (фактические или нормативные затраты используются в расчетах);
- по степени точности распределения затрат по объектам затрат (ABC-метод, позволяющий получать наиболее точную информацию о себестоимости отдельных видов производимой продукции или традиционная система

распределения косвенных затрат, в которой используется одна база и одна ставка распределения по предприятию в целом;

- по полноте включения затрат в себестоимость продукции (калькулирование полной или неполной производственной себестоимости);
- по типу технологического процесса производства (позаказное, попроцессное, попердельное и т.д. калькулирование)..

Перечисленные методы соответствуют определенному этапу процесса учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Проблемы разработки и применения различных систем калькулирования себестоимости продукции и методов учета затрат являются ключевыми в теории и методологии управленческого учета. Наряду с традиционными для российских предприятий, в настоящее время широкое распространение получают современные системы и методы, разработанные в разных странах. Каждый из них имеет свои особенности, плюсы и минусы. Предприятия, в том числе и полиграфические, вправе выбирать любые варианты и комбинации из существующих методов и систем.

Считается, что в полиграфических предприятиях применяется попроцессно-позаказный метод учета затрат, понимая под процессом такую часть технологического производства или такую совокупность технологических операций, в результате выполнения которых создается полуфабрикат. Из приведенного определения процесса видно, что имеется в виду определенный этап в технологическом процессе, то есть передел. Следовательно, применяемый в полиграфии метод учета расходов на производство должен называться попердельно-позаказный. Объединение двух традиционных методов учета затрат объясняется спецификой технологического процесса выполнения полиграфических работ.

В последнее время в российском учете получает распространение калькулирование неполной или ограниченной себестоимости, которая включает в себя только переменные затраты, или система «Direct costing»

Взаимосвязи между существующими системами калькулирования себестоимости производимого предприятиями продукта и методами учета затрат представлены на рис. 2.

Из рис. 2 видно, что на практике возможны любые комбинации между системами и методами калькулирования себестоимости продукции, кроме попроцессного метода и системы «Direct costing».

Не отрицая возможности применения калькулирования по видам деятельности, видам производимой продукции, по другим признакам, предлагаем внедрять на полиграфических предприятиях метод калькулирования Workflow, позволяющий рассчитывать продажную цену производимого продукта (заказов на выполнение полиграфических работ) на основе нормативов по основным условиям договоров. Метод Workflow заключается в разработке нормативов стоимости полиграфических материалов, бумаги и

полиграфических работ, исходя из действующих рыночных цен. Такая методика значительно упрощает работу экономических служб типографий, хотя и не дает возможности исчисления себестоимости отдельных заказов. Однако в

предприятиях, выполняющих однотипные заказы, применение этого метода вполне оправданно.

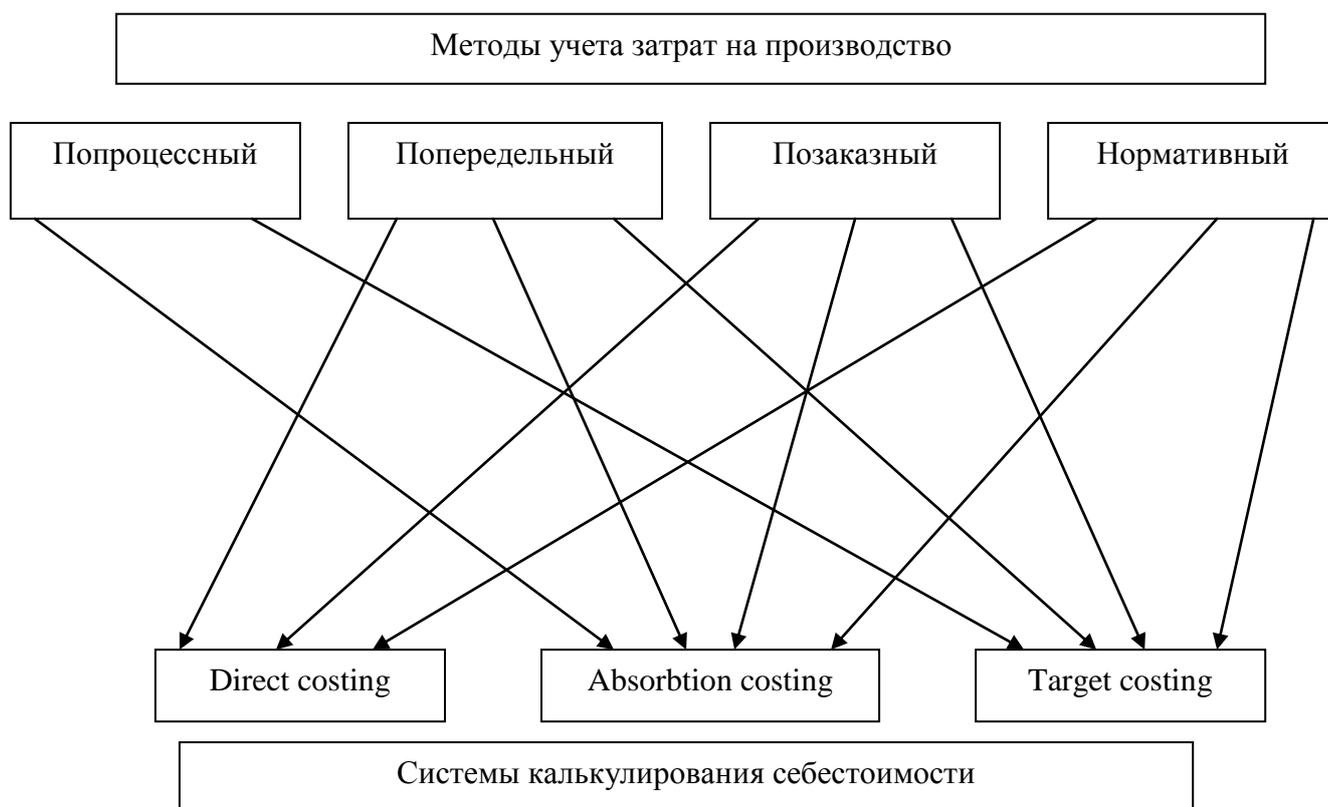


Рисунок 2 – Взаимосвязи между системами калькулирования и методами учета затрат на производство

Методика управленческого анализа и ее использование в системе внутреннего контроля

Одним из инструментов управленческого учета является анализ полученных предприятием результатов. Управленческий анализ предполагает выявление резервов снижения себестоимости продукции, повышения эффективности использования имеющихся у предприятия ресурсов, факторов роста выпуска продукции.

Сокращение затрат является более эффективным рычагом увеличения прибыли, чем увеличение объема продаж. По оценкам финансистов, уменьшение затрат на 5 - 7 % увеличивает прибыль на такую же величину, как и увеличение объема продаж на 30 % при неизменной рентабельности. Изменение себестоимости существенно влияет на объем продаж, минимально необходимый для безубыточного функционирования предприятия, на выбор отпускных цен, рентабельность и привлечение кредитов.

Роль анализа как средства управления производством в последнее время значительно возросла, что обусловлено, прежде всего, необходимостью повышения эффективности производства в связи с ростом дефицита и стоимости сырья, повышением научно- и капиталоемкости производства; переходом к рыночным отношениям; созданием новых форм хозяйствования. В данных условиях

управленческие решения должны быть основаны на точных расчетах, глубоком и всестороннем управленческом анализе.

Внутренний управленческий анализ ставит своей целью более глубокое исследование причин сложившегося состояния на предприятии, взаимосвязи показателей объема, себестоимости и прибыли.

Важным показателем качества и сложности выполнения полиграфических работ является коэффициент красочности полиграфической продукции, рост которого обеспечивает ее привлекательность и конкурентоспособность на рынке, однако он влияет на уровень расходов на производство. Это обуславливает необходимость анализа красочности в рамках управленческого учета. Представленные в табл. 2 данные свидетельствуют о повышении красочности продукции в целом по предприятию полиграфии.

Таблица 2 – Средняя красочность продукции за 2008-2009 гг.

Наименование Цеха	2008 г.			2009 г.		
	Объем печати (млн. прив. л-отт.)	Объем печати (млн. прив. кр.- отт.)	Коэф-т красоч- ности	Объем печати (млн. прив. л-отт.)	Объем печати (млн. прив. кр.-отт.)	Коэф-т красоч- ности
Газетно- журнальный цех	874.3	2707,5	3.10	907.0	2988.7	3.30
Цех листовой офсетной печати	47.4	166.6	3.51	40.9	136.4	3.34
ИТОГО:	921.7	2874.1	3.12	947.9	3125.1	3.30

Изучение динамики выполнения полиграфических работ в натуральных показателях дает возможность выявить подразделения, в которых отмечается спад производства, установить причины сложившейся ситуации и разработать предложения, направленные на повышение показателей в следующем отчетном периоде.

Таблица 3 – Динамика натуральных показателей за 2008-2009 гг.

Цех	Ед. измерения	2008 г.	2009 г.	%
Цех формных процессов в том числе:				
фотонаборное отделение- верстка	лист кг 10	2607	2363	90,6
отделение изготовления офсетных форм	печатные формы	70342	74880	106,5

Окончание таблицы 3

Газетно-журнальный цех – всего в том числе: - участок №1 - участок №2	т. кр.-отт. ф.	2707547	2988697	110,4
	60×90 см			
		2397489 310058	2768917 219780	115,5 70,9
Цех листовой офсетной печати	т. кр.-отт. ф. 60×90 см	166582	136362	81,9
Переплетно-брошюровочный цех – всего в том числе: переплетное отд. брошюровочное отд.	т. л.-отт. ф.	808253	765696	94,7
	60×90 см			
		112007 696246	99518 666178	88,8 95,7
Готовая продукция печатных цехов в том числе: - ролевой печати - листовой печати	т. л.-отт. ф.	76456	174113	227,7
	60×90 см			
		75377 1079	172382 1731	228,7 160,4
Итого готовой продукции	т. л.-отт. ф. 60×90 см	884709	939809	106,2

Представленные в табл. 3 показатели свидетельствуют об увеличении выпуска в отчетном периоде в натуральных и стоимостном показателях, при этом темпы роста выпуска в стоимостном выражении оказались выше темпов роста натурального объема (в листах-оттисках) на 4,5% (табл. 4).

Таблица 4 – Показатели производственной деятельности
за 2008-2009 гг.

Показатели	Единица измерения	2008 г. отчет	2009 г. отчет	% 2009 г. к 2008 г.
1. Сдача готовой продукции	млн. прив. листов-оттисков	885	940	106,2
2. Товарная продукция (выполнение полиграф. работ)	тыс. рублей	216981	240193	110,7
3. Себестоимость Товарной продукции	тыс. рублей	167422	156987	93,8
4. Прибыль от продаж	тыс. рублей	49559	83206	167,89
5. Удельная стоимость 1,0 млн. печ. л-отт.	тыс. рублей	245,2	255,5	104,2
6. Удельная себестоимость 1,0 млн. печ. л-отт.	тыс. рублей	189,2	167,0	88,3

7. Затраты на 1 рубль товарной продукции	коп.	77,16	65,36	84,71
--	------	-------	-------	-------

Рациональная постановка на предприятии управленческого анализа позволяет организовать ежедневное комплексное исследование важнейших сторон деятельности предприятия и его подразделений, ликвидировать дублирование информации. Управленческий анализ позволяет более эффективно использовать ресурсы предприятия, своевременно их перераспределять, что в конечном итоге существенно повышает эффективность управления.

Внутренняя отчетность в управленческом учете

Информационный поток представляет собой цепочку обработки данных, состоящую, как правило, из трех звеньев. Первым звеном в цепочке является автоматизированная система управления. Второе звено составляют работники, анализирующие полученные данные и формирующие необходимые руководителю отчеты. Третье звено – это непосредственно руководитель предприятия. Однако, заранее определенного набора отчетов, предоставляемых в установленное время, может быть не достаточно для принятия оперативного управленческого решения, поэтому автоматизированная система управления предприятием должна позволять руководителю самостоятельно получать содержащуюся в системе необходимую ему информацию.

Предлагаемая в экономической литературе классификация видов управленческой отчетности позволяет упорядочить методологические подходы к составлению оперативной отчетности в зависимости от ее содержания, объема информации и уровня управления. Классификация видов управленческой отчетности, которую можно назвать также и внутренней отчетностью, по различным признакам представлена на рис. 3.



Рисунок 3 – Классификация видов управленческой отчетности
Комплексные отчеты составляются в целом по предприятию и его

филиалам. Сроки представления таких отчетов устанавливаются заранее и, как правило, их периодичность связана с итогами работы предприятия за месяц, квартал или другой отчетный период. В комплексных отчетах должны находить отражение показатели о затратах и результатах деятельности предприятия в целом, о доходах и расходах по центрам ответственности, о запасах, движении денежных средств и т.п. Каждому предприятию целесообразно разработать методику составления комплексного отчета, определить направления его использования и службы, ответственные за достоверность и полноту представленной в нем информации. Возможно, информация, содержащаяся в комплексных отчетах, будет дублироваться по сравнению с финансовой отчетностью.

Существенное значение в составе внутренней отчетности имеют тематические отчеты. В них, как правило, отражается информация по отдельным видам деятельности организации, которая позволяет осуществить подготовку управленческих решений по ключевым показателям функционирования предприятия.

Аналитические отчеты представляют собой совокупность информации, позволяющей раскрыть отдельные аспекты деятельности, провести их анализ и выявить результаты этой деятельности. К аналитическим отчетам могут быть отнесены отчеты, полученные на основе оперативной информации о состоянии запасов по конкретным наименованиям материалов с определением причин их недостатка или существенного увеличения, об увеличении брака в производстве, о перерасходе материалов по конкретным рабочим местам, о выполнении бюджетов по объемам продаж, о простоях производственного оборудования и т.д. Аналитические отчеты, как правило, расширяют информационную базу управленческой отчетности и позволяют выявить факторы снижения эффективности хозяйствования.

В целях обеспечения оперативности управленческого учета и контроля разработаны формы внутренней отчетности для предприятий полиграфии, предусматривающие показатели выполнения работ по цехам, видам оборудования, применение которых позволит оперативно находить информацию для принятия управленческих решений. Разработка управленческой отчетности по форме и по содержанию проводилась с учетом одного из главных требований, предъявляемых к ней внутренними пользователями предприятия, а именно коммуникативность управленческой информации.

Разработанные формы внутренней отчетности представлены в табл. 5 и 6.

Отчеты об использовании подразделениями предприятия имеющихся у них ресурсов позволят управленцу проанализировать величину расходов подразделения, занимающегося отдельным видом деятельности. Сравнение нескольких подобных отчетов за разные отчетные периоды между собой, а также с планом, выявление причин снижения или увеличения расходов по данному виду деятельности позволит аналитику сделать вывод о рациональности расходования ресурсов подразделением организации.

Технический отчёт по печатному цеху (офсетная печать)

за _____ 20__ года

Вид оборудования	смена	Обра-ботано за месяц ч/ас.	Обра-ботано сдельн. фактич. ч/ас.	Приладка печатных форм		Печатание тыс. листопрогонов			Всего листо-прогонов тыс.	Выра-ботано на печать н/час.	Кол-во пачек	Технологические остановки					Пере-клады-вание печат-ной продукци. н/час.	Технические простои				Организационные простои		Итого вырабо-тано н/час.	% выпол-нения норм	Кол-во маши-но-смен
				кол-во	н/час.	1 группа сложности	2 группа сложности	3 группа сложности				Смывка красочн. аппарата н/час.	Состав-ление краски н/час.	Замена декеля резины н/час.	Обтяж-ка дукто-рного вала н/час.	Другие час.		Про-фикак-тика час.	Чист-ка час.	Ремонт, наладка, регулиров-ка час.	Другие час.	Работа по цеху час.	Другие час.			
Печатная машина «А»	1	65,25	43,25	40,0	8,4	718,8	0,0	0,0	718,8	38,4	0,0	2,5	0,0	1,8	0,0	0,0	0,0	6,25	0,0	15,75	0,0	0,0	0,0	73,10	118,2	0,43
	2	6,50	6,50	0,0	0,2	152,5	0,0	0,0	152,5	6,6	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0	0,0	7,80	120,0	0,04
итого	-	71,75	49,75	40,0	8,0	871,3	0,0	0,0	871,3	45,0	0,0	3,5	0,0	1,8	0,0	0,0	0,0	6,25	0,0	15,75	0,0	0,0	0,0	80,90	118,4	0,47
Печатная машина «В»	1	139,5	118,05	363,0	87,4	530,3	1047,0	62,5	1639,8	77,0	2852,0	22,2	8,7	0,0	0,0	0,0	0,0	11,75	1,7	8,00	0,0	0,0	0,0	216,75	165,4	0,92
	2	8,50	8,50	12,0	3,1	0,0	186,4	0,0	186,4	8,9	466,0	3,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0	0,0	15,30	180,0	0,06
итого	-	148,0	126,55	375,0	90,5	530,3	1233,4	62,5	1826,2	85,9	3318,0	25,5	8,7	0,0	0,0	0,0	0,0	11,75	1,7	8,00	0,0	0,0	0,0	232,05	166,4	0,98
Печатная машина «С»	1	123,5	110,55	286,0	57,8	1138,2	0,0	0,0	1138,2	83,9	0,0	6,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,25	0,0	1,70	0,0	3,0	0,0	161,15	134,1	0,81
	2	6,00	6,00	16,0	3,2	143,0	0,0	0,0	143,0	10,7	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00	0,0	0,00	0,0	0,0	0,0	14,90	248,3	0,04
итого	-	129,5	116,55	302,0	61,0	1281,2	0,0	0,0	1281,2	94,6	0,0	7,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,25	0,0	1,70	0,0	3,0	0,0	176,05	139,9	0,85
ВСЕГО	-	349,25	292,85	717,0	160,1	2682,8	1233,4	62,5	3978,70	225,5	3318,0	36,5	8,7	1,8	0,0	0,0	0,0	26,30	1,7	25,50	0,0	3,0	0,0	489,00	147,7	2,30

Начальник цеха _____ / _____
 (подпись) (расшифровка подписи)

Технический отчёт по брошюровочному цеху

за _____ 20__ года

Вид оборудования	смена	Отработано за месяц час.	Отработ. сдельно-фактич. за месяц час.	Изготовление журналов			Брошюровочные работы						Технологические остановки			Технические простои				Организац. простои (работы по цеху) час.	Итого выработано н/ч.	% Выполнения норм	Кол-во машино-смен				
				Кол-во в тысяч.		кол-во пачек	Всего выработ. н/ч.	Упаковка пачек		Фальцовка листов		Другие работы		Смена ножей н/ч.	Смена формата, объёма, фрезы н/ч.	Другие час.	Профилактика час.	Чистка час.	Ремонт, наладка, регулировка час.					Другие час.			
				упакован. брошюр	брошюр без упак.			кол-во	н/ч.	кол-во	н/ч.	кол-во	н/ч.														
Оборудование-1	1	54,25	54,25	232,9	0,0	15133,0	56,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,0	7,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	66,5	122,6	0,357
	2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,000	
Итого	-	54,25	54,25	232,9	0,0	15133,0	56,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	3,0	7,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	66,5	122,6	0,357	
Оборудование-2	1	129,25	97,75	317,3	0,0	12936,0	71,9	0,0	0,0	4000	3,2	0,0	0,0	4,5	41,0	0,0	16,5	3,0	2,0	0,0	10,0	152,1	123,4	0,852			
	2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,000		
Итого	-	129,25	97,75	317,3	0,0	12936,0	71,9	0,0	0,0	4000	3,2	0,0	0,0	4,5	41,0	0,0	16,5	3,0	2,0	0,0	10,0	152,1	123,4	0,852			
ВСЕГО	-	183,5	152,0	550,2	0,0	28069,0	128,4	0,0	0,0	4000,0	3,2	0,0	0,0	7,5	48,0	0,0	16,5	3,0	2,0	0,0	10,0	218,6	122,9	1,209			

Начальник цеха _____ / _____ /
(подпись) (расшифровка подписи)

Применение на практике разработанных форм отчетов позволит предприятиям полиграфии успешно решать задачи по организации и совершенствованию системы управленческого учета в условиях рыночной экономики, способствовать достижению стратегических целей хозяйствующих субъектов по повышению эффективности и конкурентоспособности их деятельности.

3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Выполненные исследования позволяют сформулировать следующие выводы:

1. Система управленческого учета на предприятиях полиграфии представляет собой внутривозвратную систему, обеспечивающую сбор, обработку, обобщение, передачу и хранение информации для принятия управленческих решений на всех уровнях управления предприятием, существующую автономно, наравне с системой финансового (бухгалтерского) учета.

2. Специфика полиграфического производства сказывается на отражении на счетах бухгалтерского учета продукции, произведенной по договорам с заказчиками, т.к. она не является собственностью полиграфического предприятия.

3. Наряду с традиционными для российских предприятий, в настоящее время широкое распространение получают современные системы калькулирования себестоимости продукции и методы учета затрат на производство, разработанные в разных странах. Предприятия, в том числе и полиграфические, вправе выбирать любые варианты и комбинации из существующих методов и систем.

4. Информационная база управленческого анализа существенно отличается от информационного обеспечения анализа деятельности предприятия в целом. Для его проведения используются данные в разрезе производственных подразделений по учету наличия, движения и использования основных фондов, материальных, трудовых ресурсов, выпуску продукции и т.д., которые могут быть получены из внутренней отчетности центров ответственности.

С целью совершенствования теории и практики управленческого учета на предприятиях полиграфии рекомендуется:

- повышать эффективность функционирования системы внутреннего (управленческого) контроля, что может быть обеспечено своевременностью и экономичностью его проведения;

- применять предложенную методику отражения на счетах бухгалтерского учета движения продукции, произведенной по договорам с заказчиками;

- для целей управленческого учета сохранять разделение прочих доходов и расходов на операционные, внереализационные и чрезвычайные в связи с разной экономической природой этих объектов учета и их влиянием на финансовый результат деятельности;

- наряду с традиционными методами учета затрат на производство применять современный метод Workflow, позволяющий рассчитывать продажную цену заказов на выполнение полиграфических работ на основе нормативов по основным условиям договоров;

- регулярно осуществлять управленческий анализ на основе первичных документов, отражающих использование всех имеющихся у предприятия ресурсов;

- применять предложенные в работе формы внутренней отчетности о деятельности центров хозяйственной ответственности.

4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:

Монография

1. Никандров, К.Л. Методические аспекты управленческого учета на предприятиях полиграфии / К.Л.Никандров // М.: ООО «НИПКЦ Восход-А». – 2010. 151 с. – 9,65 п.л.

В изданиях, рекомендованных ВАК:

2. Никандров, К.Л. Формирование финансового результата и отдельных видов прибыли в системе бухгалтерского учета / К.Л. Никандров // Известия высших учебных заведений, Проблемы полиграфии и издательского дела. – 2006. - № 4. – С.194-197. – 0,25 п.л.

3. Никандров, К.Л. Особенности организации управленческого учета расходов на производство и реализацию продукции на полиграфических предприятиях / К.Л. Никандров // Управленческий учет. – 2008. - № 3. – С.40-43. – 0,44 п.л.

4. Никандров, К.Л. Особенности организации системы управленческого учета / К.Л. Никандров // Научные труды вольного экономического общества. – 2008. - №98. – С.167-173. – 0,40 п.л.

- в других изданиях:

5. Никандров, К.Л. Формирование экономической информации в системе бухгалтерского учета полиграфического предприятия / К.Л.Никандров // Вестник Национального института бизнеса. – 2007. - вып. 4. – С. 241-247. – 0,375 п.л.

6. Никандров, К.Л. Особенности организации управленческого учета расходов на производство и реализацию продукции в полиграфических предприятиях / К.Л.Никандров // Вестник МГУП. 2008. -№ 2.– С. 126-134.– 0,56 п.л.

7. Никандров, К.Л. Проблемы функционирования системы управленческого учета на предприятиях / К.Л.Никандров // Вестник Национального института бизнеса. 2008. - вып. 5.– С. 289-294. – 0,36 п.л.

8. Никандров, К.Л. Особенности формирования показателей объема производства в полиграфических предприятиях / К.Л.Никандров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2008. - № 2,– С. 26-28. – 0,50 п.л.

9. Никандров, К.Л. Методы учета расходов на производство и реализацию продукции (калькулирования себестоимости) на полиграфических предприятиях / К.Л.Никандров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2008. -№5. – С. 16-19. – 0,50 п.л.

10. Никандров, К.Л. Особенности документального оформления выполненных работ в полиграфических предприятиях / К.Л.Никандров //

Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы II Международной научно-практической конференции молодых ученых-преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей. – М.: Российский университет кооперации, 2009. – С. 240-242. – 0,16 п.л.

11. Никандров, К.Л. Теория и практика управленческого учета в полиграфических предприятиях / К.Л.Никандров // Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы II Международной научно-практической конференции молодых ученых-преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей. – М.: Российский университет кооперации, 2009. – С. 243-245. – 0,16 п.л.

12. Никандров, К.Л. Методические аспекты организации управленческого учета в полиграфических предприятиях / К.Л.Никандров // Вестник Национального института бизнеса. 2009. - вып. 11. – С. 503-506. – 0, 22 п.л.

13. Никандров, К.Л. Организационные предпосылки построения системы управленческого учета в полиграфии / К.Л.Никандров // Современные формы взаимодействия общества, кооперации и государства в период модернизации. Материалы международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов вузов России и зарубежных стран.- М.: Российский университет кооперации, 2010. – С. 366-367. – 0,13 п.л.

14. Никандров, К.Л. Особенности формирования системы управленческого учета в полиграфии / К.Л.Никандров // Вестник МГУП. 2010. - № 1. – С. 300-302. – 0,22 п.л.

15. Никандров, К.Л. Особенности учета расходов на выполнение полиграфических работ / К.Л.Никандров // Вестник Национального института бизнеса. 2010. – вып. 13. – С.274-277. – 0,22 п.л.