

На правах рукописи

НУРМУХАМЕТОВ ИЛЬНУР ФАГИЛЕВИЧ

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ИНФОРМАЦИИ
ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО
БЮДЖЕТИРОВАНИЯ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Нижний Новгород - 2011

Диссертация выполнена в ФГАОУ ВПО «КАЗАНСКИЙ (ПРИВОЛЖСКИЙ) ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор

Ивашкевич Виталий Борисович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор

Мизиковский Игорь Ефимович

доктор экономических наук, доцент

Ермакова Наталья Анатольевна

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Пермский государственный национальный исследовательский университет»

Защита состоится «13» декабря 2011 года в 14:30 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, 37, аудитория 315.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Объявление о предстоящей защите и автореферат размещены на сайте ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»: <http://www.unn.ru>

Автореферат разослан «__» ноября 2011 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета,

кандидат экономических наук, доцент

Т.С. Маслова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Управление экономикой современного предприятия постоянно усложняется под воздействием технического прогресса и конкуренции. Существующие концепции управления предприятием отходят от функциональных и структурных подходов и ориентируются на бизнес-процессы. Изменение парадигмы управления диктует новые требования к информации, необходимой для принятия управленческих решений. Информационные технологии, основанные на базах данных, позволяют значительно снизить затраты на сбор и обработку информации, повысить эффективность ее использования для управления промышленным предприятием. Все это открывает возможности для более эффективных и адекватных современным экономическим условиям, методов и технологий в бухгалтерском управленческом учете. Одним из них является система процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат на осуществление основной деятельности хозяйствующего субъекта.

Традиционный подход к бюджетированию обеспечивал адекватную поддержку и контроль в течение довольно длительного времени в связи с относительной стабильностью и незначительной изменчивостью деловой среды. В XXI веке в условиях современных информационных технологий и жесткой ценовой конкуренции, получают распространение новые бизнес-технологии, которые делают привычные финансовые методы управления деятельностью компании, такие как, традиционное бюджетирование, недостаточно эффективными или, по крайней мере, требуют их совершенствования.

В 80-х годах прошлого столетия в США был создан Международный консорциум по развитию производства (Consortium of Advanced Manufacturing – International, CAM-I), в который вошли такие ведущие промышленные компании как Boeing, General Electric, Kodak, Motorola,

несколько правительственных агентств США (в т.ч. министерство обороны) и практически все крупные аудиторские компании.

В рамках САМ-I была создана проектная группа по улучшению методов исчисления издержек. В результате осуществления консорциумом проекта совершенствования управленческого учета был создан метод «АВС» (activity-based costing) – учет затрат по видам деятельности. Этот метод не был революционным изобретением, а скорее обобщением и систематизацией методов учета, используемых ведущими компаниями - как членами САМ-I, так и другими организациями, не только в промышленности, но и в сфере услуг. При этом отмечался бурный рост использования информации, которая основывалась на виде деятельности, процессах, функциях начиная от расчета стоимости продукта до стоимости канала продажи и т.д. На основе метода АВС возникла своего рода новая философия управления - процессно-ориентированный менеджмент (activity-based management - АВМ), который концентрирует внимание на снижении издержек процессов и оперативном использовании информации. Кроме того, АВМ предполагает понимание факторов, влияющих на издержки драйверов затрат с целью уменьшения расходов, связанных с видом деятельности или бизнес-процессом.

На основе принципов, базирующихся на методе АВС, возникло новое направление в финансовом планировании - АВВ (activity-based budgeting) - процессно-ориентированное бюджетирование. В качестве объекта бюджетирования расходов стал выступать определенный вид деятельности, рассматриваемый в качестве составной части бизнес-процесса. Соответственно, произошли изменения в методике бюджетирования, которые обусловлены применением принципов АВС.

Эффективность применения процессно-ориентированного бюджетирования в решающей степени зависит от того как ведется управленческий учет фактических затрат по процессам и стадиям производства и продаж, как выявляют отклонения от заранее заданных бюджетов. Между тем этим проблемам в настоящее время уделяется

недостаточное внимание. В теории и практике бухгалтерского управленческого учета мало работ посвященных учету затрат в условиях бюджетирования, практически отсутствуют труды по вопросам учета и анализа в системе процессно-ориентированного бюджетирования, хотя оно широко распространено во многих отраслях промышленности: химической, пищевой, в производстве строительных материалов, упаковочных средств, отличающихся значительными затратами и высокой конкурентоспособностью. Все это позволяет считать тему нашего диссертационного исследования актуальной, а его результаты востребованными практикой.

Степень разработанности проблемы. Данной теме в той или иной мере посвящали свои работы зарубежные специалисты Антос Д., Апчерч А., Аткинсон Э., Бримсон Дж., Гупта М., Даттар С., Диксон В., Друри К., Каплан Р., Купер Р., Макнеер К., Митчел Ф., Монден И., Томас П., Фостер Дж., Хомбург К., Хорнгрен Ч. и другие ученые. Все больше предприятий различных отраслей промышленности и народного хозяйства проявляют интерес к внедрению системы учета затрат по видам деятельности, к тому же в развитых западных странах появляются стандарты управленческого учета полностью использующие данную методологию и технику учета затрат.

В нашей стране отдельные аспекты учета затрат по видам деятельности нашли отражение в научных исследованиях П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, К.М. Гарифуллина, В.Г. Гетьмана, Н.А. Ермаковой, Д.А. Ендовицкого, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, Р.Г. Каспиной, В.Э. Керимова, И.П. Комиссаровой, Л.И. Куликовой, М.И. Кутера, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковского, В.Н. Нестерова, С.А. Рассказовой-Николаевой, С.В. Панковой, Л.В. Поповой, О.В. Рожновой, А.Ю. Соколова, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана, А.И. Шигаева и др. Однако всесторонние исследования, посвященные учету затрат по видам деятельности в условиях процессно-ориентированного управления до настоящего времени российскими учеными проводились недостаточно.

Полностью или частично исследовали бюджетирование в системе учета затрат по видам деятельности Дж. Антос, Дж. Бримсон, Д.Ю. Атаманов, И.В. Багаев, Н.А. Ермакова, Э.В. Кондукова, А.Е. Плахин, А.И. Шигаев и др. Следует отметить, что количество источников, посвященных процессно-ориентированному бюджетированию и учету затрат, за последние годы значительно увеличилось, что объясняется ростом интереса ученых и менеджеров предприятий к данному инструменту управления финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Цели и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в изучении и развитии теоретической и практической обоснованности методик бухгалтерского управленческого учета и анализа по видам деятельности применительно к особенностям процессно-ориентированного бюджетирования и управления, в разработке вариантов применения системы учета затрат по видам деятельности в интеграции с моделью аналитического иерархического процесса (Analytic Hierarchy Process) для решения задач связанных с оценкой целесообразности цепочки поставок (логистической цепочки), а также в рассмотрении взаимосвязи процессно-ориентированного бюджетирования и учет затрат со сбалансированной системой показателей. Для достижения поставленных целей были поставлены следующие задачи:

- определить этапы, выявить современные тенденции и направления развития системы бюджетирования и учета затрат;
- обосновать практическую необходимость использования результатов процессно-ориентированного бюджетирования в системе учета затрат по видам деятельности на предприятиях;
- разработать интегрированную модель метода учета затрат по видам деятельности со структурированной техникой принятия комплексных решений - аналитическим иерархическим процессом, для решения задач связанных с оценкой целесообразности цепочки поставок изготовления и продаж, являющихся основными составляющими деятельности предприятий;

- разработать методику построения процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат для предприятий;
- раскрыть особенности взаимосвязи процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат со сбалансированной системой показателей;
- провести практическую апробацию отдельных положений процесса бюджетирования в системе учета затрат по видам деятельности.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.4 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» и п. 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальностей ВАК России (экономические науки).

Предмет и объект исследования. Предметом исследования выступает процесс разработки, формирования и использования информации полученной при применении технологии бюджетирования в системе учета затрат по видам деятельности для целей управления предприятием. Объектом исследования явились предприятия различных масштабов и форм собственности, в том числе: ЗАО «Данафлекс», ЗАО «Клеверпак», ООО «Биакспен» и др. В диссертационном исследовании использовались организационно-распорядительные и учетные документы различных хозяйствующих субъектов с преобладанием процессного изготовления продукции, данные их бухгалтерского учета и отчетности.

Методология исследования. Теоретическую, методологическую и информационную основу исследования составили: аналитические и отчетные материалы предприятий, в которых конечная продукция является результатом последовательной обработки исходного сырья и материалов в ходе связанных между собой процессов и стадий изготовления; российские ПБУ и международные стандарты по управленческому учету Института управленческих бухгалтеров (ИМА), прямо или косвенно касающихся

разработки и внедрения процесса бюджетирования в системе учета затрат по видам деятельности; труды зарубежных и отечественных специалистов, посвященных проблемам учета затрат по видам деятельности и калькулирования себестоимости продукции.

Научная новизна результатов исследования заключается в постановке, обосновании и решении комплекса теоретических и методических вопросов, связанных с организацией бюджетирования в системе учета затрат по видам деятельности на предприятиях. В процессе исследования получены и выносятся на защиту следующие наиболее существенные научные результаты:

– на основе проведенного комплексного анализа зарубежных и отечественных научных публикаций, изучения и апробации опыта функционирования системы, обоснована концепция применения бюджетирования в системе учета затрат по видам деятельности на предприятиях последовательно разделенного (гетерогенного) производства;

– показана эволюция системы бюджетирования и соответствующих методов учета и анализа затрат от традиционного к процессно-ориентированному подходу;

– разработана и обоснована интегрированная модель учета затрат по видам деятельности в передельных производствах с процессно-ориентированным бюджетированием и управлением и методов их экономического анализа;

– раскрыты особенности взаимосвязи процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат со сбалансированной системой показателей;

– разработаны и обоснованы рекомендации по использованию технологии бюджетирования в системе учета затрат по видам деятельности и данных об отклонениях от бюджетов для оценки эффективности управления предприятием;

– доказана необходимость и обоснованы предложения по применению методики маржинального анализа соотношения затрат и результатов по

видам деятельности хозяйствующих субъектов, новизна которых заключается в ориентации на сегментацию процессно-ориентированного производства и управления.

Теоретическая и практическая значимость полученных результатов исследования заключается в разработке и апробации методических вопросов управленческого учета и контроля затрат на предприятиях с процессно-ориентированным бюджетированием и управлением. Это может обеспечить оптимизацию соотношения затрат и результатов деятельности субъектов хозяйствования, существенно повысить эффективность управленческих решений, в том числе в сфере ценовой политики и выявлении резервов роста рентабельности продаж.

Материалы диссертации, в том числе, методика формирования факторов затрат для учета по видам деятельности, могут быть использованы в учебном процессе экономических вузов и факультетов при чтении лекций и проведении практических занятий по курсам: «Управленческий учет», «Управленческий анализ», «Стратегический управленческий учет», «Оперативный контроллинг».

Апробация и реализация результатов исследования. Основные положения диссертации отражены в публикациях автора по данной проблеме, а также обсуждались и получили одобрение на различных российских и внутривузовских научных конференциях.

Результаты исследовательской работы нашли практическое применение в деятельности ряда химических предприятий Республики Татарстан, в том числе организаций по производству гибкой упаковки. Отдельные положения диссертации приняты к внедрению в ЗАО «Данафлекс» и ЗАО «Клеверпак».

Публикации. Основное содержание диссертационной работы и ее результаты полностью отражены в 10 научных работах автора, из них 3 работы в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

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

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, поставлена цель, определены задачи, указаны объекты исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

Первая глава «Теоретические и методологические принципы процессно-ориентированного бюджетирования как основы системного учетно-аналитического обеспечения управления по видам деятельности предприятия». В ней:

1.1. Уточнена сущность бухгалтерского управленческого учета затрат по видам деятельности в передельных производствах, определена роль бюджетирования в управленческом учете затрат, обосновано назначение основных учетных функций в процессно-ориентированном управлении бизнес-процессами.

Управленческий учет затрат по видам деятельности (ABC-метод) представляет собой систему, предназначенную для определения стоимости продукции, работ и услуг на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, используемым в производстве и сбыте, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении и (при необходимости) обслуживании потребителей. В основе этого метода - понятие вида деятельности (activity) и ориентация на формирование информации для управления видами деятельности хозяйствующего субъекта.

Любой вид деятельности, именуемый в бухгалтерском учете хозяйственной операцией, требует затрат соответствующих ресурсов, которые в системе ABC определяют путем группировки предстоящих или фактически имевших место расходов по местам формирования и центрам ответственности. Для предварительного исчисления заданной величины

издержек используют методы бюджетирования. Бюджетирование в общем виде представляет собой информационную систему внутрифирменного управления с помощью определенных финансовых инструментов: бюджетов доходов, расходов, активов, обязательств.

Бюджетирование затрат в управленческом учете играет ведущую роль. На его основе определяется оптимальная для заданного объема деятельности величина расходов, от которой зависят все качественные показатели работы предприятия. Экономически эффективная деятельность коммерческой организации достигается тогда, когда она имеет достаточно напряженные стоимостные показатели затрат и результатов деятельности. Когда они с помощью бюджетирования определены, необходим учет и контроль их соблюдения, составляющий основу управленческого учета и анализа. Бюджетирование без контроля исполнения бюджета не имеет большого смысла, учет не позволяющий контролировать затраты бесполезен, внутренний контроль без системы бюджетов и учета их исполнения невозможен.

Основными учетными функциями процессно-ориентированного управления, по нашему мнению, являются:

- формирование информации в разрезе бизнес-процессов, обобщенных по видам производственно-сбытовой и управленческой деятельности;
- бюджетирование путем сбора и обработки информации о расходовании ресурсов и операциях в разрезе мест затрат и центров ответственности;
- обеспечение прямой связи между объектом и субъектов управления с помощью единой системы документирования и методики расчета плановых и учетных показателей;
- выявление, сбор и использование информации для регулирования бизнес-процессов и оценки их эффективности.

Управленческий учет и анализ служат составными частями всех стадий цикла управления предприятием, исходным этапом бюджетирования,

поскольку планировать затраты и результаты деятельности можно только на основе данных собранных и обработанных в процессе осуществления функций учета и анализа.

1.2. Исследована эволюция системы учета затрат по видам деятельности и соответствующих им методик бюджетирования расходов предприятия на производство продукции, работ, услуг, их продажу и управление предприятием.

Системы учета затрат на производство совершенствовались в нашей стране и за рубежом под воздействием развития производственно-хозяйственной деятельности и потребностей управления ею. Вначале это были простейшие методы измерения валовых расходов в целом по предприятию. Затем они были дифференцированы по видам затрат на основные и накладные, прямые и косвенные с соответствующими правилами отражения на счетах аналитического и синтетического учета. После этого ученые и практики серьезно занялись проблемами калькулирования, связанными с исчислением себестоимости единицы продукции, товаров, работ, услуг. Следующим этапом эволюционного развития систем учета производственных расходов стала их группировка по местам формирования цехам и участкам, отделам и службам.

В нашей стране интерес к третьему виду группировки издержек по местам их возникновения стал проявляться в связи с пропагандой важности и директивным внедрением внутрихозяйственного расчета, но с учетных позиций так и не получил научного обоснования. Оно пришло с системой АВС. В отличие от традиционных методов эта система не предусматривает необходимость учета затрат по периодам в разрезе отдельных наименований продукции, а относит на них расходы, зависящие от состава действий, то есть бизнес-процессов, учтенных по видам деятельности. Дифференциация учета затрат может быть доведена до этапов освоения выпуска продукции, рабочих операций ее изготовления, расходов по эксплуатации машин и оборудования. На издержки взаимосвязанных действий и бизнес-процессов затраты относят

с помощью драйверов, то есть измерителей объема затрат каждого действия или вида деятельности.

1.3. Систематизированы цели, задачи и принципы процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат предприятия.

Основная задача бюджетирования заключается в разработке взаимосвязанных планов производственно финансовой деятельности предприятия и его внутренних подразделений исходя из текущих и стратегических целей его функционирования. Целью в пределах текущего года является максимизация прибыли, в стратегической перспективе – долговременная эффективная деятельность хозяйствующего субъекта.

Для достижения указанных целей затраты ресурсов необходимо планировать, учитывать и контролировать. При бюджетном планировании широко используют методы прогнозирования, расчеты основанные на теории вероятностей, в учете – методы стандарт- и директ-коста, в контроле – всю совокупность методов экономического анализа. С помощью бюджетирования отражают цели и задачи каждого вида деятельности предприятия, его подразделения, центра затрат и ответственности.

Процессно-ориентированное бюджетирование и учет расходов предприятия должны обладать следующими свойствами:

- необходимость определять затраты и результаты деятельности субъекта хозяйствования в разрезе бизнес-процессов, объединенных по видам или функциям деятельности;

- возможность установить для каждого вида и функции индивидуальный драйвер действия или операционный драйвер;

- содержать достаточно подробную, точную и своевременную информацию, обеспечивать возможность сравнения заданной и фактической величины издержек;

- иметь четко определенную последовательность движения учетной информации для обобщения ее на заключительной стадии в целом по предприятию.

По механизму использования процессно-ориентированные бюджеты могут быть статическими (твердыми), гибкими и специальными. Для каждого вида бюджета должен быть организован соответствующий его особенностям учет затрат.

В главе 2 «Процессно-ориентированный учет затрат по видам деятельности с использованием информации бюджетирования»:

2.1. Представлена концепция использования информации бюджетирования в учете затрат по видам деятельности в условиях попроцессного изготовления продукции. Обоснована необходимость аналитического и синтетического учета расходов в разрезе бизнес-процессов.

Концепция использования информации бюджетирования в учете затрат по видам деятельности в условиях попроцессного изготовления продукции, по нашему мнению, должна включать следующие положения.

Основу управленческого учета издержек с использованием данных бюджетирования составляет учет затрат по местам их формирования и центрам ответственности. Такой учет предполагает отражение, накопление и представление пользователям постоянного потока информации входящей и исходящей из центров ее формирования и соответствующей финансовой ответственности;

Для определения величины фактических расходов, использующей результаты бюджетирования, следует применять все существующие системы бухгалтерского и управленческого учета издержек, основанные на исчислении полных или только переменных затрат, их группировку по видам работ, продукции и услуг;

Управленческий учет должен быть основан на сопоставлении фактических и бюджетных (нормативных) затрат, выявлении разницы между ними, то есть отклонений. Это позволяет использовать принцип управления по отклонениям, при котором корректирующее воздействие на объект управления, в нашем случае затраты в разрезе бизнес-процессов и видов

деятельности предприятия, осуществляется на основе информации об отклонениях от ранее заданных и предусмотренных бюджетом параметров. При таком подходе нет необходимости иметь полную информацию о фактических затратах, достаточно знать отклонения, реагировать только на них. Такой учет более оперативен, не нужно ждать окончания отчетного периода, чтобы подсчитать расходы по тому или иному виду деятельности, управленческое решение можно принять в момент возникновения отклонений от бюджета. Корректирующие воздействия на затраты, обеспечение их соответствия бюджету осуществляется с точным знанием причины, места и характера возникших отклонений.

В рамках концепции использования информации бюджетирования в учете затрат по видам деятельности в условиях попроцессного изготовления продукции обоснована необходимость взаимосвязи модели учета затрат по видам деятельности и метода аналитического иерархического процесса. Данная модель позволит оптимизировать затраты по каждому процессу на начальном этапе, а также выстроить систему подконтрольных показателей для измерения отклонений и оперативного управления производством и продажами продукции и услуг.

2.2. Разработана и обоснована интегрированная модель учета затрат по видам деятельности в передельных производствах с процессно-ориентированным бюджетированием и управлением.

Модель основана на декомпозиции учетных процессов при различных вариантах организации управленческого учета в зависимости от потребностей процессного управления.

Моделирование учета затрат по видам деятельности в передельных производствах основывается на том, что длительность технологического цикла в большинстве таких производств небольшая. Он состоит из ряда последовательных этапов переработки исходного сырья и материалов, в качестве объектов управленческого учета выступают отдельные технологические стадии, бизнес-процессы, агрегаты машин и т.п.

Дифференциация издержек по обособленным, как правило, многочисленным объектам калькулирования невозможна, либо нецелесообразна. Затраты основной деятельности, в том числе расходы по эксплуатации оборудования являются в таких производствах прямыми по отношению к комплексу однородной продукции и всегда косвенными для конкретной разновидности изделий, работ и услуг.

В качестве объекта учетной группировки издержек выступает все производство или его отдельные технологические стадии, объединенные в виды деятельности и ее функции. Функции снабжения, изготовления, продажи и управления дифференцируют на составные части: логистика, технология производства, ремонт машин и оборудования, производственных зданий и сооружений, реклама, НИОКР и т.д.

Воздействие управленческого учета на бизнес-процессы осуществляется через коммуникационно-информационные связи с другими функциями. Происходит декомпозиция (перестройка, переналаживание) учетных процессов в зависимости от потребностей управления производственно-хозяйственной и финансовой деятельностью предприятия. В конечном итоге бухгалтерский управленческий учет и анализ выступают системой, предназначенной для выполнения информационной, контрольной, аналитической, прогностической функции, осуществления прямой и обратной связи между объектом и субъектом управления.

2.3 Разработана методика управленческого учета для измерения затрат по видам деятельности с использованием методов и средств процессно-ориентированного бюджетирования.

Методика управленческого учета, измерения и оценки затрат по видам деятельности, использующая показатели процессно-ориентированного бюджетирования, включает:

а) определение видов деятельности и бизнес-процессов по которым будут бюджетированы затраты и определяться их фактическая величина;

б) установление потребности в основных, управленческих и обслуживающих видах деятельности;

в) определение потребности в ресурсах и затратах для поддержания требуемого количества ресурсов;

г) выбор и утверждение в установленном порядке драйверов для каждого действия или вида деятельности;

д) формирование требований к первичным документам и их оформлению соответствующим принципам ABC-метода;

е) сбор и группировка информации о затратах по каждому выделенному процессу, стадии, виду деятельности, обобщение их в единый стоимостной комплекс;

ж) расчет ставок драйверов в разрезе действий и отнесение с их помощью расходов учтенных в разрезе мест формирования и центров ответственности на объекты калькулирования себестоимости продукции.

Методика строится с использованием принципа формирования цепочки ценностей М. Портера, при котором выделяются первичные процессы, обеспечивающие создание ценностей на основных этапах жизненного цикла продукта и вторичные процессы, которые непосредственно ценность его не формируют, но поддерживают и сопровождают первичные процессы производства и продаж. Экономичность тех или иных процессов оценивается на основе соотношения результатов производства и (или) сбыта в различных разрезах, в том числе в разрезе драйверов действия и операционных драйверов. Их правильный выбор является одним из ключевых факторов правильности управленческих решений.

2.4. Раскрыты особенности взаимосвязи данных и итоговых результатов бухгалтерского управленческого учета и бюджетирования со сбалансированной системой показателей, ориентированных на развитие предприятия в стратегической перспективе.

Интегрированная система процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат, по нашему мнению, должна базироваться на

принципах четкого разделения ответственности, установлении стратегических ориентиров с целью реализации разработанных и поставленных задач на предприятии, а также на принципе прозрачности в бюджетировании и учете затрат и контроля над материальными и финансовыми потоками между подразделениями предприятия. Предлагаемый нами подход на основе использования процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат и их стратегических взаимосвязей со сбалансированной системой показателей позволяет создать единую концепцию формирования бюджетирования и учета затрат, интегрированного со сбалансированной системой показателей.

Единая концепция формирования бюджетирования и учета затрат, интегрированных со сбалансированной системой показателей, включает:

– на этапе постановки целей: реализацию принципов оптимизации ресурсов и процессов планирования, обеспечение планируемости и прозрачности финансовых потоков, контроль за деятельностью подразделений и ответственных исполнителей, мотивированность работников предприятия на решение задач, стоящих перед предприятием как в среднесрочной, так и в долгосрочной перспективах;

– на этапе планирования: постановку задач для достижения целей предприятия, распределение ресурсов в рамках процессов производства в количественном и стоимостном выражении;

– на этапе координации: взаимосвязь планов показателей по подразделениям и предприятию в целом;

– на этапе мотивации и контроля: достижение центром финансовой ответственности целевых значений ключевых показателей эффективности при оптимальном распределении ресурсов и учете затрат в рамках процессов производства и получение высоких объемных показателей.

Несмотря на взаимосвязь процессно-ориентированного бюджетирования и учета затрат со сбалансированной системой показателей, необходимо отметить, что они имеют разный горизонт перспективы

(бюджетирование и учет затрат - среднесрочный и краткосрочный, а сбалансированная система показателей - долгосрочный или стратегический), используют различные показатели (бюджетирование - финансовые, в сбалансированной системе показателей акцент сделан на нефинансовых показателях). Ключевые показатели эффективности являются связующим звеном между этими системами управления.

В главе 3 «Экономический анализ и внутренний контроль с использованием данных процессно-ориентированного учета и бюджетирования расходов по видам деятельности предприятия»:

3.1. Рассмотрены особенности экономического анализа издержек производства и сбыта продукции, ориентированных на процессное управление.

Разработаны и обоснованы рекомендации по использованию методов маржинального анализа соотношения затрат и результатов по данным бюджетирования и бухгалтерского управленческого учета затрат по видам деятельности и информации об отклонениях от бюджетных смет для оценки эффективности управления предприятием. К важнейшим из них относятся:

- анализ затрат по процессам производства в разрезе ресурсов и статей издержек;
- анализ абсолютных и относительных отклонений фактических показателей себестоимости от аналогичных показателей, предусмотренных бюджетом предприятия и показателей прошлого периода. При этом отклонения рекомендуется выявлять как в целом по себестоимости продукции, работ, услуг, так и по отдельным статьям затрат;
- анализ изменения структуры себестоимости и расчет влияния этих изменений на итоговый показатель. При помощи показателей структуры рассчитывается влияние каждой статьи на сумму абсолютной и относительной экономии или перерасхода затрат.

По нашему мнению, предложенная методика анализа является оперативным инструментом в условиях применения процессно-

ориентированного бюджетирования и учета затрат, поскольку позволяет точнее определить причины формирования отклонений фактических значений показателей от планового уровня, а также повышает достоверность и ценность данных экономического анализа при принятии управленческих решений.

3.2. Разработаны предложения по использованию данных экономического анализа для контроля за соблюдением бюджетов издержек по местам формирования затрат и центрам ответственности.

Контроль за соблюдением бюджетов затрат по видам деятельности и экономичностью процессов производства и сбыта продукции необходимо вести на основе информации об отклонениях от бюджетных ассигнований. Для более полного выявления отклонений фактических расходов от предусмотренных бюджетом следует определить величину предстоящих расходов по нормативу на все виды выпущенной продукции, работ, услуг. Норматив исчисляется путем умножения количества планируемых к выпуску готовых и незавершенных изделий, полуфабрикатов и работ на стоимостные выражения их драйвера. Полученный результат сопоставляется с фактической суммой соответствующих затрат и находятся отклонения.

Во многих производствах с последовательной обработкой сырья и материалов имеют место комплексные расходы, не имеющие прямого отношения к изготовлению основной продукции, например на научно-исследовательские работы, испытания и опыты, охрану труда, ремонт оборудования. Для выявления отклонений по этой части затрат мы предлагаем разрабатывать нормативы не по каждому элементу издержек, а по их совокупности, а затем организовать оперативный контроль за соблюдением норм расхода вспомогательных материалов, топлива и энергии, лимитов и ставок оплаты труда управленческого персонала.

При определении бюджетной величины косвенных расходов должен приниматься во внимание характер их зависимости от объемов производства и продаж, то есть степень переменности издержек. Для этого необходимо

общую сумму расходов в целом и в разрезе слагаемых разделить на постоянную и переменную части и экстраполировать зависимости, свойственные переменным затратам в прошлые отчетные периоды, на объем производства и (или) продаж действующего периода. Как и в классическом нормативном учете и стандарт-косте на величину отклонений влияют количественный и ценовой фактор расхода. Степень этого влияния определяют с помощью цепных подстановок в системе экономического анализа.

Предлагаемая методика в основном ориентирована на выявление отклонений от затрат, предусмотренных тем или иным бюджетом. Для управленческого учета издержек по видам деятельности важно не только исчисление абсолютного значения фактической величины расходов, но прежде всего выявление отклонений от заданных при бюджетировании параметров, ориентация на факторы, влияющие на отклонения, прежде всего, негативные.

3.3. Для отслеживания выполнения плановых показателей следует использовать инструменты контроля процесса. Такие инструменты контроля можно подразделить на две категории:

1. Инструменты операционного контроля процесса;
2. Инспекционные проверки по результатам работы (отслеживание затрат).

Необходимо отметить, что способ осуществления вида деятельности при каждом выполнении процесса будет изменяться, хотя и незначительно. Но для того, чтобы производить продукт хорошего качества и удовлетворять потребности клиентов, необходим единообразный и предсказуемый процесс. Процессы, приводящие к чрезмерно варьирующимся результатам, будут также приводить к дефектам, ошибкам и браку. Непоследовательность выполнения работы приводит к неприемлемым выходным результатам и зачастую к необходимости привлечения дополнительных видов деятельности для исправления создавшегося положения.

Непостоянство процесса может также привести к повышению затрат на обнаружение и исправление допущенных ошибок, в которых не было бы необходимости, если бы было обеспечено постоянство процесса. Непостоянство процесса может и не привести к неприемлемому выходному результату, но оно увеличивает затраты и уменьшает норму прибыли из-за срывов, неэффективности процессов и потенциальной неудовлетворенности клиентов. Непостоянство может оцениваться путем аппроксимации продолжительности времени, которое уходило на исправление ошибок и их определение. После чего время безошибочной работы рекомендуется сравнивать с продолжительностью фактического времени работы, а затем производить примерную оценку влияния изменчивости выходного результата. Наиболее существенным способом обеспечения постоянства выходного результата является минимизация факторов, вызывающих его непостоянство, путем внедрения инструментов контроля затрат по процессам производства и продажи продукции и услуг. Это позволяет отслеживать процесс с целью обеспечения его экономической эффективности и постоянства выходного результата. При обнаружении потенциально слабого по соотношению затрат и результатов места, менеджер определяет возможные пути усовершенствования вида деятельности в целях минимизации степени воздействия негативных причин. Инструменты контроля над процессом также отслеживают и другие ключевые факторы, которые могут привести к непостоянству выполнения вида деятельности, такие как отклонения поставок по количественным показателям, проблемы с оборудованием, складскими помещениями и т.д.

По каждому из слагаемых научной новизны нами высказана и обоснована собственная точка зрения. В необходимых случаях рекомендуемая методика иллюстрируется примерами расчетов с использованием данных ЗАО «Данафлекс», ЗАО «Клеверпак», ООО «Биакспен».

В заключении обобщены результаты исследования, сформулированы основные положения, выносимые на защиту и рекомендации по теме диссертации.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. *Нурмухаметов И.Ф.* Теоретические аспекты процессно-ориентированного бюджетирования / И.Ф. Нурмухаметов // Экономический вестник Республики Татарстан. – 2011. - №1. – С. 89-92. – 0,5 п.л.

2. *Нурмухаметов И.Ф.* Особенности применения системы учета затрат по видам деятельности на предприятиях упаковочной отрасли / И.Ф. Нурмухаметов // Вестник экономики, права и социологии. – 2011. - №2. – С. 42-46. – 0,6 п.л.

3. *Нурмухаметов И.Ф.* Сущность бизнес-процессов предприятия / И.Ф. Нурмухаметов // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2011. – №3(21). – С. 43-46. – 0,4 п.л.

Публикации в других изданиях:

4. *Нурмухаметов И.Ф.* Применение МСФО 11 «Договоры на строительство» для целей управленческого учета / И.Ф. Нурмухаметов, А.В. Шушарин // Экономико-правовой вестник. – 2009. – №4. – С. 44-46. – 0,3 п.л. (лично автором – 0,2 п.л.)

5. *Нурмухаметов И.Ф.* Преимущество процессно-ориентированного бюджетирования перед традиционным подходом бюджетного планирования // Актуальные проблемы социально-экономического и правового развития России на региональном уровне в современных условиях: Материалы III Всероссийской научно-практической конференции. – Кизляр: филиал СПбГИЭУ в г. Кизляре, 2009. – 0,2 п.л.

6. *Нурмухаметов И.Ф.* Основные положения процессно-ориентированного бюджетирования // Управленческий учет и контроллинг в

финансовом менеджменте: Сборник трудов Международной научно-практической конференции. – Казань: КГФЭИ, 2010. – 0,3 п.л.

7. *Нурмухаметов И.Ф., Шушарин А.В.* МСФО 11 «Договоры на строительство» с позиции управленческого учета // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том I. – Казань: КГФЭИ, 2010. – 0,3 п.л. (лично автором – 0,2 п.л.)

8. *Нурмухаметов И.Ф.* Контроль как элемент управленческого цикла принятия решений в бюджетировании // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Том I. – Казань: КГФЭИ, 2011. – 0,25 п.л.

9. *Ивашкевич В.Б., Нурмухаметов И.Ф.* К вопросу об определении сущности бизнес-процессов компании // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история и современность: Материалы I Всероссийской научно-практической конференции, посвященной памяти Заслуженного деятеля науки РФ, доктора экономических наук, профессора Соколова Ярослава Вячеславовича. – Кизляр: филиал СПбГИЭУ в г. Кизляре, 2011. – 0,6 п.л. (лично автором – 0,4 п.л.)

10. *Нурмухаметов И.Ф.* Взаимосвязь процессно-ориентированного бюджетирования со сбалансированной системой показателей // Устойчивое развитие социально-экономических систем: вопросы теории и практики: Материалы 1-й Международной научно-практической конференции. Часть 1. – Казань: КФУ, 2011. – 0,25 п.л.