

Мухина Евгения Ринатовна

**Развитие управленческого учета на
предприятиях по производству
электротехнической продукции**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Нижний Новгород – 2014

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Пермский национальный исследовательский политехнический университет»

Научный руководитель: **Шешукова Татьяна Георгиевна,**
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты: **Нечухина Надежда Семеновна,**
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Уральский государственный
экономический университет»,
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
заведующая кафедрой

Сунгатуллина Рашида Нурулловна,
кандидат экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВПО «Вятская государственная
сельскохозяйственная академия», кафедра
бухгалтерского учета, анализа и аудита,
заведующая кафедрой

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Южно-Уральский
государственный университет» (национальный
исследовательский университет), г. Челябинск

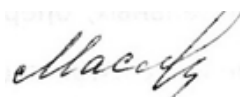
Защита диссертации состоится «23» сентября 2014 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул.Б.Покровская, 37, ауд.315.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Сведения о защите и автореферат размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <https://vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГАОУ ВО "Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского" <https://diss.unn.ru/389>.

Автореферат разослан « » августа 2014г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
к.э.н., доцент



Т.С. Маслова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Предприятия по производству электротехнической продукции имеют огромное значение для экономики страны, о чем можно судить как по масштабам производства и количеству занятого в данной сфере населения, объеме налоговых поступлений, доле в валовом внутреннем продукте, экспорте, так и по роли в научно-техническом прогрессе. Огромное количество видов производимой продукции и объемы производства говорят о важности данной группы производственных предприятий в российской экономике и об их влиянии на развитие производственного сектора.

Предприятия по производству электротехнической продукции можно охарактеризовать осуществлением многопрофильной деятельности в сфере производства, в том числе в сферу деятельности попадают изоляционные материалы, кабельно-проводниковая продукция.

Данный вид деятельности характеризуется достаточно высоким уровнем конкуренции, сезонными колебаниями спроса на продукцию, наличием нескольких качественно разнородных операционных сегментов деятельности, достаточно высоким удельным весом условно-постоянных затрат в общей сумме затрат, связанных с основной деятельностью. Эти особенности определяют важность надлежащей постановки системы управленческого учета, глубокого и систематического изучения, анализа всех показателей финансово-хозяйственной деятельности, организации эффективной системы контроля в целях обеспечения финансовой устойчивости и успешного развития организации.

Переход на рыночные отношения в экономике привел к тому, что управленческий персонал вынужден самостоятельно принимать решения. В связи с этим все более актуальными становятся вопросы управленческого учета, направленного на предоставление оперативной, прозрачной и достоверной информации пользователям. Что касается существующих систем финансового и налогового учета, то они не в состоянии полностью удовлетворить потребности руководящего состава предприятий, нуждающегося в полной, своевременной и достоверной информации для принятия решений на стратегическом, тактическом, оперативном уровнях.

Для принятия верного управленческого решения каждой организации следует проводить непрерывный мониторинг своего текущего положения. Но системы учета, применяемые предприятиями по производству электротехнической продукции, зачастую неспособны предоставить необходимую руководящему составу информацию.

Данные о затратах имеют большое значение для принятия управленческих решений, поскольку основными показателями, по которым можно охарактеризовать эффективность функционирования предприятия, являются

объем затрат и показатель себестоимости продукции. В то же время сложившаяся на настоящий момент система учета затрат применительно к предприятиям по производству электротехнической продукции недостаточно исследована и не в полной мере удовлетворяет современные требования оперативности, полноты, сопоставимости информации.

Для предприятий электротехнической индустрии характерна недостаточная степень использования инструментов и возможностей управленческого учета, что вызвано недостаточностью теоретических, методических и методологических разработок в части его ведения. Требуется совершенствование существующих, а также создание новых концептуальных представлений, методического инструментария с учетом отраслевых особенностей для ведения эффективного управленческого учета.

Все это определяет актуальность исследования проблемы развития управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции.

Степень разработанности проблемы. В развитие идей, касающихся изучения сущности управленческого учета, проблем классификации затрат в управленческой деятельности, существенный вклад внесли зарубежные авторы: Апчерч А., Арнольд Дж., Аткинсон Р., Друри К., Иннес Дж., Каплан Р.С., Майер Э., Манн Р., Митчелл Ф., Мюллердорф Р., Нидлз Б., Паркер Р., Скоун Т., Фостер Дж., Хорнгрен Ч.Т., Шим Дж., Энтони Р. и др.

Вопросы методики и методологии управленческого учета, вопросы, связанные с анализом хозяйственной деятельности, рассматривают в своих работах крупные отечественные ученые: Аверина О.И., Бороненкова С.А., Вахрушина М.А., Дружиловская Т.Ю., Ефимова О.В., Ивашкевич В.Б., Камышанов П.И., Каверина О.Д., Карпова Т.П., Ковалев В.В., Колесник Н.Ф., Кондраков Н.П., Мельник М.В., Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., Нечеухина Н.С., Николаева С.А., Николаева О.Е., Осипов В.И., Палий В.Ф., Панков В.В., Петрова В.И., Попова Л.В., Соколов Я.В., Шевелев А.Е., Шеремет А.Д., Шешукова Т.Г. и др.

Особенности ряда аспектов управленческого учета, связанные с его организацией, системой методического обеспечения, по отношению к организациям электротехнической индустрии в настоящее время мало изучены, не выработан комплексный подход к организации управленческого учета.

Не теряют актуальности проблемы классификации объектов управленческого учета затрат в электротехнической сфере, вопросы выбора способов учета затрат, а также калькулирования себестоимости продукции, аспекты, связанные с организацией учета затрат по центрам финансовой ответственности и по фирме в целом.

По достоинству оценивая вклад ученых, следует отметить, что на текущий

момент недостаточно проработанными являются вопросы анализа функционирования управленческого учета, проблемы методического обеспечения на предприятиях по производству электротехнической продукции. На наш взгляд, данные аспекты требуют дополнения, углубления.

Следует также отметить, что ввиду технико-экономических особенностей электротехнической индустрии часть существующих теоретических положений в сфере управленческого учета требует доработки.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является комплексное исследование порядка ведения управленческого учета предприятиями по производству электротехнической продукции и разработка научно обоснованных теоретико-методических рекомендаций в области развития системы управленческого учета на предприятиях данной сферы.

Достижение сформулированной цели потребовало постановки и решения следующих задач:

- ✓ исследовать сущностную природу управленческого учета с целью уточнения понятийного аппарата;
- ✓ выявить значимые отраслевые факторы, влияющие на организацию управленческого учета;
- ✓ исследовать и уточнить объекты управленческого учета затрат, обосновать подходы к формированию центров ответственности для целей развития предприятий по производству электротехнической продукции;
- ✓ разработать методику анализа существующего состояния управленческого учета с целью выявления недостатков и приоритетных направлений развития управленческого учета;
- ✓ разработать систему аналитического учета затрат с целью автоматизации учета;
- ✓ на основе систематизации факторов, влияющих на постановку системы бюджетирования на предприятии, разработать методику бюджетирования для предприятий по производству электротехнической продукции.

Область исследования. Исследование соответствует п.1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», п.1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей, п.1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», п.2.3. «Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности», п.2.13 «Теория и методология бюджетирования» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» - паспорта научных специальностей ВАК (экономические науки).

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических, практических и организационно-методических аспектов развития управленческого учета на предприятиях по производству

электротехнической продукции.

Объект исследования – учетно-управленческое обеспечение финансово-хозяйственной деятельности предприятий по производству электротехнической продукции.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретико-методологической основой исследования являются научные труды зарубежных и отечественных ученых, посвященные проблемам бухгалтерского и управленческого учета, анализа хозяйственной деятельности; законодательные и нормативные акты РФ; нормативно-справочные и статистические материалы; отраслевая инструктивная документация; внутренние нормативные документы предприятий, отчетность предприятий исследуемой отрасли; материалы научных конференций и семинаров.

В ходе исследования для решения поставленных задач применялись такие общенаучные методы познания, как: синтез, анализ, комплексность, системность, метод сравнительного горизонтального и вертикального анализа, абстрагирование, дедукция, индукция, моделирование.

Научная новизна результатов исследования. Научная новизна исследования заключается в развитии теоретических, организационных и методических положений управленческого учета, позволяющих получить концептуальные представления о нем на предприятиях по производству электротехнической продукции, а также способствующих повышению гибкости, адаптивности информационного поля, формируемого в рамках учетно-аналитической системы предприятий данной сферы. Основные результаты работы, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

- на основе анализа научных взглядов зарубежных и российских ученых уточнены принципы управленческого учета для предприятий по производству электротехнической продукции, также предложены в дополнение к существующим: принципы кодирования информации, безопасности, количественной определенности степени неопределенности и риска. Выделение и внедрение данных принципов необходимо для проведения план-факт анализа исполнения бюджетов, оценки различного рода рисков (политических, валютных, экономических и др.) при принятии управленческих решений, сокращения риска возникновения ошибок вследствие влияния человеческого фактора. Предлагаемые уточнения позволяют расширить теоретические представления о содержании и группировке принципов управленческого учета (п. 1.3, 1.7 паспорта специальности 08.00.12);
- выявлены отраслевые факторы, влияющие на функционирование системы управленческого учета затрат в организациях по производству электротехнической продукции, учет которых необходим в целях постановки и определения приоритетных направлений развития управленческого учета на

данных предприятиях. Проанализировано влияние внешних (экономические, социальные, общемировые) и внутренних (отраслевые особенности производства, состав выпускаемой продукции, технология и тип производства) факторов на организацию системы управленческого учета (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- с учетом отраслевых особенностей определены объекты управленческого учета затрат в организациях по производству электротехнической продукции (места возникновения затрат; центры ответственности; виды производимой продукции), предложен комплексный подход к выделению центров ответственности на предприятии, сочетающий в себе особенности функционального, факторного и структурного подходов, что дает возможность анализа структуры затрат как в разрезе элементов затрат, так и в разрезе видов производимой продукции, а также в разрезе участков (п. 1.7, 1.11 паспорта специальности 08.00.12);
- с целью выявления недостатков и приоритетных направлений развития управленческого учета разработана методика анализа существующего состояния управленческого учета, отличительной особенностью которой является возможность с помощью исследования организационной, технической, научной составляющей управленческого учета комплексно оценить систему управленческого учета по экономическим и неэкономическим показателям (п. 1.7, 2.3 паспорта специальности 08.00.12);
- с учетом возможностей использования современных информационных технологий на предприятиях по производству электротехнической продукции с целью автоматизации учета, создания многофункциональной информационной базы управления затратами и усиления воздействия аналитической и контрольной функций учета уточнена система аналитического учета затрат, ориентированная на применение иерархической системы счетов, субсчетов и аналитических счетов; разработана методика управленческого учета затрат на базе 20-29 счетов, основанная на взаимодействии системного, интеграционного, ситуационного, нормативного, поведенческого, концептуального, информационного подходов. Использование данной методики позволяет структурировать затраты и, тем самым, обеспечить пользователей необходимой информацией (п. 1.11 паспорта специальности 08.00.12);
- на основе систематизации факторов, определяющих особенности построения системы бюджетирования на предприятиях по производству электротехнической продукции, с позиций системного подхода разработана методика бюджетирования, которая позволяет исключить дублирование функций сотрудниками предприятий, предоставляет возможность оперативного формирования бюджетов и при реализации базовых принципов планирования

(комплексность, полнота, прозрачность, гибкость) дает возможность эффективно управлять затратами организации. При этом особое внимание уделено изучению финансовой структуры организации как основополагающей составляющей при выделении центров ответственности и дальнейшем составлении бюджетов на различных уровнях (п. 1.7, 2.13 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в обобщении, уточнении, разработке новых положений в области управленческого учета. Рекомендации автора по совершенствованию подходов к формированию центров ответственности, по использованию методики анализа управленческого учета дополняют положения современной системы управленческого учета.

Практическая значимость исследования заключается в разработке методик бюджетирования, управленческого учета затрат, анализа системы управленческого учета, совершенствующих имеющиеся подходы по данным вопросам; обосновании предложений по выделению центров ответственности на предприятии, по выделению и реализации принципов управленческого учета.

Применение разработанных методик предприятиями по производству электротехнической продукции позволит решить некоторые задачи, касающиеся повышения качества информации, необходимой для принятий взвешенных управленческих решений. Результаты диссертационного исследования могут быть применены в практической работе бухгалтерских структур организаций.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований докладывались на Международных, Всероссийских научно-практических конференциях, международном е-симпозиуме. Разработанные в диссертации положения и рекомендации диссертационного исследования по организации учёта затрат по центрам ответственности, построению системы бюджетирования, внедрению системы аналитического учета затрат на базе 20-29 счетов использованы в деятельности экономических служб ООО «НПК «Энергия» (г. Пермь), ООО «Энергоснаб» (г. Пермь), ООО «ЭТК «ЭНЕРГОКОМПЛЕКС» (г.Пермь), ООО «Опытно-конструкторское предприятие «ЭЛКА-Кабель» (г.Пермь), ООО «ПОЛЮС-С» (г.Пермь).

Результаты диссертационного исследования использованы в учебном процессе в Пермском национальном исследовательском политехническом университете при преподавании курсов «Управленческий учет», «Бухгалтерский учет», а также при подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Публикации результатов исследования. По теме диссертации автором опубликовано 20 научных работ общим объемом 5,9 п.л. (авторских 5,21 п.л.), в том числе 5 статей опубликованы в журналах, входящих в перечень ведущих

рецензируемых научных журналов и изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Работа изложена на 185 страницах машинописного текста и содержит 50 таблиц, 36 рисунков, 8 формул, 250 источников, 13 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы исследовательской работы, степень разработанности проблемы, сформулированы цели, задачи, предмет, объект исследования, приведена теоретическая и методологическая база, вынесены результаты работы, содержащие научную новизну, раскрыта теоретическая и практическая значимость работы, перечислены результаты внедрения итогов исследования.

В первой главе «Развитие теоретических основ управленческого учета» проанализированы основные трактовки управленческого учета, предложенные различными зарубежными и отечественными исследователями. Рассмотрен инструментарий управленческого учета: методы, принципы. Исследовано развитие управленческого учета в России и за рубежом в ретроспективном аспекте. Проанализированы особенности развития управленческого учета на разных этапах. Сформулированы перспективные направления развития управленческого учета. Выявлены технико-экономические особенности предприятий электротехнической группы, определяющие особенности постановки и ведения управленческого учета. Предложена модель построения информационных массивов в управленческом учете на предприятиях электротехнической индустрии.

Во второй главе «Особенности управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции» изучены вопросы постановки и организации управленческого учета на предприятиях данной группы, проведен анализ действующей системы управленческого учета, учета затрат, рассмотрена в динамике структура затрат ряда предприятий.

Третья глава исследования «Совершенствование методического обеспечения управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции» направлена на развитие инструментария управленческого учета на предприятиях электротехнической индустрии. В частности, предложена методика комплексного учета затрат, разработана методика бюджетирования, проведен сравнительный анализ программных продуктов, позволяющих вести управленческий учет, на базе чего рассмотрен вопрос о выборе программного продукта в целях оптимизации ведения учета.

В заключении сформулированы основные выводы по результатам исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. На основе анализа научных взглядов зарубежных и российских ученых уточнены принципы управленческого учета для предприятий по производству электротехнической продукции, также предложены в дополнение к существующим: принципы кодирования информации, безопасности, количественной определенности степени неопределенности и риска. Выделение и внедрение данных принципов необходимо для проведения план-факт анализа исполнения бюджетов, оценки различного рода рисков (политических, валютных, экономических и др.) при принятии управленческих решений, сокращения риска возникновения ошибок вследствие влияния человеческого фактора. Предлагаемые уточнения позволяют расширить теоретические представления о содержании и группировке принципов управленческого учета.

Любая наука отвечает определенным принципам, или исходным положениям, постулатам.

Все принципы управленческого учета предложено подразделить на три категории (табл.1).

Таблица 1 - Классификация принципов управленческого учета

№	Группа принципов	Характеристика	Примеры
1	Бухгалтерские	Принципы, которые лежат в основе финансового учета	✓ Принцип начисления; ✓ Принцип консерватизма; ✓ Принцип имущественной обособленности; ✓ Принцип непрерывности; ✓ Принцип периодичности; ✓ Принцип приоритета содержания над формой
2	Информационные	Принципы, характеризующие коммуникативную функцию управленческого учета	✓ Принцип понятности информации; ✓ Принцип доступности информации; ✓ Принцип надежности информации; ✓ Принцип оперативности представления информации; ✓ Принцип сопоставимости информации; ✓ Принцип полноты и аналитичности информации; ✓ Принцип существенности информации; ✓ Принцип полезности информации; ✓ Принцип гибкости информации; ✓ Принцип экономичности информации; ✓ Принцип целесообразности информации; ✓ Принцип комплексности информации; ✓ Принцип достоверности информации; ✓ Принцип взаимозависимости информации; ✓ Принцип релевантности информации.

Окончание таблицы 1

№	Группа принципов	Характеристика	Примеры
3	Специфические	Принципы, характерные только для управленческого учета как отдельного направления	✓ Принцип бюджетного (сметного) управления; ✓ Принцип формирования показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями подразделения; ✓ Принцип использования единых единиц измерения; ✓ Принцип оценки результатов деятельности подразделений; ✓ Принцип делегирования ответственности; ✓ Принцип контролируемости показателей отчетности; ✓ Принцип обособленности; ✓ Принцип ответственности; ✓ Принцип управляемости.

Наряду с этими принципами предлагается выделить и принять во внимание следующие принципы:

- Принцип кодирования информации, заключающийся в присваивании каждой операции (касательно движения денежных средств, реализации и пр.) определенного кода. Выделение и внедрение этого принципа требуется в целях проведения оперативного план-факт анализа исполнения бюджетов, что имеет огромное значение для организаций с большим количеством хозяйственных операций, в частности для предприятий по производству электротехнической продукции;
- Принцип количественной определенности степени неопределенности и риска при принятии управленческого решения, выделение которого необходимо, поскольку организации электротехнической индустрии функционируют в условиях жесткой рыночной среды, испытывая на себе влияние различных факторов. Поэтому при принятии управленческого решения рекомендуется учитывать политические, экономические, валютные риски и т.д.;
- Принцип безопасности информации, реализуемый посредством ограничения доступа отдельных пользователей к информационным потокам, наделением пользователей разными правами. Применение принципа безопасности информации сокращает риск возникновения ошибок вследствие влияния человеческого фактора.

Принципы кодирования и безопасности информации следует отнести к информационным принципам управленческого учета, принцип количественной определенности степени неопределенности и риска при принятии управленческого решения - к специфическим принципам. Внедрение и реализация принципов управленческого учета позволяет создать эффективную систему планирования и прогнозирования деятельности предприятия, способствует принятию грамотных,

взвешенных, экономически обоснованных управленческих решений, рациональному распределению контрольных и учетных функций между управленческим персоналом компании.

2. Выявлены отраслевые факторы, влияющие на функционирование системы управленческого учета затрат в организациях по производству электротехнической продукции, учет которых необходим в целях постановки и определения приоритетных направлений развития управленческого учета на данных предприятиях. Проанализировано влияние внешних (экономические, социальные, общемировые) и внутренних (отраслевые особенности производства, состав выпускаемой продукции, технология и тип производства) факторов на организацию системы управленческого учета.

Вопросы определения объектов учета затрат, калькулирования себестоимости, выделения центров ответственности, выбора методов распределения косвенных затрат зависит от большого количества факторов.

В таблице 2 проанализировано влияние основных внешних и внутренних факторов на постановку и функционирование системы управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции. На основе изучения и систематизации внутренних и внешних факторов, формирующих технические и экономические характеристики управленческого учета, для организаций данного профиля деятельности формируются его отличительные черты, определяющие особенности постановки и ведения бюджетирования, учет и калькулирование себестоимости продукции, учет отдельных видов затрат и др.

С этих позиций следует сделать вывод о высокой значимости выявления данных факторов, учет которых необходим в целях постановки и определения приоритетных направлений развития управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции.

3. С учетом отраслевых особенностей определены объекты управленческого учета затрат в организациях по производству электротехнической продукции (места возникновения затрат; центры ответственности; виды производимой продукции), предложен комплексный подход к выделению центров ответственности на предприятии, сочетающий в себе особенности функционального, факторного и структурного подходов, что дает возможность анализа структуры затрат как в разрезе элементов затрат, так и в разрезе видов производимой продукции, а также в разрезе участков.

В целях определения себестоимости продукции, контроля и управления затратами, оценки функционирования деятельности подразделений организаций предложено относить в управленческом учете к объектам учета затрат в организациях по производству электротехнической продукции: места возникновения затрат, центры ответственности, виды производимой продукции.

Таблица 2 - Факторы, влияющие на организацию управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции

Факторы	Характеристика факторов	Примеры факторов	Влияние на организацию управленческого учета
Внутренние	Технические особенности предприятий электротехнической отрасли	Материалоемкость выпускаемой продукции	Необходимость осуществления планирования и контроля за материальными ресурсами
		Значительные объемы незавершенного промышленного производства	Появление отдельного объекта учета – незавершенного производства, вопросы выбора способа оценки незавершенного производства, проблема внутренней отчетности незавершенного производства
		Отсутствие привязанности ресурсов к определенному месту ведения работ	Вопросы выбора способа распределения косвенных затрат
		Периодически возникающая потребность создавать собственное обслуживающее и вспомогательное производство (например, осуществление изготовления собственного основного средства)	Формирование данных по счетам для учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающее производство». Проблема выбора метода распределения и перераспределения затрат обслуживающего и вспомогательного производства.
		Наличие большого количества комплексных статей затрат	Дополнительная детализация накладных затрат
		Использование в производственной деятельности услуг сторонних организаций (давальческая переработка сырья)	Необходимость выделения информации в части материальных затрат о материалах на складе и материалах, переданных в переработку. Формирование себестоимости готовой продукции с учетом стоимости услуг переработчика
		Многоступенчатое производство (наличие нескольких стадий производства)	Грамотное разграничение производственной номенклатуры по счетам 10, 21, 43
		Разнообразный характер производимой продукции	Учет и калькулирование себестоимости различных видов продукции, учет по сегментам деятельности, определение рентабельности отдельных видов продукции
Внешние	Экономические, политические, социальные, общемировые	Высокий уровень конкуренции	Стратегическое планирование
		Характер установления цен (на основании рыночных)	Необходимость проведения оперативного анализа отклонений фактических затрат от плановых; мониторинг рынка
		Сезонный характер спроса	Необходимость ведения системы бюджетирования
		Высокая степень финансового риска	Планирование денежных потоков

Опираясь на специфику функционирования организаций данного вида экономической деятельности, предлагаем использовать комплексный подход к формированию центров производственных затрат, сочетающий в себе особенности структурного, факторного и функционального (рис. 1).

Первый этап характеризуется выделением центров ответственности по структурному принципу, т.е. по участкам. Центры производственных затрат возглавляют начальники участков, которые несут ответственность за возникшие издержки. Второй этап определяется выделением функциональных центров ответственности (по видам производимой продукции). Во главе центров ответственности второго уровня должны стоять мастера, несущие ответственность за деятельность того или иного производственного сегмента. На третьем заключительном этапе внутри функционального центра ответственности предлагается выделять центры ответственности по факторам производства на каждом подразделении каждого участка.

Данный подход в отличие от существующих, по нашему мнению, позволит проанализировать структуру затрат комплексно: по участкам, по видам производимой продукции, по основным факторам производства, что предоставит возможность сформировать адекватные данные об удельном весе материальных затрат, трудозатрат, затрат по использованию внеоборотных активов.

4. С целью выявления недостатков и приоритетных направлений развития управленческого учета разработана методика анализа существующего состояния управленческого учета, отличительной особенностью которой является возможность с помощью исследования организационной, технической, научной составляющей управленческого учета комплексно оценить систему управленческого учета по экономическим и неэкономическим показателям.

Вопросы анализа и оценки управленческого учета на предприятиях являются достаточно актуальными. Оценка качества организации управленческого учета позволяет определить степень ее соответствия внутренним стандартам. Однако в научной среде не выработан какой-либо единый подход в области анализа системы управленческого учета. Также открытым остается вопрос разработки единых критериев оценки управленческого учета.

Автор предлагает оценить систему управленческого учета по экономическим и неэкономическим показателям, для анализа по последней группе целесообразно воспользоваться разработанной анкетой, содержание которой приведено в таблице 3.

Для того чтобы вывести комплексный интегрированный показатель оценки системы учета, следует провести ряд операций:



Рисунок 1 - Предлагаемые центры производственных затрат для предприятий по производству электротехнической продукции

Таблица 3 - Оценка управленческого учета по неэкономическим показателям

№	Вопрос	Удельный вес ответивших, %	Баллы	Удельный вес показателя
1	Какие виды отчетности составляются на вашем предприятии? а) Финансовая, налоговая, статистическая, управленческая; б) Финансовая, налоговая, статистическая; в) Финансовая, налоговая.	18,2 72,7 9,1	2 1 0	0,07
2	Оцените роль финансовой отчетности при принятии решений на Вашем предприятии: а) Финансовая отчетность выступает основным инструментом принятия решений; б) Финансовая отчетность выступает вспомогательным инструментом принятия решений; в) Данные финансовой отчетности практически не используются.	36,4 54,5 9,1	1 2 0	0,04
3	Какая информация помимо информации финансового учета используется на Вашем предприятии при принятии решений? а) Оперативная информация системы управленческого учета; б) Внешние источники информации (результаты аудиторской проверки); в) Информация системы налогового учета.	63,6 27,3 9,1	2 1 0	0,04
4	Оцените уровень развития управленческого учета на Вашем предприятии: а) Высокий; б) Средний; в) Низкий.	9,1 54,5 36,4	2 1 0	0,09
5	Какие информационные системы применяются на Вашем предприятии для ведения управленческого учета? а) Специальные программные продукты, предназначенные для ведения управленческого учета; б) Управленческий учет ведется с помощью Microsoft Excel; в) На нашем предприятии используются программные продукты, предназначенные только для ведения финансового и налогового учета.	9,1 18,2 72,7	2 1 0	0,11
6	Оцените уровень развития системы бюджетирования на Вашем предприятии: а) Высокий. На предприятии существует развитая система бюджетирования, отвечающая всем принципам планирования; б) Средний. На предприятии осуществляется процесс бюджетирования по некоторым направлениям. Отсутствует комплексность, полнота планирования; в) Низкий. В организации присутствуют элементы бюджетирования.	9,1 18,2 72,7	2 1 0	0,11
7	Оцените степень участия сотрудников в системе управленческого учета на Вашем предприятии: а) Высокий. Сотрудники всех уровней управления участвуют в рамках своей компетенции в процессе принятия решений;	9,1	2	

Окончание таблицы 3

№	Вопрос	Удельный вес ответивших, %	Баллы	Удельный вес показателя
	б) Средний. Сотрудники всех уровней управления участвуют в рамках своей компетенции в процессе принятия решений, однако не осознают значимости системы управленческого учета, своего места в общей системе управления предприятием; с) Низкий. Сотрудники не обладают достаточными навыками для решения сложных управленческих вопросов, что значительно затрудняет организацию управленческого учета на предприятии.	72,7 18,2	1 0	0,10
8	Каким образом на Вашем предприятии осуществляется группировка затрат? а) Затраты группируются в разрезе экономических элементов; б) Затраты группируются по центрам ответственности; с) Затраты группируются по местам возникновения.	81,8 9,1 9,1	0 2 1	0,06
9	Оцените степень оперативности информации на Вашем предприятии: а) Высокая; б) Средняя; с) Низкая.	27,3 63,6 9,1	2 1 0	0,09
10	Оцените размер средств, которые затрачены в Вашей организации на создание системы управленческого учета: а) Достаточное финансирование; б) Небольшой объем средств на создание системы управленческого учета; с) На создание системы управленческого учета средства не выделяются	18,2 63,6 18,2	2 1 0	0,07
11	Оцените численность, квалификацию и организационную структуру подразделений, отвечающих за систему управленческого учета: а) На предприятии существует отдел специалистов соответствующего профиля; б) На предприятии 1-2 специалиста в области управленческого учета; с) На предприятии нет специалистов соответствующего профиля	9,1 54,5 36,4	2 1 0	0,10
12	Оцените обеспечение руководящим звеном взаимодействия разных служб для предоставления менеджерам необходимой информации: а) Информация полностью отвечает принципам достоверности, оперативности; б) Информация не достаточно отвечает принципам достоверности, оперативности	9,1 90,9	2 1	0,04
13	Оцените регламентацию системы управленческого учета: а) Высокий уровень организации методики управленского учета; б) Средний уровень организации методики управленского учета; с) Низкий уровень организации методики управленского учета	9,1 54,5 36,4	2 1 0	0,08

1. Оценить каждый ответ на вопрос. Предложено ввести интервал от 0 до 2. Ответ оценивается в 0 («ноль») баллов в случае, если дана минимальная оценка развитию учета, в 2 («два») балла – максимальная оценка.
2. Проранжировать вопросы, т.е. присвоить каждому вопросу удельный вес в зависимости от степени влияния данного вопроса на искомый результат. Удельный вес рассчитан на основе экспертной оценки. В составе экспертной комиссии присутствовало 10 человек, занимающих руководящие должности на предприятиях по производству электротехнической продукции г. Перми.
3. Рассчитать интегрированный показатель оценки системы управленческого учета (ОСУУ) по формуле:

$$\text{ОСУУ} = \sum_{i=1}^n \text{балл}_i \times \text{удельный вес показателя}_i \quad (1)$$

, где:

i – номер вопроса;

n – количество вопросов в анкете.

Итоговая оценка системы управленческого учета по неэкономическим показателям опрашиваемых предприятий представлена в таблице 4, по данным которой можно утверждать, что баллы находятся в диапазоне от 0,16 до 2.

Таблица 4 - Результаты оценки управленческого учета по неэкономическим показателям на предприятиях по производству электротехнической продукции

Предприятие	П. №1	П. №2	П. №3	П. №4	П. №5	П. №6	П. №7	П. №8	П. №9	П. №10	П. №11
Комплексная оценка	0,76	0,76	2,00	1,02	0,16	0,45	1,20	0,34	0,76	0,53	0,82

При этом среднее значение оценки управленческого учета находится на уровне 0,80.

Таким образом, можно говорить о том, что на настоящий момент многие предприятия по производству электротехнической продукции оценивают уровень организации управленческого учета ниже среднего.

Для комплексной оценки системы управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции предлагаем использовать следующую последовательность действий (табл.5), применение которой, на наш взгляд, позволит выявить недостатки в сложившейся системе, установить причину их возникновения, устранить их, а также определить приоритетные направления развития.

Таким образом, с помощью частных экономических и неэкономических показателей можно всесторонне проанализировать и дать характеристику уровню развития управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции.

Таблица 5 - Этапы оценки управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции

Этап	Содержание этапа	Способ проведения анализа
1. Анализ организационной составляющей управленческого учета	1. Анализ кадровой составляющей управленческого учета 2. Анализ состояния организационной структуры управленческого учета 3. Анализ видов учета на предприятии	Анкетирование
2. Анализ технической составляющей управленческого учета	1. Анализ технического состояния управленческого учета (программное обеспечение)	Анкетирование
3. Анализ материальной базы	1. Определение ресурсов, направляемых на развитие системы управленческого учета	Анкетирование, запрос внутренних данных предприятия
4. Анализ научной составляющей управленческого учета	1. Анализ оперативности получаемой информации 2. Определение уровня развития отдельных аспектов управленческого учета (бюджетирование)	Анкетирование
Этапы 1-4 – комплексная оценка системы управленческого учета по неэкономическим показателям, определяемая по формуле: $ОСУУ = \sum_{i=1}^n \text{балл}_i \times \text{удельный вес показателя}_i$, где: i –номер вопроса; n – количество вопросов в анкете.		
5. Анализ экономических показателей системы управленческого учета	1. Определение высвобожденных ресурсов в результате внедрения системы управленческого учета 2. Определение показателей финансовой деятельности предприятия	Расчет экономических показателей (экономия затрат при внедрении системы управленческого учета, производительность труда, соотношение экономических выгод и затрат на приобретение программного продукта, доля рынка, темп роста объема продаж)
6. Комплексная оценка системы управленческого учета	1. Разработка мероприятий по совершенствованию системы управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции 2. Выявление и устранение недостатков в системе управленческого учета	Исследование полученных в ходе реализации этапов 1-5 показателей

5. С учетом возможностей использования современных информационных технологий на предприятиях по производству электротехнической продукции с целью автоматизации учета, создания многофункциональной информационной базы управления затратами и усиления воздействия аналитической и контрольной функций учета уточнена система аналитического учета затрат, ориентированная на применение иерархической системы счетов, субсчетов и аналитических счетов; разработана методика управленческого учета затрат на базе 20-29 счетов, основанная на взаимодействии системного, интеграционного, ситуационного, нормативного, поведенческого, концептуального, информационного подходов. Использование данной методики позволяет структурировать затраты и, тем самым, обеспечить пользователей необходимой информацией.

Авторский подход к процессу создания системы управления затратами представлен на рис. 2.



Рисунок 2 - Процесс создания системы управления затратами в организации

В целях автоматизации учета, создания многофункциональной информационной базы управления затратами при формировании системы субсчетов и аналитических счетов предлагаем использовать комплексный подход к формированию центров ответственности.

При сборе и формировании затрат считаем необходимым внедрить ряд кодов для отражения выделенных центров ответственности: 20.1 – Основное производство по центрам ответственности (производственные затраты), 20.2 – Основное производство по центрам ответственности (функциональные затраты) и т.д. По счету 20.1, на наш взгляд, следует фиксировать нормативные затраты по центру затрат «Производственные затраты», относящиеся к подразделению основного производства. Информационные данные по центрам ответственности следует выделять с учетом ряда аспектов. К счету 20.1 целесообразно использовать аналитические счета, имеющие 5-значный код (20.1.03 – прямые затраты по центру ответственности №3 (участок резки)). В целях дополнительной детализации информации требуется использовать счета следующего, четвертого

порядка, которые применяются путем присвоения однозначного или двузначного кода (в зависимости от количества видов производства). Так, затраты при производстве ткани на участке резки будут отображаться на счете 20.1.03.1. С целью фиксации информации в разрезе элементов затрат предложено открывать счета пятого порядка. Например, 20.1.03.1.4 – амортизация при производстве ткани на участке резки. По остальным счетам по учету затрат также необходимо использовать дополнительную аналитику.

Разработанная впервые совокупность аналитических счетов к счетам учета затрат, доходов и расходов даст возможность сгруппировать доходы, расходы, затраты в разрезе структурных подразделений, что предоставит большую открытость информации и детализацию данных, а также позволит обеспечить управленческий персонал электротехнической индустрии прозрачной информацией.

6. На основе систематизации факторов, определяющих особенности построения системы бюджетирования на предприятиях по производству электротехнической продукции, с позиций системного подхода разработана методика бюджетирования, которая позволяет исключить дублирование функций сотрудниками предприятий, предоставляет возможность оперативного формирования бюджетов и при реализации базовых принципов планирования (комплексность, полнота, прозрачность, гибкость) дает возможность эффективно управлять затратами организации. При этом особое внимание уделено изучению финансовой структуры организации как основополагающей составляющей при выделении центров ответственности и дальнейшем составлении бюджетов на различных уровнях.

Важная роль в системе управленческого учета отводится бюджетированию. С учетом ограничений, отличающих систему бюджетирования (вид деятельности, стратегические цели, размер организации и система управления, информационные потребности руководящего звена, объем спроса на продукцию, производственные мощности, доступность сырья, наличие квалифицированных кадров), разработана методика бюджетирования для предприятий по производству электротехнической продукции (рис.3).

Одним из наиболее важных этапов при постановке системы бюджетирования является этап формирования финансовой структуры предприятия. Формирование центров ответственности и определение их статуса (перечень передаваемых прав, состав ответственности, перечень показателей, по которым будет осуществляться оценка деятельности) определяют дальнейшие этапы.

Предложенная методика бюджетирования для предприятий по производству электротехнической продукции позволяет обеспечить комплексность системы (поскольку бюджеты разрабатываются на всех уровнях иерархии), реализацию

принципов полноты и гибкости бюджетов, требование прозрачности информации за счет детализации статей расходов и доходов, проведение план-факт анализа отклонений с целью выявления оценки дисциплины бюджета, определение объема полномочий и установление ответственности руководителя каждого подразделения за показатели, которые им могут контролироваться.



Рисунок 3 - Методика бюджетирования для предприятий по производству электротехнической продукции

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК

1. Мухина, Е.Р. Объекты управленческого учета затрат на предприятиях электротехнической промышленности [Текст] / Е.Р. Мухина // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2012. – Вып. 2(13). – С.35-41 (0,48 п.ч., из них авторских 0,48 п.ч.)
2. Мухина, Е.Р. Проблемы управленческого учета на предприятиях электротехнической промышленности [Текст] / Т.Г. Шешукова, Е.Р. Мухина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - №12 (258) – С.2-10 (0,68 п.ч., из них авторских 0,34 п.ч.)
3. Мухина, Е.Р. Разработка методики бюджетирования для предприятий электротехнической промышленности [Текст] / Е.Р. Мухина // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2013. – Вып. 3 (18)– С.36-47 (0,66 п.ч., из них авторских 0,66 п.ч.)
4. Мухина, Е.Р. Анализ эффективности действующей системы управленческого учета на предприятиях электротехнической отрасли [Текст] / Т.Г. Шешукова, Е.Р. Мухина // Управленческий учет. – 2014. - №3 – С.65-74 (0,59 п.ч., из них авторских 0,3 п.ч.)
5. Мухина, Е.Р. Теоретические аспекты бюджетирования как элемента ресурсного обеспечения управленческого учета [Текст] / Е.Р. Мухина // Вестник Пермского

университета. Экономика. – 2014. – Вып. 1 (20)– С.70-76 (0,54 п.ч., из них авторских 0,54 п.ч.)

Статьи и тезисы докладов, опубликованные в других изданиях

6. Галеутдинова, Е.Р. Понятие управленческого учета в современных условиях [Текст] / Е.Р. Галеутдинова // Актуальные проблемы экономики и управления на предприятиях машиностроения, нефтяной и газовой промышленности в условиях инновационно-ориентированной экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф. / Перм. нац. исслед. политехн. ун-т. – Пермь, 2011. – С.114-121 (0,27 п.ч., из них авторских 0,27 п.ч.)
7. Мухина, Е.Р. Методика учета затрат на предприятиях электротехнической отрасли [Текст] / Е.Р. Мухина // Научное творчество XXI века: сб. тр. (по итогам VI Междунар. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых ученых. – Красноярск: Изд-во «Науч.-инновац. центр», 2012. – Ч.2.– С.117-122 (0,12 п.ч., из них авторских 0,12 п.ч.)
8. Мухина, Е.Р. Организация учета затрат на предприятиях электротехнической отрасли [Текст] / Е.Р. Мухина // Актуальные проблемы экономических, юридических и социально-гуманитарных наук: сб. ст. ежегод. Всерос. с междунар. участием науч.-практ. конф., г. Пермь, 22 ноября 2012г. / Перм. фил. учр. Рос. акад. наук Ин-т экономики Урал. отд-ния РАН, АНО ВПО Перм. ин-т экономики и финансов; под ред. Е.В. Поносовой. – Пермь: Перм.ин-т экономики и финансов, 2012. – [Вып.6].– С.69-71 (0,22 п.ч., из них авторских 0,22 п.ч.)
9. Mukhina, E.R. The Features of Budgeting's Construction for Enterprises of Electrical Engineering Industry / E.R. Mukhina, T.G. Sheshukova // Of Beaming and Organization of Effective Functioning of Innovation Sphere of Economy Enterprise, Industry, the Complex [Electronic resource]: proc. of the Intern. Conf., Austria, Salzburg, 28-30 April 2013/ Publ. House of the Intern. Centre of research projects, ed. of peer-reviewed sci. j. «Modern control technology», «Regional Economics and Management: Electronic scientific journal», «Economic growth and development», «Social & economic innovations». – Electron. text. dan. (1 file 2,6 MB). – Kirov: MTSNIP, 2013. – P.181-183 (0,13 п.ч., из них авторских 0,07 п.ч.)
10. Мухина, Е.Р. Методика бюджетирования для предприятий электротехнической промышленности [Текст] / Е.Р. Мухина // Актуальные проблемы экономики и управления на предприятиях машиностроения, нефтяной и газовой промышленности в условиях инновационно-ориентированной экономики: материалы III Междунар. науч.-практ. конф. / Перм. нац. исслед. политехн. ун-т. – Пермь, 2013– С.344-348 (0,18 п.ч., из них авторских 0,18 п.ч.)
11. Мухина, Е.Р. Исследование принципов в управленческом учете [Текст] / Е.Р. Мухина // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм.гос.ун-т. – Пермь, 2013. – Вып.4– С.32-37 (0,24 п.ч., из них авторских 0,24 п.ч.)

12. Мухина, Е.Р. Развитие инструментария управленческого учета / Е.Р. Мухина // Бухгалтерский учет, анализ, аудит, статистика: теория, методология, практика. Сб. материалов междунар. науч. е-симпозиума. Россия, Москва, 26-30 ноября 2013г. [Электр. ресурс] / под ред. проф. Ж.В. Дегальцевой. – Киров: МЦНИП, 2013– С.42-52 (0,47 п.ч., из них авторских 0,47 п.ч.)
13. Мухина, Е.Р. Проблема соотношения понятий «управленческий учет» и «контроллинг» [Текст] / Е.Р. Мухина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2013. - №10 (17), Ч.3.– С.60-61 (0,20 п.ч., из них авторских 0,20 п.ч.)
14. Мухина, Е.Р. Использование программного обеспечения как фактор развития управленческого учета на предприятиях электротехнической отрасли [Текст] / Е.Р. Мухина // Инновационный потенциал, состояние и тенденции развития в экономике, проектном менеджменте, образовании, политологии, юриспруденции, психологии, экологии, медицине, филологии, философии, социологии, технике, физике, математике: сб. науч. ст. по Междунар. науч.-практ. конф., 30-31 октября 2013г., г. Санкт-Петербург. – СПб.: Изд-во «КультИнформПресс», 2013. – С.335-337 (0,16 п.ч., из них авторских 0,16 п.ч.)
15. Мухина, Е.Р. Проблема периодизации этапов управленческого учета [Текст] / Е.Р. Мухина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2014. - №1 (20), Ч.3. – С.49-50 (0,15 п.ч., из них авторских 0,15 п.ч.)
16. Мухина, Е.Р. Анализ факторов, влияющих на организацию управленческого учета на предприятиях электротехнической промышленности [Текст] / Е.Р. Мухина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2014. - №1 (20), Ч.3.– С.50-51 (0,13 п.ч., из них авторских 0,13 п.ч.)
17. Мухина, Е.Р. Сравнительная характеристика периодического и скользящего бюджетирования [Текст] / Е.Р. Мухина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2014. - №2 (21), Ч.2.- С.72-73 (0,11 п.ч., из них авторских 0,11 п.ч.)
18. Мухина, Е.Р. Пути решения проблем функционирования системы бюджетирования на предприятиях России [Текст] / Е.Р. Мухина // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. - №3, Ч.1. - С.224-227 (0,28 п.ч., из них авторских 0,28 п.ч.)
19. Мухина, Е.Р. Проблемы внедрения системы управленческого учета и контроллинга на предприятиях [Текст] / Е.Р. Мухина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2014. - №4 (23), Ч.3. - С.57-58 (0,12 п.ч., из них авторских 0,12 п.ч.)
20. Мухина, Е.Р. Развитие взглядов на систему контроллинга [Текст] / Е.Р. Мухина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2014. - №4 (23), Ч.3. – С.58-60 (0,17 п.ч., из них авторских 0,17 п.ч.)

Галеутдинова Е.Р. заменено на Мухина Е.Р. в связи с вступлением в брак (Свидетельство I-ВГ №781672 от 08.07.2011г.)