

На правах рукописи

БУЛЫЧЕВА ТАТЬЯНА ВАЛЕРЬЕВНА

**ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ
НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В РЕЗИНОТЕХНИЧЕСКОЙ
ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2007

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского.

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Мизиковский Игорь Ефимович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Горшкова Людмила Алексеевна
кандидат экономических наук
Ретинский Михаил Федорович

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»**

Защита состоится 31 мая 2007 г. в 14.00 ч на заседании диссертационного совета К 212.166.04 при Нижегородском государственном университете им. Н. И. Лобачевского по адресу: 603000, г. Н. Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского.

Автореферат диссертации разослан 24 апреля 2007 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент

Л. Ф. Суходоева

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях жесткой конкуренции, являющейся неотъемлемым элементом рыночной экономики, на первый план выходят методы управления, способные обеспечить конкурентоспособность предприятия и перспективу технического и социального развития. Важной составляющей системы управления экономикой, как известно, выступает своевременная и достоверная учетная информация, необходимая для выработки и реализации управленческих решений.

Химический комплекс, включающий резинотехническую отрасль – базовый сегмент российской промышленности, который оказывает существенное влияние на структурные изменения в экономике, а также на уровень национальной конкурентоспособности и темпы роста экономики в целом.

По данным Минпромэнерго РФ, в химической индустрии в 2006 году насчитывалось около 800 крупных и средних промышленных предприятий и более 100 научных и проектно-конструкторских организаций, опытных и экспериментальных заводов с общей численностью более 740 тыс. человек, из них не менее 120 предприятий с численностью более 200 тыс. человек приходится на долю резинотехнической отрасли.

В 90-х гг. XX в. в связи с известными социально-экономическими преобразованиями внимание специалистов было отвлечено от вопросов учета затрат и калькулирования себестоимости в производственных отраслях. По информации Министерства финансов РФ, на 1 января 1990 г. действовало 144 отраслевых нормативных документа, тогда как в настоящее время их насчитывается около десяти. Более того, на всех исследованных нами резинотехнических предприятиях отсутствуют внутрихозяйственные учетные стандарты, в том числе по производственному учету.

Многолетнее игнорирование международной учетной политики, застывшие в жестких регламентациях и запретах концептуальные основы, организационная и методологическая отсталость нормативного хозяйства, нормирования и лимитирования производственных затрат, продолжающих опираться на затратные цены, объясняет то, что производственный учет не приобрел основные черты, приближающие его к идеям управленческого учета.

Отставание производственного учета от зарубежной практики и от современных методов управления экономикой стало неизбежным следствием недооценки себестоимости как экономической категории, ориентированной на повышение цен, при которой политика экономии ресурсов отодвигается на второй план.

Нормативный метод, несмотря на все его преимущества и существенную помощь в управлении экономикой промышленным предприятием, так и не получил широкого распространения. Это целиком относится к предприятиям резинотехнической промышленности. Такое положение стало следствием многих причин, но главная из них, по нашему мнению – исключительный интерес к полученной прибыли, а не к повышению ее за счет экономии ресурсов. Руководители предприятий резинотехнической отрасли часто предпочитают быстрое получение прибыли, не заботясь о перспективе ее получения.

Эволюция нормативного учета в России, начавшаяся в 1934г., официально объявленном началом его внедрения, показала, что он внедрялся чаще всего по отдельным элементам, и в конечном счете все возвращалось к «котловому» учету, т. е. к полному обезличиванию затрат даже при наличии данных, полученных по принципам нормативного учета. Такое положение, как в прошлом, так и в настоящем, обусловлено тем, что для бухгалтерии главной задачей бухгалтерского учета является формирование финансовой и налоговой отчетности. На предприятиях резинотехнической отрасли, как показали результаты диссертационного исследования, сбором, оценкой, обобщением, группировкой и подготовкой информации для принятия управленческих решений занимаются другие службы, мало связанные с бухгалтерией, а поэтому, как правило, не рассматриваемые администрацией в качестве надежного поставщика оперативной информации для принятия управленческих решений.

Наши исследования обнаружили, что попытки создания эффективного управления затратами не имели и не могли иметь успеха, так как каждая функция хозяйственного механизма осуществлялась изолированно и только в направлении ее прямых задач, без учета требований всех других функций управления. В странах же с развитой рыночной экономикой система accounting связана одной управленческой структурой – управленческим учетом. Между тем на резинотехнических предприятиях в России указанные функции реализуются многочисленными экономическими службами, аппарат которых, имея постоянную тенденцию к количественному росту, далеко не всегда способен позитивно влиять на экономику предприятия.

Порядок ведения и организации нормативного учета как реального механизма совершенствования учета затрат по предприятию в целом и по отдельным подразделениям на предприятиях резинотехнической промышленности в отечественной экономической литературе практически не разработан. Отсутствуют и соответствующие отраслевые нормативные документы в этой области. Не случайно поэтому на всех исследуемых предприятиях превалирует «котловой», полностью обезличенный по экономическим элементам затрат, максимально и необоснованно укрупненный в экономически не совместимые группы затрат и объекты калькулирования.

Производственные процессы на резинотехнических предприятиях и связанные с ними затраты во многом предопределяются наличием широко развитой системы норм и нормативов различного назначения. Эффективное использование норм и нормативов в управлении затратами возможно лишь на основе качественной учетной информации, обеспечивающей оперативное влияние на их выполнение, а также отклонение от действующих норм и нормативов как по натуральной величине, так и по стоимости.

Необходимость в реформировании отраслевого производственного учета затрат на базе нормативного учета (российским аналогом системы «Standard-cost») определило направления исследования.

Степень разработанности проблемы. Учету затрат на производство продукции посвятили свои труды отечественные и зарубежные ученые: А.С. Бакаев, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, К.М.

Гарифуллин, В.Б. Ивашкевич, А.Ш. Маргулис, Т.П. Карпова, В.Е. Керимов, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, П.П. Новиченко, С.С. Сатубалдин, С.А. Стуков, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Апчерч, К. Друри, Р. Энтони, Ч.Т. Хонгрэн, Э. Майер, Дж. Рис, Ж. Ришар и др. Не приуменьшая неограниченного вклада названных ученых в развитие производственного учета на различных этапах российской и зарубежной экономики, отметим, однако, что их работы посвящены общим аспектам учета затрат на производство, безотносительно к отраслевым особенностям формирования производственных затрат. И как было сказано, резинотехническая отрасль не составляет исключения.

Некоторые аспекты учета затрат на производство в резинотехнической промышленности освещены в отдельной главе, написанной в соавторстве В.А. Белобородовой и А.П. Чечетой, в учебнике «Калькуляция себестоимости продукции в промышленности», изданным в 1989 г. В журнале «Бухгалтерский учет» в 1980 г. З.М. Карпасова опубликовала статью по вопросам формирования объектов калькулирования на резинотехнических предприятиях. Других публикаций по учету затрат на производство в резинотехнической отрасли с тех пор не появлялось, хотя эта важнейшая для России отрасль не менее чем другие нуждается в совершенствовании экономических методов управления затратами на производство продукции.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на основе нормативного учета независимо от специфики производства в резинотехнической отрасли. Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

- определить влияние технологических и организационных особенностей резинотехнической промышленности на формирование учета затрат по центрам ответственности и объектам калькулирования;
- на основе анализа теоретических концепций и постановки нормативного учета установить исходные возможности его совершенствования в современных условиях на резинотехнических предприятиях;
- разработать порядок организации и состав нормативного хозяйства на резинотехнических предприятиях, предусмотрев при этом принципы бухгалтерского контроля за своевременным оформлением ввода, изменений и изъятия недействующих и устаревших текущих норм издержек и лимитов расхода материальных ресурсов;
- по результатам анализа качественного состава текущих норм и нормативов, оказывающего непосредственное влияние на хозяйственный механизм предприятия, наметить основные направления по реконструкции заводских систем норм и нормативов;
- выявить недостатки учета движения и остатков незавершенного производства в основных и подготовительных производствах и на этой основе разработать рекомендации по оперативно-бухгалтерскому учету внутри- и межцехового движения полуфабрикатов собственного производства;

– выработать порядок оценки остатков незавершенного производства в основных и вспомогательных цехах взамен общепринятого, способствующего различным манипуляциям с себестоимостью товарной продукции и прибылью предприятия;

– рекомендовать порядок учета изменений текущих норм и нормативов, переориентировав его с элемента сводного учета затрат при нормативном методе на учет результатов технической и коммерческой политики, проводимой администрацией предприятия, а также эффективности инвестиций в экономическое развитие производства; для ведения порядка учета целесообразно сформировать внутривладельческие номенклатуры факторов изменений норм по каждому основному и подготовительному цеху;

– разработать порядок оперативного учета отклонений от норм расхода ресурсов, отказавшись от несостоятельной концепции максимального прямого документирования отклонений от норм по объектам калькулирования, а также определить дифференцированный подход к списанию учтенных сумм отклонений на издержки производства и финансовые результаты;

– определить пути совершенствования и дальнейшего развития нормативного учета затрат на производство в резинотехнической отрасли.

Предметом исследования являются теоретические, методологические и практические положения, связанные с внедрением нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях резинотехнической промышленности.

Объектом исследования выступает теоретико-методологическая база внедрения и развития нормативного учета хозяйствующих субъектов резинотехнической промышленности на примере крупнейших резинотехнических предприятий России: ОАО «Саранский завод «Резинотехника», ЗАО «КВАРТ» (г. Казань), ООО «Резтех» (г. Казань), ЗАО «Курскрезинотехника», ОАО «Уральский завод РТИ», ОАО «УЗЭМИК» (г. Уфа) и др.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, периодическая литература, нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета, международные стандарты учета и отчетности, отраслевые методические инструкции. Информационной базой являются практические данные финансово-хозяйственной деятельности предприятий резинотехнической промышленности, в том числе калькуляции себестоимости продукции по цехам и по продуктам, приказы по учетной политике, внутренние нормативные документы предприятий резинотехнической промышленности Российской Федерации.

Методика исследования базируется на диалектическом методе познания, предполагающем изучение отраслевых особенностей учета затрат на производство продукции в резинотехнической отрасли. В процессе исследования использовались общенаучные методы: анализ и синтез, логический, системный и комплексные подходы, а также методы экономического анализа.

Область исследования. Диссертационное исследование проведено в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальности

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, пунктов 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, метод ее статистического анализа».

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании и разработке рекомендаций по внедрению и совершенствованию нормативного учета на предприятиях резинотехнической промышленности. К наиболее важным результатам, определяющим новизну проведенного исследования, относятся следующие:

- предложен оригинальный отраслевой состав затрат по классификационным группам, обоснован специализированный порядок разукрупнения статей затрат, связанных с обслуживанием и управлением производства; на этой основе рекомендовано увеличение числа прямых затрат, что необходимо для составления гибких калькуляций себестоимости единицы продукции;

- разработаны новые рекомендации в области формирования текущих норм и плановых нормативов производственных затрат, поскольку практикуемые системы норм и лимитирования затрат традиционно ориентированы на затратные договорные цены и обезличенные стоимостные измерители;

- разработана оригинальная методика оперативного учета наличия новых, изъятия необоснованно укрупненных, обезличенных, недействующих и устаревших норм и нормативов;

- предлагается специализированная (с учетом технологических особенностей резинотехнического производства) методика оценки остатков незавершенного производства в основных и подготовительных производствах по статьям прямых затрат в сочетании с оперативным бухгалтерским контролем за операциями приема-сдачи полуфабрикатов собственного производства по ходу производственного процесса;

- рекомендуются усовершенствованные способы бухгалтерского контроля за движением и остатками незавершенного производства в зависимости от видов производств и продукции;

- рекомендуется усовершенствованный порядок учета изменений текущих норм в ориентации на учет результатов технической и коммерческой политики предприятия по проводимым мероприятиям; предлагается авторский порядок формирования классификатора изменений норм, а также состав и формы первичной документации на изменения текущих норм;

- предлагается усовершенствованные номенклатуры статей и объектов нормирования, планирования и учета производственных издержек в их единстве, учетные номенклатуры и способы выявления отклонений от текущих норм расхода производственных ресурсов, состав первичной нормативной документации, другие элементы цеховых нормативных баз.

Теоретическая и практическая значимость работы состоит в том, что приведенные в ней теоретические выводы, рекомендации и реализация результатов исследования могут послужить методологической основой применительно к отраслевым особенностям нормативного учета. Особое внимание отводится совершенствованию нормативной базы резинотехнических

предприятий. Актуальность внедрения нормативного учета на предприятиях резинотехнической промышленности возрастает вместе с необходимостью широкого внедрения управленческого учета, а без нормативного учета такая задача практически не выполнима. Практическая значимость исследования определяется прежде всего прикладным характером научных положений и выводов диссертации, содержащих обоснование и систематизацию комплекса вопросов, связанных с организацией нормативного учета на резинотехнических предприятиях и направленных на экономическое развитие предприятий отрасли.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения настоящего исследования сообщались на научно-практических конференциях «Духовно-нравственные основы социально-экономической деятельности потребительской кооперации» Саранского кооперативного института (филиала) АНОВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» (2005г.), VIII Международной научно-практической конференции «Наука и образование – 2005» Днепропетровского национального университета.

Результаты исследования и отдельные положения применяются в учебном процессе кафедрой бухгалтерского учета и контроля Саранского кооперативного института РУК при преподавании дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет» и использованы при подготовке учебного пособия для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Основные положения исследования и рекомендации, изложенные в работе, обсуждались с ведущими специалистами резинотехнических предприятий. Отдельные положения диссертационной работы внедрены на ОАО «Саранский завод «Резинотехника», ЗАО «КВАРТ» (г. Казань), ООО «РЕЗТЕХ» (г. Казань).

Структура и объем работы. Диссертация изложена на 170 страницах и состоит из введения, трех глав, включающих восемь параграфов, заключения, библиографического списка, содержащего 141 наименование. Работа содержит 32 таблицы и 4 приложения.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРАЦИИ

Во **введении** обосновывается актуальность темы, освещается степень разработанности проблемы в отечественной и зарубежной экономической литературе, сформулирована цель, определены задачи, предмет и объект, методологическая и теоретическая основы исследования, приведены научная новизна и практическая значимость работы, а также представлены апробация результатов исследования и структура работы.

В **первой главе** «Теоретические аспекты учета затрат на производство в промышленности» раскрывается экономическая сущность затрат, охарактеризованы предлагаемые классификации затрат организаций отрасли. Обосновываются место и роль нормативного учета в системе управленческого учета, рассматриваются варианты группировок затрат с учетом отраслевых особенностей резинотехнических предприятий для определения наиболее эффективного способа управления ими. Определены и сгруппированы основные отраслевые особенности организации учета затрат на производство продукции,

изучена специфика резинотехнической отрасли и влияние организации производства на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции.

Во **второй главе** «Современное состояние учета производственных затрат в резинотехнической отрасли и необходимость его реформирования» рассматриваются вопросы организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в резинотехнической отрасли, уточняются и дополняются методические основы калькуляционного учета и подходы к формированию себестоимости резинотехнической продукции. Определены основные положения по учету затрат на производство продукции в резинотехнической промышленности

В **третьей главе** «Совершенствование учета затрат на производство на основе нормативного учета» исследованы различные способы внедрения нормативного учета, рекомендованы варианты оперативного бухгалтерского учета отклонений по установленным номенклатурам их видов, причинам и виновникам, а так же порядок подготовки управленческих решений по предупреждению отклонений зависимых от деятельности управленческого персонала. Разработаны и предложены схемы первичной нормативной документации, включаемой в состав нормативных баз, порядок бухгалтерского контроля за наличием и качеством текущих норм и нормативов, предложен перечень причин отклонений от норм прямых материальных и трудовых затрат.

В **заключении** диссертационного исследования даны выводы и обобщены научно-практические результаты исследования.

III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Предложен оригинальный отраслевой состав затрат по классификационным группам, обоснован специализированный порядок разукрупнения статей затрат, связанных с обслуживанием и управлением производства; на этой основе рекомендовано увеличение числа прямых затрат, что необходимо для составления гибких калькуляций себестоимости единицы продукции.

Система управления затратами предполагает единство объектов планирования, нормирования, учета, калькулирования и ценообразования в совокупности с их научно–аргументированной детализацией применительно к натуральному ассортименту выпускаемой продукции. Однако это правило, которое уже никем не ставится под сомнение, часто нарушается. Это выражается прежде всего в неоправданном укрупнении номенклатуры объектов затрат, влекущим за собой обезличивание производственных издержек, искажение плановых и отчетных данных. Некоторые авторы пытаются оправдать максимальное укрупнение объектов затрат, тем самым ограничивая нормативный учет выявлением и распределением сумм изменений и отклонений текущих норм. Мы не можем согласиться с этим потому что, во-первых, при имеющихся существенных недостатках нормативной базы производственного учета

чрезмерно укрупненные номенклатуры объектов затрат неизбежно приведут к «котловому» нормированию, планированию, учету и калькулированию затрат, во-вторых, современные мощности ЭВМ АСУП реально обеспечивают возможность оптимизации номенклатуры объектов затрат с учетом потребностей разных уровней управления и, разумеется, всех низовых центров ответственности путем полного отказа от обезличенного учета производственных издержек.

Неправомерное укрупнение учетно-экономической номенклатуры объектов затрат в резинотехнических производствах приняло исключительно широкий размах.

Проведенные нами исследования подтвердили постулат о том, что калькулирование себестоимости подчинено требованиям анализа структуры затрат, выявления резервов снижения издержек и увеличения выпуска продукции. На предприятиях резинотехнической отрасли статьи затрат, как правило, объединены в укрупненные группы, что противоречит принципам управления затратами. Такая информация не может быть использована в подготовке управленческих решений. Это касается, например, общепроизводственных и общехозяйственных расходов (табл.1).

Таблица 1

Номенклатура статей общехозяйственных и общепроизводственных расходов на резинотехнических предприятиях (по данным 2055г.),%

Действующая номенклатура статей общепроизводственных	Удельный вес	Действующая номенклатура статей общехозяйственных расходов	Удельный вес
Заработная плата (вспомогательных рабочих, ИТР, ОТК)	31,2	Материалы;	3,3
Отчисления на социальные нужды	8,4	Оплата общезаводского персонала	31,7
Капитальный ремонт зданий (по справке ОКС подрядной организации)	3,8	Отчисления на социальные нужды	8,3
Капитальный ремонт оборудования	9,9	Услуги вспомогательных цехов: (энергоресурсы, услуги по передаче энергоресурсов, прочие услуги вспомогательных цехов)	12,3
Амортизация основных средств	10,8	Амортизация	2,4
Вспомогательные материалы	10,5	Налоги и сборы	5,7
Прочие денежные расходы (молоко)	1,9	Аренда земли	9,6
8. Услуги вспомогательных цехов:	23,5	Прочие услуги сторонних организаций (расходы на связь, почтово-телеграфные расходы, содержание пожарной охраны, содержание ВОХР, аудиторские услуги, ремонтные работы, сертификация продукции, проверка, метрология, переподготовка кадров, прочие расходы)	23,5
энергозатраты	12,7	Командировочные расходы	0,9
транспортные услуги	6,1	Медицинское страхование	1,9
прочие услуги		Молоко	0,2
вспомогательных цехов	4,7		0,2

		Подписка	
--	--	----------	--

Определенное укрупнение номенклатуры объектов затрат в резинотехнических производствах неизбежно в силу большого ассортимента выпускаемой продукции и невысокой периодичности его повторяемости. Необходимо, на наш взгляд, определить границы укрупнения номенклатуры затрат, чтобы, не увеличивая значительно общую трудоемкость управленческого учета, получить достаточные сведения о затратах в разных группировках.

По нашему мнению, себестоимость продукции должна учитываться только по основным затратам, для этого мы предлагаем номенклатуру статей, которая отражает специфику резинотехнической промышленности (табл.2):

1. Материальные затраты: каучук, техуглерод (сажа), мел, тальк. Данные затраты составляют до 75 % в себестоимости резинотехнической продукции.

2. Возвратные отходы. Так как возвратные отходы могут оцениваться как попутная продукция, мы считаем, что они должны учитываться по цене продажи.

3. Технологическая заработная плата. По этой статье отражается заработная плата рабочих всех разрядов и главный принцип выделения этого элемента это связь с технологическими процессами. Сумма заработной платы включается в себестоимость в соответствии с количеством продукции сданной на склад, без учета незавершенного производства.

4. Отчисления на социальное страхование.

5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. По данной статье учет затрат необходимо вести по цеховым сметам и целевому назначению. Фактические затраты необходимо обобщать по сметам и отклонениям от смет.

6. Технологическая энергия. Данную статью целесообразно выделять, так как она имеет большой удельный вес в себестоимости продукции, а учет необходимо вести по однородным группам производственного оборудования.

7. Расходы на улучшение качества продукции. По этой статье следует учитывать все мероприятия, в том числе по результатам НИОКР. Также мы предлагаем здесь учитывать потери от брака в основных производствах

Общеховые, общезаводские (накладные) расходы по нашему мнению целесообразно относить не в состав производственных затрат, а в себестоимость проданной продукции, так как эти затраты имеют косвенное отношение к процессу производства, кроме того, такой подход в известной мере будет соответствовать общепринятой в мировой практике системе «Direct-cost».

Предлагаемые статьи полностью зависят от организации производства, по ним можно судить об экономической эффективности производства.

Учетно-экономическую номенклатуру объектов затрат на производство необходимо систематизировать в специальном внутривзаводском сборнике. Каждой группе объектов затрат отводится постоянная серия кодовых обозначений применительно к машинной обработке информации, которые используются при оформлении необходимой технико-экономической и учетной документации. Внутривзаводские сборники номенклатур объектов затрат должны стать обязательным документом в нормативном хозяйстве резинотехнических производств.

Необходимость создания единых отраслевых классификаторов однородной технологической оснастки по типовым критериям очевидна.

Это намного ускорит внедрение нормативного учета в резинотехническом производстве.

Таблица 2

Структура затрат на производство продукции за 2004–2005 гг. по предприятиям резинотехнической промышленности
(в % к сумме затрат)

Предприятия	Сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, компл. изделия		Топливо, энергия, вода		Затраты на оплату труда		Единый социальный налог		Амортизация основных средств и нематериальных активов	
	2005 г.	2004г.	2005г.	2004г.	2005г.	2004г.	2005г.	2004г.	2005г.	2004г.
ЗАО «Курскрезинотехника»	74,0	74,0	5,5	5,7	13,1	12,0	3,4	4,3	0,9	1,4
ОАО «Уральский з-д РТИ»	54,4	52,8	12,7	11,5	20,7	20,5	5,1	6,8	1,2	1,2
ОАО «РТИ-Каучук»	43,5	43,2	7,9	7,8	23,7	23,1	4,6	4,7	0,9	1,3
ОАО «Ярославский з-д РТИ»	47,9	51,5	8,3	8,6	24,5	22,1	6,6	8,1	1,4	1,2
ЗАО «КВАРТ», (г. Казань)	67,6	66,7	8,4	9,4	14,8	14,0	4,1	5,2	2,2	1,5
ОАО «УЗЭМИК», (г. Уфа)	75,4	73,4	4,3	4,4	14,3	14,9	3,8	5,3	1,0	1,1
ОАО «Оренбургский з-д РТИ»	6,8	9,2	23,4	19,1	24,2	24,4	6,3	8,9	3,0	1,7
ОАО «Черкесский з-д РТИ»	72,1	68,5	7,8	9,5	11,8	12,4	3,3	4,7	0,9	1,0
ЗАО «Гульский з-д РТИ»	53,9	51,6	8,5	8,0	20,1	19,7	5,5	6,4	2,5	2,8
ОАО «Саранский з-д «Резинотехника»	62,9	63,5	9,5	9,1	15,2	13,7	4,1	5,0	2,6	2,5
ЗАО «Краснодарский з-д РТИ»	52,7	55,8	7,4	8,2	16,9	14,1	4,6	5,2	0,7	0,7
ЗАО «Волжскрезинотехника»	58,1	62,2	13,7	10,9	15,2	14,2	3,9	4,7	2,2	1,5
ООО «Барнаульский з-д РТИ»	38,2	35,6	19,6	16,1	22,7	22,6	5,6	8,1	1,2	0,6
ИТОГО по РФ:	64,1	63,8	8,3	8,1	16,2	15,5	4,1	5,3	1,5	1,5
ОАО «Беларусьрезинотехника»	54,6	55,8	8,0	9,4	22,3	20,2	8,1	7,4	2,1	1,9

2. Разработаны новые рекомендации в области формирования текущих норм и плановых нормативов производственных затрат, поскольку практикуемые системы норм и лимитирования затрат традиционно ориентированы на затратные договорные цены и обезличенные стоимостные измерители.

Начиная с 30-х гг. XX в. учет изменений текущих норм ведется, по существу, лишь для исчисления сумм фактических затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости продукции при нормативном методе. Суммы учтенных изменений норм относятся на валовые затраты, затем путем коэффициентного распределения – на себестоимость товарного выпуска и незавершенного производства.

Между тем в резинотехнической промышленности степень условности полученных данных такова, что они не представляют ценности для управления, так как исчисляемые на основе множества трудоемких расчетов условные суммы изменений норм в себестоимости изделий составляют сотые и даже тысячные доли процента к итогу нормативной себестоимости и не могут отражать реальную эффективность режима экономии. Это не означает, однако, что учет изменений текущих норм не нужен. В определенной мере учтенные суммы изменений норм отражают состоятельность технической и коммерческой политики администрации предприятия, а также эффективность инвестиций в экономическое развитие производства. Поэтому учет изменений текущих норм должен отражать те мероприятия, результаты которых представлены в зарегистрированных фактах пересмотра действующих норм.

Учет отклонений от текущих норм, как и учет их изменений, не может быть оторван от центров затрат, он заканчивается условными расчетами распределения общей суммы выявленных отклонений на себестоимость товарного выпуска, незавершенного производства и единицы готовой продукции. Перераспределенные суммы не отражают фактической принадлежности к калькулируемому объекту в силу своей экономической условности и не представляют какой-либо аналитической ценности для управления. Между тем, в системе учета определяющей целью учета отклонений выступает не порядок списания отклонений от стандартных норм издержек, а оперативное реагирование на каждый факт отклонений, включая прогнозирование его возможных последствий в перспективе.

В современной экономике трудно переоценить необходимость признания в качестве определяющей направленности учета отклонения от норм на выявление отклонений по элементам затрат, цехам, их подразделениям и функциональным службам предприятия, а также оперативный анализ, контроль за своевременной выработкой и реализацией мероприятий по использованию резервов.

Вместе с нарастающей с годами тенденцией к увеличению заводской номенклатуры продукции, росту уровня унификации и стандартизации производства становится все более очевидной несостоятельность принципа нормативного метода, предусматривающего полное выявление и документирование отклонений в момент их возникновения и по прямой принадлежности к продукту труда или даже к группе однородной продукции.

Согласно выборочным подсчетам, проведенным нами на ряде крупных резинотехнических предприятий, документируется минимально 20, а максимально 43 % от общей суммы учтенных отклонений. Иначе говоря, до 80 % отнесенных на издержки сумм отклонений выявляется расчетным путем. При этом данные об отклонениях определяются на основании квартальных и годовых инвентаризаций незавершенного производства.

3. Разработана оригинальная методика оперативного учета наличия новых, изъятия необоснованно укрупненных, обезличенных, недействующих и устаревших норм и нормативов.

Расчеты показывают, что за межинвентаризационный период в незавершенном производстве оседают значительные суммы сверхнормативных потерь сырья и материалов, неустановленных хищений и недостач продукции в связи с различными искажениями фактических данных о выработке и сдельной заработной плате, попадающие в итоге в состав отклонений от норм под общим названием «недокументированные» или «неучтенные», конкретные причины которых установить практически невозможно, и они растворяются в фактических суммах производственных затрат. При завышенных нормах такие списания вуалируют многие факторы перерасхода. Тем не менее 3/4 указанных отклонений от норм не связаны с технологическим процессом, а в структуре документированных отклонений от норм расхода заработной платы производственных рабочих лишь 10–15 % относится непосредственно к производственному процессу, более 70 % отклонений от норм расхода материалов и топлива приходится на замены и дополнительные транспортно-заготовительные расходы, связанные с известными недостатками процесса снабжения. В связи с этим целесообразно определить порядок списания отклонений от норм исходя из их экономического содержания.

4. Предлагается специализированная (с учетом технологических особенностей резинотехнического производства) методика оценки остатков незавершенного производства в основных и подготовительных производствах по статьям прямых затрат в сочетании с оперативным бухгалтерским контролем за операциями приема-сдачи полуфабрикатов собственного производства по ходу производственного процесса.

Учет отклонений от норм расхода производственных ресурсов в резинотехнической промышленности прямо связан с учетом незавершенного производства. Опыт свидетельствует, что на резинотехнических предприятиях лишь по учетным данным о выработке полуфабрикатов в натуральных измерителях, посменно получаемым в подготовительных производствах и основных цехах на выпускающих операциях по всему производственному циклу, можно организовать наиболее достоверный учет расхода ресурсов на готовую продукцию, документально оформленный брак, а также отклонения, связанные с хищениями и неплановыми технологическими потерями, скрытым браком, приписками объемов невыполненных работ и сдельной заработной платы по местам возникновения и центрам затрат. В практике резинотехнических предприятий бухгалтерские данные об остатках незавершенного производства в стоимостном выражении оторваны от его натурального содержания места затрат

и центров ответственности, и лишь инвентаризации могут в определенной мере охарактеризовать их состояние. Такое положение – следствие традиционной недооценки объективного характера взаимосвязи продукции, изготовляемой на каждом производственном этапе, с затратами, обусловленными технологическим процессом.

На наш взгляд, важно на уровне резинотехнических предприятий разработать более приемлемые способы оперативного учета и бухгалтерского контроля за движением и остатками незавершенного производства в их взаимосвязи как составной части нормативного учета.

Наряду с кардинальными изменениями планирования производственных издержек, по нашему мнению, должна быть сведена к минимуму стоимость остатков незавершенного производства. Для этого целесообразно ограничить их оценку статьями прямых переменных издержек: материалы и основная заработная плата производственных рабочих. Это относится к основному производству. Отказ от ежемесячного перераспределения косвенных издержек между себестоимостью готовой продукции и незавершенного производства, думается, будет правомерным, так как расчетные доли этих издержек в себестоимости продукции в силу своей условности представляют не более чем схоластичный набор цифровых данных, способствующих, однако, использованию калькулирования в качестве надежного инструмента умышленного искажения отчетной информации.

5. Рекомендуются усовершенствованные способы бухгалтерского контроля за движением и остатками незавершенного производства в зависимости от видов производств и продукции.

Нормативными документами предусматривается осуществление оперативного и бухгалтерского контроля за сохранностью незавершенного производства на всех циклах его формирования с помощью балансов изделий. На практике, однако, даже на крупных резинотехнических предприятиях балансы изделий составляются выборочно, нерегулярно и лишь для нужд текущего оперативного планирования и регулирования производства. Для бухгалтерского учета движения и остатков незавершенного производства балансы изделий чаще всего составляются в случае значительных отклонений суммового остатка незавершенного производства, рассчитываемого в межинвентаризационный период, от его фактического наличия согласно данным сплошных инвентаризаций, которые проводятся, как известно, не чаще одного раза в квартал, а нередко – один раз в год. Такая периодичность по изложенным ранее соображениям, безусловно, неприемлема. Учитывая реально сложившиеся условия и технику учета движения остатков незавершенного производства, думается, необходимо составлять ежедневные балансы, но, разумеется, не по всей номенклатуре, а лишь по наиболее дорогой, остродефицитной продукции; по остальной номенклатуре – в режиме запроса, но не реже, одного раза в месяц.

Формы и содержание балансов деталей не должны быть едиными: их необходимо ориентировать на особенности организации производства, объемы выпускаемой продукции и наличные мощности ЭВМ. Так, в балансы изделий в подготовительных цехах резинотехнических предприятий, имеющих как правило

предметно-замкнутый цикл производства целесообразно вводить специальные графы для оценки незавершенного производства по статьям прямых затрат, что позволит обеспечить бухгалтерский контроль за движением и остатками незавершенного производства. В балансах продукции основных цехов предприятий резинотехнической промышленности можно предусмотреть графы для отражения нормативного количества изделий каждого наименования, сданных на склад. Представляется важным определить наиболее приемлемые варианты инвентаризаций для каждого типа организации производства.

6. Рекомендуются усовершенствованный порядок учета изменений текущих норм в ориентации на учет результатов технической и коммерческой политики предприятия по проводимым мероприятиям; предлагается авторский порядок формирования классификатора изменений норм, а также состав и формы первичной документации на изменения текущих норм.

В специальной литературе и действующих нормативных документах классификация изменений текущих норм и нормативов отсутствует или же представлены укрупненные группы изменений, непригодные для оценки эффективности производства и прогнозирования его перспектив. Нам представляется, что номенклатура изменений норм на уровне предприятия должна содержать классификацию факторов по отдельным группам, внутри каждой группы целесообразно выделить частные факторы норм по прямому признаку, их при этом нетрудно документировать по конкретным плановым мероприятиям. С выполнением названных условий практическая ценность планово-учетных номенклатур изменений текущих норм заключается в том, что их можно использовать для организации комплексной системы поиска внутрипроизводственных резервов.

На резинотехнических предприятиях текущие нормы, на которых базируется нормативный метод, должны разрабатываться и действовать в период времени меньше года (месяц, квартал), отличаться по своему уровню от среднегодовых удельных норм расходов на величину запланированного снижения материалоемкости и трудоемкости выпускаемой продукции.

На основании текущих норм расхода, действующих на 1-е число отчетного периода мы предлагаем составлять нормативные калькуляции по всем калькуляционным статьям затрат, образующим индивидуальную производственную себестоимость продукции (табл. 3). Мы считаем допустимой разработку нормативной калькуляции для групп однородных видов продукции, поскольку различия в составе нормативных расходов по отдельным калькуляционным статьям затрат по таким изделиям незначительны. Происходящие изменения текущих норм мы предлагаем систематизировать и вносить в нормативные калькуляции себестоимости отдельных видов изделий (полуфабрикатов) или их однородных групп по каждой калькуляционной статье затрат.

Таблица 3

Нормативная калькуляция втулки (13-30-675), тыс. руб./ тыс. шт.

№ п/п	Калькуляционные статьи затрат	Код статей затрат	Затраты на начало года	Изменения норм расхода		
				01.01	01.02	и т.д.
1	2	3	4	5	6	7
1	Сырье и материалы	01	14,52	-	-0,16	
2	Полупродукты (полуфабрикаты) собственного производства	02	-	-	-	
3	Вспомогательные материалы	03	1,36	-	+0,32	

Продолжение табл. 3

1	2	3	4	5	6	7
4	Возвратные отходы (вычитаются)	04	1,20	-	-0,16	
5	Топливо и энергия на технологические цели: электроэнергия, вода охлажденная	05 06	16,50 0,18	- -	-0,52 -	
6	Итого топливо и энергия		16,68	-	-0,52	
7	Основная заработная плата производственных рабочих	07	3,56		+0,06	
8	Дополнительная оплата труда производственных рабочих	08	0,48	-	+0,04	
9	Отчисления на социальные нужды	09	1,05	-	+0,05	
10	Итого затраты на оплату труда		5,09	-	+0,15	
11	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	10	5,79	-	-0,71	
12	Итого расходов на переработку (стр. 6 + стр. 10 + стр. 11)		27,56		-1,08	
13	Расходы на подготовку и освоение производства	11	0,45	-	-	
14	Износ приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы	12	2,14			
15	Общепроизводственные расходы	13	6,05	-	-0,24	
16	Итого расходов по переделу (стр. 12 + стр. 13 + стр. 14 + стр. 15)		36,20	-	-1,32	
17	Общехозяйственные расходы	14	7,04	-	-	
18	Потери от брака	15	0,87	-	-	
19	Прочие производственные расходы	16	4,23	-	-	
20	Производственная себестоимость	17	50,17	-	-1,32	
21	Попутная продукция (исключается)	18	-	-	-	
22	Расходы на продажу	19	1,71	-	-0,04	
23	Полная себестоимость	20	51,88	-	-1,36	

7. Предлагается усовершенствованные номенклатуры статей и объектов нормирования, планирования и учета производственных издержек в их единстве, учетные номенклатуры и способы выявления отклонений от текущих норм расхода производственных ресурсов, состав первичной нормативной документации, другие элементы цеховых нормативных баз.

Разнообразие причин и видов отклонений от норм затрат обуславливает потребность в заводских учетных номенклатурах причин и виновников отклонений. Авторы отдельных публикаций предлагают использовать для учета

отклонений от норм расхода материалов типовую номенклатуру причин отклонений. Действительно, некоторые позиции отклонений, предусмотрены Типовыми указаниями по нормативному учету и отраслевыми нормативными документами. Однако механическое перенесение типовой номенклатуры видов отклонений в нормативный учет резинотехнических производств вряд ли оправданно. На предприятиях, по нашему мнению, необходимо разработать специализированные номенклатуры отклонений от норм расхода ресурсов по видам (учетным группам), внутри которых следует предусмотреть конкретизированные причины отклонений, характерные для производственных условий данного цеха и имеющие значительный удельный вес. Вместе с тем причины отклонений от норм целесообразно разделить на группы в зависимости от деятельности конкретного структурного подразделения. Такая группировка позволит объективно оценить результаты работы по обеспечению режима экономии каждого центра ответственности предприятия и повысить обоснованность премиальных выплат за рациональное расходование ресурсов. Номенклатуры видов отклонений от норм и их типичных причин должны стать неотъемлемой частью внутризаводских рабочих инструкций по нормативному учету.

Использование материальных ресурсов в производственных процессах является объектом последующего бухгалтерского контроля. Большинство предприятий, по существу, сводит учет отклонений к ежемесячным расчетам сумм отклонений от плановой себестоимости по статьям материальных и других затрат, хотя известно, что затраты, отнесенные на товарный выпуск по плановым нормам, отнюдь не идентичны плановым показателям затрат по калькуляционным статьям.

Учет отклонений от норм необходимо считать информационной основой управления затратами, процессом формирования себестоимости продукции и соблюдением технологической и производственной дисциплины. Мы предлагаем учет отклонений от норм расхода вести по местам производственного потребления, видам (однородным группам) продукции, причинам отклонений и виновникам. В качестве подобного примера в резинотехнических производствах мы предлагаем использовать перечень причин отклонений от норм расхода сырья и материалов, представленный в табл. 4.

Таблица 4

Рекомендуемый перечень причин отклонений от норм расхода сырья и материалов в резинотехнических производствах

Наименование причин	Код причины
1	2
<i>А. При отпуске в производство</i>	
Несоответствие фактического процентного содержания основного вещества (в сырье — концентрации, влагопоглощения) данным паспорта поставщика	1/01
Потери (хищения) на центральных заводских складах (промскладах) в процессе хранения	1/02

Утрата части физико-химических свойств в результате нарушения нормальных условий хранения или его длительности	1/03
Неправильный пересчет физического веса в установленном стандарте на 100 %-ное содержание основного вещества в сырье или на 100 %-ную концентрацию	1/04
Неисправность контрольно- или весоизмерительных приборов на центральных заводских складах (промскладах)	1/05
Потери в трубопроводах при перекачке жидкого сырья в цеховые резервуары	1/06
Потери в трубопроводах при перекачке жидкого сырья от поставщика покупателю (для предприятий, получающих сырье непосредственно с нефтеперерабатывающих заводов или других химических предприятий)	1/07
<i>Б. При потреблении в производстве</i>	

Продолжение табл. 4

1	2
Потери сырья и материалов при хранении в цеховых кладовых (резервуарах)	1/08
Несоответствие качественных характеристик отдельных видов материальных ресурсов требованиям ОСТов и ТУ	1/09
Неидентичные замены одного вида сырья другим	1/10
Изменение рецептуры исходной химической смеси	1/11
Нарушение технологических параметров (температуры, давления, времени и т.п.) ведения производственного процесса	1/12
Нарушение периодичности отбора проб полуфабрикатов и их анализа, предусмотренного технологическим регламентом	1/13
Непредусмотренные технологическим регламентом или материальным балансом потери и отходы на различных стадиях (переделах) производственного процесса	1/14
Несоответствие технико-экономических характеристик полуфабрикатов собственного производства ОСТам, ТУ или установленным технологическим регламентом внутризаводским требованиям (стандартам)	1/15
Низкая научная обоснованность текущих расходных коэффициентов	1/16
Внедрение организационно-технических мероприятий по снижению материалоемкости, не оформленных своевременно как изменение текущих норм	1/17
Неисправность контрольно-измерительных приборов	1/18
Ошибки при определении фактического расхода сырья и материалов расчетным методом	1/19
Изменение нормативных сроков службы сорбентов и катализаторов	1/20

Анализ показывает, что даже на тех предприятиях, где практикуется нормативный учет в отдельных или во всех цехах резинотехнического производства, замены материалов документируются далеко не каждый раз, а это означает, что полнота и своевременность оформления замен, имеющих наибольший удельный вес в общих суммах отклонений от норм, не контролируется. Между тем значение такого контроля трудно переоценить. К тому же его практическая реализация не требует существенного увеличения трудовых затрат. Организация нормативного метода калькуляционного учета трудовых издержек производства в немалой степени зависит от применяемых систем и форм оплаты труда.

Среди типичных видов отклонений от норм расхода основной заработной платы производственных рабочих целесообразно выделить несоответствие

разряда работ разряду рабочего; выполнение дополнительных операций, не предусмотренных технологическими картами и сметами (обходная технология, скрытые работы); премии из фонда заработной платы, не включаемые в основную сдельную расценку; абсолютные изменения численности рабочих повременщиков при неизменных нормативных задачах; а также непроизводительные работы, внутрисменные потери рабочего времени и простои, возникающие, как правило, за счет организационно-технологических неполадок на производстве. Основные их виды показаны в табл. 5.

При сдельной или сдельно-премиальной системе оплаты труда к отклонениям от норм трудовых издержек производства рекомендуется относить всевозможные доплаты за операции, выполняемые в результате временного отступления от нормальных условий труда, производства и управления.

Таблица 5

Рекомендуемый перечень причин отклонений от нормируемой оплаты труда рабочих на резинотехническом предприятии

Наименование причин	Код причины
1	2
Внеплановые простои технологического оборудования и транспортных средств	2/01
Ненормируемые дополнительные работы, вызванные отступлениями от нормальных условий труда	2/02
Ненормируемое совмещение профессий и расширение зон обслуживания оборудования	2/03
Несоответствие разряда работ разряду рабочего	2/04
Не предусмотренное технологическим регламентом изменение режима технологической системы	2/05
Фактическая недоработка (переработка) по сравнению с нормативной продолжительностью рабочей смены	2/06
Ошибки в технологической подготовке производства	2/07
Перевод на другую работу по производственной необходимости	2/08
Нарушение технологической дисциплины и выработка бракованной или некондиционной продукции	2/09
Превышение типового количества обслуживаемых единиц оборудования или технологических мест	2/10
Работы по ликвидации аварийных ситуаций	2/11
Отклонения от нормативных сроков службы инструментов и приспособлений (оснастки)	2/12
Отступления от заданного уровня автоматизации управления технологическим процессом или предприятием	2/13
Прочие доплаты	2/14

Нам представляется возможным, что доплаты сдельщикам за работы, вызванные отступлениями от нормальных технологических условий, оформлять типовыми формами сигнальных документов - нарядами с красной диагональной

полосой, а оплата простоев — листками учета простоев, листками на доплату или с помощью специальных извещений.

Для распределения выявленных отклонений между видами продукции в первичных документах следует указывать код продукции, при изготовлении которой они имели место.

Необходимо отметить, что значительная часть заработной платы, представляющая собой отклонения от норм, скрыта в составе накладных расходов и при планировании смет этих затрат от достигнутого не оказывают отрицательного влияния на себестоимость (доплаты до среднего заработка, оплата сверхурочных, выходных и праздничных часов). Как правило, не подсчитываются отклонения от норм, вызванные отвлечениями работников от основной деятельности, выполнением так называемых аккордных работ, являющихся следствием необоснованности сдельных расценок.

Контроль за выработкой актуален и при повременной оплате труда производственных рабочих, занятых выполнением производственных операций, поскольку он в немалой степени связан с повышением использования трудовых ресурсов предприятия. Для контроля за выработкой рабочих-повременщиков некоторые предприятия применяют специальный документ «Сменное задание», ориентированный на автоматизированную обработку с помощью ЭВМ. Все постоянные реквизиты: шифр участка, бригады, коды закрепленной номенклатуры продукции, работ, услуг, суммарные расценки за единицу продукта труда (на последней операции), рабочие номера бригадира и рабочих, инвентарные номера оборудования, коды причин и виновников отклонений, номера выполняемых операций – печатаются по массивам в заготовках сменных заданий на текущий месяц. Сменные задания необходимо применять прежде всего в комплексных бригадах рабочих-повременщиков, работающих по нормированным заданиям, как индивидуальным, так и бригадным.

В настоящее время требуется пересмотр концепции учета отклонений от текущих норм, остающейся без изменений с 1930-х гг. В качестве главного направления учета отклонений от норм нужно принять выявление и обобщение отклонений по элементам затрат по цехам, центрам затрат и ответственности, оперативный анализ, включающий определение тенденций и их влияния на экономику центров затрат и ответственности, а также предприятия в целом, контроль за своевременной выработкой и реализацией мероприятий по рациональному использованию резервов.

Основные публикации по теме диссертации

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1) Булычева, Т.В. Состояние, стратегия и основные направления развития химического и резинотехнического комплекса в Приволжском федеральном округе // Регионология. – 2007. – № 1 (58). – С. 121–127 (0,3 п. л.)

Публикации в других изданиях

2) Булычева, Т.В. Учет затрат и калькулирование себестоимости как информационная база социально-экономической деятельности потребительской кооперации // Духовно-нравственные основы социально-экономической

деятельности потребительской кооперации: тез. докл. и выступлений на науч.-практ. конф.: в 2 ч. Саран. кооп. ин-т. – Саранск, 2005. – Ч. 2. – С. 95–97 (0,16 п. л.).

3) Булычева, Т.В. Особенности учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в резинотехнической отрасли // «Наука і освіта – 2005»: Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. Т. 81. Облік і аудит. – Дніпропетровськ, 2005. – С. 24–28 (0,25 п. л.).

4) Булычева, Т.В. Бухгалтерский (управленческий) учет: практикум, [учеб. пособие] / авт.-сост.: Т.В. Булычева, В.М. Земсков, Л.А. Ляпукина; Саран. кооп. ин-т РУК. – Саранск, 2006. – с. 80 (4,65 п. л. / 1,55 п. л.).

5) Булычева, Т.В. Развитие теории затрат и калькулирования себестоимости в современных условиях // Все для бухгалтера. – 2006. – № 15 (183). – С. 21–26 (0,64 п. л.).

6) Булычева, Т.В. Особенности резинотехнической отрасли и влияние организации производства на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции./Т.В. Булычева, В.М. Земсков // Все для бухгалтера. – 2005. – № 13 (157). – С. 35–38 (0,47 п. л. / 0,23 п. л.).