

На правах рукописи

УДК 658.532: 338.47: 004.9

ББК У05

О 38

ОГНЯНОВА ОЛЬГА ВИКТОРОВНА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОТЕЧЕСТВЕННОГО
ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ
СИСТЕМЫ АВС В ВАГОНОСТРОЕНИИ**

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 и контроля факультета учета и финансов Саранского кооперативного института (филиала) АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: кандидат экономических наук, профессор
Земсков Владимир Михайлович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Трифонов Юрий Васильевич
кандидат экономических наук, доцент
Дружиловская Татьяна Юрьевна

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

Защита состоится 31 октября 2007 г. в 16.00 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 29 сентября 2007 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент

Л. Ф. Суходоева

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Состояние экономики России в настоящее время диктует необходимость поиска новых подходов учета применительно к растущим информационным потребностям управления затратами. Эффективность управления может быть достигнута посредством успешного функционирования современных систем производственного учета. Чем эффективнее будет такая система, тем успешнее будут использоваться ресурсы, тем больше шансов у предприятий выжить в условиях жесткой конкуренции. Поэтому в деловых кругах в последние годы растет спрос на учетную информацию комплексного типа, обладающую аналитическими свойствами, способную оперативно обеспечивать подготовку управленческих решений в области производственного использования.

Машиностроение, включая предприятия вагоностроения, – основной сегмент промышленности России, от развития которого зависят темпы роста экономики в целом. За годы вхождения России в рыночную экономику производственный учет в машиностроении вообще и в вагоностроении в частности не претерпел значительных изменений, а общее реформирование бухгалтерского учета, по сути, его не коснулось. Производственный учет по-прежнему остается лишь частью бухгалтерского учета, ограниченной рамками бухгалтерского обобщения производственных затрат и оценки продуктов труда при подготовке баланса.

Совершенствование практически всех разделов производственного учета особенно актуально для предприятий вагоностроения, медленно выходящего из кризисной ситуации, постигшей его в 1990-е гг. (в Республике Мордовия к середине 2007 г. насчитывается более 40 % убыточных вагоностроительных и вагоноремонтных предприятий). Общеизвестный нормативный производственный учет, являющийся прообразом распространенной на Западе системы «стандарт-кост», не нашел должного применения в вагоностроении. Производственный учет в вагоностроении, по существу, застыл в виде обезличенного («котлового») учета, результативная информация которого почти недоступна для управления экономикой себестоимости.

В современных условиях структура затрат вагоностроения претерпела изменение. Затраты на труд уменьшились, а постоянные расходы возросли за счет увеличения амортизации и расходов на обслуживание оборудования. Кроме того, наблюдается постоянный рост затрат на обслуживание потребителей, общее управление, управление персоналом. Как следствие, растет удельный вес накладных затрат в составе общей суммы расходов, тогда как их распределение в вагоностроении ведется способами, существенно искажающими показатели себестоимости продукции.

Это объясняется тем, что в официальных стандартах отечественного бухгалтерского учета в настоящее время, как и раньше, отсутствуют методические рекомендации по этому вопросу. В 70–80-х гг. прошлого

столетия порядок учета и распределения накладных расходов был регламентирован для промышленного производства в целом. Отраслевые нормативные документы

фактически продублировали указания общесоюзных. Таким образом, отраслевые особенности распределения накладных расходов остались неучтенными. Кроме того, отсутствует дифференциация способов распределения очень разных по своей природе общепроизводственных и общехозяйственных расходов, учитываемых общими синтетическими статьями затрат.

Следует отметить, что предприятия вагоностроения, как показали проведенные нами исследования, не уделяют внимания разработке эффективной системы управленческого производственного учета, часто решая проблемы увеличения прибыли повышением цен на свою продукцию. Однако рост прибыли за счет роста цен на продукты труда, в том числе монопольных, не бесконечен.

Используемые системы учета затрат и калькулирования, в том числе и нормативный метод, уже исчерпали возможности поиска резервов. Поэтому требуются более глубокие исследования технологических особенностей вагоностроения, оценки выполняемых операций с позиции их функциональной значимости и производимых затрат. Следовательно, предприятиям вагоностроения необходимо вести поиск резервов снижения затрат как в направлении разработки адекватных баз распределения при сохранении традиционного одноступенчатого калькулирования, так и в направлении развития альтернативных калькуляционных систем.

Изложенное свидетельствует об очевидной актуальности темы настоящего исследования.

Степень разработанности проблемы. Значительный исследовательский вклад в области теории и практики производственного учета внесли известные отечественные ученые: А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, К.М. Гарифуллин, Н.Д. Врублевский, В.Б. Ивашкевич, В.Ф. Палий, Е.А. Мизиковский, П.П. Но-виченко, А.Ш. Маргулис и др. Среди зарубежных авторов следует отметить труды А. Апчерча, Х. Блека, А. Дайле, К. Друри, Ж. Ришара, Ч.Т. Хорнгрена, П. Хорвата, Дж. Фостера и др. Однако, не приуменьшая вклада названных ученых в развитие производственного учета на различных этапах российской и зарубежной экономики, отметим, что их работы посвящены общим аспектам производственного учета, безотносительно к отраслевым особенностям формирования производственных затрат. Публикаций по учету затрат на производство в вагоностроении не появлялось.

Цель и задачи исследования. Целью работы является разработка теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию производственного учета на предприятиях вагоностроения на основе функционального учета затрат (activity based costing, больше известного под названием «метод ABC»). Для достижения намеченной цели были поставлены следующие задачи:

– исследовать отраслевые особенности формирования затрат и их влияние на организацию производственного учета в вагоностроении, на выбор метода учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции;

– на основе анализа сложившейся практики (традиций) производственного учета на предприятиях вагоностроения определить реальные направления его совершенствования применительно к требованиям экономии хозяйственных ресурсов;

– разработать и апробировать сравнительную оценку способа распределения косвенных расходов между объектами калькулирования на предприятиях вагоностроения с учетом внутриотраслевых особенностей формирования и влияния таких расходов на себестоимость продукции;

– разработать и внедрить в практику вагоностроения усовершенствованную и адаптированную систему производственного учета с использованием теоретических основ метода ABC.

Предметом исследования являются теоретические, методологические и практические положения и закономерности, связанные с отраслевым учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции применительно к требованиям современных систем управления производственными затратами.

Объектом исследования выступает учетная практика предприятий вагоностроения.

Теоретической и методологической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативные акты по предмету исследования, периодическая литература, методические разработки, рекомендации научно-практических конференций. Информационной базой послужили практические данные финансово-хозяйственной деятельности предприятий вагоностроения, в том числе данные первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской отчетности, калькуляции себестоимости продукции по цехам и продуктам, внутренние нормативные документы.

Методика исследования основывается на изучении отраслевых особенностей производственного учета на предприятиях вагоностроения. В процессе исследования использовались общенаучные методы: анализ и синтез, исторический, логический, системный и комплексные подходы, а также метод бухгалтерского учета и ряд его элементов (счета и двойная запись, оценка и калькуляция, документация, инвентаризация), методы экономического анализа.

Область исследования. Работа выполнена 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 диссертационного исследования состоит в обосновании объективной необходимости совершенствования отраслевого

производственного учета на предприятиях вагоностроения, в теоретическом обосновании и разработке отраслевых рекомендаций по применению функционального учета затрат на предприятиях вагоностроения.

В процессе научного исследования получены следующие наиболее значимые результаты:

- разработаны авторские рекомендации по совершенствованию калькуляционной группировки затрат на производство продукции предприятий вагоностроения; обоснован порядок обособленного учета расходов на контроль и испытания качества продукции вагоностроения и обособленный учет расходов на процесс снабжения по специализированной номенклатуре статей затрат, что необходимо для повышения качества учетной информации о затратах данного вида;

- разработаны авторские рекомендации по развитию производственного учета с использованием функционального учета затрат (activity based costing, или метод ABC) применительно к предприятиям вагоностроения;

- предлагается методика формирования Списка операций (функций), в совокупности составляющих производственно-хозяйственную деятельность предприятий вагоностроения и являющихся промежуточными объектами калькулирования; предлагается система кодирования операций (функций), отвечающая требованиям доступности, простоты в интерпретации и адекватности отображения формирования информации по каждому производственному процессу и операции (функции);

- разработан авторский Реестр драйверов операций (функций), связывающих стоимостные объекты с операциями (функциями), учитывающий отраслевые особенности предприятия вагоностроения; рекомендованы формы Журнала регистрации драйвера операции (функции) для двухэтапного и многоэтапного способов реализации метода ABC;

- рекомендована значительно обновленная методика сравнительной оценки результатов распределения косвенных расходов между объектами калькулирования пропорционально традиционной базе распределения и распределения на основе метода ABC для определения себестоимости и уровня рентабельности отдельных продуктов (заказов), что обеспечивает возможность принимать более обоснованные решения;

- разработаны и рекомендованы формы Разработочной таблицы распределения косвенных затрат операции (функции) по потребляющим операциям (функциям) или объектам калькулирования (для двухэтапного и многоэтапного способов реализации метода ABC);

- предложены авторские варианты реализации метода ABC (для двухэтапного и многоэтапного способов) в отечественном производственном учете с применением синтетического счета «Затраты операций (функций)»; разработан и рекомендован регистр бухгалтерского учета по счету «Затраты операций (функций)».

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическое значение диссертационного исследования заключается в

совершенствовании принципов производственного учета на предприятиях вагоностроения. Практическая значимость работы заключается в том, что применение на практике метода АВС позволит сформировать для внутренних пользователей учетную информацию о затратах, необходимую как для текущего управления, так и для принятия стратегических решений. В текущем управлении эту информацию можно использовать для поиска путей снижения себестоимости

продукции, увеличения прибыли и повышения эффективности деятельности организации; на стратегическом уровне – как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента выпускаемой продукции, выхода на новые рынки. Рекомендации для вагоностроения справедливы для других подотраслей машиностроения.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования излагались в научно-практическом и теоретическом журнале «Все для бухгалтера» (2005–2006 гг.), докладывались на научно-практических конференциях Саранского кооперативного института (филиала) АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» (2005–2007 гг.), ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева».

По результатам работы опубликовано 7 печатных работ общим объемом 1,68 п. л. (в том числе авторских – 1,5 п. л.).

Основные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе кафедрой бухгалтерского учета и контроля Саранского кооперативного института (филиала) АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» при преподавании дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет».

Результаты исследования в виде проекта Отраслевых рекомендаций по организации и ведению производственного учета на предприятиях вагоностроения переданы на рассмотрение Комитета по управленческому учету ИПБ России.

Отдельные положения диссертационной работы приняты к внедрению на предприятиях вагоностроения: ОАО «Рузхиммаш», Саранский тепловозремонтный завод – филиал ОАО «Российские железные дороги», что подтверждено официальными справками указанных предприятий.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 134 наименования. Содержание работы изложено на 227 страницах машинописного текста, включает 18 таблиц, 24 рисунка и 38 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **введении** обосновывается актуальность исследования, отражена цель, определены задачи, предмет, объект, теоретические и методологические основы исследования, сформулирована научная новизна и практическая значимость работы, а также представлены апробация

результатов исследования и структура работы.

В **первой главе** «Отраслевые особенности производственного учета в вагоностроении» исследованы отраслевые особенности формирования структуры затрат на производство в вагоностроении; определены основные особенности технологии и организации производства предприятий вагоностроения, оказывающие непосредственное влияние на выбор метода учет производственных затрат.

Во **второй главе** «Современное состояние производственного учета на предприятиях вагоностроения» рассмотрена практика организации производственного учета, определены ее общие недостатки на предприятиях вагоностроения, уточнены и дополнены методические основы производственного учета и подходы к формированию себестоимости продукции вагоностроения.

В **третьей главе** «Развитие производственного учета в вагоностроении в современных условиях хозяйствования» изложены конкретные мероприятия по развитию производственного учета на предприятиях вагоностроения на основе функционального учета затрат; выделены ключевые этапы практического внедрения метода АВС; разработаны и рекомендованы Список операций (функций) предприятия вагоностроения, Реестр драйверов операций (функций); предложены схемы бухгалтерских проводок для учета затрат при двухэтапном и многоэтапном способах реализации метода АВС; рекомендованы уточненные правила оформления первичных документов; приведены разработанные и рекомендуемые регистры оперативного и бухгалтерского учета, необходимые для реализации метода АВС.

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

III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Разработаны авторские рекомендации по совершенствованию калькуляционной группировки затрат на производство продукции предприятий вагоностроения; обоснован порядок обособленного учета расходов на контроль и испытания качества продукции вагоностроения и обособленный учет расходов на процесс снабжения по специализированной номенклатуре статей затрат, что необходимо для повышения качества учетной информации о затратах данного вида.

Значимость факторов, определяющих необходимость совершенствования номенклатуры статей калькуляции, усиливается в современных условиях. Проведенное нами исследование свидетельствует о том, что в вагоностроении в настоящее время проводится большая работа по реконструкции предприятий, обновлению ассортимента выпускаемой продукции и улучшению ее качества, совершенствованию управления производством, развитию внешнеэкономической деятельности и т. д. По-

прежнему актуальным остается повышение достоверности отчетных калькуляций.

С этих позиций нам представляется важным упорядочение калькуляционной группировки затрат, связанных с обеспечением качества продукции. К ним в первую очередь следует отнести расходы на пооперационный технический контроль, на систематическое проведение комплексных проверок по предупреждению несоответствий и дефектов, на испытания качества изделий. Значительная часть этих расходов осуществляется в цехах основного производства и отражается в составе расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и общецеховых расходов, другая часть – в составе обще-

хозяйственных расходов. Однако принятый порядок разрозненного учета расходов на контроль и испытания качества продукции затрудняет оценку и регулирование расходования средств на эти цели. В условиях же, когда повышение качества продукции выдвинулось в число первоочередных задач, стоящих перед экономикой России, подобное положение дел в учете, как мы полагаем, не соответствует интересам отдельных предприятий. Считаем, что в этой ситуации будет целесообразно разработать систему обособленного учета расходов на контроль и испытания качества продукции вагоностроения. Если же доля этих расходов невелика, их можно учитывать обособленно в составе общецеховых расходов. В дальнейшем при росте указанных затрат, возможно, будет необходимо выделить для их учета самостоятельный синтетический счет.

По существу, отсутствует учет затрат на процесс снабжения материальными ресурсами. Указанные затраты «растворены» в затратах на основное сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, а также в общецеховых и общехозяйственных расходах. Так, в составе общехозяйственных расходов учитываются расходы на содержание складских помещений, сооружений, отдела снабжения. По своей экономической природе и назначению они существенно отличаются от учитываемых в этой статье управленческих расходов. Не соответствует требованию достоверного исчисления себестоимости продукции и методика распределения снабженческих расходов в составе общехозяйственных расходов. Очевидно, что для повышения качества учетной информации о затратах данного вида необходим обособленный учет расходов на процесс снабжения по специализированной номенклатуре статей затрат (заключение договоров на поставку сырья, материалов, комплектующих; контроль качества закупаемых товарно-материальных ценностей; содержание и эксплуатация складских помещений; транспортно-заготовительные работы; содержание отдела снабжения и прочие операции).

2. Разработаны авторские рекомендации по развитию производственного учета с использованием функционального учета затрат (activity based costing, или метод ABC) применительно к предприятиям вагоностроения.

Отечественная система производственного учета, в том числе на предприятиях вагоностроения, сформировалась в условиях централизованно управляемой экономики, существенно отличающихся от принципов рыночной экономики. Это обуславливает объективную необходимость значительного реформирования системы производственного учета применительно к растущим информационным потребностям управления затратами.

Среди направлений развития отечественного производственного учета внимание специалистов привлекает метод ABC (activity based costing). В отличие от традиционных, метод ABC в качестве промежуточного объекта калькулирования принимает операцию (функцию), а в качестве итогового – обычный объект (продукцию или группу продукции). В результате создается учетная информация о себестоимости операций (функций), а затем, при необходимости, о затратах на продукты, с производством и продажей которых эти действия связаны.

Концепция метода ABC состоит в создании наиболее детализированной учетной информации о затратах, отвечающей требованиям современного управления микроэкономикой. Базовым принципом расчета себестоимости является классификация затрат на прямые и накладные и отнесение обоих видов затрат на продукцию (объект затрат). Как правило, на практике распределение прямых затрат не вызывает трудностей, в то время как методики распределения накладных затрат по-прежнему мало согласованы с одним из основных принципов бухгалтерского учета – достоверность учетной информации. В нормативных документах по регулированию отечественного производственного учета отсутствует дифференцированный подход к распределению разных по своей природе общепроизводственных и общехозяйственных затрат. То же можно сказать и о специальной литературе.

Традиционно накладные затраты распределяются на отдельные продукты пропорционально общей сумме начисленной заработной платы производственных рабочих. Другие показатели распределения, более обоснованные, не нашли применения по разным причинам.

Основной принцип метода ABC можно изложить следующим образом: накладные затраты относятся на продукт труда по мере их учетной регистрации в процессе реализации соответствующей операции (функции), а не локализируются по видам продукции после завершения процесса производства или продаж. Следовательно, обеспечивается функционирование принципа своевременности, т.е. то, что не в состоянии выполнить традиционный производственный учет. Отметим, что принципиально важной идеей метода ABC является исследование экономической природы накладных затрат, их всесторонней обоснованности.

Нам представляется, что применительно к вагоностроению будет правомерно выделить следующие ключевые этапы разработки и внедрения метода ABC:

– составить список всех стоимостных объектов предприятия (продуктов, услуг и клиентов); составить список всех операций (функций)

предприятия, сформировать и утвердить классификатор операций (функций);

- определить и выбрать драйверы операций, которые соединяют затраты проведения операций (функций) со стоимостными объектами;
- сформировать и утвердить требования к оформлению первичных документов;
- разработать учетные регистры, необходимые для сбора и группировки информации о затратах по каждой операции (функции);
- оформить первичные документы в соответствии с требованиями АВС, сгруппировать информацию о затратах по каждой операции (функции) и – определить сумму затрат на каждую операцию (функцию);
- рассчитать ставки драйверов в разрезе операций (функций);
- распределить затраты на операции по объектам калькулирования в соответствии с объемами потребленных действий.

Объектами затрат и результатов производственно-хозяйственной деятельности предприятий вагоностроения могут быть заказ, единица продукции, партия изделий, производственная линия по изготовлению продукции, поставщики сырья и материалов, рынки и каналы сбыта, покупатели продукции.

Центральная идея АВС – распределить пооперационные затраты на продукт в соответствии с затратами на драйвер операции (функции), потребляемый конкретным продуктом. Сумму затрат, приходящуюся на объект калькуляции, более точно можно определить по формуле, рекомендованной В.Б. Ивашкевичем:

$$C_i = ПЗ_i + \sum (CД_j \times V_{ij})$$

где C_i – себестоимость i -го объекта; $ПЗ_i$ – прямые затраты i -го объекта; $CД_j$ – ставка j -го драйвера операции; V_{ij} – объем потребления действий j -го драйвера операции i -м объектом; i (1, ..., n) – объект калькуляции; j (1, ..., m) – драйвер операции; n – количество объектов калькуляции; m – количество драйверов операций.

На наш взгляд, с помощью метода АВС должны распределяться не все затраты, а лишь те, по которым возможно и экономически целесообразно обособить группы затрат по операциям и найти адекватные драйверы операций. Остальные косвенные затраты целесообразно распределять иными способами, предусмотренными учетной политикой хозяйствующего субъекта.

3. Предлагается методика формирования Списка операций (функций), в совокупности составляющих производственно-хозяйственную деятельность предприятий вагоностроения и являющихся промежуточными объектами калькулирования; предлагается система кодирования операций (функций), отвечающая требованиям доступности, простоты в интерпретации и адекватности отображения формирования информации по каждому производственному процессу и операции (функции).

Группировка информации об операциях (функциях) – составных частях процессов, протекающих на предприятии, – позволяет не только достичь

полноты характеристики производственно-хозяйственной деятельности, но и определить требования к оперативной отчетности в части операций (функций), в разрезе которых должна быть представлена информация о затратах используемых ресурсов.

В рамках производственного учета Список операций (функций) представляет собой перечень промежуточных объектов калькулирования. Метод ABC использует себестоимость операций как промежуточную ступень для отнесения затрат на продукцию и как информацию, имеющую самостоятельное значение. Наши исследования показали, что количество выделяемых операций (функций) в вагостроении зависит от специфики технологии и организации производства и управления.

Для формирования Списка операций (функций) используются различные методы: наблюдение, хронометрические системы, анкетное изучение. Однако наиболее эффективным, по нашему мнению, является интервьюирование. Его сущность заключается в опросе руководителей соответствующих

подразделений предприятия о том, какие операции (функции) они выполняют и как можно их измерить количественно. Результаты опроса систематизируются в специальной таблице, позволяющей определить перечень операций (функций), а на дальнейших этапах организовать контроль полноты представления учетной информации в необходимых показателях.

Для поддержки тактических и других каждодневных решений деятельность предприятия вагостроения была подразделена на основные процессы («Разработка продукции, техники и технологии», «Снабжение», «Производство», «Контроль качества», «Ремонт», «Стандартизация, сертификация, метрология», «Администрирование реализации», «Общее администрирование»), каждый из которых – на операции (функции). Например, процесс «Администрирование реализации» включает следующие операции: «Реклама продукции», «Договорная работа по продаже», «Вывоз готовой продукции заказчику», «Послепродажное обслуживание», «Управление отделом».

На основе сформированного Списка операций (функций) мы предлагаем разработать классификатор операций (функций) предприятия, в котором последние подлежат кодировке в наиболее удобной форме. Кодировка необходима для заполнения первичных документов, оформляющих расход ресурса, и обеспечения возможности формирования отчетов о затратах по операциям (функциям), предусмотренным в Списке операций (функций).

Могут применяться различные системы кодирования: порядковая, серийная, многоуровневая, комбинированная. Думается, основными определяющими факторами должны выступать доступность, простота в обращении и адекватность отображения формирования информации по каждому производственному процессу и операции (функции).

Нами была предложена следующая система кодирования операций,

применительно к производственному учету в вагоностроении. Например, РТ010 (где РТ – процесс «Разработка продукции, техники и технологии», а 010 – порядковый номер операции в этом процессе «Разработка конструкторской документации на изготовление оснастки для всех видов технологических процессов»); ПР070 (где ПР – процесс «Производство», а 070 – порядковый номер операции в этом процессе «Механическая обработка деталей, узлов»).

4. Разработан авторский Реестр драйверов операций (функций), связывающих стоимостные объекты с операциями (функциями), учитывающий отраслевые особенности предприятия вагоностроения; рекомендованы формы Журнала регистрации драйвера операции (функции) для двухэтапного и многоэтапного способов реализации метода ABC.

Драйвер (driver, или носитель затрат) операции (функции) является показателем, который непосредственно влияет на сумму производственных затрат. Так, для операции «Ревизия колесных пар» драйвером может

быть количество операций по контролю или количество колесных пар; для операции «Штамповка днищ» – количество штамповок; «Испытание и ремонт тормозного оборудования (автоматический контрольный пункт)» – количество машино-часов; «Отладка поступающего на завод сварочного оборудования» – количество отладок, время на отладку.

Драйверы операций (функций) можно признать в производственном учете, только если они могут быть определены и измерены в конкретных показателях. В связи с этим мы рекомендуем осуществлять их регистрацию в специальном регистре оперативного учета – Журнале регистрации драйвера операции (функции). Записи в указанном регистре выполняются на основании требований, заявок и прочих первичных документов. Форма Журнала регистрации драйвера операции (функции) для многоэтапного способа реализации метода ABC приведена в табл. 1.

Таблица 1

Отдел (цех) – исполнитель Отдел главного сварщика

Отчетный период апрель 2007 г.

**ЖУРНАЛ
РЕГИСТРАЦИИ ДРАЙВЕРА ОПЕРАЦИИ (ФУНКЦИИ)**

Драйвер количество отладок

Операция (функция) отладка поступающего на завод сварочного оборудования **код**
РТ061

№ п/п	Дата	Содержание	Основание	Исполнитель	Количество	В том числе
						ТВО

						ПР050	ПР091	ПР110			
1.	11.04.07	Сварочный аппарат переменного тока ТД-500	Заявка	Коробов	1	1					
2.	17.04.07	Сварочный аппарат постоянного тока ВДУ-1250	Заявка	Сергеев	1		1				
3.	21.04.07	Сварочный аппарат постоянного тока ВДУ-1601	Заявка	Коробов	1			1			
Всего					3	1	1	1			

Ответственный за регистрацию _____
должность, подпись

Журнал регистрации драйвера операции (функции) можно составлять за месяц или за другие отчетные периоды (неделя, декада). Заполненный Журнал регистрации драйвера операции (функции) вместе с приложенными к нему первичными документами сдается в бухгалтерию пред

приятия для сверки и выполнения расчетных процедур, позволяющих распределить затраты операции по потребляющим операциям или объектам учета.

5. Рекомендована значительно обновленная методика сравнительной оценки результатов распределения косвенных затрат между объектами калькулирования пропорционально традиционной базе распределения и распределения на основе метода АВС для определения себестоимости и уровня рентабельности отдельных продуктов (заказов), что обеспечивает возможность принимать более обоснованные решения.

Для сравнительной оценки результатов распределения косвенных затрат между объектами калькулирования пропорционально традиционной базе распределения и распределения на основе метода АВС для определения себестоимости и уровня рентабельности отдельных продуктов (заказов) в качестве примера достаточно выбрать три продукта (заказа), производимых на предприятии вагоностроения.

Первый расчет выполняется исходя из действующей практики предприятия. В табл. 2 показана прибыльность продаж трех заказов, выполненных ОАО «Рузхиммаш» (накладные расходы распределялись пропорционально основной заработной плате производственных рабочих).

Для сравнительной оценки перераспределяются общепроизводственные затраты методом АВС, при этом общехозяйственные затраты распределяются пропорционально

традиционной базе распределения. Общепроизводственные затраты представляются по операциям (функциям), и выбирается способ их распределения: двухэтапный или многоэтапный. Результаты расчета прибыльности продаж трех заказов, полученные при использовании метода ABC, представлены в табл. 3. Для корректного распределения общепроизводственных затрат в ОАО «Рузхиммаш» в соответствии с их назначением был использован многоэтапный способ.

Расчеты обнаруживают разные результаты: по заказам № 2296 и 4365 учтенные показатели прибыльности соответственно 2,75 % и 3,93 % были занижены: их рентабельность составляет 6,28 % и 6,78 %; по заказу № 5042, напротив, показатели завышены почти в 1,7 раза. Нередко заказы, официально признанные рентабельными, оказывались убыточными при распределении методом ABC. Придерживаясь мнения многих специалистов, отметим также, что отчетность, составляемая в системе ABC, более информативна по сравнению с традиционной отечественной бухгалтерской отчетностью, в которой затраты группируются по видам и местам осуществления. По отчетным данным видно, что и сколько израсходовано, тогда как в системе ABC – как было или будет израсходовано.

6. Разработаны и рекомендованы формы Разработочной таблицы распределения косвенных затрат операции (функции) по потребляющим операциям (функциям) или объектам калькулирования (для двухэтапного и многоэтапного способов реализации метода ABC).

Таблица 2

Расчет затрат на выпуск товарной продукции ОАО «Рузхиммаш» при распределении косвенных затрат пропорционально заработной плате основных производственных рабочих, руб.

Показатель	Заказ №2296	Заказ №4365	Заказ №5042	Прочие	Всего
1	2	3	4	5	6
Сырье и материалы	10 480 724,93	40 585 682,20	129 257,60	97 497 781,66	148 693 446,39
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	14 429 928,62	60 925 976,70	3 372 881,35	346 247 832,60	424 976 619,27
Возвратные отходы (вычитаются)	58 577,74	226 837,15	722,43	544 924,16	831 061,48
Транспортно-заготовительные расходы	751 738,01	3 063 354,89	3 902,09	13 391 075,59	17 210 070,58
Основная заработная плата производственных рабочих	1 030 050,40	2 302 076,92	35 805,77	7 156 597,31	10 524 530,40
Дополнительная заработная плата производственных рабочих	260 315,91	581 784,39	9 048,89	1 808 626,16	2 659 775,35
Отчисления на социальное обеспечение с заработной платы производственных рабочих	472 821,54	1 056 716,79	16 435,84	3 285 075,51	4 831 049,68
Общепроизводственные расходы	3 530 494,53	7 890 361,45	122 724,16	24 529 214,93	36 072 795,07
Общехозяйственные расходы	3 172 470,97	7 090 208,59	110 278,84	22 041 734,24	32 414 692,64
Итого заводская себестоимость	34 069 967,17	123 269 324,78	3 799 612,11	515 413 013,84	676 551 917,90
Внепроизводственные расходы	158 872,78	574 646,73	1 993,23	2 402 772,72	3 138 285,46
Всего полная себестоимость	34 228 839,95	123 843 971,51	3 801 605,34	517 815 786,56	679 690 203,36
Объем производства в оптовых ценах	35 196 000,00	128 914 740,00	4 022 882,00	535 180 771,25	703 314 393,25
Прибыль от продаж	967 160,05	5 070 768,49	221 276,66	17 364 984,69	23 624 189,89
Рентабельность продаж, %	2,75	3,93	5,50	3,24	3,36

Таблица 3

Расчет затрат на выпуск товарной продукции ОАО «Рузхиммаш» при распределении общепроизводственных расходов
с помощью метода ABC, руб.

Показатель	Заказ № 2296	Заказ № 4365	Заказ № 5042	Прочие	Всего
1	2	3	4	5	6
Сырье и материалы	10 480 724,93	40 585 682,20	129 257,60	97 497 781,66	148 693 446,39
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	14 429 928,62	60 925 976,70	3 372 881,35	346 247 832,60	424 976 619,27
Возвратные отходы (вычитаются)	58 577,74	226 837,15	722,43	544 924,16	831 061,48
Транспортно-заготовительные расходы	751738,01	3063354,89	3902,09	13391075,59	17 210 070,58
Основная заработная плата производственных рабочих	1 030 050,40	2 302 076,92	35 805,77	7 156 597,31	10 524 530,40
Дополнительная заработная плата производственных рабочих	260 315,91	581 784,39	9 048,89	1 808 626,16	2 659 775,35
Отчисления на социальное обеспечение с заработной платы производственных рабочих	472 821,54	1 056 716,79	16 435,84	3 285 075,51	4 831 049,68
Общепроизводственные расходы	2 287 357,47	4 215 513,11	211 728,31	29 358 196,18	36 072 795,07
В том числе:					
ПДО - набор заказов	2 640,99	2 640,99	2 640,99	79 229,72	87 152,69
Цех № 4 «ЗГТ» - резка металла	251 585,05	562 271,65	8 745,39	1 747 965,85	2 570 567,94
- сборка, сварка, зачистка днищ и обечаек	-	215 011,03	10 539,76	1 106 674,43	1 332 225,22
Цех № 12 «КЗП» - отрезные работы	158 208,94	353 583,81	5 499,53	1 099 206,06	1 616 498,34
- развальцовка труб	48 453,39	20 172,43	1 977,69	94 2237,11	1 012 840,62
- вырубка отверстий в изделиях	118 634,85	57 622,64	7 767,76	1 043 704,20	1 227 729,45
- прессовка изделий	23 627,64	41 314,61	1 575,18	997 716,26	1 064 233,69
Цех № 22 «КЗП» - штамповка днищ	-	260 426,14	12 765,99	1 340 428,65	1 613 620,78
Цех № 16 «МХЧ» - механическая обработка деталей, узлов	18 314,05	83 239,50	3 152,08	1 552 590,07	1 657 295,70
- комплектование сборочных цехов крепежом (втулки, гайки, болты и т.п.)	59 632,34	133 273,32	2 072,89	414 314,33	609 292,88

1	2	3	4	5	6	
Цех № 1 «КС»	- выпуск воздухооборников, газовых контейнеров-цистерн, котлов-цистерн, теплообменников	313 730,49	701 161,53	10 905,64	2 179 740,68	3 205 538,34
	- единичные заказы	-	-	-	1 418 073,04	1 418 073,04
Цех № 3 «КС»	- ремонт вагонов-цистерн	-	-	-	1774741,05	1 774 741,05
	- сборка узлов	11 116,25	16 197,96	-	655 752,91	683 067,12
	- механическая обработка деталей	48 352,96	244 737,49	26 151,99	720 590,86	1 039 833,30
	- отрезные работы (заготовительный участок)	7 977,17	10 534,14	439,22	1 007 070,54	1 026 021,07
	- испытание и ремонт тормозного оборудования (автоматический контрольный пункт)	-	54 760,64	3 161,56	1 037 767,89	1 095 690,09
	- ревизия колесных пар	-	37 649,76	3 691,15	641 337,80	682 678,71
Цех № 14 «КС»	- изготовление рам под вагоны-хопперы, рам платформы	129 784,86	84 051,15	6 180,23	1 230 690,09	1 450 706,33
	- комплектующие для др. цехов (фланцы люка, крышки, ригеля)	124 234,44	277 653,63	4 318,54	863 157,60	1 269 364,21
Цех № 15 «КС»	- изготовление газовых котлов, светлых котлов-цистерн	497 126,63	-	-	1 718 637,78	2 215 764,41
	- «рубашка» на котлы	-	-	83 668,10	853 414,59	937 082,69
Цех № 20 «ТНП»	- выпуск инвентаря	-	-	-	948 040,99	948 040,99
	- прочее	-	-	-	692 285,23	692 285,23
Охрана труда		61 007,53	136 346,76	2 120,69	423 868,93	623 343,91
Содержание зданий и сооружений цехового назначения		412 929,89	922 863,93	14 353,93	2 868 959,52	4 219 107,27
Общехозяйственные расходы		3 172 470,97	7 090 208,59	110 278,84	22 041 734,24	32 414 692,64
Итого заводская себестоимость		32 826 830,11	119 594 476,44	3 888 616,26	520 241 995,09	676 551 917,90
Внепроизводственные расходы		158 872,78	574 646,73	1 993,23	2 402 772,72	3 138 285,46
Всего полная себестоимость		32 985 702,89	120 169 123,17	3 890 609,49	522 644 767,81	679 690 203,36
Объем производства в оптовых ценах		35 196 000,00	128 914 740,00	4 022 882,00	535 180 771,25	703 314 393,25
Прибыль от продаж		2 210 297,11	8 745 616,83	132 272,51	12 536 003,44	23 624 189,89
Рентабельность продаж, %		6,28	6,78	3,29	2,34	3,36

Распределение косвенных затрат по потребляющим операциям, а также объектам калькулирования целесообразно осуществлять в специальной бухгалтерской Разработочной таблице распределения косвенных затрат операции (функции) по потребляющим операциям (функциям) или объектам калькулирования, форму которой мы предлагаем (табл. 4). Отметим, что указанная форма может иметь варианты в зависимости от выбранного способа реализации метода ABC.

Таблица 4

Отчетный период

апрель 2007 г.

РАЗРАБОТОЧНАЯ ТАБЛИЦА
распределения косвенных затрат операции (функции)
по потребляющим операциям (функциям) или
объектам калькулирования

Операция	Отладка поступающего на завод сварочного оборудования	Код	PT061	Стоимость	6 009,93 руб.
Драйвер операции	Количество отладок	Количество по журналу регистрации	3		
Ставка драйвера операции					2 003,31 руб.

Потребляющая операция (функция) или объект калькулирования		Объем потребления драйвера операции (функции)	Сумма
Наименование	Код		
Сборка, сварка, зачистка днищ и обечаек	ПР050	1	2 003,31
Изготовление газовых котлов, светлых котлов-цистерн	ПР091	1	2 003,31
Ремонт вагонов-цистерн	ПР110	1	2 003,31
Всего		3	6 009,93

Бухгалтер

Основанием для заполнения Разработочной таблицы распределения косвенных затрат операции (функции) по потребляющим операциям (функциям) или объектам калькулирования служат только данные Журнала регистрации драйвера операции (функции), а также регистра бухгалтерского учета по счету «Затраты операций (функций)».

7. Предложены авторские варианты реализации метода ABC (для двухэтапного и многоэтапного способов) в отечественном производственном учете с применением синтетического счета «Затраты операций (функций)»; разработан и рекомендован регистр

бухгалтерского учета по счету «Затраты операций (функций)».

При реализации метода ABC в отечественном производственном учете мы предлагаем использовать для учета текущих затрат бухгалтерский счет синтетического учета «Затраты операций (функций)». Этот счет является активным, собирательно-распределительным, бессальдовым. Дебетовый оборот составляют затраты по операциям (функциям). В кредите этого счета в течение отчетного периода формируется оборот по операциям только в части прямых затрат, которые могут быть непосредственно отнесены на себестоимость конкретных объектов. Дальнейшее использование счета «Затраты операций (функций)» будет зависеть от выбранного способа реализации метода ABC: двухэтапного или многоэтапного.

При многоэтапном способе реализации метода ABC в системе бухгалтерских счетов целесообразно учет затрат на производство на предприятиях вагоностроения организовать по схеме, приведенной на рис. 1.

На втором – четвертом этапах в конце отчетного периода по данным Разработочных таблиц распределения косвенных затрат операции (функции) по потребляющим операциям (функциям) или объектам калькулирования затраты по операциям (функциям) перераспределяются по потребляющим операциям, затем перераспределяются затраты на продукцию вспомогательных производств.

На пятом этапе формируется фактическая производственная себестоимость по объектам калькуляции на бухгалтерских счетах 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции с кредитом счета «Затраты операций (функций)», после чего списываются затраты на операции сбыта продукции и управления в дебет счета 90 «Продажи» с кредита указанных счетов.

В качестве регистра бухгалтерского учета по счету «Затраты операций (функций)» мы предлагаем использовать Сводную ведомость затрат по операциям (функциям) по форме, приведенной в табл. 5. Регистр состоит из двух разделов. В первом учитываются затраты на операции за отчетный период; во втором оформляются расчеты распределения и перераспределения затрат по операциям. Информация 1-го раздела позволит определить полную себестоимость операций предприятия вагоностроения за отчетный период (подраздел «А»), в том числе суммы прямых затрат, непосредственно относящихся к тому или иному объекту калькуляции (подраздел «Б»), и косвенных затрат, подлежащих распределению и перераспределению по операциям (подраздел «В»). Данные 2-го раздела отражают обобщенную информацию о распределении и перераспределении косвенных затрат операций по потребляющим операциям и объектам калькуляции (подраздел «Г»).

Данные 1-го раздела формируются в течение отчетного периода на основании первичных документов, оформленных в соответствии с

требованиями системы ABC; второго раздела – в конце отчетного периода на основании Разработочных таблиц распределения затрат операции (функции) по потребляющим операциям (функциям) или объектам калькулирования.

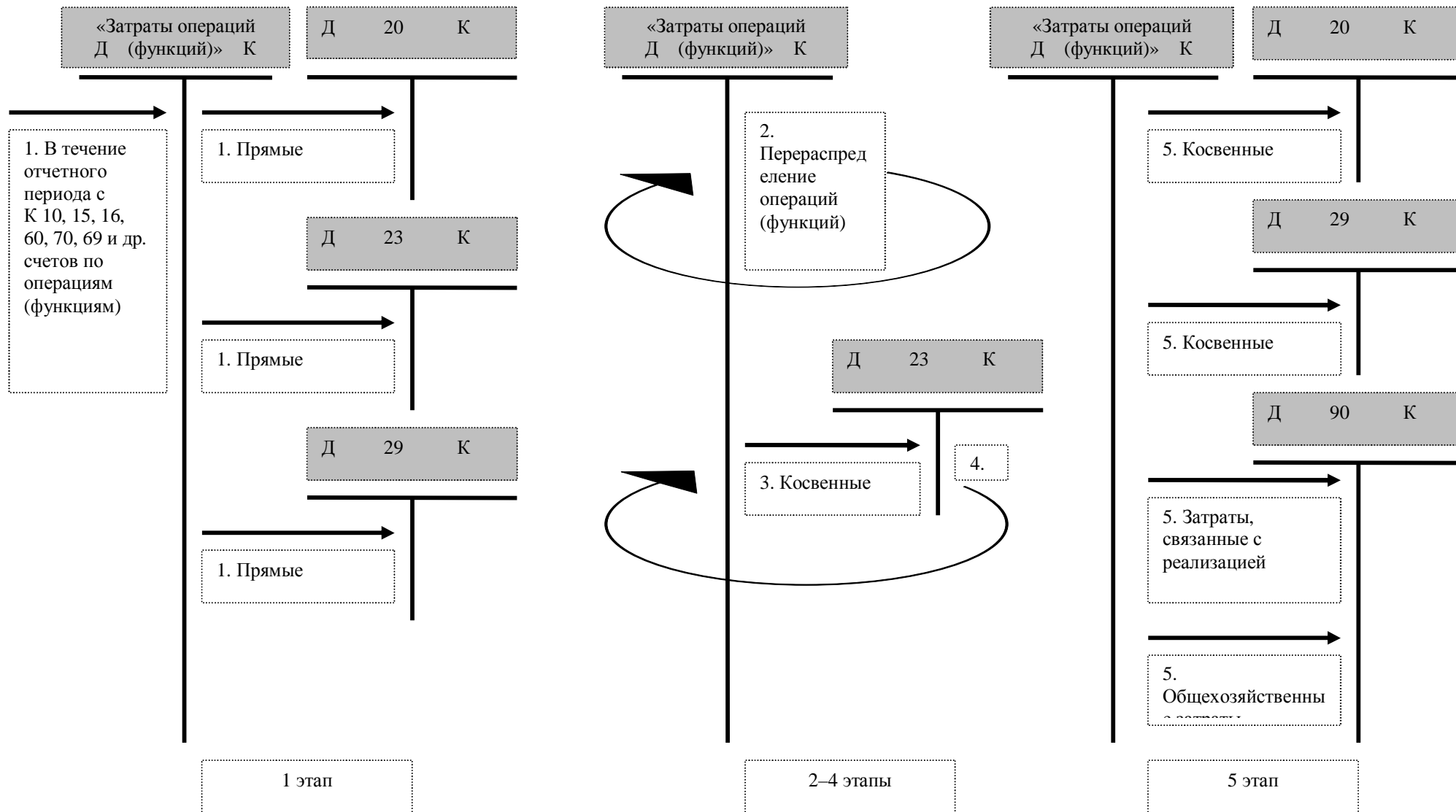


Рис. 1. Отражение информации на счетах бухгалтерского учета при многоэтапном способе реализации метода ABC

Таблица 5

Отчетный период апрель 2007 г.

СВОДНАЯ ВЕДОМОСТЬ ЗАТРАТ ПО ОПЕРАЦИЯМ (ФУНКЦИЯМ)**I. Затраты операций (функций) за месяц**

Субсчет счета «Затраты операций (функций)»	Подраздел «А»							Подраздел «Б»							Подраздел «В»						
	Затраты за месяц							Возвратные отходы	Итого полная стоимость операции (за вычетом возвратных отходов)	Прямые затраты				Возвратные отходы	Итого прямых затрат (за вычетом возвратны х отходов)	Итого косвенных затрат (за вычетом возвратных отходов) к распределению					
	Дебет счета «Затраты операций функций» с Кредита счетов									Кредит счета «Затраты операций (функций)» в Дебет счетов							Дебет счета «Затраты операций (функций)» с Кредита счетов				
10	16	70	69	71	02	Всего	10	16	Всего	гр.8 – гр.11	20	23	29	Всего	20	23	29	Всего	гр.16 – гр.20	гр.12 – гр.21	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
PT060																					
PT061																					
И т. д.																					
Всего																					

II. Распределение и перераспределение затрат операций (функций)

Субсчет счета «Затраты операций (функций)»	Подраздел «Г»								
	Дебет счета «Затраты операций (функций)» с Кредита счетов				Кредит счета «Затраты операций (функций)» в Дебет счетов				
	«Затраты операций (функций)»	23	Всего	«Затраты операций (функций)»	23	20	29	90	Всего
23	24	25	26	27	27	28	30	31	32
PT060									
PT061									
И т. д.									
Всего									

Бухгалтер

Дата составления

После заполнения Сводной ведомости затрат по операциям (функциям) необходимо провести контрольную проверку баланса ее итоговых показателей.

Для учета затрат по операциям (функциям) в соответствии с введенным классификатором мы предлагаем в первичных документах на расход ресурсов проставлять аналитический код операции (функции). Кроме того, по прямым затратам необходимо указывать код объекта учета затрат для составления бухгалтерских проводок с кредита счета «Затраты операций (функций)» на первом этапе и заполнения подраздела «Б» Сводной ведомости затрат по операциям (функциям).

Основные публикации по теме диссертации **Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК**

1) Огнянова, О.В. Операционно-ориентированное управление затратами // *Аграрная наука*. – М., 2007. – № 8. – С. 2–4. (0,21 п. л.)

Публикации в других изданиях

2) Огнянова, О.В. Калькулирование себестоимости продукции 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. 120–123. (0,13 п. л.)

3) Огнянова, О.В. Особенности технологии и организации производства в машиностроении и их влияние на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. / О.В. Огнянова, В.М. Земсков // *Все для бухгалтера*. – М., 2005. – № 12 (156). – С. 26–29. (0,35 п. л. / 0,17 п. л.)

4) Огнянова, О.В. О группировке затрат по экономическим элементам: исторический аспект // *Социально-экономические и правовые проблемы региона: материалы VI Макаркинских науч. чтений / Мордов. гуманитар. ин-т; Мордов. гос. ун-т им. Н.П. Огарева; НИИ гуманитар. наук при Правительстве РМ.* – Саранск, 2006. – С. 135–138. (0,16 п. л.)

5) Огнянова, О.В. Методика оценки эффективности и качества внедрения нормативного метода // *Кадры в совершенствовании социально-экономической деятельности потребительской кооперации: материалы науч.-практ. конф.* / Саран. кооп. ин-т. – Саранск, 2006. – С. 206–208. (0,1 п. л.)

6) Огнянова, О.В. Эволюция структуры затрат на производство // *Все для бухгалтера*. – М., 2006. – № 15 (183). – С. 27–31. (0,39 п. л.)

7) Огнянова, О.В. Особенности выявления остатков незавершенного производства на предприятиях машиностроения // *Развитие инновационной экономики региона в условиях глобализации: материалы Междунар. науч.-практ. конф.: в 2 ч.* / Саран. кооп. ин-т РУК. – Саранск, 2007. – Ч. 2. – С. 184–191. (0,34 п. л.)