

На правах рукописи

КАЛИНОВСКИЙ Сергей Александрович

УЧЕТ И АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ  
ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ  
ЗАПАСОВ

Специальность 08.00 12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук



Тольятти - 2007

A stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke.

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и финансов Тольяттинского государственного университета.

- Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Никифорова Елена Владимировна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Васильчук Ольга Ивановна
- канд. экон. наук, доцент  
Плотникова Любовь Константиновна
- Ведущая организация - Ульяновский государственный университет.

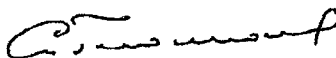
Защита состоится 31 октября 2007 года в 15<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 30 сентября 2007 года

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
д-р экон. наук, доцент

 С.М.Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Рыночные условия хозяйствования влекут за собой разработку рациональных методов управления запасами на промышленных предприятиях, которые зависят от учетно-аналитической информации. Материально - производственные запасы, как правило, рассматриваются как одно из главных условий бесперебойного обеспечения производственного процесса, а также как элемент оборотных средств организации. В современных условиях вопросы их эффективного управления приобретают особую значимость. Они проявляются как объекты управления на различных этапах производственно-финансовой деятельности, с одной стороны, входят составной частью в систему "предприятие - внешняя среда" (закуп-сбыт), с другой стороны, материально - производственные запасы являются основой носителей затрат при производстве продукции на протяжении всего производственного цикла, начиная от отпуска сырья и материалов для производства продукции до ее сдачи на склад.

Анализ движения, эффективности использования запасов и формирования материальных производственных затрат является неотъемлемой частью комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций, методология которого неоднократно с разной степенью детализации рассматривалась в трудах многих отечественных экономистов. Но для реализации на практике различных методик анализа материально-оборотных активов, предлагаемых национальными научными аналитическими школами, огромное значение имеет формирование высококачественной достоверной информационной базы для выполнения аналитических процедур. Только при этом условии можно вести речь об обеспечении полезной информацией заинтересованных пользователей, в том числе внутренних (к примеру, менеджеров организации) для принятия ими управленческих решений.

Для проведения экономического анализа информационная база основывается традиционно на данных бухгалтерского учета, который законодательно определен как имеющий государственное регулирование, в том числе учетными стандартами, разрабатываемыми и утверждаемыми Министерством финансов России. Большое значение имеет определение сущности и периметра группы материально-производственных запасов применительно к каждой конкретной организации.

Однако проведенное исследование показало, что комплексного изучения учетно-аналитического обеспечения системы формирования и использования запасов в отечественной науке недостаточно. Все это во многом определяет актуальность и практическую значимость выбранной темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** В российской экономической литературе вопросы организации учета и анализа материально-производственных запасов находили отражение в трудах отечественных и зарубежных специалистов, таких как Н. А. Адамов, В. П. Астахов, В. А. Базаров, А. С. Бакаев, В. И. Ба-

риленко, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, К.М. Гарифулин, М.Х. Жебрак, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, В.С. Плотников, Я.В. Соколов, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет Среди зарубежных экономистов, внесших большой вклад в развитие системы учета запасами, следует выделить труды следующих авторов: Е.Л. Акоффа, Д. Александера, Х. Андерсона, А. Апчерча, А. Бриттона, Х.В. Грюннинга, К. Друри, Р.Каплана, Р.Купера, Дж. Риса, Э.С. Хендриксена, Д. Хана, Дж. Хилина, Ч.Т.Хорнгрена, Р. Энтони и других. Но, рассматривая учетно-аналитическое обеспечение управления материально-производственными запасами в условиях рыночных отношений, многими авторами основной акцент был сделан на вопросах учета и анализа материально-технического обеспечения организации.

**Цель диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка концептуальных основ учета и анализа в системе формирования и использования запасов.

**Задачи исследования.** В соответствии с целью диссертационного исследования определены следующие задачи:

- уточнить и дополнить определение и классификацию материально-производственных запасов для целей бухгалтерского учета и анализа в системе их формирования и использования;

- определить концептуальные подходы к организации финансового и управленческого учета и анализа в процессе формирования и использования запасов,

- систематизировать методы оценки запасов применительно к различным стадиям производственного процесса на примере предприятий по изготовлению электроприборов;

- обосновать взаимосвязь и предложить модели построения оперативного, управленческого и финансового учета материально-производственных запасов в производстве электроприборов,

- изучить влияние выбора методов и способов учета затрат на производство продукции и калькулирования на организацию учета и анализа в системе формирования и использования запасов,

- дать рекомендации по формированию центров ответственности в системе "управления по отклонениям" материально-производственных запасов с целью оптимизации учетно-аналитической системы предприятий-производителей электроприборов.

**Предметом исследования** являются комплексы теоретических и методических проблем, связанных с учетом и анализом в системе формирования и использования запасов.

**Объектом исследования** выступили предприятия по производству электроприборов: ОАО "Электроприбор", ООО НПЗ "Экра", ЗАО "ВОЛМАГ".

**Методологической основой исследования** послужил диалектический метод познания, фундаментальные положения институциональной экономики, методы исследования - наблюдение, сравнение, детализация, группировка, сравнительный и структурный анализ.

**Теоретическую базу диссертационного исследования** составляют законодательные и нормативные акты Российской Федерации, инструктивные и методические материалы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского и налогового учета, международные стандарты учета и отчетности, труды отечественных и зарубежных авторов, документы и отчетность предприятий по производству электроприборов

**Информационной базой** послужили нормативно-правовые документы Российской Федерации, международные и отечественные стандарты учета, отраслевые инструктивно-методические материалы по автоматизации обработки информации, рекомендации научных конференций по рассматриваемым вопросам, бизнес-планы производственно-финансовой деятельности, годовые отчеты, бухгалтерские регистры и первичные документы исследуемых предприятий

**Научная новизна проведенного исследования** заключается в теоретическом обосновании и систематизации вопросов при разработке функциональной информационной системы учетно-аналитического обеспечения материально-производственными запасами для менеджмента предприятия в достижении тактических и стратегических целей организации

Научная новизна проведенного исследования обусловлена следующими полученными результатами

- детализированы и дополнены определения и классификация материально-производственных запасов для целей бухгалтерского учета и анализа, в том числе для целей оперативного и стратегического управленческого учета;

- выработаны концептуальные подходы к организации финансового и управленческого учета и анализа в процессе формирования и использования запасов в соответствии с информационными потребностями на отдельных этапах управления,

- усовершенствованы методические подходы к оценке материально-производственных запасов на различных стадиях производственного процесса с разработкой рекомендаций по признанию страхового базового запаса,

- обоснованы взаимосвязь и модели построения оперативного, управленческого и финансового учета материально-производственных запасов;

- определено влияние выбора методов и способов учета затрат на производство продукции и калькулирования на организацию учета и анализа в системе формирования и использования запасов;

- предложена методика оптимизации учетно-аналитической системы на основе выделения центров ответственности в производстве электроприборов при организации "управления по отклонениям" материально-производственными запасами.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в развитии современных направлений реформирования системы бухгалтерского учета для управления затратами

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные в диссертации рекомендации и модели могут служить основой для совер-

шенствования практики организации учета и анализа затрат предприятия по производству электроприборов и составления необходимых для этого внутренних стандартов.

**Апробация работы** Основные положения и выводы диссертации изложены и обсуждены на конференциях "Практический менеджмент в регионе" Материалы 2-ой межрегиональной, научно-практической конференции (г Чебоксары, 2005 г.); "Инновация в образовательном процессе" Материалы межрегиональной научно-практической конференции вузов Приволжского региона (г Москва, 2006 г )

Наиболее существенные положения и результаты исследования опубликованы в 5 печатных работах общим объемом 2,75 п. л.

Предлагаемые автором практические рекомендации по организации и оптимизации учета и анализа в системе формирования и использования запасов нашли применение в деятельности ОАО "Электроприбор", ЗАО "ВОЛМАГ", ООО НПП "Экра". Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе кафедрой "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" Тольяттинский государственный университет при преподавании курсов "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерский управленческий учет" для студентов, обучающихся по специальности 08.01 09 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит".

**Объем и структура диссертации** Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач.

Введение

Глава 1. Роль учета и анализа в системе формирования и использования запасов

1 1 Определение и классификация запасов для целей бухгалтерского учета и анализа

1 2. Этапы и стадии движения запасов в производстве

1 3 Оценка запасов на различных стадиях производственного процесса и ее влияние на формирование аналитических показателей

Глава 2 Организация учета и анализа формирования и использования запасов

2 1. Взаимосвязь и модели построения оперативного, управленческого и финансового учета запасов

2.2 Оценка влияния выбора методов и способов учета затрат на производство продукции и калькулирования на организацию учета и анализа формирования и использования запасов

Глава 3. Рекомендации по оптимизации учета и анализа в системе формирования и использования запасов в производстве на примере ОАО "Электроприбор"

3 1 Центры ответственности в учетно-аналитической системе формирования и использования запасов при применении нормативного метода учета затрат

3.2 Учет и анализ при построении "управления по отклонениям" запасов

Заключение

Библиографический список

Приложения

Библиографический список содержит 153 источника. Работа содержит 30 таблиц, 20 рисунков, 10 формул и 13 приложений.

## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Проведенное диссертационное исследование, содержащиеся в нем выводы, положения и рекомендации можно разделить на 3 логически взаимосвязанные группы теоретических и практических проблем

**Первая группа проблем**, исследованных в диссертации, связана с систематизацией определений материально-производственных запасов, уточнением их классификации для целей бухгалтерского учета и принятия управленческих решений; разработкой этапов и стадий движения запасов в производстве, влиянием оценки запасов на формирование аналитических показателей

Традиционная классификация материально-производственных запасов как "материалы - готовая продукция - товары" может быть на практике существенно усложнена в зависимости от содержания учетной политики организации. Проведенное исследование свидетельствует о том, что критерии классификации материально - производственных запасов могут быть следующими: по способу приобретения, по экономической сущности, по варианту использования в хозяйственном обороте, по периодичности потребления, по сроку хранения и использования и т.п

В работе исследованы различия в критериях признания запасов и определении их структуры в национальных стандартах бухгалтерского учета и отчетности, в GAAP US (общепринятые принципы бухгалтерского учета США) и МСФО (таблица 1)

**Таблица 1.**

**Структура запасов в национальных и международных стандартах бухгалтерского учета и отчетности**

Стандарт или иной регламентирующий акт	Сырье и материалы	Животные на выращивании и откорме	Затраты в незавершенном производстве	Готовая продукция и товары	Товары отгруженные	Расходы будущих периодов	"Малоценные" активы
МСФО 2 "Запасы"	+	-	+	+	-	+	-
МСФО 41 "Сельское хозяйство"	-	+	-	-	-	-	-
ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов"	+	-	-	+	-	-	-
ПБУ 6/01 "Учет основных средств"	-	-	-	-	-	-	+
ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организация"	+	+	+	+	+	+	-
Приказ МФ РФ №67н от 22.07.03 г	+	+	+	+	+	+	-

Как свидетельствует исследование, рассмотренная сущность материально-производственных запасов в системе бухгалтерского учета и отчетности отличается от определения материальных оборотных средств (трактуемых в экономической теории как предметы труда). Поэтому имеет значение не только признание периметра учетно-аналитической группы "материально-производственные запасы", но и определение экономической сущности каждого элемента этой группы. В системе бухгалтерского учета к материальным запасам могут быть отнесены активы, имеющие специфические свойства (например, специальное оборудование), а также классифицируемые как "малоценные" основные средства (официально термин для данных объектов учета по настоящее время не определен)

Таким образом, материально-производственные запасы могут быть представлены по следующим стадиям кругооборота оборотных средств - на производственной стадии (сфера производства) и товарной стадии (сфера обращения). В исследовании рекомендовано сферу производства подразделить по стадиям - стадия складирования запасов, предназначенных для дальнейшего использования в производстве, и непосредственно стадия производства.

Это способствует разработке единой классификации материально-производственных запасов, обобщающей цели и задачи бухгалтерского (финансового и управленческого) учета (таблица 2)

При определении периметра группы материально-производственных запасов на основании краткосрочности использования (что соответствует сущности оборотных активов организации), необходимо осуществлять их группировку, исходя из поставленных целей управления и информационных запросов. В результате материально-производственные затраты подразделяются по методике бухгалтерского учета и оценке, по сферам обращения, по экономической сущности и участию в процессе производства, и, что особенно актуально, по порядку признания их материальными затратами.

Так, к примеру, материалы являются по сути основным элементом материальных затрат, а готовая продукция выступает в роли носителя материальных затрат (но не только их, так как необходим учет и добавленных затрат). Для успешного регулирования материальных расходов в работе предложен полный цикл управления материально - производственными запасами.

При формировании информации о материально-производственных запасах в исследовании рекомендована следующая классификация запасов: запасы в пределах страхового (базового) уровня; запасы, необходимые для достижения нормальной мощности, сверхнормативные запасы, возникающие в результате хранения их большего объема, чем необходимо для точно спланированной работы.

Для целей управления материально-производственными запасами предложена группировка по категориям риска, основанная на анализе риска снижения ликвидности, которая не может быть постоянной, и изменяется под влиянием различных факторов, в том числе и экономических. При оценке риска большое значение имеет скорость выпуска продукции и ее влияние на конкретный вид запасов, а также специфика покупательского спроса.



Таблица 2.

**Сводная классификация материально-производственных запасов для целей финансового и управленческого учета**

Вид МПЗ	Классификация запасов			
	Счет, субсчет бухгалтерского (финансового) учета	По стадиям кругооборота оборотных средств	По участию в процессе производства	По факторам, влияющим на оценку МПЗ
Сырье и основные материалы	10 1	Сфера производства - стадия складирования (хранения) запасов	Предметы труда	По фактической себестоимости в соответствии с ПБУ 5/01
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	10 2			
Вспомогательные материалы	10 3, 10 4, 10 5, 10 6, 10 7, 10 8			
материалы, топливо, запасные части и т п )				
Инвентарь и хозяйственные принадлежности	10 9	Сфера производства - стадия складирования или стадия непосредственно производства	Средства труда	
Спецодежда, спецобувь и предохр приспособления (противогазы и т п )	10 10, 10 11			
Спец оснастка (специнструменты, приспособления и пр )	10 10, 10 11			
Полуфабрикаты собственного производства	21	Сфера производства или сфера обращения	Предметы труда, результат процесса производства	Как совокупность материальных и добавленных затрат, признанных в соответствии с учетной политикой
Незавершенное производство	20, 23	Сфера производства	Результат процесса производства	
Готовая продукция	43	Сфера обращения		
Товары отгруженные	45			
Товары	41			По цене приобретения или продажи в соответствии с ПБУ 5/01
Расходы будущих периодов	97	Сфера производства - предоплаченные расходы	Предоплаченные производственные расходы	Оценка в соответствии с ПБУ 10/99
"Малоценные" активы	10, с последующим забалансовым учетом	Сфера производства	Средства труда	По фактической себестоимости в соответствии с ПБУ 5/01

**Вторая группа проблем, исследованных в диссертации, связана с использованием методов оценки запасов на различных стадиях производственного**

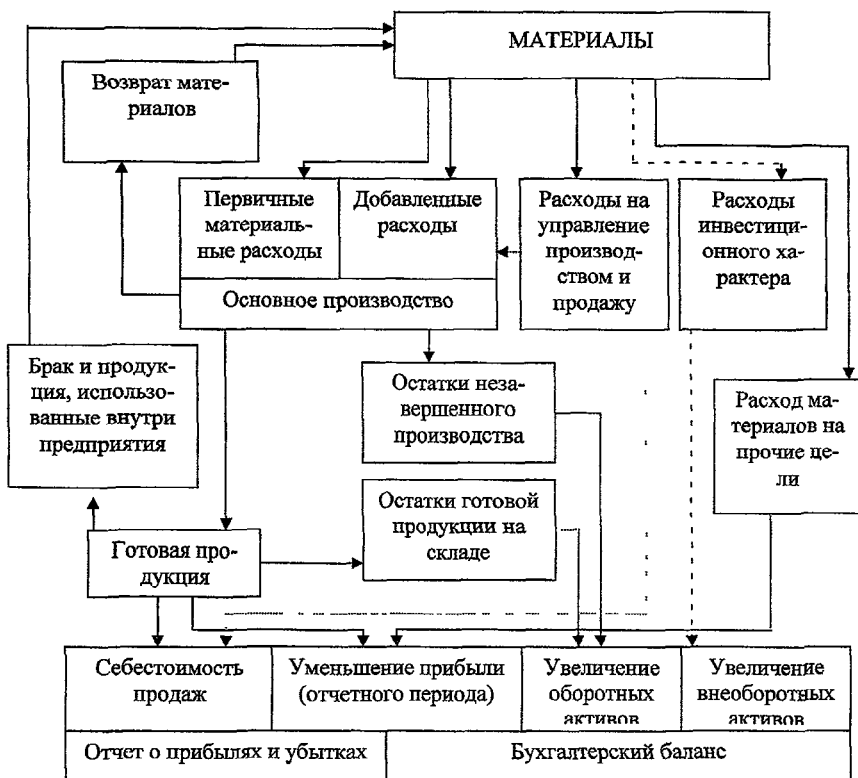
процесса; обоснованием взаимосвязи и разработки модели построения оперативного, управленческого и финансового учета материально-производственных запасов; изучения влияния выбора методов и способов учета затрат на производство продукции и калькулирования на организацию учета и анализа формирования и использования запасов.

В работе указана необходимость различать правила оценки применительно к каждой группе материально-производственных запасов по стадиям их движения: стадии складирования, стадии непосредственно производства; стадии конечного результата. Следует отметить, что на каждом этапе жизненного цикла материальных носителей (от отпуска в производство до продажи готовой продукции) действуют различные способы оценки, и совокупность их применения формирует значение конечного результата при расчете себестоимости проданной продукции.

Каждый вид материально-производственных запасов может быть рассмотрен с одной стороны, как элемент структуры материальных активов, с другой стороны, как результат применения выбранных способов оценки в отношении предшествующей стадии преобразования материальных запасов в готовую продукцию. Следовательно, говоря о материально-производственных запасах в остатках незавершенного производства или готовой продукции, в исследовании предложена упрощенная схема их оценки как первичные материальные затраты плюс добавленные расходы (см. Рис 1). Отправной точкой отсчета стоимости (или себестоимости) товарно-материальных запасов являются фактические затраты на их приобретение.

Для каждого вида запасов действует особый порядок определения стоимости, имеющий свою систему регламентации со стороны нормативных актов, ограничивающих вариантность способов и порядка оценки. При разработке учетной политики отечественными организациями в отношении материально-производственных запасов знание данных нормативных актов является обязательным. Расчет себестоимости единицы запасов на каждом этапе производственного процесса является ключом к определению себестоимости проданной продукции и оценки запасов на конец отчетного периода.

Сравнение подходов к формированию фактической себестоимости приобретаемых запасов в соответствии с национальными и международными стандартами учета и отчетности свидетельствует о том, что в них имеется много общего при различной степени детализации статей расходов.



----- Варианты признания расходов на управление

----- Расходы материалов на инвестиционные цели

**Рис. 1. Схема влияния направлений расхода материалов на формирование показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности**

В соответствии с рисунком 1 оценка запасов при последовательном изменении их материально-вещественной формы в конечном итоге может быть увязана с направлением расхода материалов при анализе ее влияния на показатели бухгалтерской финансовой отчетности

В результате проведенного исследования предложены способы оценки материально-производственных запасов для ОАО "Электроприбор"

В таблице 3 обобщено влияние информации о материально-производственных запасах на процесс бюджетирования деятельности организации (разработку основных бюджетов)

Таблица 3.

**Информационное обеспечение сведениями о запасах при формировании основных бюджетов**

Бюджетная группа	Вид бюджета	Потребность в информации о материально-производственных запасах в процессе бюджетирования	Влияние бюджетной информации на процесс управления МПЗ
Основные бюджеты	Бюджет доходов и расходов	Движение готовой продукции в натуральном выражении для признания доходов от продаж. Способы оценки МПЗ, влияющие на формирование себестоимости продаж и прочих расходов.	Установление лимитов по основным направлениям МПЗ Определение резервов сфере обращения МПЗ, способствующих увеличению прибыли Прогнозирование доли материальных затрат в себестоимости продукции. Увязка расхода материалов с постоянными и переменными затратами
	Бюджет движения денежных средств	Востребованность и высокий уровень ликвидности готовой продукции, приводящие к росту покупательского спроса, снижению длительности ее оборота и притоку денежных средств Оптимизация уровня цены и качества закупаемых материальных запасов Прогнозирование оттока денежных средств на закуп запасов с учетом страхового запаса	Определение нормального уровня запасов с целью минимизации излишних запасов и предотвращения оттока денежных средств Контроль за отгруженной, но не признанной реализованной продукцией с целью сокращения периода ее оборачиваемости
	Расчетный баланс	Прогноз показателей запасов как оборотных активов с учетом прогнозирования страхового и нормального запаса в натуральном выражении, закупочной цены (учетной цены), допустимого уровня отклонений от учетной цены и влияния способов оценки МПЗ	Учет движения всех видов запасов в натуральном выражении и анализ влияния стоимостной оценки и прироста стоимости запасов в производственном процессе, прогноз их ликвидности

Бюджет производства и уровень запасов готовой продукции тесно связаны. Установив уровень целевых нормативов (страховых и нормальных), и зная остаток готовой продукции на начало периода, в исследовании предложено применить модифицированную формулу (1) определения объема производства.

$$\text{Объем произ-водства} = \left( \begin{array}{cc} \text{Остатки} & \text{Страховой} \\ \text{ГП на} & \text{запас на} \\ \text{начало} & \text{начало} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{cc} \text{Нормальный} & \text{Изменение} \\ \text{остаток} & \text{страхового} \\ \text{ГП на} & \text{запаса} \\ \text{конец} & \text{запаса} \end{array} \right) \quad (1)$$

При модификации расчетной формулы учтено, что предприятие должно рассматривать страховой запас готовой продукции (ГП) и предусматривать возможность изменений его размера. При бюджетировании объема производства данный запас рекомендовано исключить из расчета. Но в случае, если предпри-

ятие планирует пересмотреть уровень страхового запаса на конец периода бюджетирования, учетом изменений в его оценке нельзя пренебречь. Согласно данной методике расчета в работе предложен формат бюджета производства применительно к выпускаемой продукции.

Бюджет прямых затрат на материалы должен учитывать не только потребность в материально-производственных запасах как основы производственного процесса, но и переходящие запасы сырья и материалов с выделением страхового запаса. При расчете объема закупок сырья и материалов на период и подпериоды в исследовании предложено модифицировать общепризнанную формулу с учетом вышесказанного:

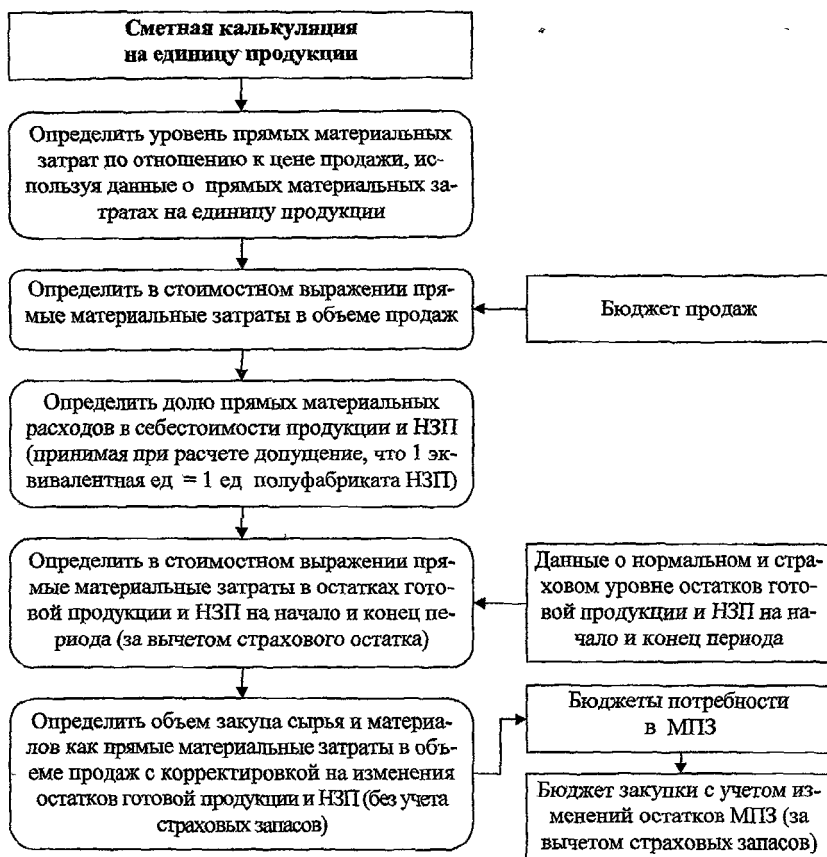
$$\begin{array}{l} \text{Объем} \\ \text{закупок} \\ \text{сырья,} \\ \text{матери-} \\ \text{алов} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Произ-} \\ \text{водств-} \\ \text{енные} \\ \text{потреб-} \\ \text{ности} \end{array} - \left( \begin{array}{l} \text{Остатки} \\ \text{ГП на} \\ \text{начало} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Страхо-} \\ \text{вой} \\ \text{запас на} \\ \text{начало} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{l} \text{Норма-} \\ \text{льный} \\ \text{остаток} \\ \text{ГП на} \\ \text{конец} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Изме-} \\ \text{нение} \\ \text{страхо-} \\ \text{вого} \\ \text{запаса} \end{array} \right) \quad (2)$$

Применяя учетные цены и планируя возможные отклонения, можно спрогнозировать стоимостную оценку потребности в сырье и материалах, что необходимо для управления закупом запасов, формирования плана-графика и графиков оплаты приобретаемых материально-производственных запасов (для бюджетирования денежных потоков). С целью повышения оперативности прогнозов потребности в закупе сырья и материалов следует упростить алгоритм расчетов (рисунок 2). Учитывая возможные ценовые колебания, данные расчеты возможны только при краткосрочном бюджетировании.

Параллельно с разработкой производственной программы осуществляется бюджетирование запасов с учетом планируемой (нормативной) себестоимости в отношении готовой продукции и остатков незавершенного производства, а применительно к материальным запасам, предназначенным для использования и находящимся на складе - исходя из учетной (нормативной) цены. Полученные в стоимостной оценке данные будут основой формирования показателя "запасы" в расчетном балансе.

При упрощенном варианте бюджетирования потребности в материально-производственных запасах необходимо исходить из нормативной калькуляции на условную единицу продукции, объединяя товарный выпуск по однородным группам, имеющим схожие характеристики.

Как показало проведенное исследование организации учетного обеспечения управления материально-производственными запасами, прибегая к различным моделям взаимодействия финансового, управленческого и оперативного учета как систем организации, сбора и накопления данных, для решения конкретных управленческих задач необходимо обеспечить формирование в ретроспективе, в оперативном периоде и на перспективу. систему учета материальных затрат; систему управленческих отчетов по движению и использованию материально-производственных запасов, систему аналитических показателей, определяющих обеспеченность предприятия МПЗ, ликвидность и эффективность использова- ния запасов



**Рис. 2. Упрощенный алгоритм расчета потребности в закупке МПЗ**

В диссертации изучено влияние выбора метода учета затрат, в том числе материальных, на производство продукции, на организацию учета и оценку материально-производственных запасов, выбор вариантов синтетического учета и определение уровней и системы аналитики, а в конечном итоге - влияние на формирование показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. С использованием различных методов расчетов можно получить различные (иногда противоположные) оценки себестоимости и прибыльности продукции. Возникает естественное желание использовать методику, дающую однозначные оценки, которые возможно при применении маржинального анализа. Маржинальный анализ предполагает оценку потенциальной прибыльности продукции с использованием соотношения цен на проданную продукцию и переменных затрат на ее производство. Действительно, цены продажи продукции и переменные затраты на ее производство (нормативы затрат) в большинстве случаев известны и оче-

видны. При этом исключаются проблемы с выбором метода распределения общепроизводственных расходов для получения реальной цены продукции.

**Третья группа проблем связана с разработкой учетно-аналитической системы в построении "управления по отклонениям" материально-производственных запасов, определением стадии движения материально-производственных запасов; анализом показателей ОАО "Электроприбор"**

В исследовании предложены этапы анализа производимой продукции, определена их цель, информационная потребность на входе, сущность этапа, получаемый результат на выходе: первый этап - маржинальный анализ (анализ соотношения цен продажи и переменных затрат на производство продукции), второй этап - анализ товарной продукции по производственной себестоимости.

Организация системы "управления по отклонениям" в отношении запасов предусматривает следующие обязательные этапы. определение нормальных ситуаций, связанных с движением материально-производственных запасов и установлением их страхового уровня; прогнозирование возможных отклонений в расходе материально-производственных запасов и классификация отклонений по причинам, местам возникновения и центрам ответственности, ранжирование отклонений в расходе и движении материально-производственных запасов по уровням существенности и закрепление ответственности за принятие решений при управлении по отклонениям за конкретными центрами и уровнями управления (определение центров, которые могут оказывать влияния на выявленные отклонения), разработка документального оформления отклонений для информационного обеспечения управления, в том числе включение информации для управления по отклонениям в формы сегментарной отчетности (отчетности центров ответственности); сравнение фактической информации, представленной в учетной системе, о движении материально-производственных запасов с установленными нормативными показателями (для нормального хода деятельности) и выявление отклонений, оценка и анализ отклонений и определение причин, фиксация выявленных существенных отклонений и доведение информации до соответствующего центра ответственности, принятие решения по признанным существенными отклонениям, осуществление корректирующих действий для учета изменений потребления ресурса или цены на него.

При применении системы "управления по отклонениям" в исследовании предложено ранжировать признаваемые отклонения не только по уровням существенности, но и по центрам ответственности. Информация, формируемая в учетной системе, классифицирована в работе следующим образом. отклонения в пределах допустимых (незначительных, несущественных) превышений норм расхода; отклонения, относимые к среднему уровню оценки существенности, по которым могут быть приняты управленческие решения на уровне центров ответственности структурных подразделений; отклонения, относимые к высокому уровню оценки существенности, требующие вмешательства менеджеров более высокого уровня руководства (таблица 4)

Основой построения управления по отклонениям является организация системы нормирования (нормативного учета) на предприятии. Наибольший эффект

будет получен при применении норм и нормативов в системе массового производства, когда применяемая технология позволяет определить количество исходных ресурсов, в том числе материальных, необходимых для производства каждой единицы продукции

Признание отклонения, как правило, происходит на стадии сравнения фактических и нормативных показателей движения материально-производственных запасов, а также может происходить на различных стадиях закупа; хранения (складирования), передачи в эксплуатацию и использования в процессе производства; формирования стоимости производимой продукции; оценки незавершенного производства; хранения (складирования) готовой продукции, признания себестоимости производимой продукции. Управление по отклонениям возможно только при условии задания для выбранной области релевантности уровня норм и нормативов и эффективном распределении уровней ответственности между центрами.

**Таблица 4.**

**Оценка уровня существенности для организации управления по отклонениям материально-производственными запасами в производстве электроприборов**

Место признания отклонения материальных расходов	Уровень отклонений по отношению к установленным нормам		
	От 0 до 5% (низкий)	От 5 до 20% (средний)	Более 20% (высокий)
1. Отклонение выявлено непосредственно в центре затрат, который может влиять на данный уровень отклонений	Ситуация не нуждается в оперативном управлении	Управление на уровне центра затрат, где произошло и зафиксировано отклонение от норм расхода	Управление отклонениями на более высоком уровне центров ответственности или централизованное управление
2 Центр затрат, где выявлено отклонение, не может оказывать влияние на уровень расхода, так как причина связана с деятельностью другого центра затрат	Ситуация не нуждается в оперативном управлении	Передача информации по выявленным отклонениям другому центру ответственности, который может оказать влияние на данный вид расхода	Управление отклонениями на более высоком уровне центров ответственности или централизованное управление
3 Центр затрат, где выявлено отклонение, не может оказывать влияние на уровень расхода, так как причина отклонения определена как внешний фактор	Ситуация не нуждается в оперативном управлении	Управление отклонениями на более высоком уровне центров ответственности, или централизованное управление	Управление отклонениями на более высоком уровне центров ответственности, или централизованное управление

В диссертационном исследовании выявленные отклонения в оценке переменных производственных материальных расходов при признании их среднего или высокого уровня существенности анализируются по составляющим отклонение по цене и отклонение по использованию материалов.



При применении способа оценки запасов по средней себестоимости, на ценовой фактор косвенно окажет влияние цена прошлых периодов в части начальных остатков складских запасов сырья и материалов. Поэтому оценку ценового отклонения (*ОЦМ*) на стадии расхода материальных ресурсов предложено определять по модифицированной формуле:

$$ОЦМ = (ЦР - НЦ) \times КМ \quad (3)$$

где: *НЦ* - нормативная цена единицы материалов, *ЦР* - учетная цена единицы материалов при отпуске, определенная в соответствии с учетной политикой организации, не противоречащей ПБУ 5/01, *КМ* - количество израсходованного материала

При расчете ценовых отклонений в исследовании рекомендовано использование не нормативной цены единицы материалов при закупке, а нормативной цены расхода материалов для отпуска со склада применительно к единице запасов. Отличие этих двух показателей может быть связано с капитализацией в остатках МПЗ ценовых показателей прошлых периодов, не являющихся в настоящее время объектом управления. Таким образом, ценовое отклонение, признаваемое на стадии производственного процесса, может быть определено по совокупности как ценовое отклонение при закупке и ценовое отклонение, предопределенное способом оценки материальных запасов по учетной политике при их отпуске в производство.

Для центра ответственности, выступающего в качестве центра затрат на стадии процесса производства, особо актуальна оценка отклонений по использованию материалов (*ОКМ*), как правило, определяемых по формуле:

$$ОКМ = (ФК - НК) * НЦ, \quad (4)$$

где: *НК* - нормативное количество материалов, необходимых для фактического выпуска продукции при нормальных условиях, *ФК* - фактическое количество использованных в производстве сырья и материалов, *НЦ* - нормативная цена материалов

В качестве нормативной цены материалов рекомендовано использовать не нормативную цену при закупке (традиционно предлагаемую многими экономистами), а определенную расчетную нормативную цену для оценки материального расхода. Отклонение в данных ценовых нормативах будет не значительным в условиях стабилизации ценовой политики поставщиков.

В исследовании предложено внедрить в процесс производственного менеджмента такую систему управления материальными затратами, которая позволит осуществлять контроль за соблюдением бюджетных показателей до и непосредственно в процессе осуществления действий (операций по расходу и использованию МПЗ). Управление уровнем материальных затрат базируется на применении нормативных показателей, разрабатываемых предприятием с ориентиром на нормальные условия деятельности.

Контроль за соблюдением нормативных показателей может осуществляться уже непосредственно на стадии закупа материально-производственных запасов по направлениям: соблюдение уровня ценового норматива, соблюдение уровня страхового запаса МПЗ на складе, предназначенного для использования в производстве и для управленческих нужд; обеспечение нормального уровня запасов

на складе для обеспечения бесперебойного производства при выполнении производственной программы с одновременным предотвращением необоснованного излишнего запаса.

При определении нормативной цены для конкретного вида МПЗ необходимо исходить не только из предложений рынка, но и учитывать в совокупности все расходы, формирующие цену приобретаемых запасов. Так, допустимая цена поставщика в отношении контракта на поставку МПЗ может быть определена по формуле:

$$НЦП = НЦ + ННР \quad (5)$$

где **НЦП** - максимальная цена поставщика, допустимая по условиям определения нормативной цены закупа МПЗ, **НЦ** - нормативная цена закупа, **ННР** - нормативная доля отклонений (дополнительных затрат) при заказе и заготовлении на единицу МПЗ

Нормативная цена закупа должна быть установлена на конкретный период (определение периода действия норматива) по номенклатурным группам или по каждому виду запасов, постоянно используемых в производственно-хозяйственной деятельности организации. Возможно ранжирование нормативных цен по допускаемому диапазону качественных характеристик закупаемых материальных запасов, а также по постоянным поставщикам с учетом различий в уровне дополнительных накладных расходов (транспортировка и т.п.)

При организации такой системы управленческого учета с обеспечением оперативной информации по отклонениям создается база для осуществления управления отклонениями не пост-фактум, а в реальном времени, что будет способствовать повышению эффективности системы менеджмента материально-производственных запасов в целом.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. *Калиновский С.А.* Учетно-аналитическое обеспечение управления материально-производственными запасами [текст] // Вестник Самарского государственного экономического университета Самара - Самарский государственный экономический университет, №5 (31), 2007 - 0,5п л

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

2. *Калиновский С.А.* Значение нормативного метода учета затрат на производство в современных условиях [текст] // Практический менеджмент в регионе. Материалы 2-ой Межрегиональной научно-практической конференции - Чебоксары. Изд-во Чувашского университета, 2005 - 0,45 п л
3. *Калиновский С.А.* Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости [текст] // Инновация в образовательном процессе. Материалы межрегиональной научно-практической конференции вузов Приволжского региона.- М · Изд-во МГОУ, 2006. - 0,61 п л

4. *Калиновский С.А.* Организация учетно-аналитического обеспечения управления материально-производственными запасами [текст] // Вестник Тольяттинского филиала Московского государственного института пищевых производств. Серия "Экономика" Выпуск 2. - Тольятти: ООО «Кассандра», 2007. - 0,71 п.л.

5. *Калиновский С.А.* Взаимосвязь модели построения оперативного, управленческого и финансового учета материально-производственных запасов [текст] // Вестник Тольяттинского филиала Московского государственного института пищевых производств Серия "Экономика". Выпуск 2. - Тольятти: ООО «Кассандра», 2007. - 0,48 п.л.

Подписано в печать  
Бумага типогр №1  
Печать офсетная  
Заказ *291*

Автореферат  
*210207*

Формат 60x84  $\frac{1}{16}$   
Гарнитура "Times"  
Уч -изд. л 1,0  
Тираж 100 экз

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета  
410003, Саратов, Радищева, 89