

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«СТАВРОПОЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Латышева Анна Юрьевна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ
ПРОИЗВОДСТВ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук,
профессор
Костюкова Елена Ивановна

Ставрополь - 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА	11
1.1 Теоретические основы учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта.....	11
1.2 Понятие вспомогательного производства, его роль и место в производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта.....	24
1.3 Классификация вспомогательных производств.....	39
ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА	60
2.1 Организационно-счетоводческие аспекты учета вспомогательных производств.....	60
2.2 Особенности состава затрат и калькулирования себестоимости во вспомогательных производствах.....	81
2.3 Методы учета затрат, объекты калькулирования и калькуляционные единицы себестоимости продукции вспомогательных производств.....	97
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫМИ ПРОИЗВОДСТВАМИ	114
3.1 Система показателей оценки деятельности подразделений вспомогательных производств	114
3.2 Методика внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств.....	129
3.3 Совершенствование внутренней отчетности.....	142
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	155
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	163
ПРИЛОЖЕНИЯ	184

Введение

Актуальность темы исследования. В современных рыночных отношениях основой для принятия правильных управленческих решений является учетно-аналитическая информация, данные которой должны обладать четким экономическим содержанием, и обеспечивать дальнейший динамический рост и эффективность деятельности экономического субъекта.

Современное производство представляет собой совокупность основного, вспомогательного и обслуживающего производства. Они тесно связаны между собой. Управление вспомогательными производствами представляет собой непрерывное совершенствование его технической и организационной структуры через непосредственное улучшение технической базы производственного процесса. Это возможно на базе правильно выстроенной системы учетно-аналитического обеспечения, которая позволит полномасштабно и эффективно управлять экономическим субъектом, создавать единую информационную платформу, поддерживающую процесс принятия обоснованных управленческих решений, но и объединит в себе процессы учета, экономического анализа, контроля, сформирует объективную информацию по запросам пользователей и будет с каждым годом все более востребованной. В связи с вышеизложенным, исследование проблемы совершенствования учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательного производства экономического субъекта является актуальной, своевременной и практически значимой для коммерческих организаций.

Степень разработанности проблемы. Концептуальные основы учета и экономического анализа вспомогательных производств рассматривались в трудах известных ученых–экономистов России в области бухгалтерского учета и экономического анализа А.Б. Агарковой, В.П. Астахова, Е.А. Бобровой, В.М. Богаченко, И.Н. Богатой, П.С. Березуцких, Л.М. Бурмистрова, М.Ф. Бычкова, Д.А. Ендовицкого, Н.Ц. Жамьянова, П.Т. Карповой, Г.С. Клычовой, А.М. Ковалевой, И.А. Ламыкина, А.Д. Ларионова,

Н.П. Любушина, М.Г. Лисович, Т.Н. Лабинцевой, М.В. Мельник, В.А. Пипко, Н.А. Поповой, Н.Г. Сапожниковой, В.Г. Широбокова и др.

Вопросам управленческого учета и контроля посвящены работы Е.Р. Баханькова, В.И. Бережного, С.В. Булгаковой, М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, В.Э. Керимова, Л.И. Ким, Д.В. Лысенко, Л.К. Никандрова, В.Д. Палий, В.И. Петрова, С.А. Самусенко, Я.В. Соколова, Ю.И. Сигидова, Л.И. Хоружий, И.С. Шутова, А.Д. Шеремета, Л.В. Юрьева и др.

Принимая во внимание труды вышеуказанных авторов, следует отметить, что исследование проблем производственного учета и контроля в их работах было направлено главным образом на основную деятельность экономического субъекта, а вопросы учетно-аналитического обеспечения вспомогательного производства при этом были недостаточно отражены, что формирует потребность в дальнейших исследованиях по теме диссертационной работы. Таким образом, необходимость совершенствования учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта определили выбор темы, предмет, объекты и содержание диссертационного исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью работы является обоснование теоретических положений учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта и разработка рекомендаций по дополнению и развитию методик их учета, анализа и контроля.

В соответствии с целью исследования были поставлены следующие задачи:

- на основе обобщения известных теоретических положений учено-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта обосновать организационную структуру и методические этапы реализации данного обеспечения;
- разработать модель учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью вспомогательных производств;

- на основе систематизации классификационных признаков вспомогательного производства сформировать авторскую классификацию, применимую при построении учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств;

- выработать комплекс подходов, направленных на совершенствование организационно-счетоводческого и методического аспектов учета вспомогательных производств, принимая во внимание отраслевые и технологические особенности их функционирования;

- обосновать возможность применения системы показателей оценки деятельности вспомогательных производств произвести отбор показателей, отвечающих целям анализа применительно к вспомогательным производствам;

- разработать комплекс методических подходов к организации и построению системы внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств экономического субъекта;

- предложить систему управленческой отчетности подразделений вспомогательных производств, обеспечивающую последовательное прохождение учетной информации, начиная с документального оформления фактов хозяйственной жизни и заканчивая формированием сводной управленческой отчетности и доведением ее данных до конечных заинтересованных пользователей.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования выступает система учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность подразделений вспомогательных производств ряда экономических субъектов Ставропольского края.

Область исследования. Исследование проводилось в рамках раздела 1 "Бухгалтерский учет" паспорта научной специальности ВАК 08.00.12- Бухгалтерский учет, статистика (п.1.7 «Бухгалтерский (финансовый,

управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»).

Теоретическая и методологическая основа исследования.

Теоретическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа, контроля, нормативно-правовые акты и международные стандарты финансовой отчетности, регулирующие бухгалтерский учет, научные труды публикации в периодических изданиях, а также общепринятая и специальная литература по исследуемой тематике. Методология работы основана на общенаучных принципах и методах исследования (наблюдение, дедукция, группировка, индукция, комплексный, системный, графический и балансовый подходы, сравнительный анализ, синтез, детализация и др.).

Информационно-эмпирическую базу исследования сформировали законодательные, нормативные акты Министерства сельского хозяйства РФ, международные стандарты финансовой отчетности, исследования российских и зарубежных ученых, материалы научно-практических конференций и периодических изданий, материалы, содержащиеся в справочных системах «Консультант Плюс», «Гарант», данные средств массовой информации, публичной и внутренней отчетности организаций, интернет-ресурсы.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании ряда теоретических положений и разработке комплекса практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического деятельности вспомогательных производств в условиях соблюдения отраслевой специфики, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета и экономического анализа.

В ходе исследования получены следующие наиболее значимые результаты, **выносимые на защиту**:

- уточнено содержание учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта, которое предложено рассматривать как систему и как процесс, реализующий функции учета, анализа и контроля, по итогам выполнения которого на выходе формируется информация, отвечающая потребностям внутренних пользователей и используемая ими для принятия управленческих решений;

- разработана организационно-методическая структура и объектно-субъектная модель учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта, раскрывающая его содержание и определяющая его место в информационных потоках системы управления экономическим субъектом;

- разработан алгоритм учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью вспомогательного производства, базирующийся на последовательном выполнении взаимосвязанных этапов управления вспомогательным производством, следование которым будет способствовать прохождению экономической информации о деятельности вспомогательных производств, начиная с первичного учета фактов хозяйственной жизни и заканчивая формированием показателей внутренней отчетности, их контроля и анализа, в результате чего будет достигнута комплексная реализация учетно-контрольных и аналитических функций управления вспомогательными производствами;

- выполнена критическая оценка известных классификаций вспомогательных производств на предмет возможности и целесообразности их использования при построении системы учетно-аналитического обеспечения, по итогам которой уточнен ряд известных группировок и предложены новые классификационные признаки вспомогательных производств – по степени влияния на конечный финансовый результат деятельности экономического субъекта, по целевому назначению, по степени

участия в бизнес-процессах экономического субъекта, по степени влияния на окружающую среду и др.;

- предложен дифференцированный подход к организации учета во вспомогательных производствах, заключающийся в структурировании счета 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от их отраслевой принадлежности, выявлении особенностей постановки учета во вспомогательных производствах в зависимости от их типа и осуществляемых видов экономической деятельности, обосновании состава калькуляционных статей затрат вспомогательных производств в разрезе их отраслевой специфики и др., что в совокупности направлено на развитие отраслевого подуровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, фигурирующего в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. и при этом недостаточно разработанного на сегодняшний день в отношении организации учета вспомогательных производств;

- предложено выделять в составе себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств статью «Затраты на качество продукции», для учета которых раскрыто ее содержание по аналитическим подстатьям, что повысит прозрачность себестоимости продукции вспомогательных производств и усилит контроль отдельных видов затрат, в т.ч. непроизводительных расходов и потерь;

- в рамках реализации аналитического блока системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств обоснована система показателей оценки деятельности вспомогательных производств, адаптированная к специфическим особенностям их функционирования, позволяющая оценить их эффективность;

- в целях методического развития системы внутреннего контроля деятельности вспомогательных производств предложена последовательность этапов проведения внутреннего контроля, разработана его программа, определены контрольные функции субъектов внутреннего контроля,

следование которым будет способствовать повышению эффективности использования ресурсов подразделений вспомогательных производств при своевременном выполнении работ и услуг;

- разработана четырехуровневая система внутренней отчетности деятельности вспомогательных производств, включающая первичную обработку учетной информации, составление управленческих отчетов о затратах по видам вспомогательных производств, формирование сводного управленческого отчета по центрам ответственности вспомогательных производств и отчета о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств, который является итоговой формой из предложенного комплекса внутренней отчетности вспомогательных производств и служит важнейшим информационным источником для контроля и анализа показателей рентабельности их деятельности.

Практическая значимость работы. Представленные в работе организационно-методические разработки вносят определенный вклад в совершенствование методологии бухгалтерского учета деятельности экономического субъекта, имеющего в своем составе вспомогательные производства. Предложенные в работе рекомендации и методические подходы могут быть применены в качестве основы для разработки нового или совершенствования действующего учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта, что будет способствовать повышению прозрачности и полезности информации о работе подразделений вспомогательного производства.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались на международных, всероссийских и региональных научно-практических конференциях, были опубликованы в сборниках научных трудов и специализированных научных журналах (Missouri (USA), г. Воронеж, г. Москва, г. Одесса (Украина), г. Пермь, г. Ставрополь).

Предлагаемые в диссертационном исследовании методики и практические рекомендации нашли применение в деятельности коммерческих организаций: ООО Агрофирма "Восток-1", ОАО "Стройдеталь", что подтверждено справками о внедрении, а также прошли апробацию в учебном процессе Ставропольского государственного аграрного университета при проведении лекций и практических занятий по дисциплинам "Бухгалтерский управленческий учет", "Учет затрат, калькулирование в АПК", "Бюджетирование и учет затрат в системе управленческого учета".

Публикации результатов исследования. Наиболее значимые выводы, положения и результаты, имеющиеся в диссертационном исследовании, нашли свое отражение и опубликованы в пятнадцати печатных работах общим объемом 6,71 п.л., в том числе шесть статей в периодических изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования Российской Федерации, объемом 4,16 п.л.

Структура и содержание диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Общий объем диссертации составляет 184 страницы. Работа содержит 17 рисунков, 32 таблицы и 6 приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА

1.1 Теоретические основы учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта

Главным движущим фактором развития экономики на всех ее этапах является производство. Важной задачей современного экономического развития является повышение эффективности производства. Производство предполагает тяжелый процесс по преобразованию полуфабрикатов, материалов, сырья, а также прочих предметов труда в готовую продукцию, которая в свою очередь полностью удовлетворяет потребности общества. Поэтому оно должно быть эффективным, конкурентоспособным, рентабельным и результативным. Увеличение темпов и объемов производства является главной задачей экономического развития. Для успешного функционирования деятельности экономического субъекта необходимо повысить качество системного управления производством. При этом недостаточно только лишь вести учет, проводить анализ и осуществлять контроль за экономическими показателями производственной деятельности: нужно реализовывать комплексный подход в учетно-контрольно-аналитической деятельности организации, внедрение которого позволит полномасштабно и эффективно управлять экономическим субъектом и создавать единую информационную платформу, поддерживающую процесс принятия обоснованных управленческих решений. Такой подход, по нашему мнению, как раз и должен быть реализован через понятие системы учетно-аналитического обеспечения, которая объединяет в себе процессы учета, экономического анализа, контроля, формирует объективную информацию по запросам пользователей и, в рамках совершенствования механизмов

управления производством, будет становиться с каждым годом все более востребованной.

Рассмотрим, прежде всего, понимание учетно-аналитического обеспечения в научной среде. Начнем с того, что мнения многих экономистов расходятся в части состава и содержания понятия «учетно-аналитическое обеспечение». Впервые к понятию «учетно-аналитическое обеспечение» и трактовке его сущности обратились в своих работах Попова Л.В. [171] и Ульянов И.П. [172]. Их исследования были посвящены совершенствованию учетно-аналитической системы затрат и себестоимости на промышленных предприятиях. Следует отметить вклад и других ученых России в изучение методики учетно-аналитического обеспечения. Так, в трудах различных ученых для выявления сущности учетно-аналитического обеспечения встречаются разнообразные, но в целом схожие по смыслу трактовки: «учетно-аналитическая система» (Богатая И.Н. [33], Калуцкая Н.А. [158], Иванов Е.А. [71]), «информационное поле экономического субъекта» (Вахрушина М.А. [51], Друри К. [65], Маликов Н.С. [165]), «информация для принятия решений» (Бережной В.И. [31], Бобров Е.А. [150], Керимов В.Э. [81,82], Ивашкевич И.Н. [71]), «финансовое обеспечение» (Глушко И.Е. [64], Волков О.И. [55]), «аналитическое обеспечение» (Козлова Е.П. [85], Лабынцев Н.Т. [98], Масленников В.В. [107]), «подсистема управления предприятием» (Орлов Д.В. [113]).

В целях упорядочивания научных воззрений о сущности и содержании учетно-аналитического обеспечения, а также выявления смысловых разграничений вышеупомянутых понятий, нами была проведена систематизация существующих в настоящий момент взглядов на сущность и содержание понятие «учетно-аналитическое обеспечение», основные из которых представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Обзор и группировка различных трактовок сущности понятия «учетно-аналитическое обеспечение»

Автор	Понятие «учетно-аналитическое обеспечение»
1. Трактовка понятия «учетно-аналитическое обеспечение» как системы	
Пизенгольц М.З. [119], Трещевский Ю.И. [135]	Интегрированная система объединяющая в себе вопросы бухгалтерского учета, планирования, анализа, контроля работы организации для принятия управленческих решений по снижению затрат, увеличению финансовых результатов и совершенствования производства организации.
Богатая И.Н. [33], Бобров Е.А. [150]	Система данных бухгалтерского, управленческого, статистического и налогового учета и иных внеучетных сведений.
Кальницкая И.В. [157]	Система информации, поступающая из основы организационной структуры управления – иерархии функций или совокупности бизнес-процессов.
Иванов Е.А. [71], Лабынцев Н.Т. [98]	Интегрированная система, сопровождающая менеджмент и подготавливающая базис влияющих мероприятий на производственные процессы экономического субъекта в единстве взаимодействия учетных, аналитических и контрольных подсистем.
Бороненкова С.А. [38]	Система, которая состоит из блоков информации, соответствующих объектам управления, процессам и результатам производственно-хозяйственной деятельности, а также ресурсам производства.
2. Трактовка понятия «учетно-аналитическое обеспечение» как процесса	
Стрелкова Л.В. [133]	Процесс целенаправленного и непрерывного подбора соответствующих информативных данных, необходимых для реализации планирования, анализа и подготовки оперативных, эффективных управленческих решений по всем аспектам производственно-финансовой деятельности организации.
Карпова Т.П. [79]	Процесс сбора исходных данных от источников формирования первичных аналитических данных с дальнейшей обработкой и формированием аналитических данных и применением полученной аналитической информации в контроле и оценке за производственной-финансовой деятельностью организации.
Вахрушина М.А. [51]	Процесс сбора, обработки и передачи финансовой и нефинансовой информации, применяемой менеджерами организации для контроля и планирования за ходом деятельности вверенных им подразделений, оценки и измерения полученных результатов.
3. Трактовка понятия «учетно-аналитическое обеспечение» как основа для принятия решений	
Бережной В.И. [31], Романчик С.В. [173]	Комплекс внутренних, внешних потоков прямой и обратной информационной связи экономического объекта, средств, методов, специалистов, участвующих в процессе обработки информации и выработке управленческих решений.
Мензулина И.Ф. [166],	Совокупность учетной информации и приобретенных на ее базе аналитических данных, способствующих принятию стратегических и тактических решений.
Ковалев В.В. [86]	Комплекс взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, участвующих в процессе непрерывного сбора, регистрации, обработки и оценки информации, для планирования, реализации и принятия эффективных управленческих решений.

4. Трактовка понятия «учетно-аналитическое обеспечение» как организация бухгалтерского учета	
Миславская Н.А. [167], Волков О.И. [55]	Представляет собой сбор, обработку, оценку всех видов информации об экономическом субъекте, используемой для принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях.
Горфинкель В.Я. [62], Стрелкова Л.В. [133].	Взаимосвязанная рациональная организация бухгалтерского учета, построенная на единой методологической основе, совокупности методик, системе первичных и адаптированных аналитических показателей оценки деятельности, необходимая для обоснования управленческих решений
Агарков А.П. [21]	Представляет комплекс по непрерывному, целенаправленному сбору, обработке, оценки информации, необходимой для планирования и подготовки эффективных управленческих решений.

Как видно из содержания таблицы 1, мы систематизировали точки зрения различных ученых-экономистов в разрезе того, как они трактуют ключевое смысловое содержание понятия «учетно-аналитическое обеспечение»: как системы, как процесса, как основы для принятия решения и как организации бухгалтерского учета. Мы полагаем, что современные подходы к управлению коммерческими организациями вообще и производственной деятельностью в частности должны основываться именно на интегрированном, комплексном подходе к сущности и содержанию учетно-аналитического обеспечения, которое в таком случае одновременно является и системой, и процессом, в который вовлечены различные ресурсы, и на выходе которого имеется результат – информация. Поэтому мы разделяем взгляды и первой, и второй групп авторов.

Что касается трактовки понятия «учетно-аналитическое обеспечение» как основы для принятия решений, то мы полагаем, что информация, являющаяся результатом функционирования учетно-аналитического обеспечения как процесса, уже априори служит основой для принятия управленческих решений, поэтому воззрения третьей группы авторов, по нашему мнению, в большей степени раскрывают следствие рассматриваемого понятия, но не его сущностно-содержательную сторону.

Наконец, четвертая позиция из представленных в таблице 1 воззрений, рассматривающая учетно-аналитическое обеспечение через призму

организации бухгалтерского учета, по нашему мнению, подчеркивает ключевую роль именно учетной составляющей в системе учетно-аналитического обеспечения и как системы, и как процесса. Поэтому в дальнейших авторских рассуждениях о сущности и содержании учетно-аналитического обеспечения вообще и вспомогательных производств в частности, мы будем отталкиваться от первых двух групп позиций – как системы и как процесса.

Проведенный анализ существующих трактовок понятия «учетно-аналитического обеспечения» позволил сформулировать следующие выводы:

- учетно-аналитическое обеспечение представляет из себя систему сбора информации, группируя ее в нужном варианте для нужд управления с одной стороны и составления бухгалтерской финансовой отчетности;

- информация, предоставленная системой учетно-аналитического обеспечения, предназначена в большей степени для внутренних пользователей экономического субъекта, так как основное назначение такой информации – основа для принятия эффективных управленческих решений;

- учет в учетно-аналитической системе не является самоцелью, а служит одним из средств для достижения цели системы. При этом роль учета в системе видится нами ключевой и основополагающей;

- значительная часть информации учетно-аналитического обеспечения состоит из данных о затратах и себестоимости бизнес-процессов экономического субъекта;

- учетно-аналитическое обеспечение как система включает в себя методики учета, анализа и контроля.

Важную роль в учетно-аналитическом обеспечении играют качественные характеристики предоставляемой информации, они повышают ее полезность. По мнению Масловой И.А. [106] под качественными характеристиками понимают, признаки которые делают финансовую информацию в отчетности полезной для пользователей. При проведенном

анализе различных мнений ученых по вопросу качественных характеристик информации, за основу были приняты рассуждения Астахова В.П. [24]:

1. Своевременность – использование информации вовремя для принятия решений, прежде чем она потеряет способность оказать влияние на эти решения.

2. Достоверность – информация должна давать достоверные факты о финансово- хозяйственной деятельности экономического субъекта.

3. Полезность – информация способствует принятию правильных управленческих решений.

4. Релевантность – информация должна быть полезна, уместна, значима, способна повлиять на решения пользователей отчетности, основана на обратной связи, обладает ценными сведениями.

5. Эффективность – полезный эффект от использования финансовой информации больше, чем расходы на ее получение.

6. Надежность (достоверная) – информация не должна содержать существенных ошибок, должна объективно отражать совершенные факты хозяйственной деятельности.

7. Нейтральность (непредвзятая) – не должна способствовать созданию суждений на заранее намеченные цели, не должна влиять и склонять пользователя информации на принятие определенного решения.

8. Полнота – учетная информация должна содержать максимальное количество необходимых сведений, для принятия решений, но не вводить пользователей в заблуждение.

9. Объективность – правдивое отражение операций и фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта.

10. Сравнимость – должна позволять пользователям определять сходства и различия между экономическими процессами.

11. Существенность (значимость) – использование информации должно представлять важность для пользователей.

12. Последовательность – использование экономическим субъектом одной, установленной ранее учетной методики в разные промежутки времени.

Рассматривая структуру и содержание учетно-аналитического обеспечения можно сделать вывод, что элемент «аналитическая» в понятии имеет два определения – это аналитическая информация и экономическая информация. Аналитическая информация – это данные, полученные в результате детализации фактов хозяйственной деятельности. Экономическая информация – это информация, полученная из учетных данных в результате синтеза и анализа. Таким образом, по нашему мнению, учетно-аналитическая информация - это совокупность сведений об исследуемом объекте, которые нужно учитывать, контролировать, анализировать, хранить, и передавать для целей управления экономическими субъектами.

Нужно отметить, что в современных условиях происходящие процессы интеграции предъявляют большие требования к составу информации, формируемой на всех стадиях учета. На формирование информационных характеристик учета огромное влияние оказывают такие факторы как, расширение бизнеса, развитие информационных технологий, автоматизация производственного процесса, усложнение финансовой структуры экономического субъекта. На наш взгляд, в связи с этими факторами, основными требованиями к информации должны быть актуальность, достоверность, точность, полезность для пользователя, доступная форма предоставления.

Интеграция функций в условиях использования комплексных средств информатизации позволяет построить информационное пространство экономического субъекта и обеспечить хранение информации, унификацию представления и доступ к ней в необходимых разрезах.

Таким образом, рассмотрев различные подходы в сущности и содержанию учетно-аналитического обеспечения, мы пришли к выводу, что это система, включающая в себя методики учета, анализа и контроля,

организованная в виде процесса, результатом исполнения которого становится информация, отвечающая запросам внутренних пользователей и используемая ими для принятия управленческих решений. Отталкиваясь от предлагаемого определения, нами была разработана организационно-методическая структура учетно-аналитического обеспечения, которая представлена на рисунке 1.

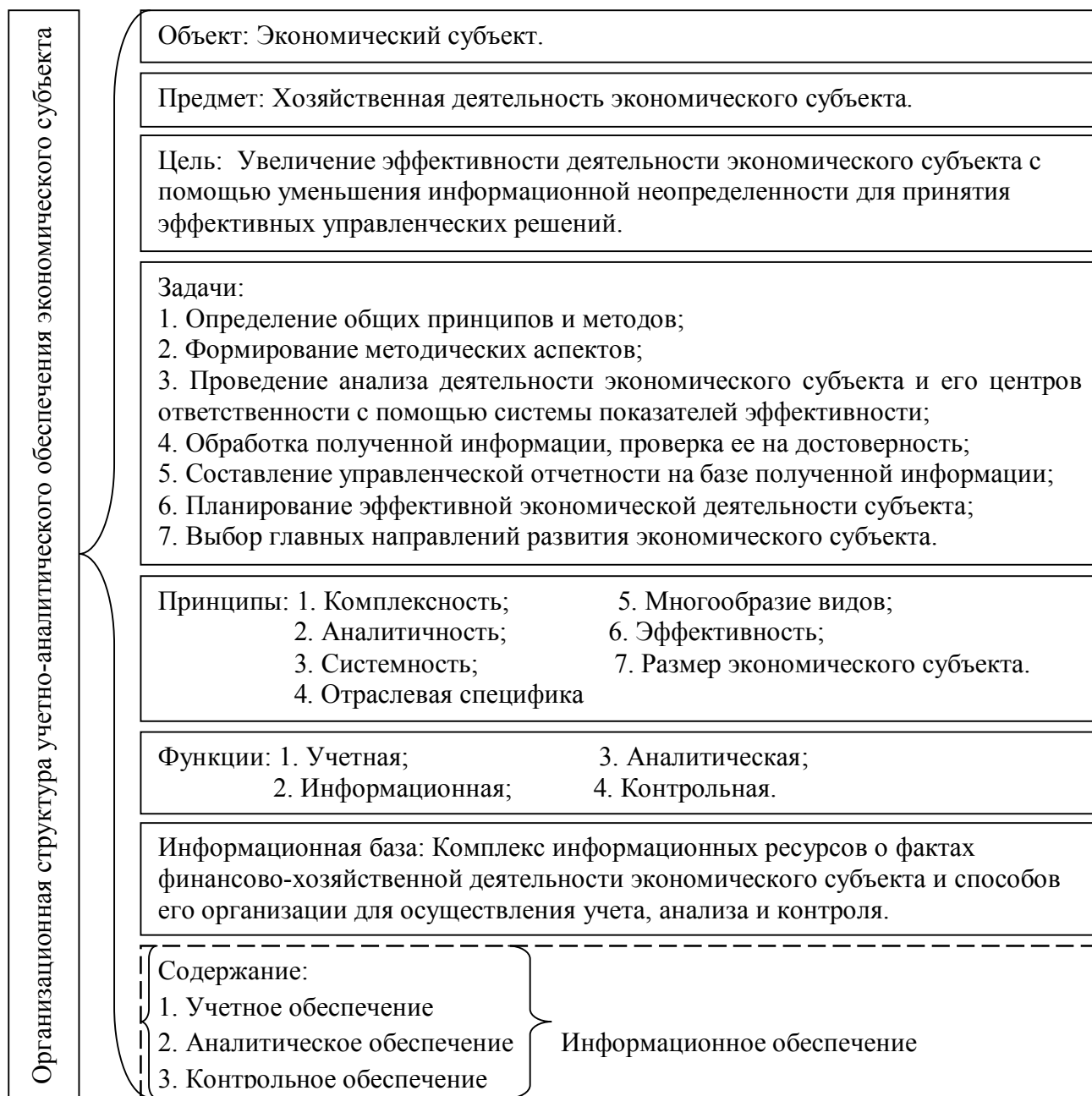


Рисунок 1 – Организационно-методическая структура учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта

Как видно из его содержания, мы предприняли попытку реализовать одновременно системный и организационно-методический подходы, что облегчит механизмы постановки и внедрения учетно-аналитического обеспечения в конкретном экономическом субъекте. Предлагаем обратить внимание на формулировку цели учетно-аналитического обеспечения: из нее следует, что учетно-аналитическое обеспечение должно охватывать не только вопросы формирования и предоставления информации о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта, но должно рассматриваться намного шире, а именно - способствовать определению рентабельности экономического субъекта, оценке эффективности инвестиционных проектов, находить приоритетные направления развития экономического субъекта и др. Исходя из поставленной цели логически вытекают задачи и принципы учетно-аналитического обеспечения. Для реализации поставленных задач определены функции: учетная, аналитическая, контрольная и информационная, они способствуют так же принятию правильных решений на всех уровнях управления.

В основе структуры учетно-аналитического обеспечения лежит информационное обеспечение оно позволяет, рассмотреть его как сложный объект состоящий из ряда подсистем.

По нашему мнению, базовой подсистемой является учетное обеспечение, так как на основе его строится анализ и контроль деятельности экономического субъекта. Учетное обеспечение обеспечивает непрерывное формирование, обобщение, накопление и классификацию поступающей информации. Эти процедуры реализовываются в соответствии с разработанной технологией и методологией учета. Также необходимо отметить, что учетно-аналитическое обеспечение, характеризуется наличием двух взаимосвязанных элементов: объект и субъект учетно-аналитического обеспечения (Рисунок 2).



Рисунок 2 – Взаимосвязь элементов учетно-аналитического обеспечения

На рисунке 3 нами предложена развернутая объектно-субъектная модель учетно-аналитического обеспечения. Центральным звеном в предложенной схеме является блок «учетно-аналитическое обеспечение», показатели этого блока формируются по данным бухгалтерского учета, финансовой отчетности, управленческого, налогового учета, внутренней управленческой отчетности, данных финансового, экономического анализа, внутреннего и внешнего контроля.

В учетном обеспечении были выделены различные подсистемы видов учета: финансовый, управленческий и налоговый учет. В рамках данного исследования целесообразно выделить цели каждого из видов учета:

1. Финансовый учет – процесс формирования финансовой отчетности, с целью предоставления информации об экономическом субъекте всем заинтересованным пользователям.

2. Управленческий учет – охватывает информацию, которая необходима руководителям для управления экономическим субъектом. Управленческий учет при необходимости можно представить, как деление на хозяйственный, производственный и стратегический учет.

3. Налоговый учет – охватывает информацию, которая необходима для расчета налоговых платежей и налогового регулирования.

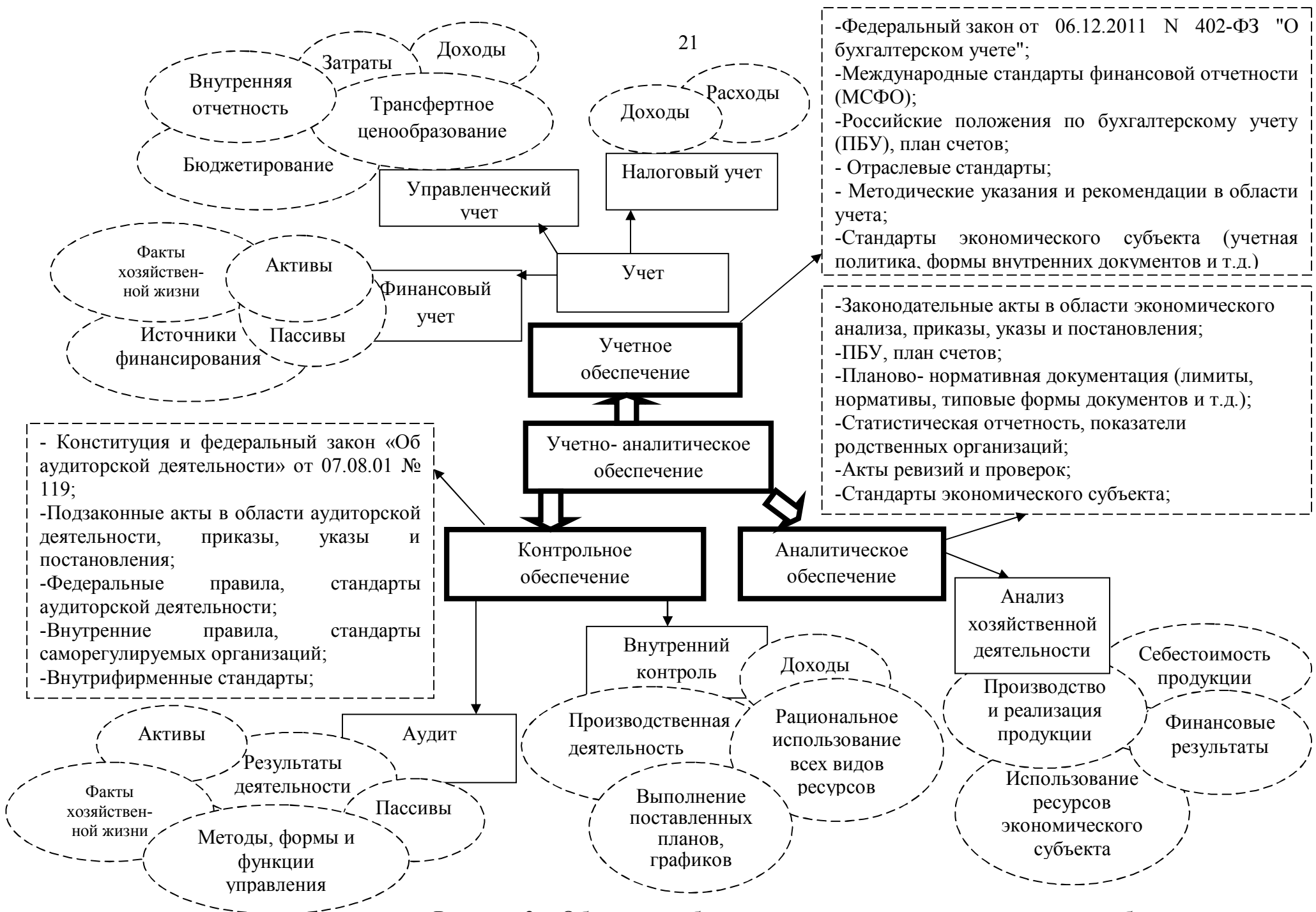


Рисунок 3 – Объектно-субъектная модель учетно-аналитического обеспечения

Исходя из вышеизложенного, цель учетного обеспечения можно определить как информационное построение эффективного управления экономическим субъектом.

Суть учетно-аналитического обеспечения, заключается в объединении учетных, аналитических и контрольных процедур в один непрерывный процесс, проведение на основании этих данных анализа и использование этих результатов для управленческих целей. При этом общая методология и нормативные положения по учету, анализу и контролю должны совершенствоваться для их рационального использования.

Аналитическое обеспечение предоставляет качественную и количественную оценку о происходящих изменениях в управляемом объекте. Позволяет вовремя отреагировать на развитие прогрессивных или нежелательных явлений в хозяйственной деятельности. На основе разных методик анализа можно разработать варианты управленческих решений, которые помогут создать условия для благоприятного, прогрессивного развития экономического субъекта, либо приостановить или уничтожить отрицательные явления. Благодаря анализу можно выявить неиспользованные внутренние резервы и на их основании ускорить более эффективное функционирование экономического субъекта. Можно сделать вывод, что аналитическое обеспечение – основа формирования оптимальных управленческих решений, для устойчивого управления развитием экономического субъекта.

Система учетного и аналитического обеспечения обеспечивает платформу для выполнения функций контроля. Реализация контрольной функции наиболее часто осуществляется в форме внутреннего и внешнего аудита. Аудиторское обеспечение осуществляет контроль информационных данных и увеличивает эффективность управленческого процесса. Аудит проводит проверку соответствия деятельности экономического субъекта с требованиями, правилами, установленными нормативными и

законодательными актами, так же возможно консультирование руководства экономического субъекта по вопросам управления.

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение стабильного развития экономического субъекта было нами представлено как совокупность систем учета, анализа и аудита, объединенных информационными потоками для управления экономическим субъектом при реализации направлений устойчивого развития и финансирования, что логически вытекает из ранее приведенного определения и содержания рисунка 1 в части функций учетно-аналитического обеспечения.

Подводя итоги выполненному исследованию о сущности учетно-аналитического обеспечения, нами была выполнена систематизация научных воззрений о сущности и содержании учетно-аналитического обеспечения, мы пришли к выводу, что его следует рассматривать в первую очередь как систему и как процесс, реализующий функции учета, анализа и контроля, по итогам реализации которого на выходе формируется информация, отвечающая потребностям внутренних пользователей и используемая ими для принятия управленческих решений. Далее нами была представлена организационно-методическая структура учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта и разработана модель учетно-аналитического обеспечения, раскрывающее его содержание.

Полагаем, что содержание предложенной модели может быть взято за основу постановки учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта, как в отношении его основной деятельности, так и вспомогательных производств, а также будет использоваться нами в ходе дальнейших исследований при обосновании направлений развития учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств.

1.2 Понятие вспомогательного производства, его роль и место в производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта

Основу деятельности каждого экономического субъекта составляет производственный процесс, который представляет собой совокупность всех орудий труда и действий людей, направленных на изготовление определенных видов продукции, заданного количества, качества, ассортимента и в определенные сроки. В работах таких ученых как Безруких П.С. [30], Кондраков Н.П. [89], Пипко В.А [120], Вахрушина М.А. [50], под структурой производственного процесса понимают соотношение основного, вспомогательного и обслуживающего производства. На рисунке 4 видно, что составляющие производственного процесса тесно связаны между собой. Взаимосвязь и слаженность этих производств является главным фактором для достижения успеха в условиях конкуренции.



Рисунок 4 - Структура производственного процесса

Вспомогательные производства являются составной частью производственного процесса, развиваются вместе с основным производством, влияют непосредственно на конечные результаты деятельности экономического субъекта. В некоторых случаях вспомогательные производства могут стать основными производствами, если их производственные мощности определяют производственную структуру экономического субъекта и приносят прибыль экономическому субъекту со стороны. И поэтому важно уделять им особое внимание и выделять вспомогательные производства в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

В настоящее время управление вспомогательными производствами - это непрерывное совершенствование его технической и организационной структуры через непосредственное улучшение технической базы производственного процесса, что возможно только на основе правильного учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью вспомогательных производств. Вопросы совершенствования процесса управления и формирования учетно-аналитической информации о деятельности вспомогательных производств должны развиваться в непосредственной взаимосвязи с основным производством и методикой учета операций в нем. Правильная и своевременная оценка деятельности вспомогательного производства, влияния его на производственный процесс, позволяет обнаружить резервы совершенствования деятельности вспомогательных процессов и установить результативность управления и комплекса мероприятия в целом. В связи с этим возникла потребность совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательными производствами, которая позволяет в свою очередь проводить оценку производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта. На основании этого можно оценить вклад каждого вспомогательного процесса в конечный результат производства, выявить

резервы увеличения результативности вспомогательного производства для совершенствования деятельности экономического субъекта.

Для выработки подходов к формированию учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательными производствами необходимо определиться с пониманием самого термина «вспомогательное производство». В экономической литературе и нормативно-правовых актах термин «вспомогательное производство» трактуют по-разному. Мы выполнили обзор существующих трактовок понятия «вспомогательное производство» и сгруппировали их по различным признакам в таблице 2.

Таблица 2 – Обзор и группировка понятия «вспомогательное производство»

Автор	Определение понятия «вспомогательное производство»
1. Трактовка понятия «вспомогательное производство», как обслуживающего вида производственного процесса	
Бородин В.А. [37]	Вспомогательное производство представляет собой систему работ, в результате выполнения которых создаются условия для бесперебойного и экономичного ведения основных производственных процессов
Кондраков Н.П. [90]	Вспомогательные производства это структурные внутренние подразделения большого предприятия, назначения которых обслуживание основного производства.
Пипко В.А. [120]	Под вспомогательными производствами следует понимать такие производства, которые призваны обслуживать основную деятельность (производственную, коммерческую и т.д.) организации, а также капитальные вложения (строительство, приобретение основных средств)
Ивашкевич В.Б. [72]	Под вспомогательным производством можно понимать: часть деятельности предприятия, необходимая, прежде всего для обслуживания основного производства и непрерывного, бесперебойного выпуска готовой продукции.
2. Трактовка понятия «вспомогательное производство» исходя из их состава	
Пизенгольц М.З. [119]	Вспомогательное производство это часть производственного процесса, которая обеспечивает его энергией (паром, газом, электроэнергией), технологическим оснащением рабочих площадей (транспортными устройствами, инструментом, сборочной оснасткой, приспособлениями), а так же осуществляющая восстановление и ремонт основных фондов.

Ларионов А.Д. [100]	К вспомогательным производствам относятся цехи, которые непосредственно не участвуют в изготовлении готовой продукции основного производства (вспомогательные цехи, инструментальные цехи, цехи утилизации отходов, ремонтные мастерские, цехи разборных основных средств, автомобильный транспорт, водоснабжение, газоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение, возведение временных (не титульных) сооружений, гужевого транспорт, холодильные установки, продукция вспомогательного характера), но обеспечивают его своими услугами и изделиями.
Суглобов А.Е. [134]	К вспомогательным производствам относятся структурные подразделения, которые не участвуют в изготовлении продукции основного производства, но обеспечивают его своими работами и услугами: транспортируют грузы, подают пар, воду, электроэнергию, предоставляют ремонтные услуги.
3. Трактовка понятия «вспомогательное производство» как обособленные подразделения	
Богомолец С. Р. [35]	Вспомогательные производства - обособленные подразделения, продукция которых изначально предназначена не для продажи, а для использования в производстве основной продукции. Они также выполняют соответствующие работы и оказывают услуги своему капитальному строительству и другим сферам деятельности предприятия. В отдельных случаях вспомогательные производства оказывают услуги и выполняют работы на сторону. Кроме выполнения работ на сторону, вспомогательные производства могут изготавливать продукцию в виде запасных частей, производственного и хозяйственного инвентаря.
Методические рекомендации по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости [7]	Вспомогательные производства – обособленные подразделения, которые непосредственно не принимают участие в изготовлении основной продукции, но способствуют этому, через обеспечение условий необходимых для нормальной работы основного производства
Бородин В.А. [37]	К вспомогательным производствам относятся обособленные подразделения хозяйствующего субъекта, выделяемые при планировании и учете в состав неосновного производства.

Проведенный анализ понятия «вспомогательное производство» позволил отметить, что все авторы сходятся в одном мнении, что «вспомогательное производство» - это часть производственного процесса, обособленная в виде отдельных структур экономического субъекта для обслуживания других производств. Основной целью деятельности вспомогательных производств является обеспечение бесперебойной работы основного производства при минимуме затрат на его функционирование.

Повышение эффективности вспомогательного производства должно идти путями, которые обеспечивали бы при наименьших затратах такое

обслуживание основного производства, которое ведет к росту производительности труда и фондоотдачи, уменьшению материалоемкости и себестоимости выпускаемой продукции. Несоответствие деятельности вспомогательных производств основной цели несет убытки экономическому субъекту. Снижение убытков будет означать одновременное увеличение эффективности функционирования, как вспомогательных производств, так и экономического субъекта в целом.

Для достижения главной цели, вспомогательные производства в течение своей производственной деятельности, выполняют многочисленные функции, среди которых мы выделили основные:

1. Функция поддержания работоспособности;
2. Функция восстановления работоспособности;
3. Функция технологической оснащённости производства;
4. Функция движения (предметов труда, материальных ресурсов) в процессе производства;
5. Снабженческо-складская функция;
6. Функция обеспечения (энергоресурсы, связь).

Функции могут меняться, либо дополняться в зависимости от вида вспомогательного производства и поставленных задач перед ним. Перечисленные нами функции помогают решать задачи, которые зачастую выполняются вспомогательными подразделениями. По нашему мнению, нужно выделить следующие наиболее важные задачи вспомогательных производств:

1. Полное и рациональное использование производственных мощностей;
2. Максимальное удовлетворение нужд основного производства;
3. Рост производительности труда работников экономического субъекта;
4. Предотвращение отклонений деятельности производственного процесса;

5. Эффективное использование топливных, энергетических, материальных, трудовых ресурсов;

6. Увеличение фондоотдачи;

7. Обеспечение максимального выпуска продукции при минимальных затратах на ресурсы;

8. Обеспечение гибкости основного производства при изменении номенклатуры выпускаемой готовой продукции.

Можно сделать вывод, что вспомогательное производство охватывает важную часть производственного процесса, является его неотъемлемой частью, выполняет функции и задачи для непрерывности и стабильности основного производственного процесса.

В основе производственного процесса экономического субъекта обязательно лежат принципы производства. Они относятся в целом к производственному процессу, параллельно взаимосвязаны и непосредственно влияют на вспомогательное производство. Принципы помогают ему правильно развиваться и совершенствоваться в такт с производственным процессом. В таблице 3 нами рассмотрены принципы производства и описано их влияние на подразделения вспомогательного производства.

Таблица 3 - Принципы вспомогательного производства

№	Принципы производства	Реализация принципа во вспомогательном производстве
1.	Дифференциация - разделение производственного процесса экономического субъекта на отдельные части и закрепление их за соответствующими участками (цеха, отдельные рабочие места).	Разделение отдельных частей вспомогательного производства на центры ответственности.
2.	Концентрация - сосредоточение на отдельных участках экономического субъекта производственных операций по выполнению однородной работы или изготовлению однородной продукции.	Более узкая направленность деятельности вспомогательных производств, при этом принципе, достигается применением однотипного оборудования, работы только на отдельных участках экономического субъекта.

3.	Параллельность, осуществляется при одновременном, параллельном выполнении отдельных частей производственного процесса. Например, одновременная обработка детали на одном станке разными инструментами.	Ремонт оборудования вспомогательными ремонтными цехами может производиться одновременно с выпуском продукции. Позволяет сократить время пролеживания деталей в результате ожидания, окончания ремонта, происходит экономия времени производственного цикла.
4.	Непрерывность - сокращение перерывов во времени между выполнением отдельных видов работ. Все операции и предметы труда движутся без перебоев непрерывно с операции на операцию	Обеспечение этого признака во вспомогательном производстве позволяет обеспечить и минимизировать разрывы во времени между вспомогательными процессами, достигается благодаря пропорциональности производственных мощностей, правильной организации материально- технического снабжения и совершенствованию структуры производства. Зачастую технология производства предприятий различных отраслей промышленности, имеет непрерывный характер и поэтому подразделения вспомогательного производства, должны находиться в режиме постоянной работы.
5.	Прямоточность, все стадии производственного процесса проходят по кратчайшему пути, от ввода сырья в производства до получения готовой продукции. Характеризуется прямоточным движением продукции, устраняя при этом возвратные действия и петли производства. Здания участки предприятия должны располагаться друг к другу на максимально наименьшем расстоянии.	Благодаря этому признаку вспомогательные процессы проходят быстрее, за счет сокращения времени транспортных операций, следовательно экономится время производственного цикла и уменьшаются затраты на транспортировку.
6.	Пропорциональность - одинаковая пропускная способность всех подразделений, слаженность по мощности и производительности всех подразделений экономического субъекта.	Обеспечение пропорциональности во вспомогательном производстве, позволяет эффективно потреблять ресурсы за счет полной загрузки трудовых ресурсов, производственных мощностей информации и технических средств. Важно, чтобы пропускная способность основного производства соответствовала пропускной способности вспомогательного производства. Невыполнение этого критерия может привести к нарушению производственного процесса.

7.	Автоматизация ориентирована на автоматизацию и механизацию производственного процесса, замена ручного, трудного, вредного труда. Это позволяет увеличить производительность труда, так же несет с собой усложнение концентрации выполняемых операций.	Во вспомогательных производствах происходит замена ручного труда на механический.
8.	Ритмичность - выполнение одинакового количества работ, за определенный отрезок времени, который повторяется на протяжении всего производственного процесса.	Признак позволяет равномерно загружать рабочих вспомогательного производства во времени, лучше распределять их взаимодействие во времени и пространстве уменьшать брак в производстве, увеличивать качество проделанной работы.

Из таблицы 3 видно, что производственно-хозяйственная деятельность определяет полноту, комплексность, структуру подразделений вспомогательных производств, устанавливает управленческий аппарат, а также способствует делению на центры ответственности, ведет к возникновению новых подразделений вспомогательных производств, расширяет ряд функций предоставляемых подразделениями вспомогательного производства, оказывает влияние на изменение цены реализации продукции, работ и услуг подразделений вспомогательного производства. Иными словами, все производственные принципы так или иначе реализуются или по крайней мере должны быть реализованы во вспомогательных производствах, что еще раз обосновывает необходимость адекватного построения системы учетно-аналитического обеспечения применительно не только к основному, но и к вспомогательным производствам.

Ранее нами было отмечено, что производственный процесс включает систему взаимосвязи основных и вспомогательных процессов. На протяжении развития современного производства система принципов экономического субъекта может меняться. В связи с развитием научно-технического прогресса совершенствуется оборудование экономического

субъекта, вследствие чего во вспомогательных производствах произошло объемное увеличение и усложнение качества выполняемых операций. В условиях гибкого технического производства, с применением автоматизированных средств контроля, транспортировки, складирования возникла большая необходимость и в повышении гибкости вспомогательных производств. Массовое внедрение в производственный процесс вычислительной техники, автоматизированных машин привело к обязательной электронизации вспомогательного производства. Иными словами, в современных условиях не только основное производство оказывает влияние на функционирование и состав вспомогательных производств, но и наоборот: вспомогательные производства также способны влиять на деятельность основного производства. Нами сформулированы и выделены факторы, которые отражают это влияние.

1. Изменение численности рабочих, занятых в подразделениях вспомогательного производства.

Данный фактор может привести к увеличению или уменьшению себестоимости выпускаемой продукции посредством изменения общей суммы заработной платы работников экономического субъекта, и изменение других экономических показателей. Также следует отметить, что численность рабочих, занятых в подразделениях вспомогательного производства, может варьироваться в зависимости от уровня автоматизации, механизации основных производственных процессов, от специфики и отраслевой принадлежности экономического субъекта.

2. Низкая организация вспомогательных производств.

Фактор может являться причиной крупных производственных потерь. Как показывают исследования, оргтехмероприятия, приходящиеся на долю вспомогательного производства, зачастую составляют 20 % от общей массы. Как показывает практика, руководители экономических субъектов больше заинтересованы в автоматизации основных производств, потому что эффект от внедрения технического оснащения во вспомогательные производства

можно оценить только в основном производстве. Исходя из этого, можно сказать, что одной из важных задач современных организаций должно являться, создание эффективной системы повышения организационной структуры вспомогательного производства. Просмотрев статистические данные, нами было установлено, что расходы на автоматизацию вспомогательного производства очень эффективны. При высвобождении одного работника основного производства затрачивается в 3 раза больше средств, чем во вспомогательном производстве.

3. Увеличение потерь рабочего времени.

Этот фактор появляется по вине неисправности оборудования, плохой организации обслуживания основного производства, отсутствия инструментов, оснастки, воды, газа, электричества, ожидания транспортных средств, неквалифицированная наладка и ремонт оборудования. Потеря рабочего времени по вине вспомогательного производства ведет к уменьшению выпуска продукции основного производства, это ведет за собой снижение прибыли и роста себестоимости продукции, за счет амортизации, расходов на единицу продукции.

4. Квалификация персонала, занятого в подразделениях вспомогательного производства.

Неквалифицированно предоставленные услуги (наладка и ремонт оборудования) ведет к потерям рабочего времени по вине вспомогательного производства и, как следствие, дополнительным затратам. От квалификации персонала зависит время и качество предоставленных работ и услуг вспомогательными производствами. Этот фактор может влиять на изменение себестоимости и объемы вспомогательного производства.

5. Изменение себестоимости продукции вспомогательного производства.

Фактор может быть обусловлен низким уровнем организации вспомогательных процессов, увеличением брака, изменением производительности труда рабочих, изменением уровня механизации и

автоматизации процессов, изменением цен и объемов ресурсов, задействованных в работе вспомогательных производств.

6. Влияние на объемы основного производства по вине вспомогательных производств.

Уменьшение объемов производства готовой продукции может быть взаимосвязано со снижением ритмичности вспомогательного производства, что зачастую является причиной простоев или некачественно выполненных работ. Это ведет к повышению суммы общепроизводственных расходов и увеличению себестоимости готовой продукции.

Следует отметить, что при анализе вышеперечисленных факторов можно проследить сильную взаимосвязь основного и вспомогательного производства. Примером может послужить то, что при ремонте оборудования его качество и затраты на ремонт прямо пропорционально относятся на объемы и себестоимость продукции выпускаемой на основном производстве. А они, в свою очередь, прямо пропорционально влияют на результаты деятельности экономического субъекта. Основные и вспомогательные производства составляют единый производственный цикл и логически дополняют друг друга. Эта взаимосвязь предопределила образование специфических особенностей вспомогательного производства:

1. Второстепенность. Продукция, изготовленная в подразделениях вспомогательного производства, предназначена не для продажи, а для обеспечения нужд основного производства.

2. Техническая оснащенность. Объем основных фондов подразделений вспомогательного производства уступает в размерах, эффективности, автоматизации подразделениям основного производства, так как сроки оборачиваемости основных фондов вспомогательного производства меньше, чем у основного.

3. Непрерывность. Технология производства зачастую, предполагает непрерывный характер. Непрерывность работы основного производства

обуславливает непрерывность работы вспомогательных подразделений, часто они находятся в режиме постоянного функционирования.

4. Технологичность. Технология вспомогательного производства зависит от технологического процесса основного производства. Поэтому совершенствование вспомогательного производства, ограничивается развитием основного производства.

5. Разнообразие. Для обеспечения основного производства, улучшения качества продукции, повышения производительности вспомогательное производство осуществляет разноплановую деятельность: одни выпускают продукцию (инструментальное производство, энергетическое производство), другие оказывают услуги (ремонтное производство, транспортное производство, строительное производство и др.), третьи выполняют специализированные функции бытового и социального обслуживания (очистные сооружения, связь, пассажирский транспорт, склады хранения).

6. Одновременность. Продукция большинства подразделений вспомогательного производства производится и тут же потребляется данным предприятием (энергетические ресурсы, запасные части, тара, инструменты, оснастка).

Исходя из вышеизложенных специфических особенностей вспомогательных производств, мы можем сделать вывод что их деятельность направлена на максимальное выполнение работ и услуг в короткий промежуток времени с минимальными затратами, обеспечение стабильности и безаварийности работы, где материалы и сырье превращаются в готовую продукцию, удовлетворяющую потребностям общества.

Учет, анализ, контроль и оценка деятельности вспомогательного производства должна проводиться с учетом описанных нами факторов и специфических особенностей вспомогательного производства. Следовательно, раскрытие нами общего содержания понятия учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта, следует принять за основу разработки этапов учетно-аналитического обеспечения управлением

вспомогательным производством. Учетно-аналитическое обеспечение в данном случае следует рассматривать, как инструмент для эффективного управления вспомогательным производством. В авторском видении реализация модели учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательными производствами предполагает последовательное выполнение ряда взаимосвязанных этапов (рисунок 5).



Рисунок 5 – Этапы учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательным производством

На рисунке 5 показаны семь взаимосвязанных этапов, которые отражают учетно-аналитическую информацию формирования и управления деятельностью вспомогательных производств.

На первом этапе формируется понятийный аппарат, экономическая сущность, классификация и разнообразие видов вспомогательного производства в разных отраслях производства. Также показана роль и место вспомогательного производства в производственном процессе экономического субъекта. Все это позволит сформировать концепцию учетно-аналитического обеспечения для управления вспомогательными производствами.

Второй этап отражает методические аспекты учетного обеспечения вспомогательного производства. Он содержит нормативно-правовую базу учета, рабочий план счетов для отражения затрат вспомогательных производств, субсчета открываемые к счету 23 «Вспомогательное производство» в зависимости от отраслевой специфики экономического субъекта, формирование системы учета в зависимости от размера вспомогательного производства, состав прямых и косвенных расходов вспомогательных производств и др.

Третий этап включает вопросы организации и ведения учета затрат в подразделениях вспомогательного производства.

Четвертый этап содержит этапы, задачи, методы и направления анализа вспомогательных производств посредством системы показателей. Его реализация предполагает определение пользователей предоставляемой информации и оценке влияния показателей работы вспомогательного производства на конечные результаты деятельности экономического субъекта в целом.

Пятый этап показывает необходимость проверки достоверности предоставленной информации, так как мы выделяем вспомогательные производства в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

Шестой этап содержит обзор внутренней отчетности по видам вспомогательного производства в которой объединены учетно-аналитические данные о расходах, доходах, фактических отклонениях от нормативно-плановых величин. Экономическая информация является главной информацией, отражающей финансово-экономическую деятельность хозяйствующего субъекта. Она обеспечивает информацией управленческий персонал всех уровней нужной для принятия эффективных управленческих решений, позволяет проследить за деятельностью экономического субъекта.

Седьмой этап показывает, как на основе предоставляемой управленческой отчетности разработать направления для повышения эффективности деятельности вспомогательных производств, что в свою очередь ведет к улучшению конечных результатов деятельности экономического субъекта.

Необходимо отметить, что состав и содержание предложенных нами этапов учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательными производствами логически вытекает из обоснованного в предыдущем параграфе диссертации содержания учетно-аналитического обеспечения в целом. Поэтому мы полагаем, что выделенные нами этапы актуальны не только в отношении вспомогательных производств, но и применимы к основным производствам. Однако их содержание должно, безусловно, учитывать специфику производственной деятельности, в связи с чем в следующем параграфе диссертации будут исследованы разновидности вспомогательных производств, их специфические особенности, содержание фактов хозяйственной жизни протекающих в них процессов, что в совокупности поспособствует выработке методических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения их деятельности.

1.3 Классификация вспомогательных производств

В настоящее время разнообразие видов вспомогательных производств усложняет организацию учета, проведение анализа и осуществление контроля показателей их деятельности. Организация бухгалтерского учета вспомогательных производств должна строиться, принимая во внимание конкретную разновидность соответствующего производства, его технологические особенности и принадлежность к тому или иному классификационному признаку. В этой связи следует четко понимать функциональное назначение и экономическое содержание вспомогательных производств, что достигается благодаря всестороннему рассмотрению их классификаций и оценке степени их применимости к организации и ведению учета, анализа и контроля.

В рамках проведенного исследования были изучены труды ряда российских ученых (Астахова В.П. [25], Безруких П.С. [30], Вахрушиной М.А. [50,51], Богаченко В.М. [34], Глушко И.Е. [63], Кондракова Н.П. [89], Ивашкевича В.Б. [72] и др.) в отношении классификации вспомогательных производств и установлено, что как таковая единая классификация вспомогательных производств отсутствует. На сегодняшний день существуют различные подходы к классификации вспомогательных производств экономического субъекта, но следует отметить отсутствие их системности в выделении соответствующих признаков.

В ходе изучения существующих ныне воззрений по вопросу классификации вспомогательных производств нами была проведена их систематизация, что позволило нам выделить четыре основных классификационных признака вспомогательных производств.

Большинство исследователей выделяют признак классификации по видам вспомогательного производства. В данном случае мы солидарны с ними и считаем, что для правильного учета вспомогательных производств, определения их состава и структуры необходимо остановиться более

подробно на каждом из видов вспомогательных подразделений. Наиболее часто встречающиеся вспомогательные производства в деятельности экономического субъекта представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Виды вспомогательных производств, выделяемые в деятельности экономического субъекта

Вид вспомогательных производств	Характеристика вида вспомогательных производств	Бизнес-процессы вспомогательного производства
1. Ремонтные производства	Совокупность структурных подразделений, выполняющих функции по ремонту, техническому обслуживанию, осмотру и уходу за техникой и оборудованием предприятия. В их состав могут входить ремонтно-строительный, ремонтно-механический и электроремонтный цеха, участок по ремонту санитарно-технического оборудования.	Осуществляют монтаж, ремонт, модернизацию, изготовление и восстановление запасных частей, вспомогательных материалов. Ремонт производится на основе результатов технической диагностики и системы технического обслуживания Система технического обслуживания включает в себя: осмотр, при котором выявляется степень износа и устраняются мелкие дефекты, текущий ремонт частичная разборка автомобиля замена износившихся деталей, средний ремонт разборка узлов замена деталей износившихся в период между техническими обслуживаниями, капитальный ремонт полная разборка оборудования осмотр всех деталей и узлов.
2. Энергетические производства	Совокупность технических средств, для бесперебойного обеспечения экономического субъекта всеми видами энергии. В состав энергетического производства входят электросиловое, теплосиловое, газовое, печное, слаботочное (радиосеть, диспетчерская связь) хозяйства и мастерские по модернизации и ремонту энергооборудования.	В обязанности работников энергетического производства входит бесперебойное снабжение производства всеми видами энергии, рациональное использование, повышение коэффициента полезного действия, максимальная экономия всех видов энергии, очистка сточных вод, ремонт и обслуживанием энергетических установок и сетей.

3.Транспортные производства	Совокупность средств предприятия, (а также и гужевого транспорт) предназначенных для перевозки грузов на территории предприятия и за ее пределами. В сельскохозяйственных организациях в его состав входит машинно-тракторный парк, тракторы всех марок, комбайны различной направленности, навесные орудия и прицепы.	Выполняют транспортные, погрузочно-разгрузочные работы, услуги, и сельскохозяйственные (сев, культивация, пахота, уборка урожая). По назначению транспорт может быть внешний, внутрицеховой, межцеховой и внутрискладской.
4.Добывающее производства	Структурные подразделения, выполняющие функции по добыче, гравия, песка, камня и иных нерудных материалов. Как правило такие вспомогательные производства используют дорожно-ремонтные и строительные организации, для изготовления строительных материалов и осуществления ремонтных и строительных работ.	Добыча песка, гравия и других нерудных металлов
5.Лесопильное производство	Структурные подразделения экономического субъекта выполняющие заготовку древесины и изготовление пиломатериалов. Зачастую лесопильное вспомогательное производство встречается в строительных и деревообрабатывающих экономических субъектах.	Выполняют лесозаготовку, сушку древесины, изготавливают пиломатериалы, производят распил древесины и т.д.
6.Переработка с/х продуктов	Вспомогательные подразделения, встречающиеся в сельскохозяйственных, торговых и заготовительных организациях выполняющие функции по сушке, засолке, консервированию сельскохозяйственных продуктов.	Засолка, сушка и консервирование продуктов.

7.Инструментальные производства	<p>В инструментальное хозяйство входят:</p> <p>-Инструментальный цех производит ремонт, восстановление, изготовление технической оснастки и инструментов;</p> <p>-Инструментальный отдел занимается проектированием, а также поставкой инструментов и приспособлений;</p> <p>-Инструментальный склад выполняет функции хранения, выдачи и учета в производство инструментов и оснастки;</p> <p>-Инструментальные кладовые обслуживают непосредственно рабочих предприятия по выдачи им инструмента и технологической оснастки.</p>	<p>Занимаются функциями изготовления, приобретения, проектирования, ремонта, восстановления технической оснастки и инструментов, штампов а также ее хранения и выдачей на рабочие места.</p>
8.Строительное производство	<p>Подразделения, занимающиеся возведением временных нетитульных сооружений, устройств, приспособлений на строительных площадках, для обслуживания работников строительства, которые специально строятся, адаптируются на период строительства.</p>	<p>Возведение, строительство временных (нетитульных) сооружений. К временным сооружениям относятся складские помещения, навесы при объекте строительства, настилы, стремянки, лестницы, ходовые доски, ограждения, душевые, помещения для обогрева рабочих и т.д.</p>
9.Тарные производства	<p>Подразделения вспомогательного производства, выполняющие функции ремонта и изготовления тары.</p>	<p>Занимаются выпуском и ремонтом тары (бочки, ящики, контейнеры и т.д.), изготовлением тары для перевозки грузов, а также включают в себя картонажное производство (изготовление коробок, футляров, этикеток).</p>
10.Складское хозяйство	<p>Комплекс складов, специализированных по видам материальных ресурсов, организованных с учетом требований по хранению. Складское хозяйство нужно организовать так, чтобы обеспечить полную сохранность материальных ценностей, быстрый их отпуск и нахождение по номенклатуре, а также сформировать надежную противопожарную безопасность.</p>	<p>Хранение материальных ресурсов и готовой продукции</p>

Необходимо отметить, что далеко не все из перечисленных в таблицы 4 виды вспомогательных производств имеют одинаковую принадлежность к вспомогательному производству именно как объекту бухгалтерского учета: разнообразие видов вспомогательного производства в экономическом субъекте зависит, прежде всего, от его отраслевой специфики. Состав и масштабы своих вспомогательных подразделений экономический субъект определяет самостоятельно в зависимости от особенностей основного производства, производственных связей, сложности и потребностей производственного процесса. Поэтому полагаем, что виды вспомогательных производств, представленные в таблице 4, должны быть критически пересмотрены на предмет адаптации к организации и ведению бухгалтерского учета. Но прежде рассмотрим другие классификации вспомогательных производств.

Так, следующий классификационный признак вспомогательных производств, выделяемый в литературе, устанавливается в зависимости от технологии производственного процесса. В частности, в работах Астахова В.П. [24] вспомогательные производства делятся на:

- индивидуальное производство, которое предусматривает штучный выпуск продукции и предназначено для ограниченного потребления. К нему относится изготовление по единичным заказам уникальной инструментальной оснастки, ремонт единичных объектов основных средств. Примером такого производства может выступить инструментальный цех, где может быть осуществлен выпуск нестандартного оборудования или изготовление специальной оснастки. В таких цехах имеет место незавершенное производство по отчетному периоду, себестоимость выпуска продукции исчисляется только при выполнении конкретного заказа;
- серийное производство выпуск ряда одинаковых изделий, запускаемых в производство партиями. Например, изготовление серий инструментов, запасных частей. Это производство в свою очередь можно

разделить на мелкосерийное, среднесерийное и крупносерийное. Такое производство характерно в основном для внутреннего потребления;

- массовые производства, которые характеризуются, как правило, изготовлением продукции в больших количествах, непрерывным и длительным производственным процессом. К ним можно отнести производство и распределение энергии, транспортные, погрузочно-разгрузочные работы.

По мнению ученых Козлова Е.П. [85] и Лисович Г.М. [102] можно выделить еще один признак классификации вспомогательного производства - по однородности выпускаемой продукции. В зависимости от этого различают простые и сложные производства.

Простые производства характеризуются выпуском несложной однородной продукции. Примером таких производств могут служить энергетические производства, производства хозяйственного обслуживания. В простых вспомогательных производствах, выпускающих однородную продукцию, учет затрат производится в разрезе статей без разделения по видам продукции или услуг, потому что производится один вид продукции. Себестоимость продукции в таких производствах определяется путем деления всех затрат на количество выпущенной продукции.

Сложными являются производства, поставляющие разнородную продукцию и имеющие полуфабрикаты и незавершенное производство. К ним могут относиться инструментальные, ремонтные, тарные производства. В сложных вспомогательных производствах, выпускающих разную продукцию, учет затрат определяется в разрезе отдельных видов выполненных работ, предоставленных услуг, разных видов заказов и статей расходов.

Следующим признаком классификации вспомогательных производств является их разделение по организационной форме управления. В организационной структуре экономического субъекта подразумевается наличие отдельных цехов по изготовлению определенных видов

инструментов, продукции, тары, оказанию определенных услуг или наличие отдельных производств. Организационная форма управления вспомогательными производствами зависит от структуры конкретного экономического субъекта, а также построения функциональной системы экономического субъекта. В экономической литературе описывается несколько способов управления [107]: централизованный, децентрализованный и смешанный.

При централизованном подходе все функции управления сосредоточены в функциональных отделах управления предприятия. На участках и в цехах нет руководства. Чтобы приблизить функциональный аппарат к производству чаще всего его часть размещают непосредственно на территории соответствующих цехов. Однако независимо от этого работники цехов подчиняются непосредственно руководителю экономического субъекта. Лучше всего применять эту систему при маленьких объемах производства.

Децентрализованный подход к управлению предполагает, что каждый цех превращается в производственное замкнутое подразделение, все функции управления передаются цехам.

Разумным компромиссом между первым и вторым подходом является смешанный способ, предполагающий, что вопросы, которые быстрее и лучше можно решить непосредственно в цехе, передаются в хозяйственное ведение соответствующего цеха, а остальными вопросами, находящимися вне компетенции цехового управления, занимается вышестоящее руководство экономического субъекта. Поскольку основная часть производственных процессов проходит в цехах, то в них имеется свой аппарат управления, во главе которого стоит начальник цеха. При этом контроль за качеством выпущенной продукции остается в компетенции аппарата управления экономического субъекта.

В настоящее время смешанный способ управления является наиболее востребованным в практике управления деятельностью экономических субъектов.

Итак, нами были рассмотрены четыре классификационных признака вспомогательных производств, что определяет необходимость критической оценки каждой из указанных классификаций на предмет применимости в бухгалтерском учете.

Вернемся к содержанию таблицы 4. Анализ ее содержания, по нашему мнению, следует начать с того, что абсолютно все из перечисленных видов вспомогательных производств могут быть заменены приобретением соответствующих работ и услуг у сторонних организаций, и поэтому критерием наличия того или иного вспомогательного производства на балансе экономического субъекта является регулярность его востребованности в деятельности этого субъекта и относительно низкая себестоимость выполнения работ собственными силами в сравнении с их покупкой у сторонних организаций. С этой точки зрения наиболее распространенными и в какой-то мере универсальными для любых видов деятельности являются ремонтные, энергетические, инструментальные и транспортные подразделения. Если мы возьмем производства по переработке сельскохозяйственных продуктов, лесопильные и добывающие производства, то очевидным становится факт их более узкой направленности в сравнении с относительно универсальными транспортными и ремонтными производствами. Поэтому мы приходим к выводу, что развитие вопроса классификации вспомогательных производств должно быть неразрывно связано с отраслевой спецификой деятельности экономического субъекта.

Далее, выделение в составе вспомогательных производств строительного и тарного производства, а также складского хозяйства, вызывает у нас некоторые возражения. Так, например, что касается строительного производства, то его деятельность непосредственно связана с осуществлением не текущих, а капитальных затрат, что свидетельствует о

развитии основной деятельности, но не о текущем ее обслуживании. Тарное производство, на наш взгляд, уместно рассматривать в составе вспомогательных производств только лишь с той точки зрения, что в рамках тарного производства делается и ремонтируется тара для упаковки готовой продукции основного производства, но не материалов. Наконец, складское хозяйство, по нашему мнению, не следует вообще выделять в составе вспомогательных производств хотя бы по той причине, что это именно хозяйство, а не производство. Иными словами, у складского хозяйства нет продукции, работ и услуг, себестоимость которых подлежит измерению и, как следствие, отпадает необходимость учета затрат и калькулирования себестоимости складского хозяйства именно как вспомогательного производства, т.е. безотносительно центров ответственности и мест возникновения затрат.

Таким образом, дальнейшие авторские наработки в вопросе классификации вспомогательных производств будут вестись относительно первых семи видов производств из представленных в таблицы 4.

Еще один вывод, логически вытекающий из представленных выше рассуждений, заключается в необходимости анализа видов и состава вспомогательных производств с учетом отраслевой специфики деятельности экономического субъекта, в связи с чем нами предлагается классифицировать вспомогательные производства по отраслевому признаку следующим образом: производства, присущие сельскохозяйственным организациям, промышленным организациям, торговым организациям, строительным организациям и др.

Конкретный состав и величина вспомогательных производств непосредственно зависит от потребностей и отраслевой принадлежности экономического субъекта. Нами было проведено исследование деятельности ряда экономических субъектов, относящихся к разным отраслям народного хозяйства. В результате нами были обобщены виды вспомогательных

производств, которые наиболее часто встречаются в экономических субъектах с разной отраслевой спецификой (таблица 5).

Таблица 5 – Виды вспомогательных производств в экономических субъектах с различной отраслевой спецификой

Отрасль производства	Виды вспомогательных производств
Сельскохозяйственные организации	Ремонтные мастерские; ремонт основных средств вне ремонтных мастерских; автомобильный транспорт; машинно-тракторный парк; гужевой транспорт; энергосбережение; водоснабжение; лесопильное производство; простейшая переработка сельскохозяйственной продукции; холодильные установки; энергетическое производство
Торговые организации	Транспортное обслуживание; ремонт основных средств; транспортировка; холодильные установки; энергосбережение; водоснабжение; тарное производство; теплоснабжение
Строительные организации	Цеха по изготовлению строительных материалов и конструкций деревообрабатывающие участки; бетонные заводы; растворные узлы; специальные транспортно-механические подразделения; добыча песка; производство по сжатию воздуха, электроэнергии; ремонтные мастерские; насосные станции; возведение временных сооружений; транспортное обслуживание
Промышленные организации	Ремонтные мастерские; энергетическое производство; автомобильный транспорт; эксплуатация и содержание очистных сооружений; строительное производство; холодильные установки; тарное производство; очистные сооружения; служба контроля качества; огнеупорный цех; известковый цех; кислородно-компрессорный цех; механический цех; литейный цех
Нефтегазодобывающие предприятия	Цех буровых работ; цех подземного и капитального ремонта скважин; ремонтный цех; энергетическое производство; строительный цех; транспортный цех
Железнодорожные организации	Энергетическое производство; ремонтные мастерские; инструментальное производство; эксплуатация транспортных средств; строительное производство; подразделения по модернизации вагонов и тележек-вагонов
Автотранспортные организации	Ремонт основных средств; инструментальное производство; шиномонтаж, восстановление шин; диагностика и технический контроль; мойка транспортных средств

Данные, представленные в таблице 5, показали, что наиболее распространенными видами вспомогательных производств в экономическом субъекте являются ремонтное производство, транспортная служба и производство различных видов энергии, в результате чего мы предлагаем еще одно деление вспомогательных производств – в зависимости от

востребованности - на универсальные и узкоспециализированные. Универсальные вспомогательные производства в нашем понимании – это те, которые одинаково востребованы любыми экономическими субъектами независимо от их отраслевой принадлежности. Напротив, узкоспециализированные вспомогательные производства востребованы лишь при осуществлении конкретных видов деятельности (сельское хозяйство, добывающие производства и т.д.). Такая классификация, по нашему мнению, будет способствовать своего рода релевантности при разработке и внедрению методических подходов к учетно-аналитическому обеспечению деятельности вспомогательных производств, практическая значимость которых, безусловно, выше в отношении универсальных вспомогательных производств.

Далее нами были рассмотрены классификационные признаки вспомогательных производств в зависимости от технологии производственного процесса и по степени однородности выпускаемой продукции. По нашему мнению, указанные классификации чрезвычайно важны для правильной организации учета затрат вспомогательных производств и обоснованного выбора метода калькулирования себестоимости продукции вспомогательных производств, поскольку данные классификации дифференцируют именно технологический аспект функционирования вспомогательных производств, определяющий в свою очередь постановку учета в них. В этой связи в дальнейших прикладных исследованиях мы будем опираться на указанные классификационные признаки.

Наконец, четвертый классификационный признак из рассмотренных нами общеизвестных группировок вспомогательных производств охватывал их разделение по организационной форме и способам управления. Казалось бы, указанная классификация напрямую не влияет на организацию учета во вспомогательных производствах. Однако ее следует развивать в отношении таких учетных категорий, как место возникновения затрат и (или) центр

ответственности. Действительно, при децентрализованном и смешанном подходах к управлению вспомогательные производства являются самостоятельными центрами ответственности, а при централизованном – центрами затрат и местами их возникновения. В этой связи мы предлагаем классифицировать вспомогательные производства в зависимости от организационной структуры и подходов к управлению на центры затрат и центры ответственности, что будет способствовать более четкой организации управленческого учета в отношении вспомогательных производств.

Таким образом, в результате исследования известных классификаций вспомогательных производств нами была дана оценка их влияния на постановку бухгалтерского учета (таблица 6).

Таблица 6 - Классификации вспомогательных производств и оценка их влияния на постановку бухгалтерского учета

Классификационный признак	Виды вспомогательных производств	Общая характеристика видов производств и оценка их влияния на постановку бухгалтерского учета
1. По видам производств	Ремонтное, энергетическое, транспортное, добывающее, лесозаготовительное и лесопильное, переработка с\х продуктов, инструментальное, строительное, тарное, складское производство и др.	Способствует правильному построению учета по видам производств, по местам возникновения затрат, определяет систему аналитического учета, что в свою очередь содействует более детализированному анализу и контролю деятельности вспомогательных производств.
2. По содержанию технологического процесса	Индивидуальные; серийные; массовые	Позволяет определить степень сложности, размеры, период времени производственного процесса в подразделениях вспомогательного производства. Способствует уточнению состава прямых и косвенных расходов, оценке остатков незавершенного производства, выбору метода учета затрат и калькулированию себестоимости продукции вспомогательных производств

3. По составу производимой продукции	Простые; сложные	Определяет вид и характер выпускаемой продукции, что способствует обоснованному выбору метода учета затрат и калькулированию себестоимости, более точному расчету себестоимости путем повышения доли прямых затрат и обоснованного распределения косвенных расходов.
4. По организационной форме управления	Централизованные; децентрализованные; смешанные	Позволяет выявить центры затрат и (или) центры ответственности в подразделениях вспомогательного производства, что развивает аналитические функции учета и повышает его управленческое значение.
5. По отраслевому признаку	Присущие сельскохозяйственным организациям; присущие промышленным организациям; присущие торговым организациям; присущие строительным организациям и др.	Делает акцент на специфику деятельности вспомогательного производства, способствует обоснованию универсальных и узкоспециализированных производств, тем самым расставляя приоритеты в отношении их релевантности и, как следствие, - разработке методических подходов к учетно-аналитическому обеспечению

Модернизировав и уточнив ряд известных классификаций вспомогательных производств, мы также полагаем, что классификация вспомогательных производств может быть расширена, а именно, мы предлагаем детализировать вспомогательные производства и по другим группировочным признакам: в зависимости от размера экономического субъекта, по организационной форме управления, по уровню получения финансовых результатов, по степени влияния на финансовый результат экономического субъекта, по степени модернизации, по стадиям кругооборота, по времени образования, по степени влияния на окружающую среду, по степени адаптивности к инструментам управленческого учета.

Предложенные нами классификации по вышеперечисленным признакам систематизированы и представлены в таблице 7.

Таблица 7 - Классификация вспомогательных производств по предложенным автором признакам

Классификационный признак	Наименование видов вспомогательных производств	Общая характеристика и обоснование роли в учетно-аналитической деятельности экономического субъекта
1. В зависимости от размера вспомогательного производства	Малые; крупные	Классификация влияет на количество, технологические особенности подразделений вспомогательного производства. В мелких вспомогательных производствах, не ведущих сбытовые операции, раскрывается специфика учета затрат и калькулирования себестоимости, отличающаяся от крупных вспомогательных основных производств, учет в которых может быть приравнен к учету основных производств
2. По уровню получения экономических выгод (по степени влияния на конечный результат деятельности экономического субъекта)	Активно приносящие экономические выгоды (непосредственно влияющие на получение финансового результата); пассивно приносящие экономические выгоды (опосредованно влияющие на получение финансового результата)	Классификация по уровню получения финансовых результатов оказывает влияние на организацию учета списания затрат вспомогательных производств по направлениям их потребления, отражения операций по реализации работ и услуг вспомогательных производств на сторону. Кроме того, указанная классификация имеет важное аналитическое значение, поскольку в определенной мере способствует оценке эффективности ресурсов экономического субъекта
3. По степени модернизации	Устаревшие; современные; инновационные	Классификация показывает степень отношения к совершенствованию технических характеристик вспомогательного производства. Она имеет не столько учетное, сколько аналитическое значение и способствует оценке эффективности инвестиционных расходов в отношении вложений во вспомогательные производства
4. По стадиям кругооборота	Заготовление; производство; переработка; транспортировка; продажа	Позволяет определить степень участия вспомогательного производства в бизнес-процессах экономического субъекта. Способствует осознанию возможностей наделения того или иного вида деятельности, производства или хозяйства признаками вспомогательных производств именно как объекта бухгалтерского учета

5. По времени образования	Образованные на длительный промежуток времени; образованные на определенный промежуток времени	Классификация будет полезна при обосновании счета учета затрат, на котором обобщались бы расходы на организацию и содержание вспомогательного производства. Так, затраты по содержанию производств, образованных на короткий промежуток времени, уместнее было бы учитывать в составе общепроизводственных расходов, в то время как для постоянно функционирующих вспомогательных производств необходимо использовать обособленный счет 23 «Вспомогательные производства»
6. По степени влияния на окружающую среду	Оказывающие влияние на окружающую среду; Невлияющие на окружающую среду	Классификация позволяет определить степень влияния вспомогательного производства на загрязнение окружающей среды. Она имеет скорее не учетное, а аналитическое значение, поскольку способствует оценке уровня экологических затрат экономического субъекта

Теперь более подробно остановимся на каждом из предложенных классификационном признаке.

Как свидетельствует содержание таблицы 7, в зависимости от размера вспомогательного производства мы предлагаем выделять крупные и мелкие производства. Крупные производства являются самостоятельными хозяйственными подразделениями, имеют собственные оборотные средства и расчетный счет в банке, реализуют свою продукцию на сторону. Мелкие производства учитываются на балансе основной деятельности экономического субъекта. В работе применяют принцип внутреннего хозрасчета. Производство ведется обособлено, имеет свое руководство, получает плановое задание по объему, качеству, ассортименту продукции, работ и услуг. Мелкие вспомогательные производства не ведут сбытовые операции, эти функции выполняет сам экономический субъект.

Указанная классификация определенным образом влияет на организацию учета затрат вспомогательных производств, т.к. в крупных производствах доля косвенных расходов несоизмеримо выше, чем в мелких, что формирует потребность в организации учета затрат и калькулировании

себестоимости их продукции по сути аналогично учету в основных производствах. В этой связи предметом дальнейших диссертационных исследований будет являться проблемы учетно-аналитического обеспечения деятельности исключительно мелких вспомогательных производств, функционирующих в рамках экономического субъекта.

Важнейшим критерием эффективности деятельности любых активов, в т.ч. и производственных затрат, является критерий использования их в целях получения экономических выгод. Однако далеко не все активы одинаково участвуют в хозяйственной деятельности экономического субъекта и, как следствие, напрямую завязаны с получаемыми им экономическими выгодами. В этой связи, по нашему мнению, целесообразно разделять подразделения вспомогательного производства по уровню получения экономических выгодна производства активно- и пассивно-приносящие экономические выгоды. Мы полагаем, что активно-приносящие экономические выгоды - это вспомогательные производства, непосредственно участвующие в процессе производства и приносящие экономические выгоды через свою деятельность. Примером таких производств может служить большой транспортный парк, который осуществляет транспортные услуги как собственному основному производству, так и на сторону. Выполняет транспортные, сельскохозяйственные (сев, культивация, пахота, уборка урожая) и погрузочно-разгрузочные работы и услуги. К пассивно приносящим экономические выгоды относятся вспомогательные производства, обеспечивающие нормальный ход производства основной продукции и приносящие экономические выгоды из стоимости готовой продукции. Например, инструментальный цех, который занимается функциями изготовления, приобретения, ремонта, восстановления технической оснастки и инструментов, а также ее хранения и выдачей на рабочие места. Тарное производство необходимое для выпуска и ремонта тары (бочки, ящики, контейнеры и т.д.), изготовления тары для перевозки грузов, а также

включает в себя картонажное производство (изготовление коробок, футляров, этикеток).

Благодаря этой классификации мы можем определить степень участия каждого вспомогательного производства, входящего в состав экономического субъекта, в получении его экономических выгод. В результате мы можем разделить вспомогательные производства по степени влияния на конечный результат финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта на производства, непосредственно влияющие на получение финансового результата, и производства, опосредованно влияющие на получение финансового результата через основное производство. Зачастую затраты на вспомогательные работы прямо пропорционально относятся на объемы и себестоимость продукции, выпускаемой на основном производстве, вследствие чего и влияют на финансовый результат экономического субъекта. В некоторых случаях вспомогательные производства могут стать основными производствами, если их производственные мощности определяют производственную структуру экономического субъекта и приносят прибыль экономическому субъекту при реализации продукции (работ, услуг) на сторону. Примером таких производств может служить крупный ремонтный цех, который осуществляет ремонтные работы на сторону.

Рассмотренная классификация оказывает непосредственное влияние на организацию учета вспомогательных производств в части учета списания затрат вспомогательных производств по направлениям их потребления, отражения операций по реализации работ и услуг вспомогательных производств на сторону. Кроме того, разделение вспомогательных производств по степени активности в получении экономических выгод и вклада в формирование финансового результата имеет важное аналитическое значение, поскольку в определенной мере способствует оценке эффективности ресурсов экономического субъекта.

По степени модернизации мы предлагаем классифицировать вспомогательные производства на устаревшие, современные и инновационные. В связи с развитием научно-технического прогресса совершенствуется оборудование экономического субъекта, в результате чего во вспомогательных производствах наблюдается тенденция к объемному увеличению и усложнению качества выполняемых операций, к повышению доли механизированного и автоматизированного труда в функционировании вспомогательных производств. В результате деление вспомогательных производств в зависимости от степени модернизации имеет не столько учетное, сколько аналитическое значение и способствует оценке эффективности инвестиционных расходов в отношении вложений во вспомогательные производства.

В условиях гибкого технического производства, с применением автоматизированных средств контроля, транспортировки, складирования возникла большая необходимость в гибкости вспомогательных производств. Массовое внедрение в производственный процесс вычислительной техники, автоматизированных машин привело к обязательной электронизации и совершенствованию вспомогательного производства. Вспомогательные производства очень многочисленны и разнообразны, и поэтому могут непосредственно влиять на разные стадии производственного цикла. Поэтому мы предлагаем классифицировать вспомогательные производства по стадиям кругооборота: заготовление, производство, хранение, переработка, транспортировка, ремонт, продажа. Такая классификация будет способствовать лучшему пониманию роли того или иного вспомогательного производства в бизнес-процессах экономического субъекта, определению показателей, характеризующих результат деятельности вспомогательного производства и, как следствие, - осознанию возможностей наделения того или иного вида деятельности, производства или хозяйства признаками вспомогательных производств именно как объекта бухгалтерского учета.

По времени образования мы предлагаем разделять вспомогательные производства на производства, образованные на длительный промежуток времени, и производства, образованные на определенный промежуток времени. К последним могут относиться такие вспомогательные производства, созданные для выполнения определенного количества работ, которые после их окончания не планируются производиться в будущем. Образованные на длительный промежуток времени - это подразделения вспомогательного производства, постоянно участвующие в производственном цикле экономического субъекта. Подобного рода деление вспомогательных производств, по нашему мнению, будет полезно при обосновании счета учета затрат, на котором обобщались бы расходы на организацию и содержание указанного производства. Так, если речь идет о производствах, образованных на короткий промежуток времени, то соответствующие затраты уместнее было бы учитывать в составе общепроизводственных расходов, в то время как для постоянно функционирующих вспомогательных производств необходимо использовать обособленный счет 23 «Вспомогательные производства».

С каждым годом все более остро стоит вопрос о влиянии деятельности человека на окружающую среду. Поэтому мы считаем целесообразным разделять подразделения вспомогательного производства экономического субъекта в зависимости от влияния на окружающую среду. К вспомогательным производствам, оказывающим влияние на загрязнение окружающей среды можно отнести: энергетическое производство, добывающее производство, строительное производство, лесопильное производство, автомобильное обслуживание, переработка сельскохозяйственной продукции и т.д. К производствам, невливающим на загрязнение окружающей среды, отнесем ремонтные мастерские, гужевого транспорт, инструментальное производство, складские помещения, холодильные установки, службу контроля качества и т.д. Исходя из этой классификации руководство экономического субъекта, должно уделять

повышенное внимание тем вспомогательным производствам, которые могут нанести вред окружающей среде и, соответственно, принять меры по минимизации загрязнения окружающей среды. Предложенная классификация актуальна не только для вспомогательных, но и для основных производств. Она имеет скорее не учетное, а аналитическое значение, поскольку в определенной мере способствует оценке уровня экологических затрат экономического субъекта.

Таким образом, в рамках данного параграфа диссертационной работы нами была проведена критическая оценка известных классификаций вспомогательных производств, обоснована их роль в учетно-аналитической деятельности экономического субъекта, а также предложен ряд классификаций по новым признакам, что может претендовать на развитие проблемы классификаций вспомогательных производств с одной стороны, и определения сущности вспомогательных производств как объекта бухгалтерского учета – с другой стороны. Действительно, исследование сущности вспомогательных производств через призму их классификаций позволило сделать важный для последующих разделов работы вывод, что далеко не все производства, трактуемые как вспомогательные, могут расцениваться как объекты бухгалтерского учета. Разработка новых классификационных признаков, особенно по степени влияния на конечный результат деятельности экономического субъекта, по стадиям кругооборота ресурсов, по целевому назначению и по времени образования, обусловило следующий авторский вывод: вспомогательные производства как объект бухгалтерского учета – это производства, обеспечивающие выраженный в стоимостном измерении выпуск продукции (работ, услуг), потребляемой в первую очередь на нужды основного производства и могущей быть реализованной на сторону. Подобного рода признаки вспомогательных производств как объекта бухгалтерского учета определяют круг учетных проблем в отношении учета затрат, калькулирования себестоимости, в частности, способствуют обоснованному выбору объекта учета затрат,

построению аналитического учета затрат, разработке надлежащего счетоводческого сопровождения и в целом обеспечивают важнейшую взаимосвязь между технологией и организацией деятельности вспомогательных производств с одной стороны, и постановкой учетно-аналитической работы – с другой стороны.

Исследованию ряда организационно-методических проблем учета во вспомогательных производствах посвящена следующая глава диссертационной работы.

ГЛАВА 2 МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА

2.1 Организационно-счетоводческие аспекты учета вспомогательных производств

В рыночной экономике каждый экономический субъект стремится быть экономически эффективным. Процесс производства продукции, работ, услуг является одним из основополагающих процессов деятельности любого экономического субъекта. Характер и сложность производственного процесса, оказывают влияние на финансовый результат хозяйствующего субъекта. Таким образом, любой экономический субъект старается управлять процессом производства, от которого зависят объем выпускаемой продукции, ее качество и конкурентоспособность. Значительная роль в этом процессе отводится бухгалтерскому учету, с помощью которого непрерывно и взаимосвязано регистрируются все хозяйственные операции. Они подтверждаются документально, вследствие чего обеспечивается суммарная точность, своевременность и достоверность информации.

В свете выше изложенного, бухгалтерскому и первичному учету вспомогательных производств необходимо уделять огромное внимание. Это вызвано тем, что с ростом технического прогресса экономические субъекты формируют значительные парки тракторов, грузовых автомобилей, имеют большие ремонтные мастерские, которые в свою очередь осуществляют текущий и капитальный ремонт оборудования и техники, потребляют воду, электроэнергию. Услуги вспомогательных производств в сумме фактических расходов включаются в затраты основного производства, оказывая большое влияние на себестоимость оказанных услуг и выполненных работ.

Сегодня система бухгалтерского учета представляет совокупность финансового, управленческого и налогового учета. Точная организация учета чрезвычайно важна, поскольку полученная из учетной системы информация

нужна не только для целей финансового учета, но и представляет большой интерес для управленческого персонала, важнейшей задачей деятельности которого является изучение структуры затрат и выявление способов их уменьшения.

Содержание понятия «организация учета» необычайно обширно и емко. В отношении выявления специфики организации учета применительно к вспомогательным производствам, по нашему мнению, необходимо в первую очередь заострить внимание на двух аспектах – нормативно-правового обеспечения учета вспомогательных производств и счетоводческого сопровождения учетного процесса в подразделениях вспомогательных производств. Первый аспект определяет базу для организации учета с принятием во внимание отраслевых и иных специфических особенностей деятельности вспомогательных производств. Второй аспект способствует правильному обобщению и систематизации учетной информации о затратах и результатах функционирования вспомогательных производств в соотнесении с видами и масштабами их деятельности.

Итак, начнем с исследования вопросов нормативно-правового обеспечения учета вспомогательных производств. Как известно, в настоящее время все экономические субъекты независимо от их вида, форм собственности и подчинения ведут бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций согласно действующему законодательству и нормативным документам.

Рассмотрев взгляды российских ученых в отношении вопроса, касающегося системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, можно отметить, что большинство ученых, таких как, Богомолец С.Р [35], Глушко И.Е. [63], Бабаев Ю.А. [26], Сапожникова Н.Г. [129], Соколов А.А. [131], Богатая И.Н. [33] и др. отмечают в своих трудах четырехуровневую систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Однако необходимо отметить, что существуют и другие точки зрения

на данный вопрос. Мы провели обзор этих мнений, и обобщенные результаты представили в таблице 8.

Таблица 8 - Альтернативные взгляды российских ученых на систематизацию нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета

Автор	Выделяемые уровни нормативно- правового регулирования бухгалтерского учета
Захарьин В.Р. [70]	1 уровень: Законодательство Российской Федерации, федеральные законы, кодексы; 2 уровень: указы Президента Российской Федерации; 3 уровень: Постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации; 4 уровень: Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные и разработанные Минфином Российской Федерации; 5 уровень: Методические рекомендации, инструкции и т.п. нормативные документы, разъясняющие применение отдельных ПБУ, разработанные и утверждённые федеральными органами управления; 6 уровень: Методические рекомендации, инструкции, и т.п. нормативные документы, разъясняющие применение отдельных ПБУ, разработанные и утвержденные федеральными отраслевыми органами управления; 7 уровень: Указания, разъяснения, письма и т.п. документы, разъясняющие порядок применения отдельных требований и положения документов более высокого уровня; 8 уровень: Внутренние документы, разрабатываемые соответствующими структурами подразделений организации.
Конев К.А. [161]	1 уровень: Основной закон Российской Федерации; 2 уровень: Международные договоры; 3 уровень: Федеральные конституционные законы; 4 уровень: Федеральные законы; 5 уровень: Указы и распоряжения Президента Российской Федерации; 6 уровень: Постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации; 7 уровень: Приказы, распоряжения, правила, инструкции и положения Минфина России; указания, положения, инструкции Центрального банка Российской Федерации; 8 уровень: Нормативные правовые акты законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации по установлению региональных налогов и сборов; 9 уровень: Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований по установлению местных налогов; 10 уровень: Нормативные правовые акты организаций.

Кизилов Н.А. [159]	1 уровень: Конституция (Основной закон) Российской Федерации; 2 уровень: Федеральные законы; 3 уровень: Подзаконные правовые акты; 4 уровень: Указы Президента Российской Федерации; 5 уровень: Постановления Правительства Российской Федерации; 6 уровень: Нормативные акты министерств и ведомств; 7 уровень: Нормативные акты органов государственной власти и управления субъектов Федерации и муниципалитетов; 8 уровень: Локальные нормативные акты государственных и негосударственных организаций различных форм собственности.
Мартынова Е.И. [164]	1 уровень: Кодексы, Федеральные законы, указы; 2 уровень: Постановления, распоряжения, приказы; 3 уровень: Положения по ведению бухгалтерского учета; 4 уровень: Методические указания по бухгалтерскому учету; 5 уровень: Методические указания по бухгалтерскому учету отраслевого характера; 6 уровень: Внутрихозяйственные документы экономического субъекта.
Соколов Я.В.[131]	1 уровень: Конституция Российской Федерации; 2 уровень: Кодексы Российской Федерации; 3 уровень: Федеральные законы; 4 уровень: Указы Президента Российской Федерации; 5 уровень: Постановления Правительства Российской Федерации; 6 уровень: Нормативные документы Министерств и ведомств
Алексеева С.С. [148]	1 уровень: Конституция Российской Федерации; 2 уровень: Федеральные конституционные и федеральные законы; 3 уровень: Указы Президента Российской Федерации; 4 уровень: Постановления Правительства Российской Федерации; 5 уровень: Нормативные акты министерств и ведомств; 6 уровень: Нормативные акты органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления; 7 уровень: Локальные нормативные акты государственных и негосударственных организаций различных форм собственности.

В связи с принятием на территории Российской Федерации 1 января 2013 года изменений в Федеральном законе от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2014 г.) (далее – Закон), законодательное регулирование бухгалтерского учета на территории Российской Федерации осуществляется системой нормативных актов, имеющих следующую иерархию (рисунок 7).

Главной целью принятия изменений в Законе является приведение существующей системы бухгалтерского учета в универсальную учетную систему, функционирующую на международном уровне. В законе имеется отдельная глава, посвященная нормативному регулированию бухгалтерского

учета, которая свидетельствует о том, что сложившаяся в последние двадцать лет система нормативного регулирования бухгалтерского учета будет принципиально изменена.

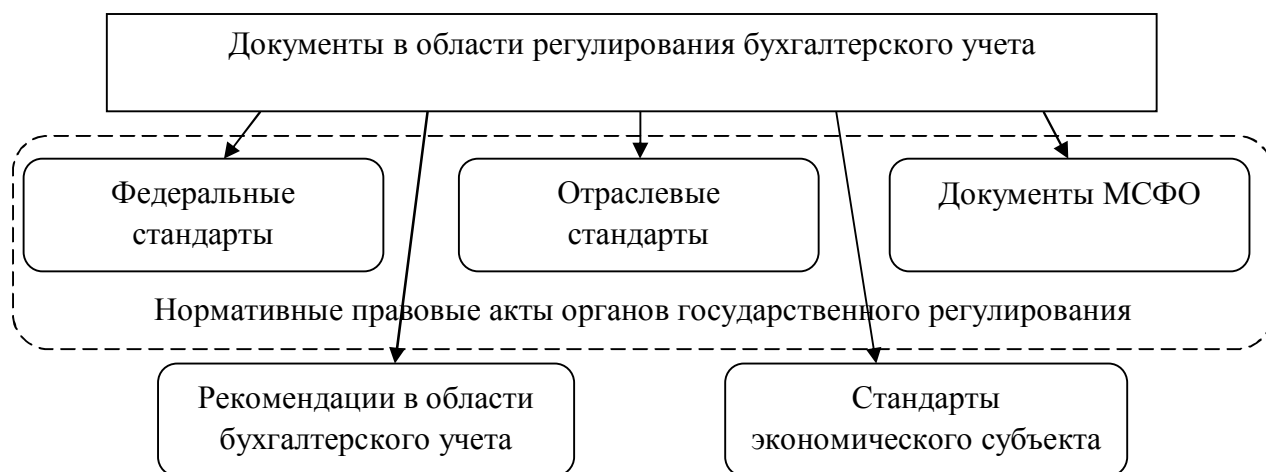


Рисунок 7 – Законодательное регулирование бухгалтерского учета согласно требованиям Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Исходя из содержания рисунка 7, мы можем показать структуру нормативных правовых актов, определяющих практику бухгалтерского учета на современном экономическом субъекте (порядковый номер указывает на место документа в их иерархической лестнице):

1. Конституция Российской Федерации;
2. Гражданский кодекс Российской Федерации;
3. Федеральные законы Российской Федерации;
4. Указы Президента Российской Федерации;
5. Постановления Правительства Российской Федерации;
6. Федеральные стандарты по бухгалтерскому учету;
7. Отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету;
8. Рекомендации в области бухгалтерского учета.

Документы каждого из вышеперечисленных уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ имеют определенное отношение к организации учета вспомогательных производств. При этом такое отношение будет в большей или меньшей степени отличаться

в зависимости от уровня системы нормативного регулирования учета. В таблице 9 представлена авторская попытка систематизации нормативно-правовых актов, имеющих прямое или косвенное отношение к организации учета вспомогательных производств в разрезе тех четырех уровней, которые определены Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Таблица 9 – Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета вспомогательных производств

Нормативные документы, регулирующие учет	Органы, принимающие документы	Область воздействия
Федеральные стандарты		
<p>1. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ (редакция, действующая с 1 января 2014 года) [4];</p> <p>2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2 от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 28.12.2013) [2];</p> <p>3. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации: ФЗ от 14.11.2002г. № 138 (редакция с 28.12.2013 года) [3];</p> <p>4. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 №197-ФЗ (ред. от 28.12.2013)</p> <p>5. План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция, по его применению утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н [8];</p> <p>6. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [10];</p> <p>7. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, (с изменениями от 27.12.2012 № 144н) [13];</p> <p>8. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, (с изменениями от 27.12.2012 № 144н) [14];</p>	<p>Президент Российской Федерации, Государственная Дума Российской Федерации, Правительство Российской Федерации; Министерство Финансов РФ, Совет по стандартам бухгалтерского учета.</p>	<p>В Законе РФ «О бухгалтерском учете» впервые объявлена конфиденциальность бухгалтерской информации: «содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной». Речь идет о регистрах аналитического учета и об информации управленческого учета. Также документы этого уровня обеспечивают требования к учетной политике экономического субъекта, единообразное ведение учета хозяйственных операций, порядок изменения плана счетов, своевременное составление и предоставление нужной и достоверной информации о доходах, расходах, обязательствах, имущественном положении экономического субъекта заинтересованным пользователям, способы упрощенного ведения бухгалтерского учета.</p>

Отраслевые стандарты		
<p>1. Приказ Минсельхоза РФ от 16 мая 2003г. №750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации»;</p> <p>2. Приказ Минсельхоза РФ от 6 июня 2003г. №792 «Об утверждении методических рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [7];</p> <p>3. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (утв. ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкоцен СССР и Минфином СССР 20 июля 1970г. №АБ-21-Д);</p> <p>4. Инструкция по учету себестоимости продукции на предприятиях оборонных отраслей промышленности. Утверждено Председателем Госкомоборонпрома РФ от 21 февраля 1995 г.</p> <p>5. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях Утверждено приказом Минтопэнерго РФ от 17 ноября 1998 г. №137;</p> <p>6. Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях химико-фармацевтической промышленности. Приказ Минздравмедпрома СССР от 29 августа 1973 г. № 415;</p> <p>7. Инструкция по учету себестоимости продукции на предприятиях оборонных отраслей промышленности. (утв. Председателем Госкомоборонпрома РФ от 21с февраля 1995г);</p>	<p>Министерство финансов Российской Федерации, Центральный Банк Российской Федерации</p>	<p>Устанавливают общие принципы ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности вспомогательного производства, в отдельных видах экономической деятельности.</p>

Рекомендации в области бухгалтерского учета		
<p>1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Минсельхозом РФ от 06.06.2003 г. № 792) [7].</p> <p>2. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждено приказом Минфина РФ от 26.12.2000 г. №135н;</p> <p>3. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждено приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49;</p> <p>4. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утверждено постановлением Правительства РФ № 552 от 5.08.1992 в редакции от 12.07.99г. № 794)</p> <p>3.Альбом форм первичных учетных и иных документов (ИПБ России)</p>	<p>Министерство Финансов Российской Федерации, ИПБ России, органы исполнительной власти</p>	<p>Регламентирует схему группировки и регистрации фактов хозяйственной жизни подразделений вспомогательного производства в бухгалтерском учете. Определяет состав и объём затрат на производство, формирующих себестоимость продукции, которая непосредственно влияет на финансовый результат деятельности. Регламентирует определение и уменьшение расходов от обычных видов деятельности и порядок их признания.</p>
Стандарты экономического субъекта		
<p>1. Приказ «Об учетной политике на год»;</p> <p>2.Рабочий план счетов бухгалтерского учета.</p> <p>3. План проведения инвентаризации;</p> <p>3.График проведения документооборота;</p> <p>4.Формы первичных учетных документов;</p> <p>5.Порядок контроля за хозяйственными операциями;</p>	<p>Управленческий персонал экономического субъекта</p>	<p>Определяет формы и методы ведения учета исходя из специфики деятельности экономического субъекта, квалификации персонала экономического субъекта, уровня автоматизации экономического субъекта. Определяет правила документооборота и технологию обработки учетной информации.</p>

Документы, представленные в таблице 9, с разной степенью значимости регулируют бухгалтерский учет вспомогательного производства,

обеспечивают единообразное ведение учета хозяйственных операций подразделений вспомогательного производства, своевременное составление и предоставление заинтересованным пользователям достоверной и сопоставимой информации об финансовом положении, обязательствах, доходах и расходах подразделений вспомогательных производств.

Как видно из таблицы 9, общее методическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляет Правительство Российской Федерации. Особое место в нормативно – правовом регулировании занимает Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2014 г.), заменивший Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ. Закон, является фундаментом системы регулирования бухгалтерского учета и содержит в себе четыре главы:

1. Сформированы понятия, цели, задачи и объекты бухгалтерского учета.
2. Приведены общие требования к ведению бухгалтерского учета.
3. Отражены требования по регулированию бухгалтерского учета.
4. Заключительные положения. [4]

Закон разработан с учетом основополагающих кодексов Российской Федерации: гражданского кодекса, трудового кодекса и налогового кодекса [2, 3].

Гражданский кодекс Российской Федерации, прямо и косвенно влияет на организацию учета. Так, например, в части первой Кодекса законодательно закреплены важнейшие нормы ведения учета в организациях, в том числе: наличие самостоятельного баланса у каждого юридического лица; обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета; обязательные случаи составления аудиторского заключения; порядок регистрации, реорганизации и ликвидации юридического лица; раскрываются понятия чистых активов. В части второй Кодекса

представлены основные сделки и отдельные виды обязательств (виды договоров, обязательные условия договоров и т.п.

По мнению Богомолец С.Р. [35], в налоговом кодексе установлена система налогов и сборов, общие принципы налогообложения в нашей стране в том числе: виды налогов, порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, основания возникновения, введение в действие или прекращение действия ранее введенных налогов и сборов, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов или других участников отношений, ответственность за налоговые правонарушения, порядок обжалования актов налоговых органов, формы и способы налогового контроля. Система налогообложения оказывает огромное влияние на методику бухгалтерского учета вспомогательных производств, потому что суммы рассчитанных налогов и сборов за отчетный налоговый период отражаются в регистрах аналитического и синтетического учета, первичных документах, бухгалтерской отчетности [2].

Трудовой кодекс регулирует вопросы охраны труда, устанавливает права и обязанности работников вспомогательных производств, определяет порядок повышения квалификации, закрепляет правила нормирования и оплаты труда, порядок разрешения трудовых споров [3].

На основе данных нормативных документов строятся прочие нормативно-правовые документы, которые более детально регламентируют и определяют отдельные разделы бухгалтерского учета вспомогательных производств.

План счетов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и Инструкция, по его применению утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94 н является важным документом в области бухгалтерского учета вспомогательных производств. [8,9] Он является единым и обязательным к применению всех экономических субъектов разных отраслей и видов деятельности.

Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утверждённые Министерством Финансов РФ, определяют минимальные требования государства к ведению и организации бухгалтерского учета и отчетности, ставя в основу потребности рыночной экономики и мировую практику. В положениях по бухгалтерскому учету анализируются отдельные методологические вопросы бухгалтерского учета хозяйственных операций. Важным методологическим документом в области бухгалтерского учета является «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», разработанный на основании Федерального закона «О бухгалтерском учете», утвержденный приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 01.01.2011 № 186н), в котором сформулированы важнейшие принципы учета в экономическом субъекте. [11, 12,15, 16,17,18,19]

В дополнение к учетным стандартам разрабатываются методические рекомендации и инструкции. Это документы, конкретизирующие учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями, являющимися рекомендациями в области бухгалтерского учета. Они разработаны Минфином России и различными ведомствами. В данных документах осуществляется более детальная проработка и раскрытие основных требований, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета документами более высокого уровня. [7]

Исходя из содержания и требований всех вышеперечисленных нормативных документов, перед бухгалтерским учетом вспомогательного производства стоят следующие задачи:

1. Отражать своевременно, полно, достоверно факты производственно-хозяйственной деятельности подразделений вспомогательного производства;
2. Экономически обоснованно систематизировать и обобщать необходимую информацию для исчисления фактической себестоимости продукции;

3. Обеспечить точное исчисление фактической себестоимости общего объема выпущенной продукции подразделением вспомогательного производства или при необходимости отдельных ее видов;

4. Осуществлять правильное списание калькуляционных разниц на счета потребителя услуг;

5. Совершенствовать формы первичных документов и отчетности, формы учетных регистров бухгалтерского учета, методики исчисления себестоимости единицы выполненных работ и полученной продукции;

6. Предоставлять необходимую информацию о деятельности вспомогательного подразделения управленческим структурам экономического субъекта, необходимой для принятия управленческих решений;

7. Осуществлять контроль за рациональным и экономическим использованием финансовых и трудовых ресурсов при осуществлении деятельности вспомогательного подразделения.

Рассмотрим далее более подробно счетоводческий аспект организации учета вспомогательных производств.

В плане счетов бухгалтерского учета для учета затрат, полученной продукции, выполненных работ и услуг вспомогательных производств предусмотрен счет 23 «Вспомогательные производства». Он ведется только в тех экономических субъектах, где вспомогательные производства являются обособленными подразделениями. Счет является активным, а по содержанию относится к группе операционных и калькуляционных счетов.

Если в экономическом субъекте имеется несколько видов подразделений вспомогательных производств, которые оказывают различные услуги (выпускают продукцию, выполняют работы, услуги), учет ведут обособленно по видам продукции, работ и услуг. Для этого необходимо открывать отдельные субсчета к счету 23 «Вспомогательные производства». Данный счет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета субсчетов не имеет, однако главный бухгалтер экономического субъекта должен

самостоятельно разработать перечень субсчетов к нему. Нами, исходя из выполненного в первой главе диссертации исследования состава и видов вспомогательных производств, предложены субсчета к счету 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от типа экономического субъекта, вида его деятельности и отраслевой специфики. (таблица 10)

Таблица 10 – Предлагаемый состав субсчетов к счету 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от вида деятельности экономических субъектов

Тип экономического субъекта	Субсчета к счету 23 «Вспомогательные производства»
Сельскохозяйственные организации	23-1 «Ремонтные мастерские» 23-2 «Ремонт основных средств вне ремонтных мастерских» 23-3 «Автомобильный транспорт» 23-4 «Машино-тракторный парк» 23-5 «Гужевого транспорт» 23-6 «Энергосбережение» 23-7 «Водоснабжение» 23-8 «Лесопильное производство» 23-9 «Простейшая переработка сельскохозяйственной продукции» 23-10 «Прочие вспомогательные производства»
Промышленные организации	23-1 «Энергетические хозяйства» 23-2 «Ремонтно-механические мастерские» 23-3 «Ремонтно-строительные мастерские» 23-4 «Транспортные хозяйства» 23-5 «Холодильные установки» 23-6 «Служба контроля качества» 23-7 «Производство и ремонт тары и упаковки» 23-8 «Добывающие хозяйство» 23-9 «Эксплуатация и содержание очистных сооружений» 23-10 «Иные производства в зависимости от характера деятельности экономического субъекта»
Нефтегазодобывающие предприятия	23-1 «Ремонтные мастерские» 23-2 «Энергетические цеха» 23-3 «Строительные цеха» 23-4 «Автомобильный транспорт» 23-5 «Цех буровых работ» 23-6 «Цех подземного и капитального ремонта скважин» 23-7 «Иные производства в зависимости от характера деятельности экономического субъекта»

Строительные организации	23-1 «Обслуживание различными видами энергии (электроэнергия, пар, газ и др.)» 23-2 «Транспортное обслуживание» 23-3 «Ремонтные мастерские» 23-4 «Изготовление строительных материалов и конструкций» 23-5 «Возведение временных нетитульных сооружений» 23-6 «Цеха по сжатию воздуха и электроэнергии» 23-7 «Деревообрабатывающие участки» 23-8 «Бетонные заводы» 23-9 «Растворные узлы» 23-10 «Добыча песка» 23-11 «Насосные станции» 23-12 «Иные производства в зависимости от характера деятельности экономического субъекта»
Железнодорожные организации	23-1 «Обслуживание различными видами энергии» 23-2 «Работы и услуги по ремонту сторонним организациям» 23-3 «Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций и прочее» 23-4 «Эксплуатация транспортных средств» 23-5 «Строительство» 23-6 «Модернизация вагонов предприятиям основной деятельности» 23-7 «Модернизация тележек-вагонов предприятиям основной деятельности»
Автотранспортные организации	23-1 «Ремонт основных средств: подвижного состава, других основных средств» 23-2 «Изготовление инструментов, штампов, приспособлений, инвентаря, запасных частей» 23-3 «Электроснабжение» 23-4 «Ремонт, восстановление шин и шиномонтаж» 23-5 «Диагностика и технический контроль» 23-6 «Ремонт АКБ» 23-7 «Мойка транспортных средств» 23- 8 «Компрессорные услуги» 23- 9 «Пароснабжение» 23- 10 «Газоснабжение» 23- 11 «Эксплуатация мелких транспортных средств» 23- 12 «Изготовление и ремонт тары для перевозки грузов»
Торговые организации	23-1 «Ремонт основных средств» 23-2 «Складское хозяйство» 23-3 «Транспортное обслуживание» 23-4 «Энергетическое хозяйство» 23-5 «Производство и ремонт тары и упаковки» 23-6 «Холодильные установки»

Из таблицы 10 видно, что специфика предоставляемых организациями работ и услуг предполагает целесообразность открытия к счету 23 «Вспомогательные производства» субсчетов, отражающих особенности

деятельности экономического субъекта. Он самостоятельно определяет структуру субсчетов в зависимости от имеющихся видов вспомогательных производств, отраслевой специфики, масштаба, структуры и вида деятельности, необходимости ведения раздельного учета, особенностей бухгалтерского учета.

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется внутри субсчетов, открываемых по каждому виду вспомогательного производства. Организация аналитического учета обеспечивает получение информации о себестоимости выпущенной продукции, выполнении работ и услуг, необходимой для составления бухгалтерской отчетности и управления экономическим субъектом. Синтетический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется в Главной книге в обобщенном виде, в денежном выражении и организуется следующим образом. По дебету счета отражаются прямые расходы, напрямую связанные с выпуском продукции (стоимость материалов на ремонт и содержание зданий, оборудования и других основных средств), выполнением работ и услуг и косвенные расходы по обслуживанию, управлению вспомогательных производств (административно-управленческого и хозяйственного персонала, работников занятых на обслуживании и ремонте, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и др.), налоги, сборы, прочие затраты (командировочные, представительские, амортизация нематериальных активов), потери от брака и другие платежи (относящиеся к указанному производству).

Планом счетов бухгалтерского учета для счета 23 «Вспомогательные производства» предусмотрены следующие группы расходов:

1. Прямые затраты (выпуск продукции, выполнение работ и услуг);
2. Косвенные расходы (управление, обслуживание вспомогательных производств);
3. Потери от брака.

Прямые расходы - это затраты подразделений вспомогательного производства, учитываемые как собственные расходы. Они формируют стоимость выпускаемой продукции и незавершенного производства. Точный перечень прямых расходов в бухгалтерском законодательстве не установлен, поэтому экономический субъект самостоятельно для целей бухгалтерского учета в своей учетной политике утверждает расходы, которые следует относить к прямым.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательного производства, собираются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» и включаются в себестоимость произведенной ими продукции, работ и услуг. В тех экономических субъектах, которые во вспомогательном производстве производят один вид продукции, счет 25 «Общепроизводственные расходы» не используют, все затраты относят сразу на счет 23 «Вспомогательные производства» по прямому назначению.

Потери от брака могут быть не только в основном производстве, но и во вспомогательном производстве. Неважно, на каком производственном этапе выявлен брак, потери от него относят на те производства, по вине которых он был совершен. Если брак был совершен во вспомогательном подразделении, то потери от брака собираются по кредиту счета 28 «Брак в производстве», затем списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства». Очень часто брак выявляется уже в основном производстве, при проведении процедур контроля качества, тогда затраты относят на цеха производства, в котором он был обнаружен.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости продукции, выполненных работ и услуг (фактические затраты на текущий и капитальный ремонт, количество и стоимость выполненных работ, количество и стоимость изготовленных

изделий, оприходование продукции (приплод, навоз, полученной от гужевого транспорта и др.).

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает затраты незавершенного вспомогательного производства. Незавершенное производство - это продукция, работы, услуги которые не прошли все стадии производственного процесса. Незавершенное производство отражается и оценивается в балансе по фактической производственной себестоимости, включая материал и энергоресурсы на обработку.

Так как вспомогательные производства оказывают услуги и выполняют работы для всех отраслей, счет 23 «Вспомогательные производства» закрывают в первую очередь. При закрытии аналитических счетов большое внимание нужно обращать на последовательность их закрытия. Учитывают конкретные условия каждого экономического субъекта и выбирают наиболее приемлемый для организации порядок, в основу которого должен быть положен принцип минимального допуска условностей. Известно, что при закрытии счетов наибольшее число условностей приходится на долю тех, которые закрываются первыми, поскольку они не принимают на себя суммы корректировки последующих счетов, а счета, закрываемые в последнюю очередь, учитывают калькуляционные разницы, списываемые со всех ранее закрытых счетов.[37]

Итак, закрытие счетов вероятно только в том случае, если каждый из них в будущих расчетах уже не применяется и в дальнейшем на него не относят никакие суммы калькуляционных разниц. При закрытии счета 23 «Вспомогательные производства» по каждому виду вспомогательных производств устанавливают:

1. фактические затраты;
2. калькулирование фактической себестоимости единицы работ и услуг;

3. отклонения цеховых расходов, подлежащих списанию, от сумм этих расходов, распределенных в течение года по плановому проценту;
4. цеховые расходы, подлежащие распределению;
5. калькуляционную разницу на единицу выполненной работы;
6. отнесение на счета потребителей услуг калькуляционных разниц.

При закрытии аналитических счетов желательно руководствоваться следующей последовательностью:

Во-первых, закрываются счета, у которых нет встречных услуг и счетов потребителей в пределах счета 23 «Вспомогательные производства».

Во-вторых, закрываются счета, у которых нет встречных услуг, но есть счета потребителей в пределах счета 23 «Вспомогательные производства».

В-третьих, закрываются счета, имеющие минимальное количество встречных услуг и минимум счетов потребителей в пределах счета 23 «Вспомогательные производства».

В-четвертых закрываются счета, имеющие максимальное количество встречных услуг и минимум счетов потребителей в пределах счета 23 «Вспомогательные производства».

Рассмотрим далее основы учета вспомогательных производств за рубежом. В зарубежной практике нет конкретного понятия «вспомогательные производства». Однако план счетов, предусмотренный международными стандартами финансовой отчетности, предусматривает учет затрат вспомогательного производства на отдельном счете 6002 «Supplementary productions». Затраты вспомогательного производства могут классифицироваться в зависимости от особенностей производственного процесса отдельного экономического субъекта.

Например, затраты на заработную плату начальника ремонтно-механического цеха являются прямыми для цеха, но косвенными для множества видов продукции. Тут же дается определение, что косвенные затраты - это затраты, которые нельзя непосредственно связать с данным продуктом или подразделением. Исходя из этого, затраты вспомогательных

производств по отношению к основному продукту экономического субъекта можно приравнять к косвенным (либо накладным) затратам и представить их учет на примере учета полной себестоимости «Fullcosting». В этом методе учета все накладные расходы экономического субъекта распределяются между продуктами с помощью некоторой заранее установленной базы.

Вспомогательные производства оказывают существенное влияние на формирование всей учетной системы экономического субъекта. Важным фактором такого влияния, является размер вспомогательного производства. В таблице 11 представлены особенности постановки учета вспомогательных производства в зависимости от их размера.

Анализируя таблицу 11, можно сделать вывод, что в зависимости от размера вспомогательного производства изменяется:

- номенклатура выпускаемой продукции;
- структура бухгалтерской отчетности, происходит ее совершенствование;
- число структурных подразделений вспомогательных производств, вследствие чего усложняется структура экономического субъекта и его функции;
- квалификация кадрового состава экономического субъекта;
- автоматизация учета;
- организация учета затрат и его детализации;
- появление и совершенствование структуры центров ответственности;
- внедрение системы управленческой отчетности и контроля над фактами производственно-хозяйственной жизни экономического субъекта.

Основным внутренним фактором, влияющим на формирование системы учета в экономическом субъекте, является изменение объема и номенклатуры производимой и реализованной продукции в подразделениях вспомогательного производства, который оказывает влияние на готовую продукцию, объемы продаж, финансовый результат, систему аналитических счетов затрат, бухгалтерскую отчетность.

Таблица 11 – Особенности постановки учета в подразделениях вспомогательных производств в зависимости от их размера

Особенности постановки учета	Размер и количество и подразделений вспомогательного производства		
	малые вспомогательные подразделения (1-2)	средние вспомогательные подразделения (3-5)	большие вспомогательные комплексы (5 и более)
Объем и номенклатура производимой продукции	Маленькая	Небольшая	Широкая
Бухгалтерская отчетность	Отсутствие или фрагментарный характер бухгалтерской отчетности	Использование отдельных видов бухгалтерской отчетности	Использование четкой системы бухгалтерской отчетности, разработка и утверждение требований к составлению бухгалтерской отчетности, применение единого графика документооборота.
Аппарат бухгалтерии	Отсутствие должности бухгалтера-аналитика	Работники бухгалтерии выполняют функции бухгалтера-аналитика	Создание должности бухгалтера-аналитика, формирование управленческой бухгалтерии
Построение учета затрат	Упрощенная система учета. Учет расходов не ведут по отдельным счетам, все затраты, не связанные с основным производством, относят на счет 26 «Общехозяйственные расходы»	Учет затрат по экономическому субъекту в целом ведется в разрезе экономических элементов. Учет производственных затрат ведут по видам деятельности в разрезе калькуляционных статей.	Классификация, анализ, учет, контроль производственных затрат ведется в рамках системы учета
Выделение системы центров ответственности	Отсутствие системы центров ответственности	Нечеткое выделение центров ответственности, зачастую имеется только центр затрат с несколькими местами возникновения затрат	Создается иерархическая структура системы центров ответственности с местами возникновения затрат, определение выполняемых функций.
Обеспечение информацией о фактах производственно-хозяйственной деятельности	Отсутствие системы производственных отчетов	Применение производственных отчетов выборочно	Учетно-аналитическое и методологическое обеспечение сопровождения деятельности.

Также на формирование системы учета оказывает влияние такой фактор, как квалификация сотрудников. Построение системы учета порождает необходимость увеличения уровня профессиональной подготовки действующего персонала, либо привлечения дополнительных кадров. Система учета экономического субъекта помогает избежать дублирование информации, помогает достичь максимальную экономичность и эффективность работы подразделений экономического субъекта. Кроме того, следует обратить внимание на возможность автоматизации учета, для повышения качества работы всех структурных подразделений.

Таким образом, в ходе исследования особенностей ведения бухгалтерского учета в подразделениях вспомогательных производств, нами была проанализирована нормативно-правовая база учета вспомогательных производств, систематизированы нормативные документы, регулирующие учет во вспомогательных производствах, показана область воздействия этих документов на учет вспомогательных производств, что позволит обеспечить единообразное ведение учета, своевременное, качественное и точное отражение фактов хозяйственной жизни экономического субъекта в бухгалтерской отчетности в соответствии с действующим законодательством.

Рассмотрев общий порядок организации учета во вспомогательных производствах и заострив внимание на счетоводческом аспекте исследуемых вопросов, мы пришли к выводу, что структура счета 23 «Вспомогательные производства» должна быть дифференцирована в зависимости от вида и особенностей деятельности экономических субъектов и состава имеющихся у него вспомогательных производств. Поскольку Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрен типовой перечень субсчетов к счету 23 «Вспомогательные производства», нами был предложен авторский вариант структуры этого счета в зависимости от вида и отраслевой специфики деятельности организации, что может рассматриваться в качестве

методических рекомендаций при формировании рабочего плана счетов экономическими субъектами с различной отраслевой спецификой.

Далее нами были определены особенности постановки учета во вспомогательных производствах в зависимости от размера вспомогательных производств. Мы полагаем, что принятие во внимание выявленных нами особенностей способствует дифференциации подходов к организации учета в подразделениях вспомогательных производств в каждом конкретном случае функционирования экономического субъекта и способствует решению того круга задач, который ставится перед учетным персоналом в соотношении с масштабами и спецификой деятельности соответствующих подразделений вспомогательных производств.

Рассмотрев организационный и счетоводческие аспекты учета вспомогательных производств, мы констатируем, что их значимость далеко не исчерпывает перечень актуальных проблем построения и реализации учетно-аналитического обеспечения функционирования вспомогательных производств хотя бы потому, что учет любого производства – это в первую очередь учет затрат, вопросы которого, несмотря на их глубокую проработанность в экономической литературе, не теряют актуальности и по сей день, что предопределяет содержание следующего параграфа диссертационной работы.

2.2 Особенности состава затрат и калькулирования себестоимости во вспомогательных производствах

Современная система бухгалтерского учета, включает в себя финансовый, управленческий, налоговый учет и объединяет в себе разные подходы к организации учета затрат и калькулирования себестоимости на производство продукции, работ и услуг. В настоящее время уделяется достаточно много внимания вопросам учета затрат на производство, но при этом вопросы, связанные с особенностями учета затрат и калькулирования

себестоимости во вспомогательных производствах, являются недостаточно изученными. При этом практически на всех крупных экономических субъектах имеются вспомогательные производства, и перед ними встает задача определения состава затрат, обоснования статей калькуляции и достоверного расчета себестоимости продукции, работ, услуг указанных производств. Отмеченные факты указывают на необходимость исследования методики учета затрат и калькулирования себестоимости вспомогательных производств с целью выработки направлений ее совершенствования в рамках разработки комплексного учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств. При этом необходимо принимать во внимание и тот момент, что затраты вспомогательных производств являются частью совокупных затрат экономического субъекта и, как следствие, методические наработки в отношении совершенствования учета затрат вспомогательных производств не должны идти в разрез с общей стратегией учета затрат организации.

В настоящее время известно большое количество научных взглядов относительно сущности и содержания понятий «затраты» как объекта бухгалтерского учета. В приложении 1 представлены некоторые из них. Для целей настоящего исследования мы будем придерживаться точки зрения Керимова В.Э. [81], Хоружий Л.И. [138] и считать, что затраты представляют собой стоимостное выражение материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период времени. При рассмотрении объекта «затраты» необходимо комплексно проанализировать, как они интерпретируются и какие стоят задачи по трансформации полученной информации для управленческих служб, оценить возможную необходимость реформирования сложившихся методик калькулирования себестоимости (рисунок 8).



Рисунок 8 – Содержание объекта «затраты», применительно к вспомогательному производству

Для получения информации о затратах вспомогательного производства экономический субъект должен обладать следующей информацией:

- структура, направление и состав затрат вспомогательного производства;
- оценка полученной прибыли, стоимости запасов, правильный расчет себестоимости готовой продукции вспомогательного производства;
- изменение внутренних резервов и эффективности деятельности вспомогательных производств;
- прибыльность каждого вида вспомогательного производства;
- результаты внутренних проверок деятельности структурных подразделений вспомогательного производства.

Исследование трудов отечественных и зарубежных экономистов показали, что затраты на производство отличаются по своему составу, экономическому назначению, роли в производственном процессе, реализации продукции, в зависимости от объемов производимой продукции и т.д. В связи с этим затраты группируют по определенным признакам. В целях правильной организации учета в организациях нужна экономически аргументированная классификация затрат на производство, что в свою очередь обеспечит наилучшее планирование, анализ и учет затрат, а также выявление факторов, влияющих на себестоимость продукции.

Мы объединили затраты по основным направлениям управленческого учета и представили результаты выполненной группировки в приложении 1. Сопоставляя системы классификации затрат в зарубежном и отечественном учете можно сделать вывод, что между ними существуют определенные сходства и различия. Сходством является классификация затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные и переменные. Кроме того, затраты в учете группируют по экономическим элементам и по статьям затрат.

Экономический элемент затрат - это однородный вид ресурсов, используемый для производства продукции, работ, услуг и их реализации [181]. Элемент затрат обычно отражает совокупность однотипных хозяйственных операций. На основании экономических элементов каждый экономический субъект для своих производств разрабатывает свою номенклатуру статей производственных затрат. Учет затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру текущих расходов, судить о материалоемкости, трудоемкости и фондоемкости производства, рассчитать необходимые организации ресурсы. Группировка затрат по экономическим элементам является объектом бухгалтерского финансового учета, используется для составления бухгалтерской финансовой отчетности организации. Не умаляя значимости деления затрат по экономическим элементам, необходимо отметить, что указанная группировка, отвечая целям и задачам финансового учета, мало подходит для управленческого учета, и в частности, для калькулирования себестоимости продукции, адекватной оценки структуры затрат, их анализа, выявления непроизводительных расходов и т.п. Данная классификация затрат не учитывает множество технологических, производственных, биологических особенностей функционирования различных отраслей экономики. Недостатком поэлементной группировки затрат, таким образом, является отсутствие возможности калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, определение объема затрат по конкретным подразделениям

организации. Иными словами, данная классификация показывает совокупные затраты по экономическому субъекту в целом, независимо от места их возникновения и вида материалов, которые были использованы на производство продукции.

Поэтому, говоря о развитии учета затрат вообще и вспомогательных производств в частности, следует более детально остановиться на проблемах состава затрат и обосновании калькуляционных статей затрат вспомогательных производств, т.е. рассмотреть постатейную группировку затрат на производство.

Учесть отраслевые особенности состава и назначения затрат позволяет учет по статьям, формирующим себестоимость продукции, работ и услуг. Постатейная группировка затрат для исчисления себестоимости продукции, работ, услуг строится по отраслевому признаку и не может быть единой для всех отраслей. Перечень статей затрат конкретизируется отраслевыми указаниями и инструкциями, которые разрабатываются на основе нормативных документов и ПБУ, они существуют для строительства, промышленности, сельского хозяйства, торговли, коммерческих организаций. Опираясь на отраслевые инструкции, каждый экономический субъект самостоятельно устанавливает перечень статей затрат, закрепляя их в учетной политике.

Данная классификация содержит более подробную информацию о расходах, вследствие чего позволяет оценить конкурентоспособность, эффективность производства, степень влияния разных факторов на изменение себестоимости продукции и оказывает больше возможностей для анализа, контроля и принятия управленческих решений.

В этой связи в таблице 12 представлена группировка затрат, применяемая в экономических субъектах с учетом его отраслевой принадлежности.

Таблица 12 – Перечень статей затрат, применяемых в различных отраслях экономики

Элементы затрат в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» [14]		Статьи затрат в разных отраслях экономики			
		Сельскохозяйственные организации	Промышленные организации	Строительные организации	Торговые организации
Материальные затраты	-Сырье материалы входящее с состав продукции -Покупные материалы -Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты -Природное сырье -Все виды топлива -Энергия всех видов	-Оплата труда с отчислениями на социальные нужды -Семена и посадочный материал -Минеральные и органические удобрения -Средства защиты растений и животных -Сырье для переработки -Содержание основных средств (амортизация, горюче-смазочные материалы, ремонт) -Работы и услуги -Организация производства и управления -Потери от падежа животных -Платежи по кредитам -Прочие затраты	-Сырье и материалы -Возвратные отходы -Покупные изделия и полуфабрикаты -Топливо и энергия на технологические цели -Транспортно-заготовительные расходы -Заработная плата производственных рабочих -Отчисления на социальные нужды -Расходы на подготовку и освоение производства -Вспомогательные материалы на технологические цели -Общехозяйственные (заводские) расходы, общепроизводственные (цеховые)расходы -Потери от брака -Прочие производственные расходы. -Коммерческие расходы	-Материалы -Расходы на оплату труда рабочих -Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов -Накладные расходы	-Транспортные расходы -Расходы на оплату труда -Отчисления на социальные нужды -Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, оборудования. -Амортизация основных средств -Расходы на топливо, электроэнергию -Расходы на ремонт основных средств -Расходы на рекламу -Расходы на хранение, подработку, и упаковку товара -Расходы на тару -Затраты по уплате процентов по кредитам и займам -Износ одежды, приборов -Потери товаров и отходы
Затраты на оплату труда	-Оплата работникам за фактически выполненную работу -Премии, единовременные вознаграждения -Натуральная оплата -Выплаты компенсирующего характера -Выплаты предусмотренные законодательством -Оплата отпусков				
Отчисления на соц. нужды	-Обязательные отчисления по установленным законодательным нормам -Отчисления в ПФ -Отчисления в ФОМС				
Амортизация	-Амортизационные отчисления на основные средства, на нематериальные активы				
Прочие затраты	- Налоги и сборы -Затраты на командировки и подготовку кадров -Создание резервов -Арендная плата -Судебные и арбитражные сборы -Различные услуги сторонних организаций				

Такая группировка используется главным образом для управленческих целей и в этом ее принципиальное отличие от поэлементного учета затрат в классическом финансовом учете.

Группировка затрат, представленная в таблице 12, чаще всего применяется при составлении сметы затрат на производство всей выпущенной продукции, также для планирования уменьшения себестоимости продукции, работ и услуг, определении ее структуры и нормировании оборотных средств. Она не пригодна для исчисления себестоимости конкретной единицы готовой продукции, потому что большинство затрат невозможно распределить по видам продукции.

Предусмотренные положением по бухгалтерскому учёту 10/99 «Расходы организации» калькуляционные статьи затрат ориентированы в основном на определение полной производственной себестоимости в конце года. Поэтому многие экономические субъекты не используют представленную номенклатуру статей затрат, в виду специфики своей производственной деятельности.

Нами было отмечено ранее, что подразделениям вспомогательного производства присуще множество специфических особенностей, они имеют разносторонний характер деятельности, что, по нашему мнению, в значительной степени отражается на составе и характере затрат на производство продукции. Эти особенности должны учитываться при формировании калькуляционных статей производственных затрат для подразделений вспомогательного производства.

Изучив вопросы теории и практики учета вспомогательных производств, нами были обобщены и систематизированы наиболее часто применяемые статьи затрат в подразделениях вспомогательного производства, которые мы предлагаем применять в развитие общеизвестных экономических элементов затрат (таблица 13).

Таблица 13 – Постатейный состав элементов затрат по видам вспомогательных производств

№	Элементы затрат	Виды вспомогательных производств							
		Ремонтное производство	Энергетическое производство	Транспортное производство	Добывающее производство	Инструментальное производство	Строительное производство	Складское хозяйство	Переработка с/х продукции
1.	Материальные затраты	+	+	+	+	+	+	+	+
1.1	ГСМ	+	+	-	+	+	-	-	-
1.2	Запасные части	+	+	+	+	+	-	-	-
1.3	Топливо	+	+	+	+	+	+	+	+
1.4	Материалы, полуфабрикаты	+	+	-	+	+	+	-	+
2.	Оплата труда с отчислениями	+	+	+	+	+	+	+	+
2.1	Оплата труда сдельная	+	-	+	-	+	+	-	-
2.2	Оплата труда повременная	-	+	+	+	-	+	+	-
2.3	Выплаты компенсирующего характера	+	+	+	+	+	+	+	+
2.4	Премии	+	+	+	+	+	+	+	+
2.5	Доплаты за классность	+	-	+	+	-	-	-	-
2.6	Отпускные	+	-	+	+	+	+	+	+
2.7	Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+	+	+	+
3.	РСЭО	+	+	+	+	+	+	+	+
3.1	Ремонт основных средств	+	+	+	+	+	+	+	+
3.2	Амортизация основных средств	+	+	+	+	+	+	+	+
4.	Прочие расходы	+	+	+	+	+	+	+	+
4.1	Арендная плата	-	+	+	+	-	+	+	+
4.2	Налоги и сборы	+	+	+	+	+	+	+	+
4.3	Лизинговые платежи	-	-	+	+	-	+	+	-
4.4	Транспортные расходы	-	-	+	+	-	+	+	+
4.5	Цеховые расходы вспомогательных производств	-	+	-	-	+	-	+	+

Данные таблицы 13, таким образом, дают характеристику содержанию элементов и статей затрат по каждому наиболее распространенному виду вспомогательных производств. Содержание таблицы 13 способствует проведению углубленного анализа структуры затрат вспомогательных производств организации и позволяет выявить наиболее затратно-емкие статьи и элементы затрат.

В качестве примера рассмотрим изменение структуры затрат одного из объектов диссертационной работы - СПК колхоза-племзавода «Казьминский». Перед проведением анализа была установлена следующая структура счета 23 «Вспомогательные производства» в указанной организации:

- 23- 1 «Ремонтные мастерские»;
- 23- 2 «Ремонт зданий и сооружений (строительная бригада»;
- 23- 3 «Машинно-тракторный парк»;
- 23- 4 «Автомобильный транспорт»;
- 23- 5 «Энергетические производства»;
- 23- 6 «Водоснабжение»;
- 23- 7 «Услуги по асфальтированию»;
- 23- 8 «Механизация животных ферм»;

Величина затрат вспомогательных производств исследуемой организации представлена в таблице 14. При этом мы придерживались выбранного ранее подхода, заключающегося в постатейном разделении экономических элементов затрат. В результате из содержания представленной таблицы 14 можно установить, какие статьи затрат имеют наибольший удельный вес в общей величине затрат, как изменяется сумма определенных статей затрат в течении года и исходя из этого наметить основные направления мероприятий по снижению себестоимости продукции вспомогательных производств.

Таблица 14 - Структура затрат транспортного цеха СПК колхоза-племзавода «Казьминский» за 2014-2015 гг.

Показатель	2014	2015	Отклонения в руб. и %
Материальные затраты:	2218667	2403487	184820
-Бензин	4268	4682,61	8,3%
-Газ для транспортных средств	146249	155390	
-Дизельное топливо	365922	401334,82	
-Запасные части	30025,9	37532,41	
-Прочие инвентарь и хозяйственные принадлежности	204319	234316,60	
-Прочие материалы	1458494,2	1558494,10	
-Смазочные масла	9388,8	11736,09	
Амортизация основных средств	26900,01	26900,01	
Заработная плата:	11605148	12190676	585528
-Заработная плата постоянных работников	9945600	10083510,48	5,04%
-Пособия по временной нетрудоспособности	45890	67833,99	
- Премии	390200	442117,56	
-Отпускные	1223457,6	1597214,41	
Отчисления на социальные нужды:	3713647,3	4019781	306133,6
-Взносы на обязательное страхование от несчастных случаев	54045,4	68069,74	8,2%
-Страховые взносы постоянные сотрудники	3146923,5	3341255,79	
-Добровольное пенсионное обеспечение	512678,4	610455,51	
Прочие затраты:	1186410,55	1383369	196958,45
-Материалы по охране труда	124600,2	145331,35	16,6%
-Прочие расходы по охране труда	25670	33815,62	
-Подготовка кадров	56300	108000	
- Спецдежда	160688	200860,58	
-Водоснабжение	8765,3	9576,65	
-Медосмотр	42513,60	59714,00	
-Теплоэнергия	270325,45	322245,24	
-Уборка помещений	156755	156755	
-Вывоз мусора	3956	4190	
-Обеспечение работников спецжирами	31585	36120	
-Услуги связи	25600	27040	
-Услуги специализированной охраны	279652	279721	
Итого	18750772,86	20024213	1273440,05 6,7 %

Для наглядности вклада каждого элемента затрат в состав себестоимости на рисунке 9 представим диаграммы структуры затрат по экономическим элементам за 2014 и 2015 гг.

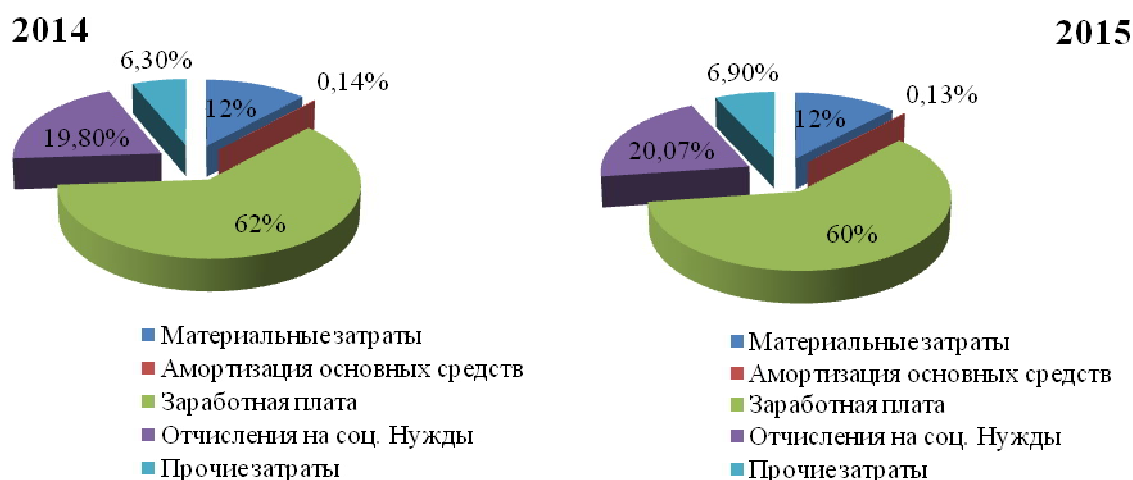


Рисунок 9 – Структура затрат подразделения транспортного цеха СПК колхоза-племзавода «Казьминский» по экономическим элементам за 2014 - 2015г.

Приведенная диаграмма свидетельствует, что структура затрат на протяжении рассматриваемого периода остается практически неизменной.

При этом в 2015 году материальные затраты увеличились на 8,3 % по сравнению с 2014 г. за счет изменения роста цен на бензин, дизельное топливо, газ. Так же в 2015 году произошло увеличение цен на запасные части и смазочные материалы в размере 20 %.

В отчетном 2015 году предприятие повысило заработные платы работникам на 5,04 %, что позволило улучшить социально-психологический климат в коллективе, что привело к росту производительности труда и выработки единицы продукции на одного рабочего. Также имело место увеличение затрат на охрану труда, повышение квалификации работников. Данные затраты были направлены на улучшение качества производимой продукции, предоставляемых работ, услуг.

Абсолютная количественная оценка себестоимости в действующих ценах выросла, но в сопоставимых ценах она понизилась на 1,2%, что является следствием надлежащего планирования производства, увеличением качества предоставляемых услуг, повышением производительности труда.

С целью повышения аналитичности учета в СПК колхоз-племзавод «Казьминский» мы разделили отдельные статьи затрат на подстатьи. В частности, это такие статьи затрат как «Материалы и сырье», «Вспомогательные материалы». Деление на подстатьи происходит в зависимости от характера производственной деятельности, выполняемой подразделением вспомогательного производства. В статье «Оплата труда», помимо основной заработной платы, выделяют и дополнительную заработную плату рабочих. По нашему мнению, руководство экономического субъекта должно самостоятельно выделять подстатьи, такие как отпускные, выплаты компенсирующего характера, премии, доплаты за классность, выходные пособие, декретные и т.д.

В элементе «Прочие расходы» экономическим субъектом СПК колхоз-племзавод «Казьминский» были выделены статьи, присущие виду деятельности подразделения вспомогательного производства. Мы также рекомендуем руководству исследуемого экономического субъекта включать в элемент «Прочие затраты» следующие статьи: «Охрана труда» и «Охрана окружающей среды». Данные статьи представлены в таблице 16 и были разделены нами на аналитические подстатьи.

Таблица 16 - Рекомендованные статьи затрат к элементу «Прочие затраты»

№	Статьи затрат	Подстатьи затрат
1.	Охрана труда	Противопожарные работы; техника безопасности; затраты на спецодежду; затраты на медицинское обслуживание; содержание охранных подразделений
2.	Охрана окружающей среды	Затраты на очистку воды; охрана воздушного бассейна; платежи за загрязнение окружающей природной среды и другие виды воздействия; затраты по утилизации экологически опасных отходов

Представленная выше номенклатура калькуляционных статей вспомогательного производства, по нашему мнению, является не полной. Как

нами отмечалось ранее, основной целью деятельности вспомогательных производств является обеспечение бесперебойной работы основного производства при минимуме затрат на его функционирование. Деятельность вспомогательного производства прямо пропорционально влияет на результаты деятельности основного производства. Нами в первой главе диссертационного исследования сформулированы и выделены факторы, которые отражают это влияние. Поэтому, по нашему мнению, повышенное внимание следует уделять учету затрат на качество производства продукции, выполнения работ и оказания услуг подразделениями вспомогательного производства.

В сложившейся практике аналитического учета затраты на качество предоставленной продукции (работ, услуг) рассредоточены по всем элементам затрат и различным статьям калькуляции (материальные затраты, оплата труда, прочие затраты и т.д.), в результате чего выделить и обособить их в процессе анализа очень трудоемко и практически невозможно.

Считаем целесообразным, в силу вышеперечисленных причин, в составе калькуляционных статей выделить специальную отдельную статью «Затраты на качество предоставленных вспомогательным производством продукции (работ, услуг)». Это позволит увеличить контроль за данной группой затрат и появится возможность списания их по принадлежности т.е. на затраты либо результат деятельности конкретного подразделения, участка, службы, либо на конкретного виновника возникших потерь. Также появление предложенной статьи в составе себестоимости продукции вспомогательных производств позволит повысить ответственность работников за произведенные работы и услуги и в конечном итоге обеспечит высокое качество предоставляемых работ, услуг. В составе выделяемой статьи «Затраты на качество предоставленных вспомогательным производством продукции (работ, услуг)» рекомендуем учитывать следующие виды затрат, сгруппированные в таблице 17.

Таблица 17 - Состав затрат на обеспечение качественного выполнения работ, услуг подразделениями вспомогательного производства

Затраты на качество предоставленных вспомогательным производством продукции, работ, услуг		
	Статьи затрат	Подстатьи затрат
1.	Затраты на кадровую работу	Затраты на подготовку и повышение квалификации работников вспомогательного производства; затраты на повышение производительности персонала; затраты на управляющий персонал
2.	Затраты на мероприятия по повышению организационной структуры вспомогательного производства	Затраты на автоматизацию вспомогательного производства; затраты на содержание программного обеспечения; затраты на ведение учета; затраты на гарантийное обслуживание или ремонт техники; затраты по подготовке и освоению производства
3.	Производственные потери	Потери по нормам; сверхнормативные потери; затраты, связанные с утилизацией отходов, бракованных изделий; простой в производстве по вине (бригады, участка и т.д.)
4.	Затраты на контроль	Затраты на технический контроль качества; затраты на внутренний контроль

Как видно из содержания таблице 17, затраты на качество продукции вспомогательных производств мы рекомендуем учитывать в разрезе таким статей, как затраты на кадровую работу, затраты на мероприятия по повышению оргструктуры вспомогательных производств, производственные потери и затраты на контроль. К каждой группе статей предложена авторская интерпретация подстатей, которые могли бы рассматриваться в качестве аналитической детализации соответствующих затрат. Приведем ниже авторскую аргументацию состава затрат на качество продукции вспомогательных производств.

Начнем с того, что современные экономические субъекты ежегодно получают большое количество нового оборудования разного вида и назначения. Рост парка оборудования сопровождается усложнением его механических конструкций, увеличивается число техники с программным управлением. Рациональное использование машин и оборудования требует

периодического технического обслуживания и ремонта. В связи с этим встает вопрос о квалификации персонала и повышении производительности труда.

Затраты на мероприятия по повышению организационной структуры вспомогательного производства связаны с достижениями научно-технического прогресса во всех отраслях народного хозяйства. Задачи обновления изготавливаемой продукции ставятся на любом современном экономическом субъекте. Обновление продукции требует от производителей материальных затрат и порой очень значительных. Это затраты на подготовку, освоение и автоматизацию производства.

Доля затрат, связанных с потерями и простоями, составляет 10-15% от общей суммы. Это затраты, возникающие из-за простоя оборудования, порчи материалов, сырья, несоблюдения времени выполнения работ, услуг, неквалифицированной наладки оборудования и т.д. Данные затраты традиционно рассредоточены по статьям «Материалы», «Оплата труда», «Общехозяйственные расходы». Мы предлагаем объединить их в статью «Производственные потери». В данной статье также предлагаем отражать потери по нормам и сверхнормативные потери. Это позволит определить узкие места в деятельности вспомогательных подразделений.

Основной объем затрат на контроль составляет оплата труда персонала службы безопасности и прочего персонала экономического субъекта, занятого проверками и испытаниями. Эти затраты могут быть определены весьма точно. Оставшиеся затраты в основном связаны со стоимостью конкретных специальных работ, услуги материально-техническим обеспечением системы внутреннего контроля. Они могут быть определены напрямую.

Для систематизации информации о затратах на качество продукции вспомогательного производства на счетах синтетического учета предлагаем экономическим субъектам вести разработанную нами форму учетного регистра. (таблица 18)

Таблица 18 – Ведомость «Учет затрат на качество продукции во вспомогательных производствах» (фрагмент), руб.

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Затраты на качество продукции вспомогательного производства»						С кредита счета «Затраты на качество продукции вспомогательного производства» в дебет счета 20 «Основное производство»
	10	60	70	69	...	Всего	
1	2	3	4	5		6	7
1. Подготовка и повышение квалификации работников вспомогательного производства		28000			..	28000	
2. Затраты на повышение производительности труда			20000	6040	..	26040	
3. Затраты на управляющий персонал, внутренний контроль			35000	10570	..	45570	
4. Автоматизация учета вспомогательного производства		45000			..	45000	
5. Содержание программного обеспечения		1500			..	1500	
.....
Итого	3000	90445	65000	19630	...	178075	178075

В предложенной нами ведомости отражаются дебетовые и кредитовые обороты по одноименному счету в разрезе статей аналитического учета. Использование данной ведомости позволит своевременно группировать сведения о затратах на качество вспомогательного производства, в целях мониторинга и формирования внутренней и внешней корпоративной отчетности. Предлагаемый регистр учета затрат на качество вспомогательных производств представлен в приложении 4.

Предложенная нами номенклатура статей затрат позволит, таким образом, максимально учесть затраты, которые несут подразделения

вспомогательного производства в процессе своей производственной деятельности, способствует совершенствованию и адаптации учета затрат в подразделениях вспомогательного производства для целей управления. Данная классификация облегчит организацию учета затрат по разным методам учета, а также позволит создать условия для проведения маржинального анализа и организации внутреннего контроля издержек производства на любом этапе деятельности вспомогательных производств.

Разнообразие видов вспомогательных производств предполагает необходимость обоснованного выбора метода учета затрат и калькулирования себестоимости в зависимости от типа производства, номенклатуры выпускаемой продукции, возможности ее реализации на сторону и иных особенностей функционирования подразделений вспомогательных производств, что обуславливает содержание следующего параграфа диссертационной работы.

2.3 Методы учета затрат, объекты калькулирования и калькуляционные единицы себестоимости продукции вспомогательных производств

Одним из важнейших участков учетно-аналитического обеспечения вспомогательных производств является учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, при этом точность исчисления себестоимости, эффективность управления затратами, решение тактических задач деятельности экономического субъекта напрямую зависит от выбора метода учета затрат.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции. За основу классификации методов учета затрат и

калькулирования себестоимости продукции принимаются объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции. Под методом калькулирования себестоимости продукции понимается способ отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесение издержек на единицу продукции. При этом под методом учета затрат чаще всего понимается совокупность приемов организации, документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессами формирования себестоимости продукции, с помощью отнесения затрат на избранный объект калькулирования.

Выбор организацией системы учета затрат непосредственно влияет на аналитичность, оперативность и экономичность собранной информации о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности, что позволяет принимать своевременные и обоснованные управленческие решения.

Всю совокупность способов исчисления себестоимости продукции можно свести к шести основным: нормативный способ, способ суммирования затрат, способ исключения затрат на побочную продукцию, способ пропорционального распределения, способ прямого расчета, комбинированный способ. Характеристика указанных способов представлена в таблице 19.

В целом необходимо отметить различную этиологию таких категорий управленческого учета как «метод учета затрат на производство» «метод калькуляции себестоимости продукции», поскольку метод учета затрат на производство может аккумулировать затраты неоднородно: по уровням управления и центрам ответственности, по местам возникновения затрат, по технологическим процессам (переделам), по носителям затрат, по бизнес-процессам и т.д.

Таблица 19 – Способы исчисления себестоимости продукции и их характеристика

Наименование способа	Характеристика способа
Нормативный способ	Является частью нормативного метода учета затрат. Его суть заключается в составлении калькуляции нормативной себестоимости единицы выпуска продукции, документировании и учете отклонений от действующих норм и нормативов. Не зависит от характера производственного процесса и является чисто экономическим.
Способ суммирования затрат	При применении данного способа исчисление себестоимости производится суммированием затрат по изделиям, видам продукции, по переделам или процессам изготовления изделия. Применяется в производствах, где для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции используется попередельный (попроцессный) метод.
Способ исключения затрат на побочную продукцию	Заключается в том, что в ходе производственного процесса, наряду с основной продукцией наблюдается выход побочной, то есть второстепенной по отношению к основному производственному процессу. Чтобы определить себестоимость основной продукции, побочная продукция исключаются из общих затрат в нормативной оценке или по заранее установленным ценам(применяется в химической промышленности, металлургии, нефтяной промышленности, сельском хозяйстве).
Способ пропорционального распределения	Применяется в производствах сопряженных продуктов, когда одновременно получают несколько видов продукции в одном технологическом цикле и когда прямое отнесение затрат на конкретный вид продукции не возможно. Сводный учет затрат организуется по группе выпускаемых изделий, а затраты внутри групп распределяются на отдельные виды продуктов пропорционально экономически обоснованной базе (% , коэффициенты).
Способ прямого расчета	Заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы изделия исчисляется делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество.
Комбинированный способ	Применяется для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), когда один из вышеперечисленных невозможно применить и представляет собой сочетание нескольких способов

Для целей дальнейших исследований мы будем придерживаться мнения авторского коллектива кафедры управленческого учета Ставропольского государственного аграрного университета, согласно которого в общем виде

под системой учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует понимать совокупность взаимообусловленных элементов, позволяющих осуществлять сбор, систематизацию, группировку, интерпретацию, анализ и контроль информации о настоящих и будущих затратах хозяйствующего субъекта, а также производить исчисление фактической себестоимости готовой продукции в соответствии с целями организации (буу).

Существует большое количество критериев классификации методов учета затрат, дифференциация которых объясняется различием функций в процессе достижения общей цели учета затрат. Основные группы методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представлены на рисунке 10. При этом в разрезе каждого объекта наблюдения можно применять специфические нормы контроля затрат, выделяя нормативные и фактические затраты, с учетом отклонений от норм, то есть комбинировать методы исчисления себестоимости готовой продукции.

Таким образом, в основу классификации методов учета затрат на производство продукции положен порядок сбора и обобщения затрат на производство по объектам наблюдения, а в основу классификации методов калькуляции себестоимости продукции – способ группировки и распределения затрат между отдельными видами производимой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) для применения себестоимости с целью принятия конкретных управленческих решений. Очевидно, что выбор объектов наблюдения затрат, а следовательно, методов производственного учета в большой степени определяется спецификой производства готовой продукции на предприятии и его технологии, а также от принципов организации, уровня механизации и автоматизации производственного процесса, номенклатуры и сложности выпускаемой продукции и других сущностно-специфических особенностей.

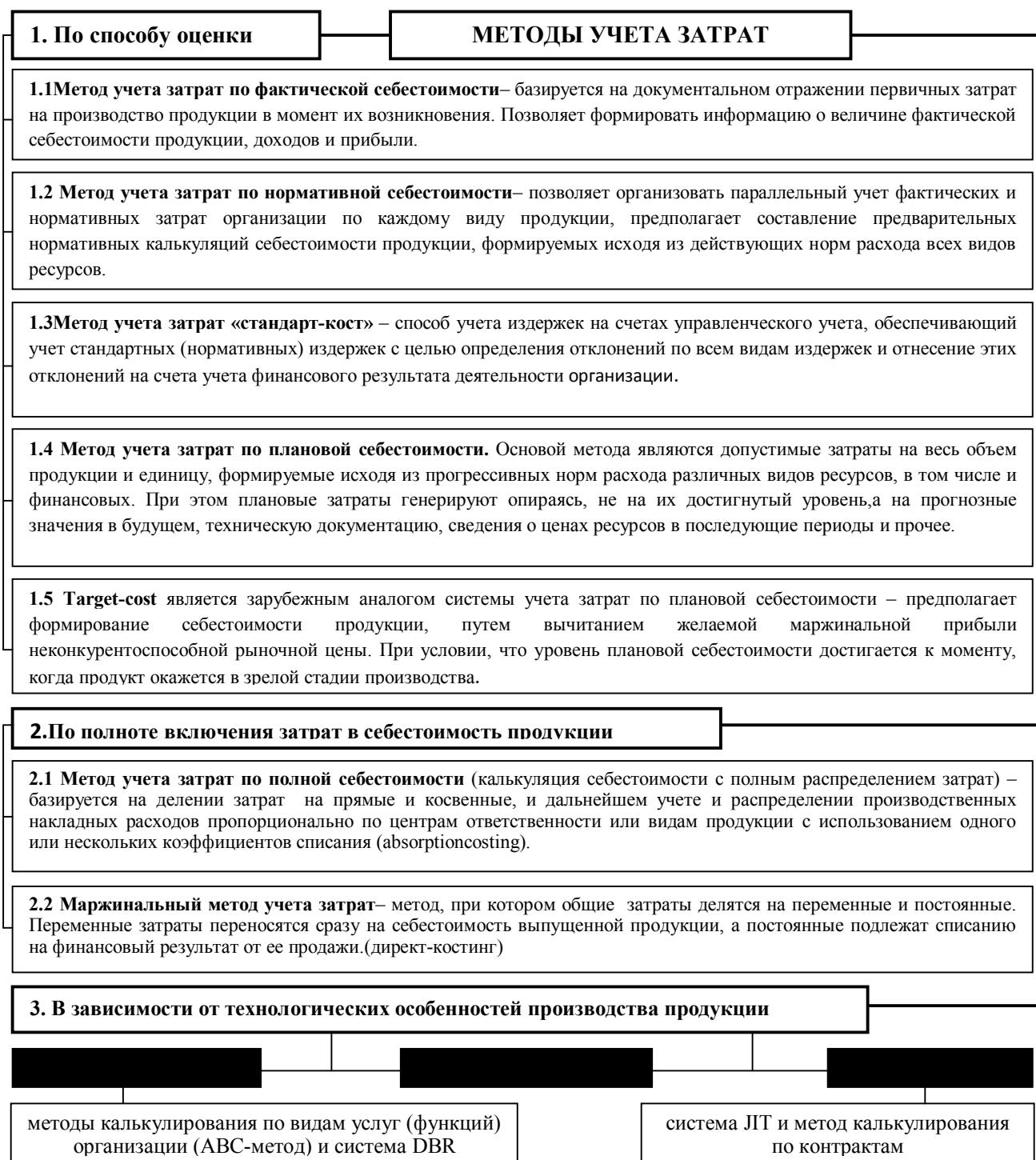


Рисунок 10 – Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

В качестве основных принципов, положенных в основу существующих в практике современного управленческого учета методов учета затрат, выделяются: способ оценки, полнота включения затрат в себестоимость продукции и технологические особенности производственного процесса хозяйствующего субъекта.

В зависимости от технологических особенностей производственного процесса, прежде всего, выделяют попроцессный, позаказный, попередельный (пофазный) методы, а также метод учета затрат по функциям и систему ЛТ («точно-в-срок» от англ. just-in-time). Данные методы применяются в зависимости от специфики производственно-технологического процесса, то есть определенных частных факторов: отраслевой принадлежности, размера хозяйствующего субъекта, применяемой технологии производства продукции, ассортимента продукции и др.

Наряду с данными методами, существуют и сугубо экономические методы, которые могут применяться вне зависимости от специфики производственного процесса. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и неполной себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Из вышеприведенных в таблице 10 методов учета затрат в зарубежных учетных системах используют такие методы как:

1. Полного поглощения затрат (Absorptioncosting)
2. Переменных затрат (Direct-Costing-System)
3. Нормативных затрат (Standardcosting)
4. Попроцессный учет затрат (Processcosting)

На нашем мнению наиболее подходящие методики калькулирования применительно к вспомогательному производству Absorptioncosting и Direct-Costing-System. Проанализируем возможность применения той или иной методики в определении себестоимости продукции (работ и услуг) вспомогательного производства. (Таблица 20)

Таблица 20 – Выбор методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

Объект	Характеристика	Классификация	Absorption-costing	Direct-Costing
Бизнес- процессы	Целевая направленность	Внутренняя потребность	+	+
		Реализация на сторону	+	-
	Номенклатура производимой продукции	Продукция	+	+
		Услуга	+	+
		Внеоборотный актив	+	-
	Неоднородность производственных процессов	Единовременные	+	+
Периодические		+	+	
Затраты	Классификация затрат	Прямые	+	+
		Косвенные		
	Алгоритм учета затрат вспомогательных производств	Прямые затраты на счете 23 «Вспомогательные производства», косвенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы»	+	+
		Совокупные затраты на счете 23 «Вспомогательные производства»	+	+
		Совокупные затраты на счете 25 «общепроизводственные расходы»	+	-
	Механизм калькулирования себестоимости вспомогательных производств	Усеченная себестоимость	-	+
		Полная себестоимость	+	-
Организационные единицы	Цеховая структура		+	+
	Бесцеховая структура		+	+

Далее рассмотрим применение этих методик на конкретном примере. В январе 2015 года совокупные затраты энергетического цеха ОАО «Югроспродукт» составили 1 756 450 руб. За месяц цех оказал услуги заводууправлению, ремонтному цеху вспомогательного производства и реализовал на сторону услуги по предоставлению электроэнергии. Необходимо оценить, как будет влиять каждая из этих методик на ключевые показатели деятельности экономического субъекта.

В случае реализации электроэнергии на сторону (исходя из таблицы) не рекомендуется применять систему direct-costing. Главная задача любого промышленного предприятия является уменьшение накладных расходов. На промышленных предприятиях применяются разные методы уменьшения накладных расходов: оптимизация персонала, сокращение брака, потерь и др. По данным бухгалтерского учета, накладные расходы составили 1 070 726, 44 руб., а прямые расходы – 685 723, 56 руб.

При применении методики absorption-costing услуги вспомогательного производства учитываются в составе накладных расходов всего экономического субъекта. Если же в этом случае мы применяем методику direct-costing необходимо вводить дополнительную статью калькуляции «Услуги вспомогательных производств».

К плюсам методики direct-costing можно отнести снижение накладных расходов по экономическому субъекту в целом. Также достигается сопоставимость данных по прямым и накладным расходам.

При системе absorption-costing совокупные затраты в сумме 1 756 450 руб. будут учитываться как накладные. При системе direct-costing только лишь сумма 1 070 726,44 руб. будет учитываться в составе косвенных расходов, а сумма 685 723,56 будет классифицироваться как переменные затраты, в этом случае это улучшит ряд экономических показателей всего экономического субъекта.

При выборе методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств в случае оказания встречных услуг и реализации продукции на сторону важно иметь данные о полной себестоимости продукции, а это реально лишь в случае применения absorption-costing, так как при direct-costing калькулируется усеченная себестоимость (переменные затраты). При наличии на экономическом субъекте ведения управленческого учета обе эти методики можно сочетать. Необходимо только выбирать приоритетную модель настройки системы

должным образом и возможность быстрой интерпретации данных результатах и ключевых показателях производственной деятельности.

Проведенные исследования показали, что из многообразия методов учета затрат и калькулирования себестоимости на практике во вспомогательных производствах применяют нормативный, попередельный и позаказный методы калькулирования. Ниже представим краткую характеристику каждого из них.

Нормативный метод учета затрат характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделий. Учет организуется в разрезе текущих издержек производства по нормам, их изменениям и отклонениям от норм. Если бы в течение месяца все издержки производства на предприятии соответствовали сметам, то фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной.

Попроцессный метод учета затрат применяется на предприятиях, выпускающих продукцию ограниченной номенклатуры, где отсутствует незавершенное производство. Объектами учета издержек производства являются отдельные процессы в изготовлении продукции как составные части процесса производства.

Позаказный метод учета затрат на производство применяется на предприятиях, где продукция изготавливается по заказам отдельных потребителей. Позаказный метод позволяет вести учет затрат по заказам независимо от продолжительности его выполнения, а в пределах каждого заказа – по статьям калькуляции. Этот метод применяется в столярных, ремонтных, швейных мастерских. Себестоимость каждого заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до дня его выполнения.

Процесс учета затрат завершается определением себестоимости продукции, работ, услуг. Она отражает эффективность производства, использования ресурсов, показывает полезный эффект от внедрения новых

технологий и техники, совершенствования управления, организации труда персонала.

При организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательного производства целесообразно выбирать метод, позволяющий наиболее полно учитывать размер, отраслевые особенности, технологию производства, структуру, ассортимент выпускаемой продукции, работ, услуг, а также принимать во внимание приоритеты развития подразделения.

Анализ сущности методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг возможных к применению в подразделениях вспомогательных производств, позволил сделать вывод о необходимости совершенствования системы управленческого учета и поиска наиболее максимально адаптивного либо комбинированного способа учета затрат, который бы позволил не только исчислять себестоимость при наименьших затратах, но и гармонично вписался в технологический процесс подразделения вспомогательного производства, максимально учитывал его специфические особенности, приносил предельный эффект от использования данного метода, не требовал дополнительных затрат на обучение персонала.

Выбор наиболее подходящего для конкретного типа производства метода учета затрат и калькулирования себестоимости способствует контролю ход производственного процесса и принятию эффективных управленческих решений, которые в свою очередь привели бы к повышению результативности деятельности, как самого подразделения вспомогательного производства, так и экономического субъекта в целом.

Основное влияние на точность калькулирования себестоимости продукции вспомогательных производств оказывает выбор объекта калькуляции, как индивидуального носителя издержек производства, который принимают за основу расчета себестоимости продукции. В таблице 21 мы представляем возможные объекты калькулирования в зависимости от

видов вспомогательных производств и подразделений, входящих в них (центров ответственности вспомогательных производств).

Таблица 21 – Объекты калькулирования и калькуляционные единицы подразделений вспомогательного производства в зависимости от их вида

Центры ответственности вспомогательного производства	Объекты калькулирования	Единица измерения
Транспортный парк: 1. Грузовой парк 2. Легковой парк 3. Автобусный парк 3. Гужевого транспорт 4. Машинно-тракторный парк	Количество пассажиров, объем перевозимого груза, объем убранных зерновых культур.	1 машина/час, 1т/км перевезенного груза, 1 пассажира/км, 1 норма/час, 1 литр топлива, машинного масла, автохимии, 1 кв/час воды
Энергетический цех: 1. Газо-воздушный цех 2. Котельная и тепловой цех 3. Энергетический цех 4. Цех водоснабжения (насосные станции)	Объем отпущенной воды, пара, тепло-энергии, холода подразделениям для производственных нужд.	1 куб. метр воды, 1 квт/час электроэнергии, 1 Гкал теплоэнергии, 1 Гкал пара, холода, 1 литр топлива, 1 кг твердого топлива
Ремонтный цех: 1. Ремонтно-механический цех 2. Цех строительных материалов, конструкций 3. Цех подземного и капитального ремонта скважин	Отремонтированные объекты машины, оборудование, здания, сооружения, скважины, конструкции и т.д.	1 шт.отремонтированного оборудования, 1 литр ГСМ, 1000 руб стоимости запчасти, 1 кв/час электроэнергии
Инструментальный цех: 1. Цех изготовления инструментов и оснастки 2. Цех изготовления кирпичей, железобетонных блоков 3. Цех стапельной оснастки 4. Цех буровых работ	Виды изготавливаемой оснастки и инструмента: болванки, шаблоны, стенды, инструмент, измерительные приборы, кондукторы, модели и т.д. Кирпичи, бетонные и железобетонные блоки и т.д.	1 кв.час электроэнергии, 1 шт. инструмента, оснастки, 1000 руб. стоимости запчастей
Тарный цех: 1. Картонажный цех 2. Цех по изготовлению тары	Виды изготавливаемой тары: бочки, ящики, контейнеры, коробки, футляры, этикетки.	1лист картона, бумаги, 100 усл. ед этикетки, 1 кг пластмасса, крахмала, краски, клея, 1шт. бочки, 1 кв/час электроэнергии
Строительный цех: 1. Бетонный цех 2. Известковый цех 3. Огнеупорный цех 4. Лесопильный цех	Виды производимой продукции на нужды вспомогательного производства: бетон, цемент, доски, известь, железо и т.д.	1кб.метр бетона, раствора, цемента, кирпич 1шт, 1 лист шифера, 1кб.метр доски

Определившись с объектами калькулирования, следует увязать их с калькуляционными единицами, поскольку выбор единицы калькулирования непосредственно определяет цели калькулирования, что чрезвычайно важно для адекватной экономической интерпретации рассчитанных показателей себестоимости. В этой связи в таблице 21 нами установлены и представлены единицы калькулирования для подразделений вспомогательного производства в зависимости от их вида.

Таким образом, выполненная нами унификация калькуляционных единиц и объектов калькулирования на продукцию будет способствовать усилению контроля за издержками и росту экономической эффективности деятельности вспомогательных производств в целом.

Увязав объекты калькулирования и калькуляционные единицы с видами вспомогательных производств, перейдем теперь к процессу определения себестоимости их продукции. Известно, что калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) является обособленной сферой учета затрат на производство, оно позволяет определить величину определенных видов затрат в расчете как на физическую единицу каждого изделия, так и на весь объем выпуска продукции. При помощи калькулирования формируется учетно-аналитическая информация в виде записей по калькуляционным счетам 23 «Вспомогательные производства», что помогает установить себестоимость отдельных видов выпущенной продукции, работ и услуг подразделений вспомогательного производства, которые являются объектами калькулирования.

Поскольку себестоимость является обобщающим показателем, характеризующим основные причины и факторы, определяющие качество управления и организации производства на предприятии и его подразделениях, ее калькулирование производится по определенной схеме, с включением в заданной последовательности разных видов расходов (рисунок 11).

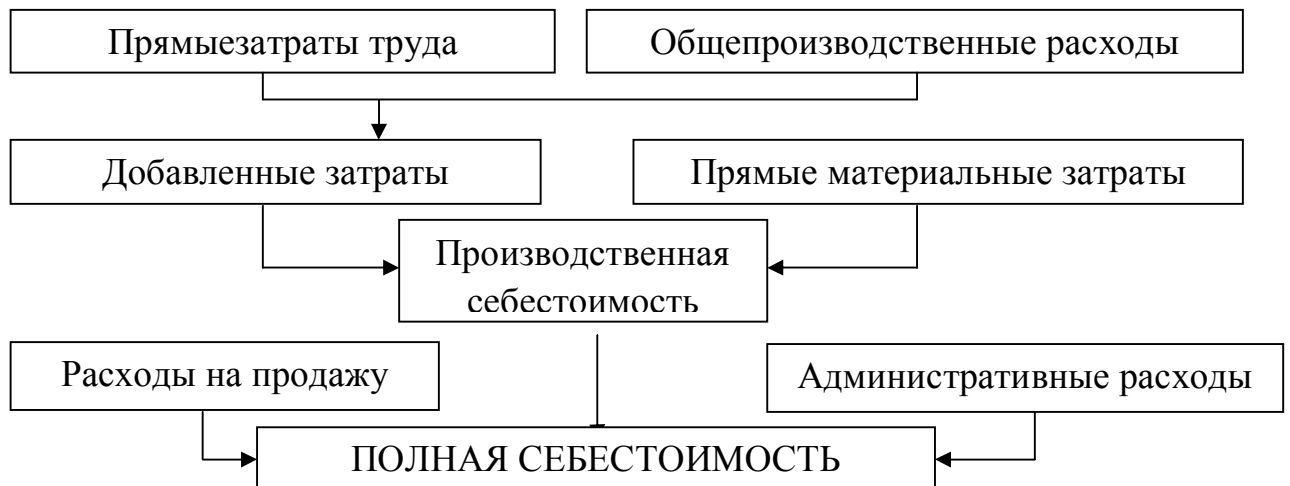


Рисунок 11 – Определение полной себестоимости продукции

Таким образом, в себестоимость продукции включаются:

- затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции;
- расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой, транспортировкой и др.;
- расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции (плата за воду, рекультивация земель, плата за древесину, отпускаемую на корню и др.), а также вся совокупность расходов, связанных с организацией производства и управлением хозяйствующим субъектом.

Рассмотрим далее процесс определения себестоимости продукции (работ, услуг) инструментального цеха экономического субъекта ОАО «ТЕЛТА» по нормативному методу учета затрат. ОАО «ТЕЛТА» выпускает бытовую технику. В состав вспомогательного производства данного экономического субъекта входит цех по изготовлению запасных частей. В мае 2015 года инструментальным цехом ОАО «ТЕЛТА» было изготовлено 120 запасных частей. Нормативная себестоимость единицы изделия составляет 8 380 руб., в том числе:

- сырье и материалы 5 000 руб.;
- заработная плата вспомогательных рабочих 2000 руб.;

- отчисления на социальные нужды 680 руб.;
- амортизация 400 руб.;
- прочие затраты 300 руб.

Определим фактическую себестоимость продукции нормативным методом. Данные аналитического учета, полученные при сопоставлении фактических затрат с нормативными, отражены в таблице 22.

Таблица 22 – Затраты на производство запасных частей за май 2015 г.

№	Элементы затрат	Фактические затраты	Нормативные затраты	Отклонения перерасход (+), экономия (-)
1.	Сырье и материалы	570000	600 000	- 30 000
2.	Заработная плата вспомогательных рабочих	290000	240 000	+50 000
3.	Отчисления на социальные нужды	92 000	81 600	+10 400
4.	Амортизация	46 000	48 000	-2 000
5.	Прочие затраты	38 000	36 000	+2 000
Итого		1 036 000	1 005 600	+30 400

Затраты, формирующие себестоимость работ вспомогательного производства, отражаются в калькуляционном листе, который представляет собой перечень калькуляционных статей (таблица 22).

Таблица 22 - Калькуляция фактической себестоимости 1 шт. запасной части

№ п/п	Статьи затрат	Затраты по норме на 1 штуку	Отклонения: перерасход (+), экономия (-)		Себестоимость 1 штуки
			на весь выпуск – 18 шт.	на 1 штуку	
1	Пластмасс	5000	-30 000	-250,0	4750
2	Заработная плата вспомогательных рабочих	2 000	+50 000	+416,6	2 416,6
3	Отчисления на социальные нужды	680	+10 400	+86,6	766,6
4	Амортизация	400	-2 000	-16,6	383,3
5	Прочие основные и накладные расходы	300	+2 000	+16,6	316,6
Итого		8 380	+30 400	+253,3	8 633,3

Как следует из отчетной калькуляции единицы изделия, увеличение фактической себестоимости на нормативной составило 253,3 руб. Увеличение фактической себестоимости произошло за счет роста заработной платы с отчислениями на социальные нужды 86,6 руб. и прочих затрат 16,6 руб.

Для внедрения данного метода учета затрат в производство необходимо в первую очередь рационально организовать производство, провести техническое нормирование не только по элементам затрат, но и по статьям производственных затрат, разработать обоснованные нормы расхода сырья и материалов, заработной платы и пр., что в конечном итоге позволит составлять научно обоснованные нормативные калькуляции.

После отражения затрат вспомогательных производств в разрезе калькуляционных статей, рассчитывается фактическая себестоимость работ и услуг, после чего определяется калькуляционная разница между фактической и плановой себестоимостью (таблица 23) и отражается на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 23 - Справка бухгалтерии на списание калькуляционной разницы по транспортным работам тракторов

№ п/п	Наименование аналитических счетов	Кол – во, т-км	Себестоимость выполненных работ		Запись		
			Плановая	Фактическая	Д –т счета	К –т счета	Сумма
1	Строительство магазина	1000	20000	25000	20	23	5000
2	Обслуживание основного стада крупного рогатого скота	2500	68000	65000	20	23	(3000)
3	Обслуживание винзавода	1088	18000	20000	20	23	2000
4	Прочие потребители транспортных работ (условно)	500	7000	2000	20	23	(500)
	Итого	5088	113000	112000			(1000)

Таким образом, эффективное построение процесса калькулирования работ и услуг вспомогательных производств зависит от специфики производственно-технологического процесса, то есть определенных частных факторов: отраслевой принадлежности, размера хозяйствующего субъекта, применяемой технологии производства продукции, ассортимента продукции и др. Выбор объекта калькулирования, калькуляционной единицы, правильное применение того или иного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции позволит управленческому персоналу своевременно получить объективную информацию о себестоимости продукции (работ, услуг). В этой связи нами была предпринята попытка систематизации объектов калькулирования и калькуляционных единиц вспомогательных производств в зависимости от их вида и выделяемых в них центров ответственности, что в совокупности с обоснованными ранее калькуляционными статьями затрат будет способствовать повышению точности калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) подразделений вспомогательных производств с различной отраслевой спецификой.

Подводя общие итоги второй главы диссертационной работы, следует еще раз выделить основные результаты ее выполнения.

Во-первых, нами была систематизирована нормативно-правовая база организации учета в подразделениях вспомогательных производств в зависимости от их отраслевой специфики, предложена номенклатура субсчетов к счету 23 «Вспомогательные производства», определены особенности организации учета во вспомогательных производствах в зависимости от их типа и осуществляемых видов экономической деятельности.

Во-вторых, нами был обоснован состав калькуляционных статей затрат применительно к вспомогательным производствам в разрезе их отраслевой специфики, а также предложено использовать статью «Затраты на качество продукции» и раскрыто ее содержание по аналитическим подстатьям, что, по

нашему мнению, повысит прозрачность себестоимости продукции вспомогательных производств и усилит контроль за отдельными видами затрат, в т.ч. непроизводительных расходов и потерь.

В-третьих, применительно к различным видам вспомогательных производств установлены объекты калькулирования и калькуляционные единицы, применение которых повысит точность калькулирования себестоимости продукции вспомогательных производств, принадлежащих к различным отраслям деятельности.

Таким образом, все методические рекомендации в части совершенствования учета во вспомогательных производствах были направлены главным образом на методическое и практическое воплощение положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2010 г., касающихся отраслевого подуровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, который на сегодняшний день явно недостаточно развит и разработан в отношении организации учета вспомогательных производств.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫМИ ПРОИЗВОДСТВАМИ

3.1 Система показателей оценки деятельности подразделений вспомогательных производств

Основными показателями успешности функционирования любых подразделений экономического субъекта, в т.ч. и подразделений вспомогательных производств, являются показатели эффективности, которые в общем смысле являются относительными показателями, охватывающими все сферы деятельности организации и количественно формирующими соотношение полученных результатов с затратами на их получение. Эффективность рассматривается на всех экономических уровнях. Так, на макроуровне проблема повышения эффективности решается государством в целом. При общем определении эффективности на нее влияют все отношения в обществе: спрос, предложение, система рыночных цен, конкуренция, формы государственного регулирования и т.д. Эффективность экономики государства в целом определяется эффективностью деятельности экономических субъектов, а последняя обеспечивается эффективной деятельностью ее структурных подразделений.

Расчет и управление эффективностью экономического субъекта осуществляется через систему показателей. Концепция системы показателей начала складываться в начале 1960-х гг. в США. Она очень быстро получила широкое распространение и обрела популярность, так как позволяла заинтересовать сотрудников в достижение поставленных целей, и при этом была наглядной и компактной для использования управленческим персоналом. На протяжении многих лет данная концепция продолжает широко использоваться в анализе и контроле деятельности компаний, получает дальнейшее развитие и совершенствование [147, 174]. В результате

на сегодняшний день состав и группировка системы показателей отличается значительным многообразием. Большая часть показателей рассчитываются на основе финансовой отчетности, форма и показатели которой строго регламентированы и доступны для различных пользователей.

Начиная с 1990-х гг., в условиях перехода России к рыночной экономике и применения международных стандартов учета и отчетности, использование системы сбалансированных показателей (ССП) получает все большее распространение в отечественном бизнесе, в том числе и на предприятиях, в составе которых имеются вспомогательные производства.

Ряд авторов, таких, как Панов М.М. [114], Буряк Н.А. [152], Бадаев И.В. [149], Ольве Н.Г. [114] и др. дает определение системы сбалансированных показателей как системы оценки, которая помогает добиться достижения тактических (операционных) и стратегических целей. Использование данных показателей позволяет экономическому субъекту оценить свое состояние, деловую активность и стратегию производства. Другие же авторы (Каплан Р.С. [76,77], Моденов Е.С. [168], Черкашенко Н.С. [180] и др.) определяют ССП как критерии, применяемые для определения показателей деятельности, которые помогают экономическому субъекту достигнуть поставленные цели и задачи и выражаются количественно. Исходя из этих определений, мы делаем вывод, что ССП - это, прежде всего система показателей, которая используется в качестве помощника для достижения поставленных целей и задач.

На рисунке 12 мы отразили место ССП в структуре бизнес-процессов экономического субъекта и описали ключевые подгруппы ССП с результатом их деятельности.

Обычная оценка деятельности экономического субъекта рассматривает лишь ее финансовые показатели и не может в условиях жесткой конкуренции отреагировать на перманентно модифицирующуюся ситуацию, ССП же рассматривает экономический субъект всесторонне и внешние показатели, и внутренние (финансовое состояние, обучение персонала, число клиентов,

доля рынка, эффективность и постановка бизнес- процессов и т.д.) Рассмотрение данных показателей связано с тем, что они являются важными факторами создания стоимости готовой продукции, работ и услуг.

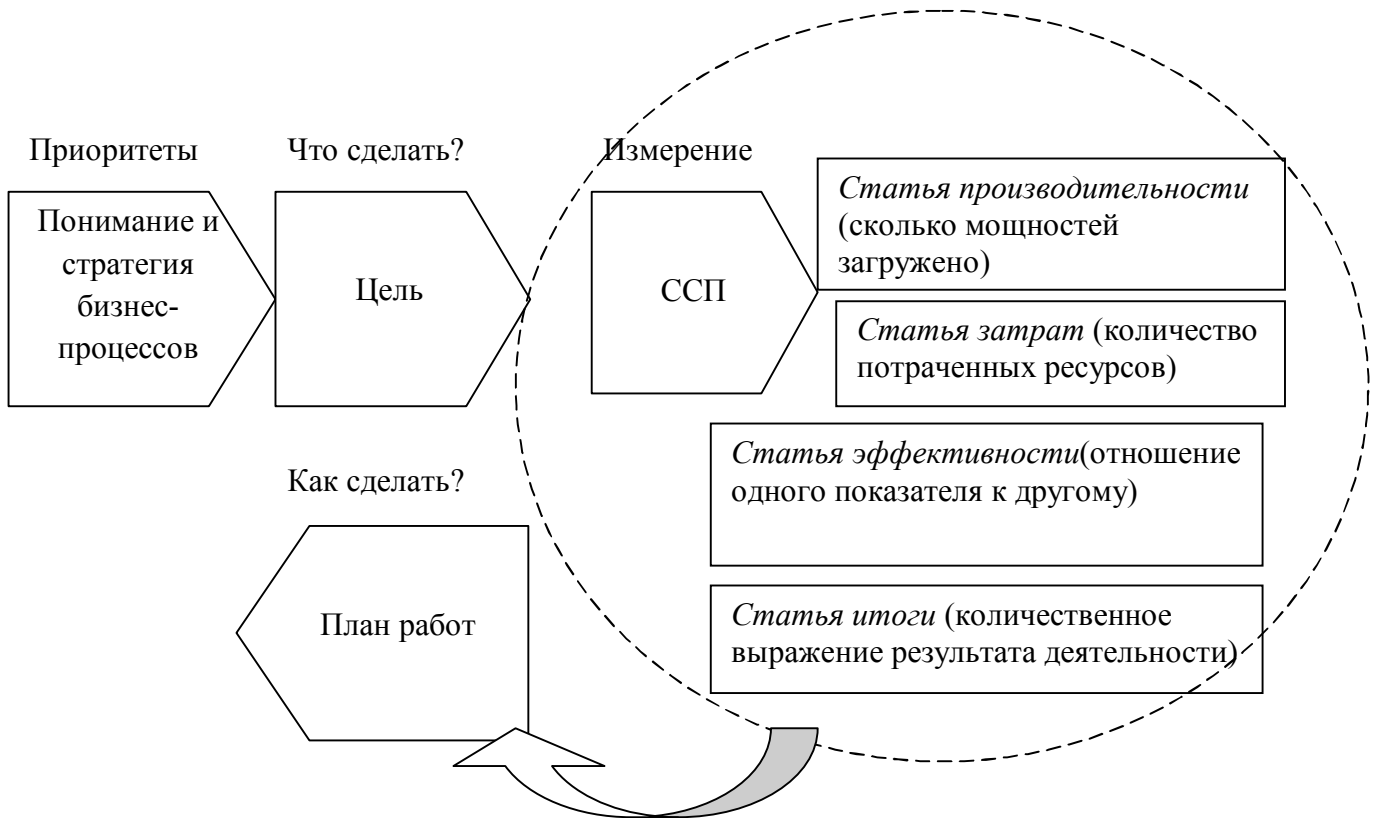


Рисунок 12– Место ССП в структуре производства экономического субъекта.

Определить эффективность подразделений вспомогательного производства, оценить их воздействие на результат деятельности основного производства можно при помощи множества показателей. Важно правильно выбрать частный или обобщающий показатель измерения эффективности деятельности вспомогательных подразделений. Этот показатель является дискуссионным, и на сегодняшний день однозначного решения о том, какой показатель оценки эффективности подразделений вспомогательного производства будет наиболее универсальным и экономически обоснованным, нет. Выполним ниже обоснование авторской позиции в отношении системы

показателей, которые целесообразно использовать при оценке эффективности деятельности вспомогательных производств.

Цель расчета показателей эффективности в подразделениях вспомогательного производства состоит в правильной оценке эффективности процессов деятельности экономического субъекта для осуществления результативного управления процессами деятельности этого подразделения. Объектами системы показателей в подразделениях вспомогательного производства, таким образом, выступают экономические подразделения и бизнес- процессы. Субъекты показателей делятся на три группы:

- координаторы: директор, топ- менеджер, руководитель центра ответственности;
- организатор: главный бухгалтер;
- исполнитель: бухгалтер, осуществляющий учет по бизнес- процессам деятельности.

Существует несколько вариантов сбалансированной системы показателей, практический интерес представляет выбор наиболее подходящего варианта для отечественного экономического субъекта. С этой целью автором проанализированы различные варианты системы, которые встречаются в современной литературе. Анализ этих систем позволил выявить их особенности, преимущества и недостатки. Результаты исследования представлены таблице 24.

Анализ приведенных вариантов показал, что все они во многом являются продолжением идеи классической ССП и ничем ей не противоречат. Например, четкие причинно-следственные связи у Л. Мейсела только подтверждают идеи Д. Нортона и Р. Каплана о трансформации общей стратегии в задачи исполнителей на местах.

Таблица 24 – Сравнительная таблица вариантов построения сбалансированной системы показателей

Название и разработчики сбалансированной системы показателей	Основные составляющие сбалансированной системы показателей	Организационные особенности	Преимущества	Недостатки
Д. Нортон, Р. Каплан «Сбалансированная система показателей (ССП)»	1. Финансы 2. Бизнес- процессы 3. Клиенты 4. Персонал	Охватывает все ключевые направления деятельности организации, показатели ориентируются на стратегические цели, включает систему оценки нефинансовых показателей.	Оценивает не только финансовую сторону деятельности экономического субъекта, но и нефинансовые показатели и нематериальные активы.	Не реализован принцип ответственности за общий результат. Не реализован принцип разрешения конфликтных ситуаций. Концепция основана на управлении активами, а не их финансировании.
Р. Ланч, К. МакНейр, К. Кросс «Пирамида эффективности»	1. Общее руководство 2. Функциональные департаменты 3. Оперативные системы бизнеса 4. Линейные подразделения	Связь финансовых оценок на верхних уровнях с оперативными оценками на нижних уровнях. Для каждого составляющего ССП выделены свои группы показателей	Удобное управление	Затрудненная обратная связь
Л.Мейсел «Модель Л. Мейсела»	1.Финансы 2. Клиенты 3. Внутренний бизнес-процессы 4. Человеческие ресурсы	Человеческие ресурсы рассматриваются как развитие и инновации, большой акцент делается на оценке эффективности сотрудников	Оценка каждого сотрудника индивидуально	Работа с системой составляет большую трудоемкость

К. Адамс и П. Робертс «Модель EP2M»	1. Обслуживание клиентов и рынков 2. Совершенствование внутренних процессов 3. Управление изменениями и стратегией 4. Собственность и свобода действий	Особое внимание уделяется управлению изменениями, свободе действий и собственности	Акцент делается на постоянно изменяющуюся деловую среду	Выбор показателей затруднен двумя новыми перспективами
Дж. Вестерфилд, С. Росс «Призма эффективности»	1. Акционеры 2. Клиенты 3. Работники компании	Определение групп заинтересованных лиц и выявление их интересов. Интересы трансформируются в целевые показатели и с помощью их оценивается результат деятельности компании.	Модель выглядит легче, чем другие модели. Ориентирована на запросы управленческого персонала.	Не имеет четкой структуры, не прослеживаются связи между отдельными показателями. Модель представляет из себя справочную информацию для менеджеров и не обладает управленческим потенциалом.
Ю.В. Мишин, Е.В. Пухова, М.В. Дороднев и др. Различные модели КРІ	Структура основных компонентов отсутствует	Система оценки, которая помогает добиться достижения тактических (операционных) и стратегических целей. Использование данных показателей позволяет организации оценить свое состояние, деловую активность и стратегию производства.	Удобный инструмент управления, повышается мотивация сотрудников, определенность, перспективность, обратная связь	Непостоянство показателей, отсутствие универсальности, неверно сформулированные показатели, зависимость от работы коллег

Проект развития и внедрения системы показателей в подразделения вспомогательного производства имеет отраслевые особенности, заключающиеся в уникальности данного проекта, связанной с большим количеством различных направлений деятельности, взаимосвязью с основным производством, индивидуальностью вспомогательных работ и услуг. На рисунке 13 мы отразили факторы, которые необходимо учитывать при построении системы показателей оценки деятельности в подразделениях вспомогательного производства.



Рисунок 13 – Особенности формирования и внедрения системы показателей для подразделений вспомогательного производства.

На основе проведенного исследования нами предлагается следующая система показателей для оценки деятельности подразделений вспомогательного производства с учетом их специфических особенностей (таблица 25). Как свидетельствует содержание таблица 25, все предлагаемые нами показатели следует структурировать по четырем направлениям: финансы, операционная деятельность, ресурсы и внешняя среда.

Таблица 25 – Предлагаемая автором система показателей оценки деятельности подразделений вспомогательного производства

Направление анализа	Показатель	Финансовый показатель	Нефинансовый показатель
Финансы	Финансовый результат	Эффективность подразделения вспомогательного производства; сокращение издержек	Доля выполнения на сторону работ и услуг;
Операционная деятельность	Влияние на объемы основного производства	X	Коэффициент простоев; ритмичность производства; производительность труда
	Влияние на конечный результат деятельности экономического субъекта	Затраты на рубль доходов; размер внутренних потерь вспомогательного производства; сравнение плановой и фактической себестоимости единицы продукции вспомогательного производства	Изменение численности персонала
	Организация информационно-технического обеспечения вспомогательного производства	X	Эффективность от инновационной деятельности; процент технической оснащенности
	Качество и срок предоставляемых работ и услуг (продукции)	Затраты на обучение и повышение квалификации персонала	Процент брака; текучесть кадров; обобщенный показатель качества; продолжительность времени обслуживания; оценка удовлетворенности сотрудников
Ресурсы	Ресурсоэффективность	Соблюдение норматива расхода ресурса на единицу конечного продукта	X
Внешняя среда	Экологическая эффективность	Сумма отчислений на экологические мероприятия; штрафы за экологические нарушения	Отклонения от нормативов по загрязнениям

Направление «Финансы» показывает эффективность работы и финансовое состояние подразделения вспомогательного производства. Важным специфическим показателем эффективности вспомогательного производства является показатель экономии производственных издержек экономического субъекта за счет вспомогательного производства. Показатель характеризует сумму экономии, полученную в результате уменьшения расходов вспомогательного производства и улучшения качества обслуживания им основного производства.

Направление «Операционная деятельность» оценивает эффективность реализуемых в подразделении вспомогательного производства процессов, которые связаны с его основными сферами деятельности. Оценка обеспечения подразделения вспомогательного производства необходимой инфраструктурой (оборудование, производственные помещения, программное обеспечение и т.д.) позволяет определить, как протекает инновационная деятельность во вспомогательных производствах, проследить эффект от инновационных мероприятий. Показатели данного направления оценивают подразделения вспомогательного производства на предмет обеспечения трудовыми ресурсами, показывают эффективность работы трудовых ресурсов.

Направление «Ресурсы» показывает эффективность использования ресурсов на выпуск продукции, работ и услуг вспомогательных производств. При анализе этих показателей можно добиться снижения затрат на выполнение работ и услуг вспомогательного производства. Также можно проследить, как изменяется объем продукции при росте каждого процента материальных затрат, определить экономию материальных затрат за счет увеличения материалоотдачи или, наоборот, определить рост материальных затрат за счет снижения материалоотдачи.

Направление «Внешняя среда» оценивает мероприятия экологического характера, которые реализуют подразделения вспомогательного

производства: установка и эффективная эксплуатация оборудования по очистке окружающей среды, вторичная переработка сырья и т.д.

Экономический субъект, в зависимости от поставленных им управленческих задач, делает выбор наиболее подходящих для решения этих задач показателей из каждого разработанного нами направления. Таким образом, перечень применяемых показателей для одного и того же экономического субъекта не может быть всегда одинаковым, он варьируется в результате изменения поставленных целей и задач.

Для примера разработаем систему показателей оценки деятельности ремонтной мастерской на экономическом субъекте ООО Агрофирма «Киц», которое является представителем сельскохозяйственной отрасли и в своей деятельности нуждается в использовании новых подходов к стратегическому анализу. В состав ремонтной мастерской на экономическом субъекте ООО Агрофирма «Киц» входят:

- ремонтно-механический цех, выполняющий ремонт машинно-тракторного парка, оборудования;
- ремонтно-строительный цех, выполняющий ремонт зданий, сооружений, производственных, служебных и складских помещений;
- электроремонтный цех, выполняющий ремонт энергооборудования.

Разработку системы показателей начнем с определения стратегической цели деятельности структурного подразделения, как основного векторного направления развития субъекта хозяйствования. Целью деятельности ремонтного подразделения ООО Агрофирмы «Киц» является предоставление качественных ремонтных работ для обеспечения бесперебойной эксплуатации оборудования при минимальных затратах на ремонтнообслуживание. Процесс достижения поставленных целей структурным подразделением имеет постоянный характер и требует постоянных инициатив со стороны экономического субъекта.

Для обоснованного выбора показателей конкретного экономического субъекта, по нашему мнению, целесообразно сформировать стратегическую

карту деятельности подразделения, которая является наглядной формой основных локальных целей и отражает основные причинно-следственные связи между такими целями. При разработке системы показателей необходимо руководствоваться следующими правилами:

1. Показатели выбираются таким образом, чтобы между ними можно было провести причинно-следственные связи.

2. Показатели должны отражать не нынешние достижения прошлых событий, а характеризовать конкретное положение деятельности подразделения. Они должны иметь в перспективе конкретное направление положительного развития.

3. Показатели должны быть ключевыми, а не показывать повседневную деятельность экономического субъекта.

4. Показатели всегда должны быть привязаны к финансовым результатам и быть экономически оправданным.

Для того, чтобы стратегическая карта стала эффективной основой для выбора основных характеристик системы показателей, необходимо выделить ключевые факторы успеха. Следующим шагом в разработке системы показателей для оценки деятельности ремонтной мастерской на экономическом субъекте ООО Агрофирма «Киц», по нашему мнению, должен быть выбор ключевых показателей, которые наиболее полно отражают каждый ключевой фактор успеха в рамках каждого аспекта деятельности анализируемого структурного подразделения. Нами предложен примерный вариант системы показателей для оценки деятельности ремонтной мастерской на экономическом субъекте ООО Агрофирма «Киц» (таблица 26).

Данные таблицы 26, дают возможность, отследить динамику за анализируемый период по каждому конкретному показателю системы и, на основе анализа данных таблицы 26, разработать определенные инициативы и принять меры по реализации структурным подразделением своих стратегических целей.

Таблица 26 - Система показателей для оценки деятельности ремонтной мастерской на экономическом субъекте ООО Агрофирма «Киц».

Показатель	Код строки	На начало периода	На конец периода	Абсолютное отклонение, (+/-)	Относительное отклонение, (%)
1	2	3	4	5	6
Раздел 1. Финансы					
Эффективность функционирования ремонтного подразделения	011	5336	7271	1935	36,26
Доля выполненных работ на сторону (%)	012	18,53	19,01	0,48	2,59
Экономия производственных издержек (%)	013	12,97	13,05	0,08	0,62
Раздел 2. Операционная деятельность					
Индекс удовлетворенности от предоставляемых, работ, услуг	021	57	60	3	5,26
Загруженность производственных мощностей(%)	022	54	51,5	-2,5	-4,63
Производительность труда	023	95,08	96,54	1,46	1,54
Доля премирования за достижения стратегических целей в общем объеме премирования (%)	024	5	11	6	120,00
Уровень инвестиций в персонал (ден. ед.)	025	23,5	24,2	0,7	2,98
Доля брака в производстве (%)	026	1,3	1,15	-0,15	-11,54
Доля предоставленных работ и услуг, по которым были получены претензии (%)	027	1,5	1,7	0,2	13,33
Количество разработанных технологий (шт...)	028	2	1	-1	-50,00
Количество внедренных технологий (шт.)	029	1	1	0	0,00
Раздел 3. Ресурсы					
Соблюдение норматива расхода ресурса на единицу конечного продукта	031	5	7	2	40,00
Раздел 4. Внешняя среда					
Сумма отчислений на экологические мероприятия	041	2,6	2,3	-0,3	-11,54

После того как мы определились с составом показателей для анализируемого экономического субъекта, необходимо формализовать методику расчета каждого показателя (на основе каких данных определяется его значение, какие могут вноситься корректировки и т. д.). Для этого мы предлагаем вести карту системы показателей, предлагаемый формат которой на примере показателя производительности труда представлен в таблице 27.

Таблица 27– Карта для показателя «Производительность труда»

Наименование характеристик показателя	Описание
Цель	Увеличить производительность труда на 10%
Единица измерения	Натуральные единицы
Формула расчета	$ПТ = ОП/Ч$, $ПТр = ОП/Чр$, $ПТдн = ОП/Чдн$, где ОП – объем продукции вспомогательного производства; Ч - среднесписочная численность рабочих вспомогательного производства; ПТр - производительность труда одного работника вспомогательного производства; Чр- среднесписочная численность рабочих вспомогательных производств; ПТдн – среднедневная выработка одного рабочего вспомогательного производства; Чдн – количество человеко-дней, отработанные всеми работниками вспомогательного производства за период.
Описание методики расчета показателя	Перед началом расчета необходимо определить плановый показатель производительности труда.
Полярность	Повышать.
Периодичность расчета	При необходимости месяц, день
Источник данных для расчета	Отчет о финансовых результатах форма по ОКУД 0710002, форма №1-Т (годовая) «Сведения о численности и заработной плате работников, форма управленческой отчетности «Расчет заработной платы работников вспомогательного производства».
Примечание	Показатель из раздела 2 «Специфика производства».

Как видно из ее содержания, в карте сведена воедино вся информация, необходимая для понимания экономической сущности показателя и его расчета. Подобного рода карты необходимо вести в отношении каждого используемого показателя системы.

Целесообразность заполнения карты системы показателей для каждого показателя определяется тем, что формулировка некоторых показателей может быть достаточно расплывчата, вследствие чего понимание их экономической сущности и методика их расчета будет затруднена. Использование же предложенной карты будет способствовать устранению возможных противоречий и сложностей при расчете показателя и экономической интерпретации полученного значения.

В целом можно сделать вывод, что с помощью разработанной системы показателей рассматриваемая в качестве объекта диссертационной работы ремонтная мастерская будет иметь возможность всесторонне оценивать результаты своей деятельности и на основе полученных данных принимать конкретные меры для улучшения определенных аспектов хозяйствования и, таким образом, приблизиться к реализации своей главной стратегической цели.

Чтобы рассчитать описанные ранее показатели эффективности, нам потребуются сведения о финансовой и производственной деятельности анализируемого подразделения вспомогательного производства. В таблице 28 описана информационная база, на основе данных которой формируются сведения для расчета значений показателей.

Как видно из содержания таблицы 28, информационная база для расчета показателей не исчерпывается только лишь регламентированной финансовой отчетностью, а включает в себя также управленческую отчетность и сведения отдельных учетных регистров. В любом случае, какие бы показатели не использовались, исходные данные для их расчета должны браться из единой учетной системы экономического субъекта.

Таблица 28 – Информационная база для расчета показателей системы

№	Показатель	Наименование источника информации
1.	Показатель «Эффективность подразделения вспомогательного производства»	Отчет о финансовых результатах, управленческая отчетность по видам вспомогательного производства
2.	Показатели «Затраты на рубль доходов», «Сравнение плановой и фактической себестоимости единицы продукции вспомогательного производства»	Отчет о финансовых результатах, управленческая отчетность форма «Калькуляция полной фактической себестоимости», управленческая отчетность «Отчет по затратам вспомогательного процесса деятельности»
3.	Показатель «Экономия производственных издержек организации за счет вспомогательного производства»	Отчет о финансовых результатах форма, управленческая отчетность форма «Калькуляция полной фактической себестоимости», сводный отчет по доходам и расходам подразделения вспомогательного производства.
4.	Показатель «Доля выполненных работ (услуг) на сторону»	Отчет о финансовых результатах, акт выполненных работ предоставленных услуг.
5.	Показатель «Загруженность производственных мощностей», «Ритмичность производства», «Продолжительность времени обслуживания»	Учетные регистры «Осуществление ремонтных работ и работ по обслуживанию» по счету 23 «Вспомогательное производство», управленческая отчетность, форма «Выполнение по участкам», отчеты об амортизационных отчислениях по основным средствам вспомогательного производства.
6.	Показатель «Соблюдение норматива расхода ресурса на единицу конечного продукта»	Отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, управленческая отчетность «Отчет по затратам вспомогательного процесса деятельности»
7.	Показатели «Сумма отчислений на экологические мероприятия», «Штрафы за экологические нарушения», «Отклонения от нормативов по загрязнениям»	Смета затрат на ремонт природоохранного оборудования, Отчет о финансовых результатах статья «Экологические мероприятия»
8.	Показатели «Изменение численности персонала», «Доля премирования за достижения стратегических целей в общем объеме премирования», «Уровень инвестиций в персонал», «Текучесть кадров», «Затраты на обучение и повышение квалификации персонала».	Отчет о финансовых результатах, форма №1-Т (годовая) «Сведения о численности и заработной плате работников, управленческая отчетность форма «Расчет заработной платы работников вспомогательного производства»,

Подводя итоги выполненному исследованию сущности системы показателей оценки деятельности вспомогательных производств, мы пришли

к выводу, что на сегодняшний день роль использования данной концепции применительно к вспомогательным производствам недооценена, в связи с чем нами была предпринята попытка разработки системы показателей для оценки эффективности деятельности вспомогательных производств. В частности, показатели предложено структурировать по четырем направлениям: финансы, операционная деятельность, ресурсы и внешняя среда. В рамках каждого направления представлен определенный набор показателей, каждый из которых увязан с информационной базой их расчета. Кроме того, для практического удобства использования системы показателей в экономическом анализе деятельности вспомогательных производств экономического субъекта нами предложен формат карты системы показателей, в которой по каждому показателю дается описание, порядок расчета, информационная база и др. характеристики, позволяющие менеджменту не только делать механические расчеты, но и понимать экономическую сущность анализируемого показателя и уметь правильно интерпретировать полученные значения.

Необходимо также отметить, что показатели системы отличаются большим многообразием и отсутствием какого-либо универсального набора показателей эффективности деятельности подразделений вспомогательного производства, в связи с чем выполненная нами попытка дифференциации показателей по вышеперечисленным четырем направлениям позволяет экономическому субъекту сделать выбор наиболее подходящих показателей эффективности в зависимости от поставленных им конкретных задач.

3.2 Методика внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств

Как было обосновано в первой главе диссертационной работы, комплексное учетно-аналитическое обеспечение деятельности подразделений вспомогательных производств неизбежно включает в себя

блок внутреннего контроля. Организация системы внутреннего контроля - это трудоёмкий, многоступенчатый и непрерывный процесс. Внутренний контроль представляет собой комплекс действий, которые объединены в организационную систему и направлены на получение информации относительно соблюдения законов и нормативных актов, достоверности финансовой отчетности и эффективности, рациональности деятельности экономического субъекта [75].

Построение системы внутреннего контроля вспомогательного производства следует начинать с анализа основных направлений деятельности данных подразделений, для которых должны быть выработаны контрольные процедуры. Очень важно определить субъекты и объекты контроля. Внутренний контроль, по нашему мнению, следует рассматривать как взаимосвязь субъектов и объектов контроля и их обратную связь (Рисунок 14).

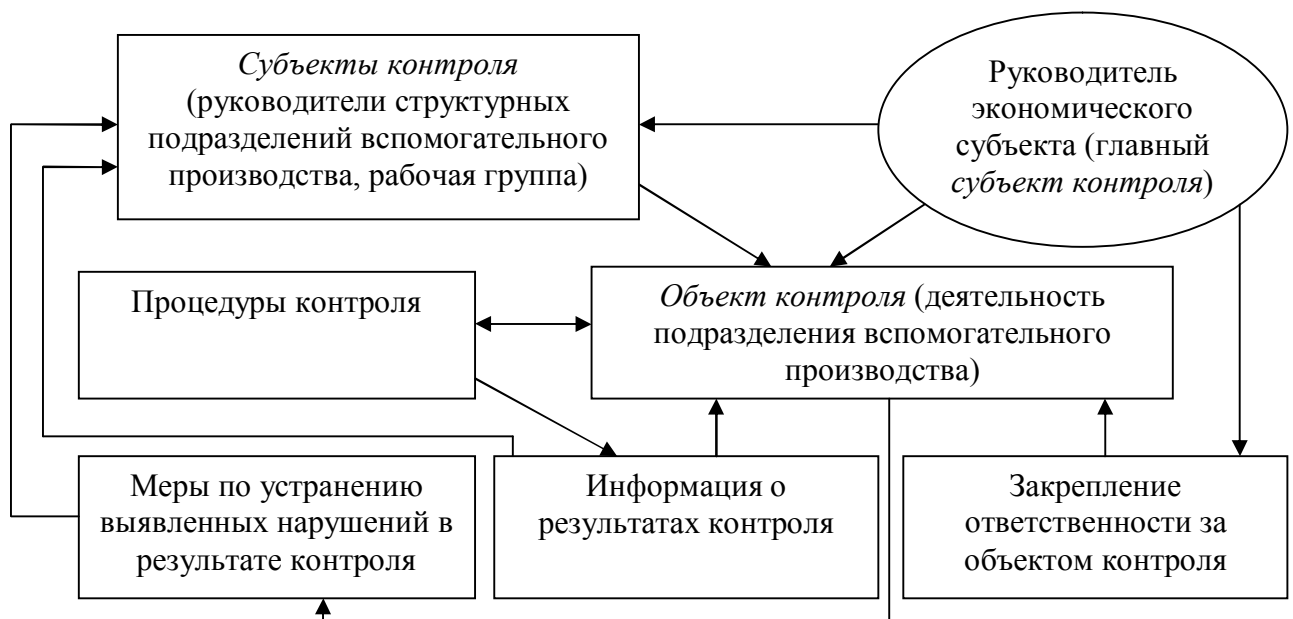


Рисунок 14– Взаимосвязь субъектов и объектов внутреннего контроля

Объектом внутреннего контроля подразделений вспомогательного производства является производственная деятельность, которая объединяет в себе финансовые, материальные, трудовые, информационные,

технологические ресурсы и т.д. [113] Объекты внутреннего контроля используются для достижения целей, поставленных перед подразделением, и выполнение действий, направленных на улучшение показателей деятельности экономического субъекта (повышение качества предоставленных услуг, снижение потерь от брака, рост производительности труда и т.д.).

Субъект внутреннего контроля – это заинтересованное лицо, которое участвует в бизнес-процессах экономического субъекта и осуществляет контрольные процедуры на основании возложенных на него соответствующих прав [130]. В целях повышения качества контроля необходимо осуществлять распределение обязанностей всех сотрудников экономического субъекта по контролю соблюдения требований к технологии производственного процесса. Нами в таблице 29 представлены контрольные функции сотрудников экономического субъекта, применяя которые можно увеличить эффективность деятельности вспомогательного подразделения. Оптимальное распределение функций между субъектами контроля также позволит сделать распределение между всеми видами хозяйственной деятельности.

Таблица 29 - Контрольные функции субъектов внутреннего контроля вспомогательных производств экономического субъекта

Субъекты внутреннего контроля	Контрольные функции субъектов внутреннего контроля
Руководитель, директор	Контроль за финансовой, хозяйственной деятельностью экономического субъекта и его структурными подразделениями. Выполнение всех обязательств перед федеральным, региональным, местным бюджетами, социальными фондами, поставщиками и подрядчиками, банками, контрактами. Получение, использование прибыли, анализ результатов деятельности экономического субъекта. Создание благоприятных условий труда, мероприятия по охране окружающей среды. Внедрение и использование новейших технологий и техники, трудовая мотивация, обеспечение инвестиционной привлекательности и расширение масштабов экономического субъекта.

Главный экономист	Выполнение бюджетов вспомогательными производствами, определение и разработка путей по устранению неблагоприятных отклонений, соблюдение норм и нормативных затрат, трансфертных цен. Пересмотр нормативов, учетных цен, расходов на материальные ресурсы в течение месяца.
Главный бухгалтер	Поступление первичной документации, целесообразность и соответствие хозяйственных операций законодательству и требованиям руководства организации, разумное применение производственных ресурсов, соблюдение смет, калькулирование себестоимости продукции, услуг, работ
Начальник отдела кадров	Контроль работы сотрудников подразделения вспомогательного производства. Работы по комплектованию вспомогательных подразделений кадрами рабочих (подбор, прием, отбор и расстановка кадров). Контроль за повышением квалификации работников и качественном составе кадров. Проведение аттестации работников.
Контролер (аудитор)	Проведение внутреннего аудита финансово- хозяйственной деятельности экономического субъекта.
Начальник отдела вспомогательного производства	Контроль за расходом топлива, ГСМ, всех материальных и вспомогательных ресурсов, поиск причин отклонения от норм. Контроль производственного процесса, обеспечение его документацией, необходимым оборудованием, сырьем, материалами. Выполнение календарных планов производства, ведение отчетной документации по производству.
Начальник смены (мастер)	Контроль за качеством выполненных работ и оказанных услуг вспомогательным производствам, так же контроль за соблюдением технологического процесса. Контроль выполнения в установленные сроки производственных заданий по выпуску и качеству продукции(работ, услуг), контроль расчетов материального баланса. Составление дефектных ведомостей на ремонт техники, тракторов и автомобилей. Целесообразное использование всех производственных ресурсов. Составление графиков сменной работы.
Главный агроном (для подразделений вспомогательного производства машинно-тракторный парк и гужевой транспорт)	Контроль за соблюдением всех технологий по выращиванию сельскохозяйственных культур, правильными посевом, удобрением семян, а также качеством и сроком оказанием услуг вспомогательным производствам
Инженер-энергетик	Обеспечение бесперебойной поставки и правильной эксплуатации электрических, тепловых сетей, газопроводов и воздухопроводов. Документальное оформление
Инженер электроник	Обеспечение подготовки, правильной эксплуатации, бесперебойной работы электронного оборудования. Техническое обслуживание и ремонт электронного оборудования.
Механик участка	Обеспечение ремонта и технического обслуживания оборудования.

Заведующий гаражом	Рациональное использование и правильное списание производственных ресурсов (ГСМ, топливо и т.д.) соблюдение сроков выполнения и количества услуг автотранспортом. Периодичность ремонта и технического обслуживания автомобилей.
Заведующий складом	Контроль работы склада по хранению, отпуску, приемке товарно-материальных ценностей, упаковочных материалов, этикеток, транспортной упаковки и т.д. Контроль за процессом учета и уничтожением брака. Ведение документации. Контроль за погрузочно-разгрузочными работами. Контроль за процессом ежедневной уборки склада.
Инженер по охране труда и пожарной сигнализации	Контроль за соблюдением законодательных, нормативных актов по охране труда. Работы и техническое обслуживание охранной и пожарных систем.

Контрольные функции рабочего персонала должны быть закреплены в должностных инструкциях, обязательно по категориям персонала с указаниями и рекомендациями, а также плановыми мероприятиями. Отсутствие четких рекомендаций, указаний и отсутствия системы материальной ответственности работников часто ведут к уменьшению эффективности внутреннего контроля вспомогательных производств экономического субъекта. Ошибка многих руководителей в настоящее время состоит в том, что не применяется или вовсе отсутствует система материальной ответственности рабочих за результаты их деятельности, в том числе отрицательные отклонения от бюджетных показателей.

Применительно к учетной направленности диссертационной работы целесообразно более подробно остановиться на контрольных функциях работников бухгалтерского аппарата. Например, контролирующие функции бухгалтера автопарка состоят в следующем:

1. При приемке табеля учета рабочего времени водителей проверять правильность подсчета отработанных часов и дней за месяц каждым водителем;
2. Сравнивать данные об отработке количества часов в таблице с количеством часов в путевых листах;

3. Проверять по путевым листам исполнения заявок структурных подразделений;

4. Осуществлять контроль за количеством и объемами перевезенных грузов, правильностью заполнения документации по сопровождению этих операций (бухгалтер сопоставляет данные путевых листов, реестров отправки, товарно-транспортных накладных);

5. Проверять правильность расхода топлива и горюче-смазочных материалов (бухгалтер должен при приеме первичных документов сопоставить фактический расход ГСМ с установленным лимитом);

6. Контролировать ход выполнения ремонтных работ (осуществлять проверку расхода запасных частей и материалов по данным первичных документов об их списании);

7. Проводить анализ израсходованных материалов по каждому материально-ответственному лицу и автопарку в целом с целью выявления отклонений от норм.

На основании всех этих показателей ежемесячно бухгалтер совместно с заведующим автопарком должны проводить анализ работы данного структурного подразделения и разрабатывать рекомендации по увеличению эффективности его работы.

Для осуществления внутреннего контроля подразделений вспомогательного производства формируется рабочая группа, обычно состоящая из работников службы внутреннего аудита, аппарата бухгалтерии, руководителей функциональных подразделений, в которых проводят контроль и специалистов по анализу и идентификации рисков. Рабочая группа в подразделениях вспомогательного производства должна производить контроль за целесообразностью использования всех видов ресурсов, а также предотвращения их хищений и порчи, проверку за выполнением планов, контроль процесса бюджетирования и результатов деятельности экономического субъекта, контроль за выявлением отклонения от норм, контроль за производительностью труда, контроль за экономией и

использованием топлива и горюче-смазочных материалов, контроль за правильностью, законностью и целесообразностью оказания услуг на сторону, а так же своевременными расчетами с поставщиками и заказчиками.

Система внутреннего контроля обеспечивает прямое взаимодействие объекта с субъектом контроля, в результате которого появляется риск негативной модификации свойств объекта контроля, так как в любом воздействии субъекта контроля на объект присутствует определенная степень риска в неблагоприятном исходе события. Объект контроля фиксирует внутреннюю ситуацию экономического субъекта и степень влияния на нее внешней среды, которая оказывает воздействие на объект контроля, а также генерирует информацию субъекту контроля.

Необходимо отметить, что система внутреннего контроля шире системы учета, она представляет из себя действия по предотвращению потери имущества, выявления и исправления ошибок в отражении хозяйственных операций и состоит из процедур контроля и контрольной среды. Цель внутреннего контроля состоит в минимизации неопределенности и рисков в деятельности экономического субъекта.

Важным элементом системы внутреннего контроля является контрольная среда. Контрольная среда - это оценка менеджерами экономического субъекта значения системы внутреннего контроля и их действия по поддержанию и формированию данной системы [121]. Контрольная среда функционирования вспомогательных производств охватывает распределение полномочий и ответственности руководящего сектора, а также ответственных работников данных производств.

Например, в обязанности руководителя автопарка по контролю затрат входит контроль по учету и использованию автомобилей, оценке итогов работы водителей, а также автопарка в целом.

Диспетчер автопарка следит за выходом автомобилей на линию, каждый день выписывает путевые листы, в зависимости от заявок, поступивших от структурных подразделений сельскохозяйственной

организации. На следующий день диспетчер при получении от водителя вчерашнего путевого листа проверяет правильность его оформления и заполнения, соответствие и наличие всех подписей грузополучателей. Вместе с тем он проверяет выполнение водителем поставленных перед ним дневных задач по числу поездок с грузом, количества перевезенного груза и сопоставляет все это с фактическим пробегом автомобиля. Общий объем перевезенного груза определяется на основании товарно-транспортных документов, а количество выполненных тонно-километров определяется отношением веса перевезенного груза к расстоянию каждой отдельно взятой перевозки от пункта погрузки к пункту разгрузки. Также по путевому листу можно проконтролировать расход топлива, фактический расход которого определяется по общему пробегу автомобиля за смену. Из фактического пробега автомашины и утвержденных норм потребления топлива можно, таким образом, определить нормативный расход топлива, после чего диспетчер сопоставляет норму топлива с фактическим его расходом и делает выводы о допущенных отклонениях. В конце месяца диспетчер сопоставляет по каждому автомобилю фактический расход топлива за месяц с нормой расхода топлива, определяет отклонения, а также составляет накопительную ведомость учета работы автотранспорта. Эти показатели он сообщает руководителю автопарка и механику для устранения причин перерасхода топлива.

Рассмотрев систему внутреннего контроля экономического субъекта через призму взаимосвязи субъектов и объектов контроля, а также проведя апробацию функций субъектов контроля на примере работы бухгалтерского аппарата одного из видов вспомогательных производств – автопарка, перейдем теперь к исследованию процесса организации проведения внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств. В частности, нами предлагается система внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств экономического субъекта, которая состоит из следующих этапов (рисунок 15).



Рисунок 15 – Этапы внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств

Как свидетельствует содержание рисунка 15, при организации процесса проведения внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств мы предлагаем выделять четыре последовательных этапа контроля: организация системы внутреннего контроля, подготовка к процедурам контроля, проведение проверки производственного процесса вспомогательного производства и формирование выводов о результатах проверки. Рассмотрим ниже более подробно содержание этих этапов.

На первом этапе «Организация системы внутреннего контроля производства» назначается руководитель рабочей группы, участвующей в проверке. Численность и состав рабочей группы может варьироваться в зависимости от:

1. Целей, сроков и объектов внутреннего контроля;
2. Области производственной деятельности, подлежащей проверке;
3. Затрат на осуществления внутреннего контроля (трудовые, материальные, финансовые и т.д.)
4. Требования законодательных и нормативных актов;

5. Компетентности рабочей группы. Для достижения максимальной компетентности рабочей группы необходимо выявить уровень знаний и навыков сотрудников, и на базе полученной информации выбрать членов рабочей группы так, чтобы группа в совокупности обладала необходимыми знаниями процедур, критериев, методов контроля и специфики производственных процессов. Также в рабочую группу можно включить экспертов, благодаря чему достигается повышение в рабочей группе уровня специальных знаний и навыков.

6. Взаимозаменяемости и независимости членов рабочей группы;

На втором этапе «Подготовка к процедурам внутреннего контроля» руководитель рабочей группы разрабатывает план, в котором отражается цель внутреннего контроля, график и сроки проведения внутреннего контроля, программа внутреннего контроля. Объектами внутреннего контроля вспомогательного производства выступают:

1. Выполнение планов и заданий, поступивших в подразделения вспомогательного производства;
2. Соответствие продукции и предоставленных работ, услуг нормативной документации;
3. Качественное предоставление продукции (работ, услуг) вспомогательными подразделениями.

Контроль может быть текущим, предварительным, последующим, в связи с чем объектами контроля также будут являться действия работников организации в ходе осуществления ими своих обязанностей в течение производственного процесса.

На следующем этапе «Проведение проверки производственного процесса вспомогательного производства» осуществляется непосредственная проверка. Для осуществления внутреннего контроля составляется программа проверки. Нами разработана примерная программа проверки ремонтного подразделения вспомогательного производства, которая представлена в Приложении 5 к диссертационной работе. Программа внутреннего контроля

это документально-оформленный план проведения определенных контрольных мероприятий подразделения вспомогательного производства.

Данный документ содержит обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- наименование структурного подразделения, в частности которого проводится проверка;
- подписи, наименование должностей и ФИО лиц, ответственных за проведение и правильность оформления проверки;
- подписи наименование должностей и ФИО лиц в частности которых проводится проверка.

Данные программы внутреннего контроля включают цель и задачи внутреннего контроля, перечень объектов, а также документацию подлежащую проверке, ответственных лиц по каждому объекту проверки, последовательность и сроки осуществления контроля, процедуры и методы контроля.

Источниками информации для заполнения рабочего документа аудитора «Программы внутреннего контроля» как правило, служат:

1. Собственные наблюдения экспертов за деятельностью персонала и технологии производственных процессов проверяемого подразделения;
2. Документы, включающие данные о процессах, показателях производственной деятельности подразделения, аналитические данные, рабочие формы, регистры, бланки и т.д. Данную информацию обязательно проверяют на непротиворечивость, объективность, адекватность.
3. Акты по прошлым внутренним проверкам, протоколы;
4. Опрос работников данного подразделения вспомогательного производства;

Сотрудники рабочей группы осуществляют обмен информацией с целью оценки достигнутых результатов. Если информация, полученная в

результате контроля, содержит данные о нарушениях требований к качеству продукции (работ, услуг) вспомогательного производства, нарушениях требований технологии производственных процессов, то эти сведения записывают в отдельную графу программы внутреннего контроля «Выводы и решение аудитора».

Руководитель рабочей группы может провести совещание с участием членов рабочей группы и руководителя экономического субъекта. Цель данного совещания заключается в корректировке плана проверки (если необходимо), раскрытия методов и процедур контроля, взаимодействия членов рабочей группы и сотрудников проверяемого структурного подразделения.

Главной задачей проведения внутреннего контроля является создание и поддержание условий, которые позволят производить качественную продукцию (работы и услуги), отвечающую требованиям нормативной документации, а также сократить потери и брак в производстве.

На четвертом этапе «Формирование выводов о результатах проверки» рассматривают и классифицируют все обнаруженные отклонения от требований стандартов надлежащего качества. Отклонения регистрируют в отчете о результатах проверки. На заключительном этапе рабочая группа контролеров предоставляет руководителю экономического субъекта отчет о результатах проверки с подробным описанием несоответствия качества технологий производственного процесса. В течении утвержденного времени (две недели для незначительных отклонений и пять недель для значительных отклонений) руководитель экономического субъекта проводит анализ причин несоответствий и организует разработку корректирующих мероприятий по устранению отклонений.

Руководитель рабочей группы несет ответственность за содержание и подготовку отчета по результатам проверки.

Приведем ниже мероприятия, которые, по нашему мнению, должны повысить эффективность деятельности структурных подразделений

вспомогательных производств экономического субъекта и привести к минимизации отклонений в процессе внутреннего контроля:

1. Провести обучение работников экономического субъекта современным экономическим знаниям;

2. Материально заинтересовать работников структурного подразделения вспомогательного производства за выполнение определенных показателей, а также перевыполнения поставленных планов;

3. Использовать трансфертное ценообразование для снижения внутренних издержек экономического субъекта;

4. Провести анализ условий производства в структурных подразделениях вспомогательных производств;

5. Организовать материальную ответственность работников структурного подразделения вспомогательного производства за невыполнение поставленных планов и запланированных показателей.

6. Утвердить и разработать «Положение по финансированию в подразделениях вспомогательных производств». Оно должно включать в себе: перечень и количество структурных подразделений вспомогательных производств, использование трансфертных цен, планирование деятельности (бюджетный регламент), экономические взаимоотношения руководства организации с структурными подразделениями, материальное поощрение и материальную ответственность за достигнутые и перевыполненные планы руководителю и работникам структурного подразделения.

Подводя итоги исследования проблем организации и проведения внутреннего контроля деятельности вспомогательных производств можно сделать вывод, что внутренний контроль является частью системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств. Он должен осуществляться на всех уровнях производственного процесса систематически и хронологически последовательно, его основу должны составлять данные бухгалтерского и оперативного учета. Систему и последовательность проведения внутреннего контроля необходимо

утвердить в учетной политики организации. Все результаты, недостатки, отклонения, полученные в ходе внутреннего контроля нужно в обязательном порядке анализировать, проверять в целях достижения результативности работы организации.

В целях методического развития системы внутреннего контроля вспомогательных производств нами была предложена последовательность этапов его проведения, разработана программа проведения внутреннего контроля, прошедшая апробацию на примере деятельности ремонтного подразделения, определены контрольные функции субъектов внутреннего контроля.

В заключении необходимо также отметить, что проблема организации и непосредственного проведения внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств должна рассматриваться в непосредственной взаимосвязи с деятельностью основного производства, что обеспечит реализацию общей цели экономического субъекта – увеличения эффективности производства в целом, заключающейся в повышении слаженности производственного процесса при рациональном использовании всех видов ресурсов, уменьшении потерь, своевременном выполнении работ и услуг.

3.3 Обзор и совершенствование внутренней отчетности вспомогательного производства

Экономическая информация является главной информацией, отражающей финансово-экономическую деятельность хозяйствующего субъекта. Она позволяет проследить за деятельностью экономического субъекта, обеспечивает информацией управленческий персонал всех уровней, необходима для принятия эффективных экономических решений. Информация должна быть: точной, оперативной, объективной, адресной,

гибкой, достаточной, адаптивной и только тогда она позволит выполнять качественный учет и контроль в организации.

Информацию о результатах деятельности вспомогательных производств можно получить из финансовой и управленческой отчетности. Финансовая и управленческая отчетность являются производными от общего понятия «бухгалтерская отчетность». Нами в таблице 29 приведен сравнительный анализ финансовой и управленческой отчетности с целью выявления сходств и различий между ними.

Таблица 29 – Сравнительный анализ финансовой и управленческой отчетности

Показатель	Финансовая отчетность	Управленческая отчетность
Пользователи информации	Внешние, внутренние	Внутренние пользователи, руководители и менеджеры различных уровней управления экономического субъекта.
Объект наблюдения	Результаты деятельности экономического субъекта, состояние экономического субъекта, генерируемые денежные потоки.	Бюджеты, контрольные показатели, плановые задания.
Цель формирования отчетности	Принятие решений по взаимодействию с экономическим субъектом, представляющим отчетность.	Принятие решений по работе бизнес-единиц экономического субъекта, предоставляющего отчетность
Форма и степень открытости отчетности	Единые формы, утвержденные нормативными документами, открыты для всех интересующихся пользователей.	Произвольные формы отчетности, коммерческая тайна.
Способы и методы отражения информации	Информация о денежных процессах организации. Отчетность состоит из последней информации по счетам Главной книги. Методы: двойная запись, калькулирование, инвентаризация, бухгалтерские счета, баланс.	Используется произвольная система, удобная для анализа и сбора информации.
Периодичность отчетности	Разные сроки, по решению руководства организации. Важный критерий – полезность.	Полный отчет по итогам года, квартала.

Как видно из таблицы 29, финансовая отчетность строится по единым правилам и охватывает всю деятельность экономического субъекта. Управленческая отчетность в свою очередь индивидуальна и, как правило, сосредоточена на отдельных аспектах работы организации. Поэтому можно сделать вывод, что финансовая и управленческая отчетность дополняют друг друга.

На рисунке 16 нами представлена организация учета и формирование отчетности подразделений вспомогательных производств, которая состоит из набора финансовой и управленческой отчетности 4 уровней.



Рисунок 16 – Организация учета и формирование отчетности вспомогательных производств

Из рисунка 16 видно, что организация учета вспомогательного производства начинается с утвержденных в установленном порядке унифицированными (типовыми), специализированными (отраслевыми) и локальными (внутренними) формами первичных учетных документов. К

основным первичным документам относят: акты приема-передачи нестандартного оборудования, накладные на сдачу инструментов, моделей, приспособлений, пресс-форм, запасных частей, тары, акты приема-сдачи капитально отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов, накладные на количество изготовленных и сданных на склад инвентаря, инструментов, ведомости работы автопогрузчиков, электрокар, путевые листы работы автомобилей и др.

Во всех случаях первичные учетные документы содержат следующие обязательные реквизиты: наименование документа, код формы, дата составления, наименование организации, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции (в натуральном или денежном выражении), должности и Ф.И.О лиц, ответственных за совершение и правильность ее оформления хозяйственной операции, личные подписи и их расшифровка. В зависимости от характера операции, требований методических рекомендаций по бухгалтерскому учету, нормативных актов и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты. Важное требование, предъявляемое к первичному учету затрат и выхода продукции вспомогательного производства, является реальное(правдивое) и полное документальное отражение всех хозяйственных операций.

Документом второго уровня, учета затрат вспомогательных производств является ведомость № 12. В простых вспомогательных производствах ведомости № 12 открываются по каждому хозяйству: электроцеху, водонасосной, компрессорной, котельной, станциям, автобазе и т.д. Если энергетический цех распределяет или вырабатывает несколько видов энергии, например, пар, кислород, горячую воду и т.д., затраты учитываются в ведомости № 12 по цеху в целом, а в дополнение к ней открывают карточки аналитического учета по каждому виду энергии.

В сложных вспомогательных производствах ведомости № 12 ведутся, в основном, по цеху (хозяйству) в целом и дополняются карточками

аналитического учета затрат по заказам на изготовление тары, инструментов, запасных частей для обслуживания и ремонта основных средств.

Документы третьего и четвертого уровня мы считаем необходимым разработать самостоятельно. В таблице 30 нами представлена разработанная нами форма управленческой отчетности к каждому виду вспомогательного производства, которую мы назвали «Управленческий отчет по видам вспомогательного производства».

Для составления управленческого отчета по видам вспомогательного производства данные первичных документов предварительно группируются в соответствующих накопительных документах второго уровня (журналы учета затрат, накопительные ведомости и т.п.), на основании которых в конце месяца составляется производственный отчет.

В управленческом отчете по видам вспомогательного производства формируется информация о затратах по дебету и кредиту субсчетов, открываемых к счету 23 «Вспомогательные производства». Группируется информация в данном отчете по объектам предоставляемых работ и услуг. По данным отчета считается полная себестоимость и переменная себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

Как видно из содержания табл. 30, нами представлена форма отчета на примере автотранспортного подразделения. Она содержит информацию в разрезе видов автотранспорта и мест их хранения, т.е. центров затрат соответствующего вспомогательного подразделения. Затраты подразделения собираются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в разрезе переменных и постоянных. К переменным затратам мы относим затраты на материалы, амортизацию автотранспорта, заработную плату работников, начисляемую пропорционально выполненным работам, производственные потери и др.

Таблица 30 – Форма управленческого отчета по видам вспомогательного производства ОАО «Стройдеталь»
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ ОТЧЕТ ПО ВИДАМ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА (на примере автотранспорта)
за ноябрь 2016 г.

Виды	Расходы (Д 23) в К (счетов)											Итого по Д 23	Расходы (К 23) в Д (счетов)			Полная себестоимость	Переменная себестоимость
	Переменные								Постоянные				20.1	20.2	и т.д.		
	10	02	70, 69	Прочие затраты	Затраты на кадровую работу	Производственные потери	Затраты на повыш. орг. структуры	Затраты на контроль	25.1	25.2	26		Сумма	Сумма	Сумма		
1. Легковой автотранспорт	1000	650	85000	12000	3700	-	800	7500	2500	1800	3100	118050	247905	129855	-	118050	
2. Грузовой автотранспорт	500	1500	37000	-	5800	7800	300	5300	7800	4300	4580	74880	44928	29952	-	74880	
3. Пассажирский авотранспорт	-	800	60000	-	2000	500	500	2400	6300	5200	3850	81550	48930	32620	-	81550	
4.Машины специального назначения	12000	3500	120000	5300	1200	2900	2000	8000	9800	6800	7850	179350	107610	71740	-	179350	
Итого	13500	6450	302000	17300	12700	11200	3600	23200	26400	18100	19380	453830	272298	181532	-	453830	

Руководитель _____ Колесников А.В.
(подпись) (расшифровка)
« 30 » ноября 2016 г.

Главный бухгалтер _____ Борщева А.С.
(подпись) (расшифровка)

К постоянным затратам вспомогательных подразделений относят главным образом административно-управленческие расходы, а также отдельные виды общепроизводственных затрат, например, амортизацию основных средств, непосредственно не занятых в выработке продукции, выполнении работ (оказании услуг). В рассматриваемом примере это амортизация здания гаража. В этой связи целесообразно разделить учет общепроизводственных расходов по одноименному счету 25 на соответствующие субсчета: 25.1 – «Переменные общепроизводственные расходы» и 25.2 – «Постоянные общепроизводственные расходы».

Списание затрат вспомогательных производств в предлагаемом отчете осуществляется по направлениям потребления соответствующих услуг – как подразделениями основных производств, так и другими подразделениями, а также при реализации выполненных услуг на сторону. Использование в отчете, наряду с денежными, натуральных единиц измерения, определяющих физические объемы выполненных работ и оказанных услуг, позволит определить себестоимость продукции (работ, услуг) как в части переменных, так и в части полных затрат.

Управленческий отчет по видам вспомогательного производства должен составлять либо бухгалтер по управленческому учету, или, если его нет в штате экономического субъекта, руководители соответствующих центров ответственности. Такая форма управленческой отчетности позволит руководителю подразделения и финансовому контролеру своевременно выявить существенные отклонения, вовремя принимать эффективные управленческие решения о снижении расходов, увеличении технико-эксплуатационных показателей, внести необходимые изменения в работу конкретного подразделения.

На основании управленческих отчетов по видам вспомогательного производства составляется документ четвертого уровня «Сводный управленческий отчет по счету 23 «Вспомогательные производства». Данный вид внутренней отчетности представлен в таблице 31.

Таблица 31 – Форма сводного управленческого отчета по счету 23 «Вспомогательные производства» ОАО «Стройдеталь»

СВОДНЫЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ ОТЧЕТ ПО СЧЕТУ 23 «ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ ПРОИЗВОДСТВА»

за ноябрь 2016 г.

Виды вспомогательных производств	Расходы (Д 23) в К (счетов)											Итого по Д 23	Распределение расходов (К 23) в Д (счетов)			Итого по К 23	Полная себестоимость	Переменная себестоимость
	Переменные								Постоянные				20.1	20.2	90			
	10	02	69, 70	Прочие расходы	Затраты на кадровую работу	Производственные потери	Затраты на повыш. орг. структуры	Затраты на контроль	25.1	25.2	26		Сумма	Сумма	Сумма			
1. Ремонтные мастерские	3500	4300	214500	11345	10900	6400	1800	3500	7800	13400	9450	286895	172138	86068	28689	286895		
2. Автомобильный транспорт	13500	6450	302000	17300	12700	11200	3600	23200	26400	18100	19380	453830	272298	136149	45383	453830		
3. Машино-тракторный парк	13000	5670	245000	14500	8790	9780	2400	21345	5678	17350	13200	356713	214028	107068	35617	356713		
4. Гужевой транспорт	5600	7890	11420	4200	2300	1280	1200	2800	3400	6700	2100	48890	29334	14667	4889	48890		
5. Энергосбережение	3450	4500	23000	2000	3670	1450	4580	2389	8900	5324	8956	68219	40931	20467	6821	68219		
----- и т.д.																		
Всего	39050	28810	795920	49345	38360	30110	13580	53234	52178	60874	53086	1214547	728728	364365	121454	1214547		

Руководитель _____ Колесников А.В.
(подпись) (расшифровка)

Главный бухгалтер _____ Борщева А.С.
(подпись) (расшифровка)

Отчет формирует общую информацию по затратам каждого субсчета, открываемого к счету 23 «Вспомогательные производства».

В данном отчете мы можем проследить распределение затрат по дебету и кредиту корреспондирующих счетов к счету 23 «Вспомогательные производства». Так же формируется информация по полной и переменной себестоимости каждого подразделения вспомогательного производства.

Таким образом, по своему содержанию и структуре сводный управленческий отчет по счету 23 «Вспомогательные производства» схож с управленческим отчетом по виду вспомогательного производства, что обеспечивает единообразие формирования отчетной информации и облегчает ее восприятие заинтересованными пользователями. Далее считаем необходимым составлять «Отчет о финансовых результатах деятельности вспомогательного производства», его форма представлена в таблице 32. Отчёт о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств – это одна из основных форм финансовой отчетности, которая характеризует финансовые результаты деятельности подразделения вспомогательного производства за отчётный период и содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах в сумме нарастающим итогом с начала года до отчётной даты.

Однако указанные показатели, как уже было отмечено, характерны в первую очередь для финансового учета и отчетности и, таким образом, характеризуют деятельность всего экономического субъекта в целом. Касательно же деятельности вспомогательных производств необходимо отметить, что для оценки прибыльности и рентабельности их функционирования отчет о финансовых результатах должен быть наполнен принципиально иным содержанием.

Начнем с того, что далеко не все вспомогательные производства оказывают услуги на сторону и, следовательно, далеко не у всех вспомогательных производств есть выручка от продаж. Далее, если вспомогательные производства одновременно оказывают услуги основному

производству и реализуют их на сторону, то показатель себестоимости продаж необходимо надлежащим образом разделить, выполняя принцип соответствия доходов и расходов. Далее, во всех вспомогательных производствах имеют место управленческие расходы, но может не быть коммерческих расходов, которые, как известно, непосредственно связаны с продажей продукции (работ, услуг) основных подразделений. Поэтому указанный показатель из отчета о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств, по нашему мнению, следует исключить. То же самое относится и к блоку показателей прочих доходов и расходов типового отчета, а также к показателям, связанным с налогообложением прибыли и расчетом чистой прибыли. По нашему мнению, какие-либо искусственные расчеты налога на прибыль здесь не уместны, гораздо важнее понять валовой финансовый результат подразделения вспомогательного производства, отслеживать его динамику и, таким образом, оценивать экономическую значимость и вклад соответствующего подразделения в деятельность экономического субъекта в целом.

В результате рекомендуемая нами форма отчетности о финансовых результатах подразделений вспомогательных производств выглядит следующим образом (табл. 32).

Как свидетельствует содержание табл. 32, показатели доходов и расходов каждого вспомогательного производства мы предлагаем разделять в зависимости от направления потребления его продукции (работ, услуг). При этом если работы выполнены на сторону, то показатели доходов будут определяться непосредственно по данным финансового учета и отчетности. В случае выполнения работ непосредственно на нужды основного производства или других подразделений экономического субъекта показатели доходов, по нашему мнению, следует определять исходя из выполненных физических объемов и отпускных цен, которые используются при реализации аналогичных работ на сторону. В этом случае будет достигнута сопоставимость показателей выручки в рамках одного

структурного подразделения вспомогательного производства. Заметим также, что нами предлагается справочно указывать выполненный объем работ в натуральных единицах измерения, что позволит адекватно оценить соотношение потребления работ и услуг вспомогательных производств в разрезе потребленных внутри организации и оказанных на сторону.

Таблица 32 – Рекомендуемая форма отчета о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств

Показатель	Виды вспомогательных производств			
	Ремонтные мастерские		Автотранспорт и т.д.	
	Реализация услуг на сторону	Оказание услуг внутри организации	Реализация услуг на сторону	Оказание услуг внутри организации
Выручка	125000	250000	56000	197000
Справочно: количество выполненных работ в натуральных единицах				
Себестоимость продаж	58000	127000	18000	73000
Валовая прибыль (убыток)	67000	123000	38000	124000
Управленческие расходы	18000	29500	7300	39000
Прибыль (убыток)	49000	93500	30700	85000
Уровень доходности в %	64,77%	59,74%	121,34%	75,89%
Запас маржинальной прочности в %	73,13%	76,02%	80,80%	68,53%

Показатели прямых расходов, формирующих себестоимость продаж, следует отражать в отчете на основе данных позаказного учета затрат, а косвенные (управленческие) расходы будут распределяться между потреблением услуг на сторону и оказанием услуг внутри организации пропорционально выручке. В результате пользователи получают информацию о доходности и прибыльности каждого подразделения вспомогательных производств экономического субъекта.

Таким образом, отчет о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств является итоговой формой из предложенного комплекса внутренней отчетности вспомогательных производств и служит

важнейшим информационным источником для анализа показателей рентабельности их деятельности.

Как известно, важнейшей функцией любой формы отчетности является информационная функция. В случае, когда речь идет об оценке деятельности вспомогательных производств, на первое место встает значимость отчетности для принятия управленческих решений. В этой связи, основываясь на предложенной нами четырехуровневой системе форм внутренней отчетности деятельности вспомогательных производств, нами обосновано место отчетности в принятии управленческих решений по повышению эффективности вспомогательных производств (рисунок 17).

Подводя итоги выполненной третьей главы диссертационной работы, необходимо еще раз отметить, что ее содержание носит прикладную направленность и заключается в реализации авторской позиции по вопросам совершенствования системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств, в рамках которого были исследованы проблемы использования системы сбалансированных показателей для оценки деятельности подразделений вспомогательных производств, рассмотрены особенности организации и проведения внутреннего контроля деятельности вспомогательных производств и разработана система управленческой отчетности по основным показателям деятельности вспомогательных производств, увязанная с процессами первичного учета и последующего обобщения учетных данных и позволяющая заинтересованным пользователям получать необходимую информацию о ключевых показателях деятельности анализируемых и контролируемых подразделений.

Полагаем, таким образом, что в диссертационной работе был реализован комплексный подход к построению и реализации системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств экономического субъекта.

Задача: Выработка предложений по поиску резервов и повышению эффективности формирования затрат вспомогательных производств

Решение:



Результат:

Принятие управленческих решений по повышению эффективности вспомогательных производств




 персонал;
  - вид документа;
  - этап обработки документа.

Рисунок 17 – Система управленческой отчетности вспомогательных производств

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сложность и недостаточное раскрытие в экономической литературе вопросов организации учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств определили актуальность диссертационной работы. По итогам выполненного исследования сформированы и обоснованы следующие выводы и результаты:

1. Учетно-аналитическое обеспечение является единой информационной платформой, поддерживающей процесс принятия управленческих решений. При этом в научной и практической литературе наблюдается недостаточная проработанность теоретических положений об учетно-аналитическом обеспечении деятельности экономического субъекта. В ходе исследования на основе комплексного подхода нами были дополнены теоретические представления об учетно-аналитическом обеспечении, определена структура и состав учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта. В частности, мы пришли к выводу, что его следует рассматривать в первую очередь как систему и как процесс, реализующий функции учета, анализа и контроля, по итогам осуществления которого на выходе формируется информация, отвечающая потребностям внутренних пользователей и используемая ими для принятия управленческих решений. Также в диссертации была представлена организационно-методическая структура учетно-аналитического обеспечения экономического субъекта и разработана модель учетно-аналитического обеспечения, раскрывающее его содержание и используемая в ходе дальнейших исследований при обосновании направлений развития учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств.

2. Одним из условий динамичного развития методологии и методики бухгалтерского учета является единство терминологической базы, понимание особенностей и специфики объектов учета, совершаемых фактов хозяйственной жизни. В исследовании проведен обзор и систематизация

понятия «вспомогательное производство» исходя из его состава, структуры, обслуживающего вида производственной деятельности, структурного подразделения. Рассмотрены задачи, функции, принципы, специфические особенности вспомогательного производства.

3. Выполненное обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения с одной стороны, и сущности и принципов функционирования вспомогательных производств с другой стороны, послужили основой для разработки этапов учетно-аналитического обеспечения управления вспомогательными производствами. Мы предложили семь взаимосвязанных этапов, последовательное выполнение которых позволит в конечном итоге разработать направления для повышения эффективности деятельности вспомогательных производств, что в свою очередь приведет к улучшению конечных результатов деятельности экономического субъекта в целом.

4. Разнообразие видов вспомогательных производств объективно усложняет учет и анализ их деятельности. Организация бухгалтерского учета вспомогательных производств должна основываться на их типах, видах и отраслевой принадлежности, для чего в диссертации было проведено подробное исследование вопроса классификации вспомогательных производств. В результате нами были критически пересмотрены отдельные классификационные признаки вспомогательных производств на предмет возможности их применения для организации и ведения бухгалтерского учета, обоснована их роль в учетно-аналитической деятельности экономического субъекта, а также предложен ряд классификаций по новым признакам, что может претендовать на развитие проблемы классификаций вспомогательных производств с одной стороны, и определения сущности вспомогательных производств как объекта бухгалтерского учета – с другой стороны.

5. Грамотная организация бухгалтерского учета вспомогательных производств невозможна без детальной проработки вопросов нормативно-правового обеспечения учетного процесса, специфика которого в отношении

вспомогательных производств заключается в различной их отраслевой принадлежности, что предполагает необходимость развития отраслевых учетных стандартов и использования в учетной практике отраслевых методических рекомендаций и аналогичных документов рекомендательного уровня. В результате нами были систематизированы нормативные документы, регулирующие учет во вспомогательных производствах различных видов и отраслевой принадлежности, показана область воздействия этих документов на учет вспомогательных производств, что позволит обеспечить единообразное ведение учета, своевременное, качественное и точное отражение фактов хозяйственной жизни экономического субъекта в бухгалтерской отчетности в соответствии с действующим законодательством.

6. Исследование особенностей ведения бухгалтерского учета в подразделениях вспомогательного производства включало проработку таких вопросов, как организационный аспект, счетоводческий аспект, проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств и др. Рассмотрев общий порядок организации учета во вспомогательных производствах и заострив внимание на счетоводческом аспекте исследуемых вопросов, мы пришли к выводу, что структура счета 23 «Вспомогательные производства» должна быть дифференцирована в зависимости от вида и особенностей деятельности экономических субъектов и состава имеющихся у них подразделений вспомогательных производств. Поскольку Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрен типовой перечень субсчетов к счету 23 «Вспомогательные производства», нами был предложен авторский вариант структуры этого счета в зависимости от вида и отраслевой специфики деятельности организации, что может рассматриваться в качестве методических рекомендаций при формировании рабочего плана счетов экономическими субъектами с различной отраслевой спецификой.

Далее нами были определены особенности постановки учета во вспомогательных производствах в зависимости от размера вспомогательных производств. Мы полагаем, что принятие во внимание выявленных нами особенностей способствует дифференциации подходов к организации учета в подразделениях вспомогательных производств в каждом конкретном случае функционирования экономического субъекта и способствует решению того круга задач, который ставится перед учетным персоналом в соотношении с масштабами и спецификой деятельности соответствующих подразделений вспомогательных производств.

7. Рассмотрев организационный и счетоводческие аспекты учета вспомогательных производств, мы констатируем, что их значимость далеко не исчерпывает перечень актуальных проблем построения и реализации учетно-аналитического обеспечения функционирования вспомогательных производств хотя бы потому, что учет любого производства – это в первую очередь учет затрат, вопросы которого, несмотря на их глубокую проработанность в экономической литературе, не теряют актуальности и по сегодняшний день. В этой связи большое внимание в диссертационной работе было уделено обоснованию состава затрат и калькуляционных статей себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, выбору метода учета затрат, объекта калькулирования и калькуляционных единиц в зависимости от вида экономической деятельности того или иного подразделения вспомогательного производства.

Подразделениям вспомогательного производства присуще множество специфических особенностей, они имеют многогранный характер деятельности, что, по нашему мнению, в значительной степени отражается на составе и характере затрат на производство продукции (работ, услуг). В этой связи в диссертационной работе была дополнена и уточнена номенклатура калькуляционных статей затрат в подразделениях вспомогательного производства различных видов и отраслевой специфики. Предложенная нами номенклатура статей затрат позволит максимально точно учесть затраты,

которые несут подразделения соответствующего вспомогательного производства в процессе своей деятельности и, по нашему мнению, может использоваться экономическими субъектами в качестве методических рекомендаций при организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции вспомогательных производств. Кроме того, помимо уточнения содержания отдельных элементов и статей затрат, мы предложили обособленно учитывать затраты на качество продукции вспомогательных производств, которые мы рекомендуем обобщать в разрезе таким статей, как затраты на кадровую работу, затраты на мероприятия по повышению организационной структуры вспомогательных производств, производственные потери и затраты на контроль. К каждой группе статей предложена авторская интерпретация подстатей, которые могли бы рассматриваться в качестве аналитической детализации соответствующих затрат.

8. Выбор объекта калькулирования, калькуляционной единицы, правильное применение того или иного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции позволит управленческому персоналу своевременно получить объективную информацию о себестоимости продукции (работ, услуг) как основного, так и вспомогательного производства. В этой связи в диссертационной работе предложена взаимосвязка объектов калькулирования и калькуляционных единиц вспомогательных производств в зависимости от их вида и выделяемых в них центров ответственности, что в совокупности с обоснованными ранее калькуляционными статьями затрат будет способствовать повышению точности калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) подразделений вспомогательных производств с различной отраслевой спецификой.

Таким образом, все методические рекомендации в части совершенствования учета во вспомогательных производствах были направлены главным образом на методическое и практическое воплощение

положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2010г., касающихся отраслевого подуровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, который на сегодняшний день явно недостаточно развит и разработан в отношении организации учета вспомогательных производств.

9. Одним из направлений совершенствования учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств, по нашему мнению, является использование системы сбалансированных показателей для анализа и оценки эффективности функционирования подразделений вспомогательных производств. В диссертации были проанализированы различные варианты систем сбалансированных показателей, которые встречаются в современной литературе. Анализ этих систем позволил выявить их особенности, преимущества и недостатки. На базе полученных результатов в диссертационной работе построена система сбалансированных показателей, которую мы рекомендуем применять с учетом специфических особенностей деятельности подразделений вспомогательного производства. Все предлагаемые к использованию показатели системы структурированы по четырем направлениям: финансы, специфика производства, ресурсы и внешняя среда. Для того, чтобы система сбалансированных показателей приносила действенные результаты, она должна быть понятна заинтересованным пользователям. Поэтому в дополнение к системе сбалансированных показателей нами была разработана карта показателей, в которой по каждому показателю дается его описание, порядок расчета, информационная база и др. характеристики, позволяющие менеджменту не только делать механические расчеты, но и понимать экономическую сущность анализируемого показателя и уметь правильно интерпретировать полученные значения.

10. Предложены элементы методики внутреннего контроля подразделений вспомогательного производства, включающие построение поэтапной системы внутреннего контроля и разработку программы

внутреннего контроля. В частности, при организации процесса проведения внутреннего контроля подразделений вспомогательных производств было предложено выделять четыре последовательных этапа контроля: организация системы внутреннего контроля, подготовка к процедурам контроля, проведение проверки производственного процесса вспомогательного производства и формирование выводов о результатах проверки. Выполнение указанных методических этапов позволит проследить за рациональным использованием всех видов ресурсов, уменьшением производственных потерь и своевременностью выполнения работ и услуг подразделений вспомогательных производств.

11. Конечной целью функционирования системы учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательных производств является предоставление заинтересованным пользователям информации, служащей основой для принятия экономических решений. Как известно, экономическая информация аккумулируется в бухгалтерской отчетности, а в случае, когда речь идет об оценке деятельности вспомогательных производств, на первое место встает значимость отчетности для принятия управленческих решений, т.е. внутренней (управленческой) отчетности. В этой связи в диссертационной работе была разработана четырехуровневая система форм внутренней отчетности деятельности вспомогательных производств, включающая первичную обработку учетной информации, составление управленческих отчетов о затратах по видам вспомогательных производств, формирование сводного управленческого отчета по центрам ответственности вспомогательных производств и отчета о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств.

Таким образом, отчет о финансовых результатах деятельности вспомогательных производств является итоговой формой из предложенного комплекса внутренней отчетности вспомогательных производств и служит важнейшим информационным источником для анализа показателей рентабельности их деятельности

Подводя общие итоги выполненному исследованию актуальных проблем учета, анализа и контроля деятельности вспомогательных производств, выражаем надежду, что реализованный в диссертационной работе комплексный подход к построению структурированной учетно-аналитической системы обеспечения деятельности вспомогательных производств направлен на развитие организационных и методических положений в рамках предмета исследования и имеет важное практическое значение, повышая эффективность управления подразделениями вспомогательного производства посредством усиления учетно-аналитической и контрольной его функций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Законы, нормативно-правовые акты, инструкции, стандарты:

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 // СЗ РФ. 1993.– № 46. – Ст.1432.

2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (ред. 23.07.2013) // СЗ РФ.2000. №32. Ст. 3340. Доступ из справ. - правовой системы «Консультант Плюс».

3. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 30.12.2001 №197-ФЗ: принят ГД ФС РФ от 21.12.2001 в ред. от 28.12.2013. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

4. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 06 декабря 2011 г. N 402–ФЗ (с посл. изм. и доп. от 04 ноября 2014 г.). Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».

5.. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление от 6 марта 1998 г. № 283. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

6. Российская Федерация. Министерство финансов. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: Утв. приказом Минфина России от 01 июля 2004 г. № 180.

7.. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: Утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792 // Министерство сельского хозяйства

Российской Федерации. - Москва – 2003. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

8. Российская Федерация. Министерство Финансов. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению: утв. приказом Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 №94н // Основные нормативные акты по бухгалтерскому учёту и аудиту – Ставрополь: АГРУС, 2004.-с. 64.

9. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению: утв. Минсельхозом РФ от 13.06.2001 № 654. – Минсельхоз РФ. – 2001. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

10. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья: утв. постановлением Госкомстата РФ от 29.10.1997 г. № 68. - Финансовая газета. – 2004. - № 13. – С. 11.

11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н // Российская газета – 1998. – 31 октября. – С. 5.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 июля 1999 N 43н (с посл. изм. и доп. от 08 ноября 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ России от 06.05.1999 №32н (в ред. приказа Минфина РФ от 27.04.2012 №55). Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ России от

06.05.1999 №33 (в ред. приказа Минфина РФ от 27.04.2012 №55н.). Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ России от 06.10.2008 №107н (в ред. приказа Минфина РФ от 27.04.2012 №55н). Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 №115н (в ред. приказа Минфина РФ от 18.09.2006 №116н). Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 №114н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.12.2010 №186н). Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

18. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ России от 28.06.2010 №63н (в ред. приказа Минфина РФ от 27.04.2012 №55н). Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».

19. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) ПБУ 1/2008: утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. №106н (ред. от 18.12.2012) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. №44. Российская газета. 2013. №40.

Монографии, учебники, методические пособия и сборники научных трудов:

20. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение [Текст] / И. Аверчев. – М.: Вершина, 2006. – 512с.
21. Агарков А.П. Экономика и управление на предприятии: учебник для бакалавров [Текст] / Под ред. А.П. Агаркова. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013. - 400 с.
22. Акчурина Е.В. Управленческий учет: учеб.- практ. пособие [Текст] / Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, А.В. Казин. – М.: Проспект, 2006. – 480 с.
23. Андерсен Б. Бизнес- процессы. Инструменты совершенствования [Текст] / Б. Андерсен; пер. с англ. С.В. Ариничев; науч. ред. Ю.П. Адлер. – М.: Стандарты и качество, 2003. – 271 с.
24. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие [Текст] / В.П. Астахов. – М.: ПРИОР, 2000. – 672 с.
25. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / В.П. Астахов. - 12-е изд. - М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2010. - 397 с.
26. Бабаев Ю.А. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учеб.-практ. пособие [Текст] / под ред. Ю.А.Бабаева - 3-е изд., испр. и доп. - М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2014 - 188 с.
27. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь [Текст] / А.С. Бакаев. – М.: Стандарты и качество. 2006. – 134 с.
28. Баханькова Е.Р. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие [Текст] / Е.Р. Баханькова. - М.: ИЦ ПРИОР: ИНФРА-М, 2011. - 255 с.
29. Безруких П.С. Бухгалтерское дело: учебное пособие [Текст] / П.С. Безруких, И. П. Комиссарова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 271 с.
30. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции [Текст] / П.С. Безруких. - М.: Финансы и статистика, 1974. – 320 с.

31. Бережной В.И. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие [Текст] / В.И. Бережной, Г.Е. Крохочева, В.В. Лесняк. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 176 с.
32. Блаженкова Н.М. Центры ответственности в системе управленческого учета предприятия [Текст] / Н.М. Блаженкова // Бухгалтерский учет, 2008. – № 5. – с. 75-79.
33. Богатая И.Н. Бухгалтерский учет. [Текст] / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. – 800 с.
34. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: учебное пособие [Текст] / В.М. Богаченко – Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. - 576 с.
35. Богомолец С.Р. Бухгалтерский учет: учебник [Текст] / Г.И. Алексеева, С. Р. Богомолец, И.В. Сафонова [и др.]; под ред. С. Р. Богомолец. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: МФПУ Синергия, 2013. - 720 с.
36. Борисов А.Н. Первичные документы: оформление, использование, хранение, выбытие [Текст] / А.Н. Борисов. – М.: Юстицинформ, 2007. – 336 с.
37. Бородин В.А. Бухгалтерский учет: учебник [Текст]/ В.А. Бородин. – М.: Юнити-Дана, 2012. - 533 с.
38. Бороненкова С.А. Управленческий анализ: учебное пособие [Текст]/ С.А. Бороненкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 384 с.
39. Булгакова С.В. Современные концепции управленческого учета: монография [Текст] / С.В. Булгакова. – Воронеж: ВГПУ, 2012. – 153 с.
40. Булгакова С.В. Бухгалтерский управленческий учёт для бизнес-решений: Учебное пособие [Текст] / С.В. Булгакова. – Воронеж: ИПЦ ВГУ, 2007. – 109 с.
41. Бурмистрова Л.М. Бухгалтерский учет: учебное пособие [Текст] / Л.М. Бурмистрова. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 320 с.
42. Бухгалтерский учет в коммерческих организациях: учебное пособие [Текст] / Под ред. В.И. Трухачева.- М.: Финансы и статистика, 2008. - 656 с.

43. Бухгалтерский учет в организациях [Текст] / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 768 с.
44. Бычков М.Ф. Бухгалтерский учет в предприятиях АПК: учебное пособие [Текст] / М.Ф. Бычков - М.: Финансы и статистика, 2004. - 208 с.
45. Вакуленко Т.Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений [Текст] / Т.Г. Вакуленко, Л.Ф. Фомина. - СПб.: «Издательский дом Герда», 2001. – 288 с.
46. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности [Текст] / Б.И. Валуев. - М.: Финансы статистика, 1984. – 215 с.
47. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие [Текст] / О.Б. Вахрушева. - М.: «Дашков и К», 2011. - 252 с.
48. Вахрушина М.А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки: монография [Текст] / М.А. Вахрушина, Л.В. Пашкова. - М.: ИНФРА-М, 2015. - 114 с.
49. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы [Текст] / М.А. Вахрушина. – М.: «АКДИ Экономика и жизнь», 2000. – 192 с.
50. Вахрушина М.А. Управленческий анализ: учебное пособие [Текст] / М.А. Вахрушина. - 6-е изд., испр. - М.: Издательство «Омега-Л», 2010. - 399 с.
51. Вахрушина М.А. Учетная политика в системе управленческого учета: метод формирования, практика применения [Текст] / М.А.Вахрушина, Е.Е. Лялькова Е. М.: Экономист, 2008. – 205 с.
52. Веснин В.Р. Стратегическое управление [Текст] / В.Р. Веснин. – М.: Проспект, 2013. – 328 с.
53. Вейцман Р.Я. Коммерческая арифметика [Текст] / Р.Я. Вейцман. – Одесса: Библиотека коммерческих знаний, 1918. – 216 с.

54. Внедрение сбалансированной системы показателей [Текст] / Horvath&Parthners; Пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес-Букс, 2008. – 478 с.
55. Волков О.И. Экономика предприятия: учебное пособие [Текст] / О.И. Волков, В.К. Скляренко. - 2-е изд. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. – 256 с.
56. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятиях: учебное пособие [Текст] / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина.- М.: Проспект, 2006. – 248 с.
57. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие [Текст] / Н.Д. Врублевский. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 376 с.
58. Гетьман В.Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова.– М.: «Дашков и К», 2011.– 504 с.
59. Гиляровская Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческого предприятия [Текст] / Л.Т. Гиляровская, А.А. Вехорева. - СПб: Питер, 2003. – 256 с.
60. Гиляровская Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник [Текст] / Л.Т. Гиляровская, Д.В. Лысенко, Д.А. Ендовицкий. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2006. - 360 с.
61. Говдя В.В. Бухгалтерская отчетность: учебное пособие [Текст] / В.В. Говдя. - Краснодар: КГАУ, 1999. — 242 с.
62. Горфинкель В.Я. Экономика фирмы (организации, предприятия): учебник [Текст] / Под ред. Б.Н. Чернышева, В.Я. Горфинкеля. - 2-е изд. - М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 296 с.
63. Глушко И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии [Текст] / И.Е. Глушко, Т.В. Киселева.- М.: «КНОРУС», 2004. – 1000 с.
64. Глушко И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб. - практ. пособие [Текст] / И. Е. Глушков. - 6-е изд. доп. и перераб. - М.: КНОРУС, 2000. - 830 с.
65. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник [Текст] / Пер. с англ. Друри. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

66. Ендовицкий Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии: учебное пособие [Текст] / Д.А. Ендовицкий, Р.Р. Рахматулина. – М.: КНОРУС, 2007. – 256 с.

66. Ендовицкий Д.А. Диагностический анализ финансовой несостоятельности организаций: учебное пособие [Текст] / Д.А. Ендовицкий, М.В. Щербаков. – М.: Экномистъ, 2007. – 287 с.

67. Ендовицкий Д.А. Финансовые резервы организации: анализ и контроль: научное издание [Текст] / Д. А. Ендовицкий, А. Н. Исаенко; под ред. проф. Д. А. Ендовицкого. – М.: КНОРУС, 2007. – 304 с.

68. Жамьянова Н.Ц. Бухгалтерский учет в системе управления сельскохозяйственным производством [Текст] / Н.Ц. Жамьянова. - М.: Финансы и статистика, 1999. - 222 с.

69. Зайко Г.М. Организация производства и обслуживания на предприятиях общественного питания: учебное пособие [Текст] / Г.М. Зайко, Т.А. Джум. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 560 с.

70. Захарьин В.Р. Менеджмент на предприятиях агропромышленного комплекса [Текст] / В.Р. Захарьин. - М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2003. – 176 с.

71. Иванов И.Н. Организация производства на промышленных предприятиях: учебник [Текст] / И.Н. Иванов. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 352 с.

72. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник [Текст] / В.Б. Ивашкевич. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 448 с.

73. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учебное пособие [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 160 с.

74. И.М. Гембакайдзен: Путь к снижению затрат и повышению качества [Текст] / Пер. с англ. И.М. Гембакайдзен. – М.: «Альпина Бизнес Букс», 2005. – 346 с.

75. Казакова Н.А. Концепция внутреннего контроля эффективности организации: монография [Текст] / Н.А.Казакова, Е.И.Ефремова. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 234 с.

76. Каплан Р.С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей: The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment [Текст] / Р.С. Каплан, Д. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2009. - 416 с.

77. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 320 с.

78. Каплан Р.С. Стратегическое единство. Создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей: Alignment Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies [Текст] / Р. Каплан, Д. Нортон. – Серия: Книжная полка МАГ КОНСАЛТИНГ. – Издательство: Вильямс, 2006. – 384 с.

79. Карпова Т.П. Учет, анализ и бюджетирование денежных потоков: учебное пособие [Текст] / Т.П. Карпова, В.В. Карпова. - М.: Вузовский учебник: НИЦ Инфра-М, 2013. - 302 с.

80. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст] / Т.П. Карпова .- М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2004.- 351 с.

81. Керимов В.Э. Теория и практика организации управленческого учета на производственных предприятиях: монография [Текст] / В.Э. Керимов. - М.: ИВЦ «Маркетинг», 2001. - 328 с.

82. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях [Текст] / В.Э. Керимов. – М.: Издательский дом «Дашков и К», 2002. – 368 с.

83. Ким Л.И. Стратегический управленческий учет: монография [Текст] / Л.И. Ким. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 202 с.

84. Клычова Г.С. Управленческие аспекты учета в отдельных отраслях АПК: Монография [Текст] / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова. – Казань: Центр инновационных технологий. – 2013. – 324 с.

85. Ковалева А.М. Финансы фирмы: учебник [Текст] / А.М. Ковалева, М.Г. Лапуста, Л.Г. Скамай - 4-е изд., испр. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 522 с.

86. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях [Текст] / Е.П. Козлова - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 752 с.

87. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник [Текст] / В. В. Ковалев, О.Н.Волкова. - М.:ООО «ТК Велби», 2002. - 424 с.

88. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент [Текст] / В.В. Ковалев. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 768 с.

89. Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учебное пособие [Текст] / В.В. Ковалев. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.

90. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие [Текст] / Н.П. Кондраков. - 4-е изд., перераб., доп. - М.: ИНФРА-М, 2002. - 640 с.

91. Кондраков Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие [Текст] / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: Инфра-М, 2012. – 352 с.

92. Костюкова Е.И. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие [Текст] / О.В. Ельчанинова, С.А. Тунин, И.Б. Манжосова под общ. ред. Е.И. Костюковой.- М.: КНОРУС, 2014.- 408с.

93. Костюкова Е.И. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие [Текст] / Под общ. ред. Костюковой Е.И. – СПб.: ЛАНЬ, 2015.- 368с.

94. Костюкова Е.И. Управленческий учет: учебник [Текст] / А.Н. Бобрышев, О.В. Ельчанинова, И.Б. Манжосова, М.Н. Татарина, С.В. Гришанова под общ. ред. Е.И. Костюковой. – М.: КНОРУС, 2014.- 271с.

95. Котляров С.А. Управление затратами. Планирование. Калькулирование. Контроль [Текст] / С.А. Котляров. – СПб.: Питер, 2007. - 160 с.
96. Крышкин О.В. Настольная книга по внутреннему аудиту: риски и бизнес-процессы [Текст] / О.В. Крышкин. - М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. - 477 с.
97. Крылов Э.И. Анализ финансовых результатов, рентабельности и себестоимости продукции: учебное пособие [Текст] / Э.И. Крылов, В.М. Власова, И.В. Журавкова. – Финансы и статистика, 2005. – 720 с.
98. Лабынцев Н.Т. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий: учебник [Текст] / Под ред. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и Статистика, 2008. – 800 с.
99. Ламыкин И. А. Бухгалтерский учет: учебник [Текст] / И. А. Ламыкин. - М.: Филинь, 2000. - 520 с.
100. Ларионов А.Д. Бухгалтерский учет: учебник [Текст] / Под ред. А.Д. Ларионова. - М.: Проспект, 1999. - 392 с.
101. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности [Текст] / В.Е. Ластовецкий. - М.: Финансы и статистика, 1988. – 168 с.
102. Лисович Г.М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях: учебник [Текст] / Г.М. Лисович - М.: Финансы и статистика, 2004. - 456 с.
103. Лысенко Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник [Текст] / Д.В. Лысенко. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 320 с.
104. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник [Текст] / Д.В. Лысенко. - М.: ИНФРА-М, 2009.- 234 с.
105. Любушин Н.П. Экономический анализ. Контрольно-тестирующий комплекс: учебное пособие [Текст] / Н.П. Любушин, Н.Э. Бабичева. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 159 с.

106. Масленников В.В. Процессно-стоимостное управление бизнесом [Текст] / В.В. Масленников, В.Г. Крылов. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 285 с.
107. Мельник М.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие [Текст] / М.В. Мельник, Е.Б. Герасимова. – М.: ФОРУМ ИНФРА-М, 2007. – 192 с.
108. Мюллендорф Р. Производственный учет: снижение и контроль издержек [Текст] / Пер. с нем. М.И. Корсакова – М.: ЗАО «ФБК-Пресс», 1996. – 426с.
109. Никандрова Л.К. Бухгалтерский финансовый учет: учебник [Текст] / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 277 с.
110. Николаева О.Е. Управленческий учет: учебное пособие [Текст] / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: Эдиториал УРСС, 2001. - 336 с.
111. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы [Текст] / С.А. Николаева. – М.: Аналитика-Пресс, 2000. – 162 с.
112. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости [Текст] / С.А. Николаева. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 144с.
113. Орлов С.Н. Внутренний аудит в современной системе корпоративного управления компанией: практическое пособие [Текст] / С.Н. Орлов. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 284 с.
114. Ольве Н.Г. Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию: Performance Drivers. A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard [Текст] / Нильс-Горан Ольве, Ж. Рой, М. Ветер. – Издательство: Вильямс, 2006. - 304 с.
115. Панов М.М. Оценка деятельности и система управления компанией на основе КРІ [Текст] / М.М. Панов. – М.: Инфра-М, 2013. – 255 с.
116. Парментер Д. Ключевые показатели эффективности [Текст] / Д. Парментер. – М.: Олимп-Бизнес, 2009. – 264 с.

117. Панченко С. П. Бухгалтерский учет для агрономов : учеб.- практ. пособие [Текст] / Под ред. В. А. Пипко. - Ставрополь: АГРУС, 2008. - 316 с.

118. Петрова В.И. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: учебное пособие [Текст] / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан - М.: ИНФРА-М, 2010. - 304 с.

119. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник [Текст] / М.З. Пизенгольц - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 400 с.

120. Пипко В.А. Учет вспомогательных и обслуживающих производств [Текст] / В.А. Пипко, В.И.Кузнецова.- С.: АГРУС, 2004.- 168с.

121. Порфирьева А.В. Внутренний контроль: методология сквозного контроля автономных учреждений: монография [Текст] / А.В. Порфирьева, Т.Ю. Серебрякова. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 152 с.

122. Попова Н.А. Экономика сельского хозяйства: учебное пособие [Текст] / под ред. Н.А. Попова. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 400 с.

123. Попова Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов, М. Коростелкин. - М.: Дело и Сервис, 2007.-224с.

124. Попова Н. С. Управленческий учет, диагностика бизнеса, диагностика финансового состояния: учебное пособие [Текст] / Н. С. Попова. – М.: ИПК Госслужбы, 2006. – 67 с.

125. Репин В.В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация [Текст] / В.В. Репин. – М.: Стандарты и качество, 2007. – 239 с.

126. Родионова В.Н. Организация производства и управление предприятием: учебное пособие [Текст] / В.Н. Родионова, О.Г. Туровец. - М.: РИОР, 2005. - 128 с.

127. Самусенко С.А. Управленческий учет в инновационной экономике: монография [Текст] / С.А. Самусенко. – М.: РИОР, 2014. – 244 с.

128. Сапожникова Н.Г. Корпоративный учет и отчетность: методология и практика: монография [Текст] / Н.Г. Сапожникова. – Воронеж: Изд-во ВГУ, 2008.
129. Сапожникова Н.Г. Принципы бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / Н.Г. Сапожникова.- Воронеж: Изд-во ВГУ, 2001. – 144 с.
130. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. - М.: ИНФРА-М, 2010. - 111 с.
131. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации [Текст] / А.А. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 288 с.
132. Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход [Текст] / А.М. Сонин. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 64 с.
133. Стрелкова Л.В. Внутрифирменное планирование: учебное пособие [Текст] / Л.В. Стрелкова Ю.А. Макушева. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 367 с.
134. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие [Текст] / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. - 2-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 496 с.
135. Трещевский Ю.И. Экономика и организация производства: учебник [Текст] / Под ред. Ю.И. Трещевского. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 381с.
136. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия: учебное пособие [Текст] / М.И. Трубочкина. - 2-е изд., испр. и доп. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 319 с.
137. Харрингтон Дж. Совершенствование управления процессами. Искусство совершенствования управления процессами [Текст] / Дж. Харрингтон; под науч. ред. В. Брагина; пер. с англ. А.Л. Раскина. – М.: «Стандарты и качество», 2007. – 192 с.

138. Хоружий Л.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях [Текст] / Л.И. Хоружий - М.: Альфа-Пресс, 2005. - 224 с.

138. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве : монография [Текст] / Л.И. Хоружий. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.

139. Хацкевич В.Л. Управление бизнес-процессами: монография [Текст] / В.Л. Хацкевич, И.Л. Борисенко, И.А. Патрикей, С.В. Паринов. – Воронеж: ЦЧКИ, 2006. – 198 с.

140. Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление [Текст] / Е.В. Чипуренко. – М.: Налоговый вестник, 2008. – 464 с.

141. Шароватова Е.А. Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности: монография [Текст] / Н.Т. Лабынцев, Е.А. Шароватова, И.А. Омельченко и др. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 345с.

142. Шеремет А.Д. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: пособие для профессионального бухгалтера [Текст] / А.Д. Шеремет. - М.: ИПБ России: ИПБ-БИНФА, 2003. - 312 с.

143. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учебник [Текст] / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. Под ред. А.Д. Шеремета. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 429 с.

144. Ширококов В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие [Текст] / В.Г. Ширококов, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов.- 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2013.- 666с.

145. Шутова И.С. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельском хозяйстве: учебное пособие [Текст] / И.С. Шутова, Г.М. Лисович. - М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. - 168 с.

146. Юрьева Л.В. Стратегический управленческий учет для бизнеса: учебник [Текст] / Л.В. Юрьева, Н.Н. Илышева, А.В. Караваева и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 336 с.

147. David P. Key Performance Indicators: Developing, Implementing and Using Winning KPI's [Текст] / P. David. – New Jersey, USA: John Wiley & Sons, inc., 2007. – 233 p.

Статьи в периодических изданиях:

148. Алексеева О.А. Управленческий учет затрат в строительстве / О.А. Алексеева [Текст] // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 3.- С. 4-7

149. Бадаев И.В. Три источника и три составные части КPI, или компания не может априори измениться изнутри [Текст] / И.В. Бадаев, Е. Готовчикова // Управление персоналом. – 2012. – № 23. – С. 18-32.

150. Боброва Е.А. Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита [Текст] / Боброва Е.А. // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2. – С. 27-33.

151. Борисов Л.П. Типичные ошибки, допускаемые предприятиями при формировании себестоимости продукции (работ, услуг) [Текст] / Л.П. Борисов // Консультант бухгалтера. - 2011. - №8. – С. 14-16

152. Буряк Н.А. Управление по КPI, как "обойти овраги" [Текст] / Н.А. Буряк, С.С. Юдицкий // Управление персоналом. – 2010. – № 24. – С. 38-42.

153. Вахрушина М.А. Сфера услуг: учет затрат по бизнес-процессам / М. Вахрушина [Текст] // Экономика и жизнь. – 2004. – № 40. – С. 23-27

154. Денисова М.О. Учет расходов и калькулирование себестоимости производственной продукции [Текст] / М.О. Денисова // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2011. - №6. – С. 12- 16

155. Духанин С.В. Взаимосвязь управленческой отчетности и финансовой отчетности по МСФО [Текст] / С.В. Духанин // Проблемы финансов и учета: прил. – 2007. – № 1. – С. 42-47.

156. Зырянова Т.В. Моделирование учетного процесса в условиях автоматизации [Текст] / Т.В. Зырянова, Ж.Р. Скребкова // Все для бухгалтера. – 2007. – №23 (215). – С. 16- 22

157. Кальницкая И.В. Управленческая учетно-аналитическая система для целей управления организацией [Текст] / И.В. Кальницкая // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 45 (291). - С. 11–17.

158. Калущкая Н. А. Учетно-аналитическое обеспечение в системе управления организацией [Текст] / Н.А. Калущкая // Молодой ученый. — 2013. — №6. — С. 341-344.

159. Кизилов А.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации [Текст] / Кизилов А.Н. // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - №47. - С. 47-54.

160. Кондратьева Е.А. Анализ финансового состояния компании как основа управления бизнесом [Текст] / Е.А. Кондратьева, М.С. Шальнева // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2013. – № 8. – С. 19-29.

161. Конев К.А. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации [Текст] / К.А. Конев// Международный бухгалтерский учет.- 2014.- №16. - С. 10-22.

162. Клычова Г.С. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации [Текст] / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2011. – Т. 6. – № 1(19). – С. 44-48.

163. Клычова Г.С. Инновационный социальный капитал сельскохозяйственного предприятия как объект управления [Текст] / Г.С. Клычова, Э.Р. Камилова // Актуальные вопросы образования и науки: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции (30 сентября 2014 г.) : в 11 частях. Часть 8. Тамбов: ООО «Консалтинговая компания Юком», 2014. – 164 с. – С. 85-86.

164. Мартынова Е.Н. Нормативное регулирование учетного обеспечения управления затратами [Текст] / Е.Н. Мартынова // Вестник мичуринского государственного аграрного университета. - 2015. - №1. - С. 114-118.

165. Малков Н.С. Слияние как форма реорганизации: учетно-аналитическое обеспечение и документальное оформление процедуры [Текст] / Н.С. Маликов // Молодой ученый. — 2015. — №11. — С. 903-907.

166. Мензулина И. Ф. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля затрат в строительстве [Текст] / И.Ф. Мензулина // Молодой ученый. — 2013. — №12. — С. 324-327

167. Миславская Н.А. Современные учетные системы и факторы, определяющие их развитие [Текст] / Н.А. Миславская // Финансовый менеджмент. — 2004. — №4. — С. 67-73

168. Моденов Е.С. КРІ: ключи к эффективному управлению [Текст] / Е. Моденов // Консультант. — 2012. — № 3. — С. 72-76.

169. Мумладзе Р.Г. Рационализация и эффективность управления агропромышленным производством [Текст] / Р.Г. Мумладзе, О.Н. Кованцева // Управленческие аспекты развития АПК. — 2007. — С. 94-95.

170. Парасоцкая Н.Н. Бизнес-процессы как способ повышения эффективности принимаемых управленческих решений [Текст] / Н.Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. — 2010. — №6. — С. 19-23.

171. Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы [Текст] / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. — 2003. — №5. — С. 34-40

172. Ревуцкий Л.Д. Эффективность хозяйственной деятельности предприятий: ключевые показатели [Текст] / Л.Д. Ревуцкий // Аудиторские ведомости. — 2010. — №12. — С. 72-77.

173. Романчин С.В. Теоретические основы формирования учетно-аналитического обеспечения финансовой устойчивости [Текст] / Романчин С.В. // Управленческий анализ. — 2001. — № 12. — С.34 - 40

174. Сафаров А. Королевство кривых КРІ: стратегия развития [Текст] / А. Сафаров // Консультант. — 2012. — № 17. — С. 17-21.

175. Семенов М.В. Сбор и распределение затрат вспомогательных пищевых производств [Текст] / М.В. Семенов // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2009. - №5. - С. 23-30
176. Тарасова Т.М. Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях [Текст] / Т.М. Тарасова // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 29. - С. 19-28.
177. Тихомиров В.М. Сбор и распределение "вспомогательных" производственных затрат [Текст] / В.М. Тихомиров // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2009. - №5. - С. 12-19
178. Трясцина Н.Ю. Использование управленческого анализа затрат в процессе принятия оперативных решений [Текст] / Н.Ю. Трясцина // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 4. - С. 21-26
179. Ткач В.И. Концептуальный подход к исследованию современных тенденций развития и организации бухгалтерского учета [Текст] / В.И. Ткач, Г.Е. Крохичева // Международный бухгалтерский учет. - 2004. - №7. - С.5-8.
180. Черкащенко Н.С. КРІ-системы как способ повышения эффективности бизнеса [Текст] / Н. Черкащенко // Консультант. - 2010. - №9. - С. 26-29.
181. Чикишева А.Н. Финансовый, управленческий, налоговый учет: обособление или интеграция? [Текст] / А.Н. Чикишева // Международный бухгалтерский учет. - 2009. - № 3. - С. 45-50
182. Хоружий Л.И. Управленческий учет затрат [Текст] / Л.И. Хоружий // Аудиторские ведомости. - 2005. - № 4. - С. 23-30
183. Юрасова И.О. Влияние отраслевой специфики на организацию управленческого учета [Текст] / И.О. Юрасова // Вестник Финансовой академии. - 2006. - № 4. - С. 158-164.
184. Юркова О.Н. Эффективность использования производственного потенциала сельскохозяйственных предприятий [Текст] / О.Н. Юркова // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 36. - С. 49-53.

Авторефераты и диссертации:

185. Барышев С.Б. Формирование учетно-аналитической системы, ориентированной на сбалансированные показатели, в торговых организациях: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.12/ Барышев Сергей Борисович – Орел – 2013 – 48 с. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/viewer/01005050547#?page=1>

186. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства (концепция развития): Дис. на соискание учен. Степени доктора экономических наук: 08.00.12...финансовая академия при правительстве.- М.,2002- с.368 (155с.)

187. Зубарева О.А. Методические аспекты формирования учетного обеспечения управления затратами в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс]: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Зубарева Ольга Александровна – Мичуринск, 2010. – 25 с. - Режим доступа: <http://economy-lib.com/metodicheskie-aspekty-formirovaniya-uchetnogo-obespecheniya-upravleniya-zatratami-v-selskohozyaystvennyh-organizatsiyah>

188. Климов С.Н. Совершенствование организационных структур вспомогательных производств текстильных предприятий: автореф.дис....канд. экон. наук: 05.02.22 / Климов Сергей Николаевич – Кострома, 2007.- 25 с. – Режим доступа: <https://dvs.rsl.ru/StavropolSAU/Vrr/SelectedDocs?docid=http://dlib.rsl.ru/rsl01003000000/rsl01003177000/rsl01003177108/rsl01003177108.pdf>

189. Набоких Г.М. Совершенствование организационно-экономического механизма функционирования вспомогательных производств предприятий водного транспорта [Электронный ресурс]: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Набоких Галина Михайловна – Нижний Новгород – 2006 – с. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/viewer/01003274284#?page=1>

190. Павлов Д.В. Организация бухгалтерского учета в системе управления бизнес-процессами [Электронный ресурс]: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Павлов Дмитрий Вячеславович - Воронеж, 2009. – 24 с. – Режим доступа: <http://www.aspirant.vsu.ru/ref.php?cand=1584>

ПРИЛОЖЕНИЯ

Трактовка понятия «затраты» российскими учеными

Автор	Понятие дефиниции «затраты»
Керимов В.Э.[81], Хоружий Л.И. [138]	Затраты представляют собой стоимостное выражение материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период времени.
Пипко В.А. [120]	Средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии и способных принести доход в будущем
Трещевский В.Н. [135], Самусенко С.А.[127]	Величина тех или иных расходов, необходимых для обеспечения, функционирования и осуществления производственно-сбытовой деятельности экономического субъекта.
Акчурина Е.В. [22], Карпова Т.П. [80]	Принятая к учету стоимостная оценка использованных ресурсов разного вида — финансовых, материальных, трудовых и прочих — стоимость которых может быть измерена с достаточной степенью надежности.
Кондраков Н.П. [89], Лысенко Д.В. [104]	Под затратами организации понимают средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющихся в наличии. Затраты могут быть отражены в балансе как активы, способные в будущем приносить доход, или как расходы организации.
Константинов В.А. [91], Попова Н.С. [124]	Затраты представляют собой совокупность экономических ресурсов хозяйствующего субъекта, сформированных, а также трансформированных в процессе деятельности организации и представленных в виде активов организации.
Ластовецкий В.Е [101]	Затраты это явные (расчетные, фактические) издержки организации, т.е. стоимостная оценка ресурсов, используемых предприятием в процессе своей деятельности
Николаева О.Е. [110]	Затраты это выраженные в денежной форме расходы предприятия на производство, сбыт, обращение товаров.
Котляров С.А. [95]	Затраты это денежная оценка стоимости материальных, финансовых, трудовых и иных видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Приложение 2

Содержание классификации затрат по основным направлениям управленческого учета

Затраты			
1. Расчет себестоимости готовой продукции, оценка прибыли и стоимости запасов			
Типологический признак	Типологический признак	Типологический признак	Типологический признак
По способу отнесения на себестоимость продукции	Прямые затраты	Затраты которые можно отнести на конкретный вид продукции	Содержание отдельных видов скота, сельскохозяйственных культур
	Косвенные затраты	Затраты связанные с производством которые невозможно отнести на конкретный вид продукции	Относятся к содержанию многих технологических групп
По составу	Одноэлементные	Затраты которые не могут быть разложены на элементы	Затраты на семена, корма, материалы, топливо, амортизация основных средств
	Комплексные	Состоят из нескольких экономических элементов	Ремонт основных средств
Соотнесение затрат с получением доходов	Входящие	Приобретенные или имеющиеся ресурсы, использование которых должно принести доход в будущем.	Незавершенное производство, производственные запасы.
	Истекшие	Ресурсы израсходованные в производственном процессе, для получения доходов.	Затраты на производство реализованной продукции
Бизнес процессы	Управляющие	Затраты связанные с обеспечением управления всей предпринимательской деятельностью хозяйствующего субъекта, в рамках которого происходит принятие стратегических решений	Заработная плата управленческого персонала
	Операционные	Обеспечивают генерирование основного денежного потока и способствует бесперебойному производственному процессу	Повседневные затраты компании для ведения бизнеса, производства продуктов и услуг
	Поддерживающие	Затраты призванные облегчить принятие оперативных и тактических решений.	Расходы на потребление, социальную поддержку работников, благотворительность.

2. Принятие оперативных тактических и стратегических решений			
По назначению	Основные	Затраты связанные с процессом производства, предоставления услуг	Затраты на эксплуатацию и содержание основных средств, оплата труда производственного персонала
	Накладные	Затраты по обслуживанию и управлению производственным процессом	Оплата труда общепроизводственного персонала, амортизация основных средств общепромышленного назначения
В зависимости от периодичности возникновения	Текущие	Затраты осуществляемые постоянно в счет себестоимости продукции	Заработная плата, материальные ресурсы
	Единовременные	Затраты осуществляющие однократно	Вложения в основные фонды, реконструкция или строительство новых зданий и сооружений, оплата отпусков
Целесообразность совершения	Эффективные	Производственные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они потрачены	Затраты на себестоимость продукции
	Неэффективные	Затраты непромышленного характера, в результате которых не получены доходы	Потери на производстве, брак, простои, порча товарно- материальных ценностей
В зависимости от объемов производства	Переменные	Затраты которые варьируются с изменением объемов деятельности	Семена посадочный материал, топливо, сдельная оплата труда.
	Постоянные	Затраты которые не изменяются в течении отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия	Амортизация производственных зданий, заработная плата управленческого персонала, налог на имущество
	Смешанные	Представляют собой сочетание постоянных и переменных затрат из- за изменения характера поведения отношения к объемам производства	Затраты на электроэнергию, телефон, отопление.

Принятие управленческих решений	Релевантные	Затраты величина которых зависит от того какая из альтернатив будет выбрана в результате принятия решения	Фактические расходы организации
	Явные	Фактические затраты на приобретение ресурсов для производства и продажи продукции.	Материальные ресурсы, накладные расходы
	Безвозвратные	Расходы которые были понесены в прошлом, которые не возможно вернуть и компенсировать	
	Инкрементальные (Приростные)	Дополнительные затраты и доходы на единицу продукции, товаров.	Затраты на изготовление дополнительной партии продукции
Объект управления	Затраты в местах их возникновения	Структурные единицы в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов и по которым организуется планирование и нормирование и учет.	Растениеводство, животноводство, промышленность
	Затраты в центрах ответственности	Сегмент внутри организации в котором происходит потребление производственных ресурсов в результате чего организуется планирование и нормирование и учет.	Центр затрат, центр прибыли, центр доходов, центр расходов, центр инноваций, центр инвестиций
3. Контроль и регулирование			
Охват планированием	Планируемые	Затраты обусловленные хозяйственной деятельностью организации и предусмотренные сметой затрат	Материальные ресурсы, накладные расходы, заработная плата, отчисления в социальные фонды
	Непланируемые	Непроизводственные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности	Брак, простои
Контроль менеджера центра ответственности	Контролируемые	Затраты на которые могут повлиять решения и действия определенного менеджера имеющего над ними контроль	Затраты на горюче- смазочные материалы
	Неконтролируемые	Расходы не зависящие от субъекта управления	Амортизация техники, оборудования

Рекомендуемые калькуляционные статьи затрат по видам подразделений вспомогательного производства

Виды вспомогательного производства	Элементы затрат			
	Материальные затраты	Оплата труда с отчислениями на социальные нужды	Амортизация	Прочие затраты
1. Ремонтные мастерские	1. Материалы, сырье: - Собственного производства запасные части; - Покупные запасные части, детали; 2. Вспомогательные материалы - ГСМ 3. Энергия на технологические цели	1. Зарботная плата: - Повременная; - Сдельная; - Натуральная 2. Дополнительная зарботная плата рабочих; 3. Отчисления на социальные нужды	1. Амортизация основных средств; 2. Ремонт основных средств;	1. Охрана труда и техника безопасности; 2. Затраты на сварочные работы; 3. Потери от брака; 4. Цеховые расходы; 5. Простои в производстве; 6. Затраты на повышение квалификации сотрудников
2. Энергетическое производство	1. Материалы сырье: - Жидкое и твердое топливо; - Топливо на технологические цели; - Вода техническая; 2. Покупная энергия, сырье на технологические нужды; 3. Вспомогательные материалы: - ГСМ	1. Зарботная плата производственных рабочих: - Повременная; - Сдельная; - Натуральная 2. Дополнительная зарботная плата производственных рабочих; 3. Отчисления на социальные нужды	1. Амортизация основных средств; 2. Ремонт основных средств 3. Амортизация и ремонт линий внутренних передач;	1. Затраты на технический контроль; 2. Затраты по подготовке и освоению производства; 3. Охрана окружающей среды: - Затраты на очистку воды; 4. Потери от брака в производстве; 5. Налоги и сборы; 6. Охрана труда, противопожарные работы; 7. Цеховые расходы.

3. Транспортное производство	<p>1. Материалы сырье: - Запасные части; - Резина; - Различные марки бензина; - Дизельное топливо; - Масла; - Расходные материалы</p> <p>2. Водоснабжение</p> <p>3. Вспомогательные материалы: - Автохимия;</p>	<p>1. Зарботная плата водителей, трактористов, комбайнеров: - Повременная; - Сдельная; - Натуральная</p> <p>2. Дополнительная зарботная плата водителей, трактористов, комбайнеров; - Премирование и выплаты компенсирующего характера за производственные показатели; - Доплаты за классность</p> <p>3. Отчисления на социальные нужды</p>	<p>1. Амортизационные отчисления по автотранспорту и оборудованию; 2. Ремонт основных средств; 3. Расходы, связанные с износом автомобильных шин;</p>	<p>1. Лизинг; 2. Налоги и сборы; 3. Охрана труда и техника безопасности; 4. Затраты на технический контроль; 5. Содержание автогаражей; 6. Содержание сторожевой охраны; 7. Вулканизационные работы; 8. Расходы на обучение и повышение квалификации персонала; 9. Простои в производстве;</p>
4. Добывающее производство	<p>1. Топливо и энергия на технологические цели; 2. Вспомогательные материалы</p>	<p>1. Зарботная плата производственных рабочих: - Повременная; - Сдельная; - Натуральная</p> <p>2. Дополнительная зарботная плата производственных рабочих;</p> <p>3. Отчисления на социальные нужды</p>	<p>1. Амортизация основных средств; 2. Ремонт основных средств;</p>	<p>1. Затраты на подготовку и освоения производства; 2. Охрана труда; 3. Охрана окружающей среды; 4. Потери от брака в производстве; 5. Затраты на автоматизацию производства;</p>

Продолжение приложения 3

5. Инструментальное производство	1. Материалы, сырье: - Собственного производства запасные части; - Покупные запасные части, детали; 2. Топливо и энергия на технологические цели; 3. Вспомогательные материалы: - ГСМ	1. Зарботная плата производственных рабочих: - Повременная; - Сдельная; - Натуральная 2. Дополнительная заработная плата производственных рабочих; 3. Отчисления на социальные нужды	1. Амортизация основных средств; 2. Ремонт основных средств;	1. Потери от брака в производстве; 2. Охрана труда и техника безопасности; 3. Затраты на сварочные работы; 5. Затраты на технический контроль 6. Цеховые расходы; 7. Затраты на автоматизацию производства; 8. Производственные потери;
6. Строительное производство	1. Основные строительные материалы; 2. Покупные строительные материалы; 3. Затраты на строительные конструкции и детали собственного производства; 4. Вспомогательные материалы;	1. Зарботная плата строительных рабочих: - Повременная; - Сдельная; - Натуральная 2. Дополнительная заработная плата строительных рабочих; 3. Отчисления на социальные нужды	1. Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов 2. Ремонт основных средств;	1. Сметное планирование; 2. Налоги и сборы; 3. Затраты на складирование строительных материалов; 3. Затраты на транспортировку и доставку; 4. Затраты на строительство и содержание временных зданий и сооружений; 5. Потери от брака в производстве; 6. Затраты по содержанию окружающей среды.

7. Складское хозяйство	<p>1. Электроэнергия, отопление;</p> <p>2. Материалы на изготовление стеллажей, полок.</p> <p>3. Вспомогательные материалы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Тара наружная 	<p>1. Зарботная плата рабочих склада:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Повременная; - Сдельная; - Натуральная <p>2. Дополнительная заработная плата рабочих склада;</p> <p>3. Отчисления на социальные нужды</p>	<p>1. Амортизация основных средств склада;</p> <p>2. Ремонт основных средств;</p>	<p>1. Арендная плата;</p> <p>2. Затраты на погрузочно-разгрузочные работы;</p> <p>3. Затраты на приемку, обработку, сортировку грузов;</p> <p>4. Содержание сторожевой охраны;</p> <p>5. Затраты на пожарную безопасность;</p> <p>6. Затраты на содержание складских помещений;</p> <p>7. Уборка складских помещений;</p>
8. Тарное производство	<p>1. Тарные материалы, сырье:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Тарный картон; - Бумага гофрированная; - Упаковочная бумага; - Пластмасс; - Стекло; - Бочки. <p>2. Вспомогательные материалы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Крахмал, красители, клей - Этикетки; - Тара наружная <p>3. Топливо и энергия на технологические цели;</p>	<p>1. Зарботная плата производственных рабочих:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Повременная; - Сдельная; - Натуральная <p>2. Дополнительная заработная плата производственных рабочих;</p> <p>3. Отчисления на социальные нужды</p>	<p>1. Амортизация основных средств тарного производства;</p> <p>2. Ремонт основных средств;</p>	<p>1. Потери от брака;</p> <p>2. Транспортные расходы;</p> <p>3. Охрана труда;</p> <p>4. Затраты на автоматизацию;</p> <p>5. Общепроизводственные расходы;</p>

Приложение 4

**Ведомость учета затрат на качество продукции во вспомогательных
производствах**

на ноябрь 2016 г.

Название организации ООО Агрофирма «Восток- 1»

Адрес организации Нефтекумский район, с. Ачикулак, ул. Гагарина, д.1

Наименование структурного подразделения организации ремонтная мастерская

Статьи аналитического учета	В дебет счета «Затраты на качество продукции вспомогательного производства»						С кредита счета «Затраты на качество продукции вспомогательного производства», в дебет счета 20 «Основное производство»
	10	60	70	69	94	Всего	
1	2	3	4	5		6	7
1. Подготовка и повышение квалификации работников вспомогательного производства		28000				28000	
2. Затраты на повышение производительности труда			20000	6040		26040	
3. Затраты на управляющий персонал, внутренний контроль			35000	10570		45570	
4. Автоматизация учета вспомогательного производства		45000				45000	
5. Содержание программного обеспечения		1500				1500	
6. Гарантийное обслуживание (ремонт техники)	3000	10000				13000	
7. Потери по нормам							
8. Утилизация отходов, бракованных изделий		5945				5945	
9. Простои в производстве							
10. Технический контроль качества			10000	3020		13020	
11. Сертификация							
Итого	3000	90445	65000	19630		178075	178075

Бухгалтер:

Казанцева О.М.

« 30 » ноября 2016 г.

(подпись)

(расшифровка подписи)

Программа внутреннего контроля

Название организации ООО Агрофирма «Восток-1»

Наименование структурного подразделения организации ремонтная мастерская

Дата 15 марта 2016 г.

1. Цель, область контроля. Оценить и проверить качество производственного процесса ремонтного подразделения на соответствие требованиям стандартов экономического субъекта и нормативно-правового регулирования.

2. Дата и время проведения контроля 15 марта 2016 г. 9.00 – 16.00

3. Руководитель и члены рабочей группы контроля руководитель рабочей группы - Ларская А.С., члены рабочей группы - Пономарева О.В., Николенко А.В.

№	Объект исследования (деятельность)	Ответствен. лицо	Проверяемая документация	Эксперт рабочей группы контроля	Выводы и решение эксперта
1.	Проверка правильного составления, полноты заполнения и наличия первичных документов	Производственный персонал, бухгалтер	Первичная документация ремонтной мастерской	Ларская А.С. Николенко А.В.	Соответствует
2.	Выявление подлинности подписей руководителей экономического субъекта и ответственных работников	Начальник отдела, бухгалтер	Документация ремонтного подразделения, бухгалтерская отчетность	Ларская А.С. Пономарева О.В.	Соответствует
3.	Пересчет, арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей	Бухгалтер	Документация ремонтного подразделения, бухгалтерская отчетность	Ларская А.С. Николенко А.В.	Соответствует
4.	Выявление исправлений, подчисток, дописок цифр и текста в бухгалтерской отчетности	Бухгалтер	Документация ремонтного подразделения, бухгалтерская отчетность	Ларская А.С. Николенко А.В.	Соответствует
5.	Выявление полноты и своевременности оприходования запасных частей	Начальник отдела, бухгалтер	Данные накладной оприходования запасных частей,	Ларская А.С. Николенко А.В.	Соответствует
6.	Выявление полноты и своевременности оприходования горюче-смазочных материалов	Начальник отдела, бухгалтер	Товарно-транспортные накладные, счета-фактуры поставщика, показатели списания ГСМ на производство	Ларская А.С. Николенко А.В.	Соответствует
7.	Сопоставление нормативных показателей с фактическим расходом материальных ресурсов	Начальник отдела	Ведомости списания материальных ресурсов на производство	Ларская А.С. Николенко А.В.	Соответствует
8.	Инвентаризация наличия и хранения запасных частей, ГСМ, вспомогательных и ремонтных материалов.	Материально ответственное лицо	Отчеты материально-ответственных лиц	Ларская А.С. Пономарева О.В.	Соответствует

Продолжение приложения 5

9.	Выполнение поставленных планов и графиков по объему работ, услуг ремонтной мастерской (выявление виновников и причин отклонения)	Начальник отдела	Данные производственных отчетов, журналы учета работ, план- график ремонтов и технических обслуживаний, табель учета рабочего времени, журнал учета работ и затрат по мастерской	Ларская А.С. Пономарева О.В.	Соответствует
10.	Анализ динамики показателей деятельности ремонтной мастерской	Начальник отдела	Производственные отчеты ремонтной мастерской	Ларская А.С. Пономарева О.В.	Соответствует
11.	Выявление правильности начисления амортизационных начислений	Бухгалтер	Ведомость расчета амортизации, оборотная ведомость основных средств	Ларская А.С. Николенко А.В.	Соответствует

5. Конфиденциальность. Руководитель и члены рабочей группы контроля обязуются не разглашать информацию, полученную в результате внутреннего контроля, не передавать материалы третьим лицам, без распоряжения руководства экономического субъекта.

6. Сведения о соответствии нормативной документации. Продукция и предоставленные работы, услуги соответствуют нормативно- правовой документации.

7. Прочее. _____

Руководитель группы:

« 15 » марта 2016 г. _____

(подпись)

Ларская А.С.

(расшифровка подписи)

Члены рабочей группы:

« 15 » марта 2016 г. _____

(подпись)

Николенко А.В.

(расшифровка подписи)

Пономарева О.В.

(подпись)

(расшифровка подписи)

Руководитель ремонтной

мастерской:

« 15 » марта 2016 г. _____

(подпись)

Чередниченко И.В.

(расшифровка подписи)

«УТВЕРЖДАЮ»

Руководитель

экономического субъекта

« 19 » марта 2016 г. _____

(подпись)

Стамбулов А.А.

(расшифровка подписи)

Унификация принципов калькулирования

Наименование показателя	Уровни детализации				Учетная система	Уровень автоматизации (автоматически/вручную)	Примечания
План прибылей и убытков	Макс. уровень	Места возникновения затрат	ЦО	По Заказчикам			
ВЫРУЧКА							
Выручка от реализации продукции, работ, услуг		Вид техники (МВЗ)		По заказчикам	1С	автоматически	
Выручка от реализации продукции, работ, услуг прочим обществам		Вид техники (МВЗ)		По заказчикам	1С	автоматически	
Выручка от реализации продукции, работ, услуг прочим обществам без налогов		Вид техники (МВЗ)		По заказчикам	1С	автоматически	
Выручка от реализации прочей продукции, работ и услуг без налогов		Вид техники (МВЗ)		По заказчикам	1С	автоматически	

Расшифровка затрат на производство и реализацию продукции и услуг	Объект калькулир.	Сч.20	База распределения	Сч.23	База распределения	Сч.25	База распределения	Сч.26	База распределения
		Прямые/косвенные		Прямые/косвенные		Прямые/косвенные			
Сырье, материалы и топливо:									
- сырье и материалы	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке				
-комплектующие/полуфабрикаты	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке				
- запчасти	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке				

Продолжение приложения 6

-вспомогательные материалы	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке				
- спецодежда и другие материалы ОТ и ПБ	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
- прочие материалы	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке				
-ТЗР									
Топливо, ГСМ									
- Топливо	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке				
-ГСМ	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке				
Энергия									
Электроэнергия						Косвенные	Пропорц. выручке		
Теплоэнергия				Косвенные	Пропорц. выручке				
Пар									
Заработная плата	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
В т.ч. премия по итогам года									
Амортизация, входящая в себестоимость									
-амортизация основных средств				Косвенные	Пропорц. выручке				
-амортизация нематериальных активов									
-прочая амортизация				Косвенные	Пропорц. выручке				
Затраты на капитальный и текущий ремонт всех основных средств									

Продолжение приложения 6

Услуги по капитальному ремонту	Вид техники					Косвенные	Пропорц. выручке		
Услуги по текущему ремонту и содержанию объектов	Вид техники			Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Затраты на транспорт						Косвенные	Пропорц. выручке		
Автотранспорт						Косвенные	Пропорц. выручке		
Технологический автотранспорт						Косвенные	Пропорц. выручке		
Грузоперевозки						Косвенные	Пропорц. выручке		
Вахтовый автотранспорт						Косвенные	Пропорц. выручке		
Легковой автотранспорт						Косвенные	Пропорц. выручке		
Прочий автотранспорт						Косвенные	Пропорц. выручке		
Ж/д транспорт									
Авиа транспорт									
Водный транспорт									
Имущественные платежи									
Аренда	Вид техники	Прямые		Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Арендная плата за землю									
Лизинг									
Другие расходы									
Коммунальные услуги				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		

Продолжение приложения 6

Информационно-технологические услуги и услуги по обслуживанию АСУ и оргтехники				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Прочее техобслуживание				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Услуги по субподряду						Косвенные	Пропорц. выручке		
Услуги по управлению						Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке
Информационные и консультационные услуги						Косвенные	Пропорц. выручке		
Природоохранные мероприятия						Косвенные	Пропорц. выручке		
Юридические услуги						Косвенные	Пропорц. выручке		
Аудиторские услуги						Косвенные	Пропорц. выручке		
Бухгалтерские услуги						Косвенные	Пропорц. выручке		
Услуги связи (почтовые, телефонные, телеграфные)				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Страхование						Косвенные	Пропорц. выручке		
Отчисления						Косвенные	Пропорц. выручке		
Услуги по охране (СБ., ведомс. охрана, пожарная часть)				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Списание расходов НИОКР						Косвенные	Пропорц. выручке		

Продолжение приложения 6

Расходы на командировки						Косвенные	Пропорц. выручке		
Льготный проезд						Косвенные	Пропорц. выручке		
Подготовка кадров				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Представительские и протокольные расходы						Косвенные	Пропорц. выручке		
Инвентаризация земель						Косвенные	Пропорц. выручке		
Списание расходов на программные продукты, лицензии						Косвенные	Пропорц. выручке		
Прочие затраты				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
Налоги и платежи, учитываемые в себестоимости									
-Страховые взносы				Косвенные	Пропорц. выручке	Косвенные	Пропорц. выручке		
- Налог на землю						Косвенные	Пропорц. выручке		
- Налог на воду						Косвенные	Пропорц. выручке		
- Транспортный налог	Вид техники	Прямые				Косвенные	Пропорц. выручке		
- Плата за экологию						Косвенные	Пропорц. выручке		
- Прочие налоги и сборы						Косвенные	Пропорц. выручке		
Затраты на производство и реализацию продукции и услуг, тыс. руб.									
Прибыль от реализации									

