

На правах рукописи



**КОВАЛЁВ Артём Сергеевич**

**РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ УЧЕТА  
НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ФИРМЫ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

Диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2015

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный архитектурно-строительный университет»

Научный руководитель -

доктор экономических наук, доцент  
**Жигунова Ольга Александровна**

Официальные оппоненты:

**Каранина Елена Валерьевна**, доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВПО «Вятский государственный университет», заведующий кафедрой финансов и экономической безопасности;

**Гвоздев Максим Юрьевич**, кандидат экономических наук, ФГБОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет» (национальный исследовательский университет), старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и финансов

Ведущая организация:

ФГБОУ ВО «Тюменский государственный университет»

Защита состоится «07» декабря 2015 года в 13:00 ч на заседании диссертационного совета Д 212.285.12 на базе ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина» по адресу: 620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, зал заседаний Ученого совета (ауд. И-420).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина», <http://dissovet.science.urfu.ru/news2/>.

Автореферат разослан «06» ноября 2015 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Ильина Ангелина Владимировна

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** На протяжении всей истории развития рыночных отношений одним из факторов, влияющих на эффективность коммерческой деятельности, остается величина затрат и определяемая ею себестоимость выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. В связи с этим в каждую историческую эпоху, в любых экономических условиях постоянно существовала потребность в информации о затратах со стороны различных пользователей.

Современный этап развития экономики характеризуется усилением международной, глобальной конкуренции, ускорением экономических процессов, усложнением структур управления компаний вследствие расширения масштабов их деятельности и т.п. В рыночных условиях формируется устойчивая тенденция к увеличению, зачастую неконтролируемому, доли непроизводственных затрат в структуре общих затрат фирмы, что может существенно снижать ее конкурентоспособность и приводить к серьезным финансовым трудностям. Этим обуславливается востребованность учетной практикой действенных механизмов оценки и контроля непроизводственных затрат и повышенный спрос на качественную информацию об этих затратах для целей анализа, прогнозирования, принятия обоснованных планово-управленческих решений и т.п.

В свою очередь, все это предопределяет необходимость постоянного развития хозяйствующими субъектами своих учетных систем, путем совершенствования применяемых подходов, методов, методик и инструментов сбора, обработки и систематизации информации о затратах с целью обеспечения соответствия ее характеристик требованиям, предъявляемым пользователями.

Значимость проблемы учета непроизводственных затрат, дискуссионность и недостаточная разработанность в теоретическом и методическом планах вопросов осмысления природы и сущности непроизводственных затрат, разработки учетных механизмов, позволяющих установить максимально возможный контроль за уровнем и эффективностью непроизводственных затрат, а также повысить аналитичность получаемой информации для различных пользователей определяют актуальность данного диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Анализ специальной литературы по обозначенной проблематике показал, что процесс становления взглядов на проблему непроизводственных затрат формировался в контексте общеэкономического исторического развития, а также эволюции науки об учете затрат. Современное состояние теоретико-методического базиса учета непроизводственных затрат – это результаты труда целого ряда российских и зарубежных ученых.

Фундаментальные положения теории учета затрат были сформулированы такими учеными, как Э. Гарке, Ч. Гаррисон, Т. Джонсон, М.Х. Жербак, Р. Каплан, Дж.М. Кларк, Р. Купер, Л. Пачоли, Дж.М. Фелс, Э.Э. Фельдгаузен, Дж. Харрис, А.Г. Черч, Г. Эмерсон и другие.

Значительный вклад в разработку, развитие и систематизацию теоретических и практических вопросов учета затрат внесли такие ученые, как Е.А. Аксенова, А.Н. Асаул, Б. Баггали, П.С. Безруких, П. Брюэр, М. Ф. Ван Бреда, Л.С. Васильева, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, Н.Д. Врублевский, Р. Гаррисон, Ч. Гаррисон, Т.Е.

Гварлиани, Ш. Датар, Т. Джонсон, М.Ю. Горелова, С.А. Городкова, К. Друри, А.А. Ефремова, М.Х. Жербак, Л.А. Зимакова, Т.В. Зырянова, В.Б. Ивашкевич, Н.Н. Ильшева, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Т.А. Кольцова, И.П. Комиссарова, М.И. Кутер, В.Е. Ластовецкий, Б. Маскел, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, Э. Норин, В.Ф. Палий, С.А. Рассказова-Николаева, С.С. Сатубалдин, В.К. Скляренко, А.Ю. Соколов, Дж. Фостер, Э.С. Хендриксен, Ч. Хорнгрен, С.В. Шебек, А.Д. Шеремет, Л.В. Юрьева и другие.

Вопросам формирования и развития отдельных аспектов теоретико-методических основ учета непроизводственных затрат посвящены научные работы таких ученых и практиков, как М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, Э. Гарке, Ч. ГARRISON, Т. Джонсон, К. Друри, Н.А. Евдокимов, Р. Каплан, Т.П. Карпова, Дж.М. Кларк, Р. Купер, Б. Маскел, А.А. Мицкевич, С. Нимокс, В.Ф. Палий, А.Е. Протасов, О. Райт, С.А. Рассказова-Николаева, Р. Росиелло, Р.Ш. Садыкова, А.Ю. Соколов, Дж.М. Фелс, Дж. Харрис, С.В. Шебек и другие.

Различные аспекты теоретических и прикладных вопросов учета, анализа, планирования, оценки эффективности ресурсов и затрат рассматриваются в работах А. Апчёрча, И. А. Басманова, Л.С. Васильевой, М.А. Вахрушиной, Е.Ю. Вороновой, Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана, Л.А. Головинной, О.А. Жигуновой, В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалёва, С.А. Котлярова, С.И. Крылова, С.А. Кузубова, М.И. Кутера, М.Ю. Медведева, В.Ф. Палия, Дж. Риса, С.А. Стукова, В.П. Суйца, А.Д. Трусова, А.Е. Шевелева, А.Д. Шеремета, Р. Энтони и других.

Тем не менее, учитывая происходящие в настоящее время изменения условий хозяйствования и механизмов функционирования бизнеса, неизбежна как трансформация сложившихся, устоявшихся, так и возникновение новых, в теоретико-методическом плане, подходов к учету непроизводственных затрат. Указанные обстоятельства в сочетании с высокой практической значимостью проблемы обусловили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

**Цель диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования является развитие теоретико-методических основ учета непроизводственных затрат в современных условиях. В соответствии с поставленной целью исследования определены следующие **задачи**:

1. Идентифицировать и актуализировать понятие «непроизводственные затраты».
2. Исследовать и развить теоретические аспекты формирования системы учета непроизводственных затрат.
3. Разработать концептуальную модель построения методики учета непроизводственных затрат, соответствующую современным экономическим условиям.
4. Предложить научно обоснованные инструменты учета непроизводственных затрат, позволяющие удовлетворять информационные запросы пользователей.
5. Обосновать и разработать механизмы внедрения предложенных учетных инструментов в систему учета затрат коммерческой организации.

**Области исследования** соответствуют Паспорту научной специальности по коду ВАК РФ 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; п.1.8. «Особенности

формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»; п.1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции».

**Предметом исследования является** совокупность процессов теоретического обоснования, организации и методического обеспечения учета непроизводственных затрат.

**Объектом исследования выступает** внутрифирменная система учета непроизводственных затрат.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу диссертационного исследования составили современные положения теории учета затрат, управленческого, бухгалтерского и налогового учета. Методологическая основа исследования базируется на применении общенаучных принципов и методов познания: системного подхода, анализа, синтеза, абстрагирования, моделирования и других.

**Информационная база исследования.** Информационной базой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых, посвященные проблемам организации учета затрат в целом, и непроизводственных затрат в частности; российские и международные нормативно-правовые акты, регулирующие экономическую деятельность в части идентификации, признания и учета затрат хозяйствующими субъектами; материалы периодической печати; материалы научных семинаров и конференций по проблематике исследования; материалы, размещенные в сети Интернет, данные бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в развитии теоретических и методических положений по организации и ведению учета непроизводственных затрат коммерческими организациями.

**Основные научные результаты, полученные лично автором и выносимые на защиту,** состоят в следующем:

- обоснованы возможность и правомерность использования «комплексного» подхода к учету затрат, на базе которого уточнено содержание дефиниций «затраты», «издержки», «расходы», «вложения», что позволило идентифицировать и актуализировать понятие «непроизводственных затрат», переосмыслить роль непроизводственных затрат в процессе функционирования компании, их место в учетной системе и выйти на качественно иной уровень постановки проблемы учета непроизводственных затрат;

- разработана концептуальная модель построения методики учета непроизводственных затрат фирмы, основанная на взаимосвязи системообразующих базовых компонентов (регистрация информации о затратах и калькулирование себестоимости) и модульном принципе к формированию отдельных блоков методики, позволяющая варьировать сложность и стоимость ведения учета и получать дифференцированную информацию о затратах с позиции удовлетворения запросов системы управления;

- предложена и обоснована интегрированная модель регистрации затрат, базирующаяся на приоритетности ведения управленческого учета, с использованием учетных инструментов, позволяющих формировать показатель управленческой

себестоимости и осуществлять перенос укрупненных данных о затратах в системы бухгалтерского и налогового учета для определения соответствующих показателей себестоимости, отвечающих требованиям действующего законодательства;

- разработаны и предложены модели – учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» и пооперационной структуры деятельности компании – позволившие сформировать систему различных показателей себестоимости, применение которых повысит объективность, достоверность, оперативность данных о непроизводственных затратах, расширит информационную основу контроля над их эффективностью и принятия обоснованных планово-управленческих решений;

- обоснованы процедуры и разработаны алгоритмы формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» и расчета себестоимости непроизводственного рабочего места, с необходимыми формами учетных документов («Карточка непроизводственного рабочего места», «Отчет непроизводственного рабочего места за смену»), обеспечивающие возможность внедрения в учетную практику системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам, элементы которой могут быть использованы в качестве основы при разработке инструментов нормативного учета непроизводственных затрат.

**Обоснованность и достоверность результатов исследования** обеспечена научной методологией проведения исследования, опорой на общепризнанные научные достижения в исследуемой области, последовательностью и системностью в решении поставленных задач, достоверной информационной базой и внедрением полученных результатов в практическую деятельность ряда организаций.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.** Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что полученные результаты способствуют развитию теоретико-методических аспектов учета непроизводственных затрат и определяют направления дальнейших научных исследований в этой области.

Практическая значимость работы заключается в возможности применения ее результатов организациями при формировании методики учета непроизводственных затрат для целей контроля, планирования, анализа, принятия решений и других.

**Апробация результатов исследования.** Основные теоретические и методические положения диссертации докладывались автором, получили одобрение и представлены в материалах: научно-практических конференций молодых ученых, аспирантов и соискателей Тюменского государственного архитектурно-строительного университета (г. Тюмень, 2014, 2015 гг.); международных научно-практических конференций «Актуальные проблемы строительства, экологии и энергосбережения в условиях Западной Сибири» (г. Тюмень, 2014, 2015 гг.) и «Экономическая наука: прошлое, настоящее, будущее» (г. Уфа, 2014 г.); всероссийской научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы» (г. Пенза, 2015 г.).

Результаты диссертационного исследования используются в учебном процессе Тюменского государственного архитектурно-строительного университета при чтении лекций, проведении практических занятий по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях», а также при обеспечении курсового и дипломного проектирования студентов методическими разработками.

Отдельные теоретические положения и методические рекомендации диссертационной работы внедрены в практику хозяйственной деятельности предприятий Уральского федерального округа.

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 12 работах, общим объемом 10,97 п.л. (авт. 6,3), в том числе: 1 монография, 4 публикации в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

**Структура и объем диссертации.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 137 наименований, и 2 приложений. Объем работы – 183 страницы машинописного текста.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** обоснована актуальность выбранной темы исследования, определены его цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрыты элементы научной новизны диссертации, отмечены теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.

В первой главе «Теоретический аспект учета непроизводственных затрат фирмы» представлена сформированная теоретическая компонента системы учета непроизводственных затрат, базирующаяся на авторском видении идентификации и актуализации понятия «непроизводственные затраты», осуществленной по результатам анализа их природы в контексте исторически сложившихся подходов к учету затрат.

Во второй главе «Методический аспект учета непроизводственных затрат фирмы» рассмотрены различные аспекты и предложена концептуальная модель построения методики учета непроизводственных затрат, в рамках которой разработаны учетные инструменты интеграции финансового, налогового и управленческого учета, совершенствования аналитического учета посредством внедрения учетного объекта «Непроизводственное рабочее место», калькулирования различных видов себестоимости на основе пооперационной структуры деятельности фирмы.

В третьей главе «Практическое применение методических основ учета непроизводственных затрат на примере ООО «НИСТА» для адаптации и внедрения в учетную практику инструментов совершенствования методики учета непроизводственных затрат разработаны формы учетных документов, а также алгоритмы формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» и начислений для расчета показателя себестоимости непроизводственного рабочего места, апробированные на примере ООО «НИСТА», обеспечивающие возможность использования элементов предлагаемой системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам в качестве основы при дальнейшей разработке инструментов нормативного учета непроизводственных затрат.

В заключении подведены итоги, приведены основные обобщенные результаты исследования и определены направления дальнейшего развития учета непроизводственных затрат.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

- 1. Обоснованы возможность и правомерность использования**

**«комплексного» подхода к учёту затрат, на базе которого уточнено содержание дефиниций «затраты», «издержки», «расходы», «вложения», что позволило идентифицировать и актуализировать понятие «непроизводственных затрат», переосмыслить роль непроизводственных затрат в процессе функционирования компании, их место в учетной системе и выйти на качественно иной уровень постановки проблемы учета непроизводственных затрат.**

В результате проведенного исследования историко-эволюционного аспекта постановки проблем в области учета затрат установлено, что каждой эпохе новых ориентиров в бизнесе соответствует определенная система взглядов на природу производственных и непроизводственных затрат, на основе чего обосновано выделение двух подходов к учету затрат, выработанных в процессе преодоления соответствующего кризиса релевантности бухгалтерской информации, и определена роль непроизводственных затрат в каждом из них:

1) Производственный подход, сформировавшийся в конце XIX века, характеризуется делением затрат по связи с процессом производства. Непроизводственные затраты в рамках этого подхода рассматриваются как лишние, вынужденные, но не необходимые, в связи с этим системы учета затрат ориентированы на предоставление минимального объема информации о непроизводственных затратах (вплоть до полного исключения их из расчетов).

2) Комплексный подход, сформировавшийся в 80-е годы XX века, предполагает рассмотрение затрат с позиции вклада в различные аспекты функционирования компании (содержательный аспект комплексного подхода к учету затрат принят за основу дальнейшего исследования). В рамках этого подхода отмечается необходимость и важность осуществления непроизводственных затрат, которые становятся самостоятельным, самодостаточным объектом учета.

При этом сущностно «непроизводственные затраты» являются понятием производным от фундаментальной учетной категории «затраты» и в попытках сформулировать их определение неизбежно возникают сложности, связанные с неопределенностью представлений о затратах вообще, а также дискуссионностью и открытостью вопроса о соотношении понятия «затраты» со смежными категориями – «издержками», «расходами» и некоторыми другими.

Выявленные в ходе анализа сущностные характеристики рассматриваемых учетных категорий позволили уточнить их определения и обозначить критерии идентификации фактов, событий, объектов хозяйственной деятельности, подходящих под описание каждой из них. Предложена концепция идентификации понятий «затраты», «издержки», «расходы», основанная на необходимости оценки ресурсов, находящихся на разных стадиях движения внутри фирмы (таблица 1), позволившая сформировать авторский подход к идентификации и актуализации понятия «Непроизводственные затраты» (рисунок 1), а также дать определение непроизводственных затрат – как стоимостной оценке имеющихся в распоряжении фирмы ресурсов, потребленных (использованных) в непроизводственных внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг.



Таблица 1–Учетные категории, предлагаемые для оценки ресурсов, в зависимости от стадии их движения внутри фирмы

Этапы (стадии) движения ресурса внутри фирмы	Поступление ресурса	Использование ресурса	Выбытие ресурса
Характеристика ресурсов, нуждающихся в оценке	поступившие, но не использованные	использованные, но не покинувшие границы фирмы (не выбывшие)	покидающие границы фирмы (выбывающие)
Учетная категория	<b>Вложения</b>	<b>Затраты / Издержки</b>	<b>Расходы</b>
<b>Критерии идентификации</b>	1) наличие документального подтверждения права распоряжения ресурсом (в т.ч. права собственности на ресурс); 2) дальнейшее использование во внутрихозяйственных процессах и/или получение экономических выгод от распоряжения ресурсом	использование ресурса (потребление) во внутрихозяйственных процессах; использование (потребление) ресурсов имеет целевое назначение – создание нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ (услуг). Частный случай затрат – издержки: объединяют только трудовые и материальные ресурсы, потребляемые в процессах производства и реализации	1) факт выбытия ресурса (под выбытием подразумевается потеря права собственности на ресурс), или возникновения обязательства, являющегося отсрочкой будущему выбытию ресурсов; 2) уменьшение капитала фирмы в результате выбытия ресурса (или возникновения обязательства)
<b>Определение</b>	Стоимостная оценка ресурсов, поступающих в распоряжение фирмы для дальнейшего использования во внутрихозяйственных процессах и/или получения экономических выгод от такого распоряжения	Стоимостная оценка имеющихся в распоряжении фирмы ресурсов, потребленных (использованных) во внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг./ Стоимостная оценка имеющихся в распоряжении фирмы трудовых и материальных ресурсов, потребленных (использованных) в производственных и сбытовых процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг	Стоимостная оценка ресурсов, выбытие которых является причиной уменьшения капитала фирмы, признаваемая непосредственно в момент такого выбытия или посредством признания обязательств, предполагающих выбытие ресурсов в будущем

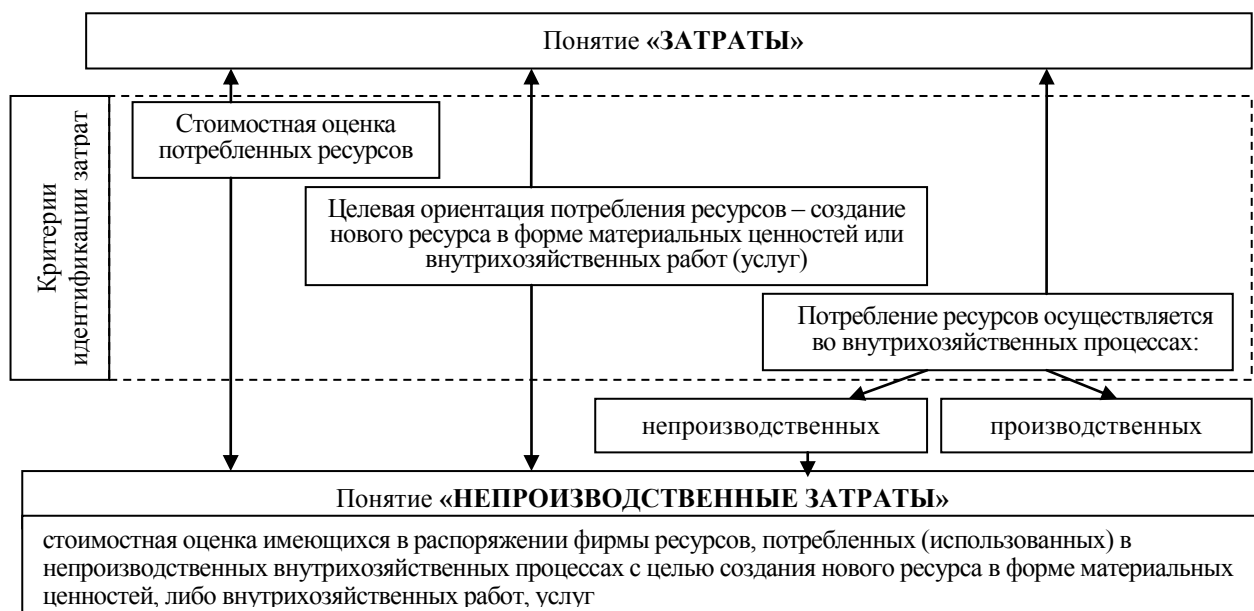


Рисунок 1 – Идентификация и актуализация понятия «Непроизводственные затраты»

## 2. Разработана концептуальная модель построения методики учета непроизводственных затрат фирмы, основанная на взаимосвязи

**системообразующих базовых компонентов (регистрация информации о затратах и калькулирование себестоимости) и модульном принципе формирования отдельных блоков методики, позволяющая варьировать сложность и стоимость ведения учета и получать дифференцированную информацию о затратах с позиции удовлетворения запросов системы управления.**

Обобщение накопленного к настоящему моменту учетного инструментария позволило разработать концептуальную модель построения методики учета непроизводственных затрат фирмы (рисунок 2), предполагающую группировку учетных инструментов по двум базовым составляющим (регистрация информации о затратах и калькулирование себестоимости), взаимосвязанным через систему аналитического учета, основанную на выбранной группировке затрат.

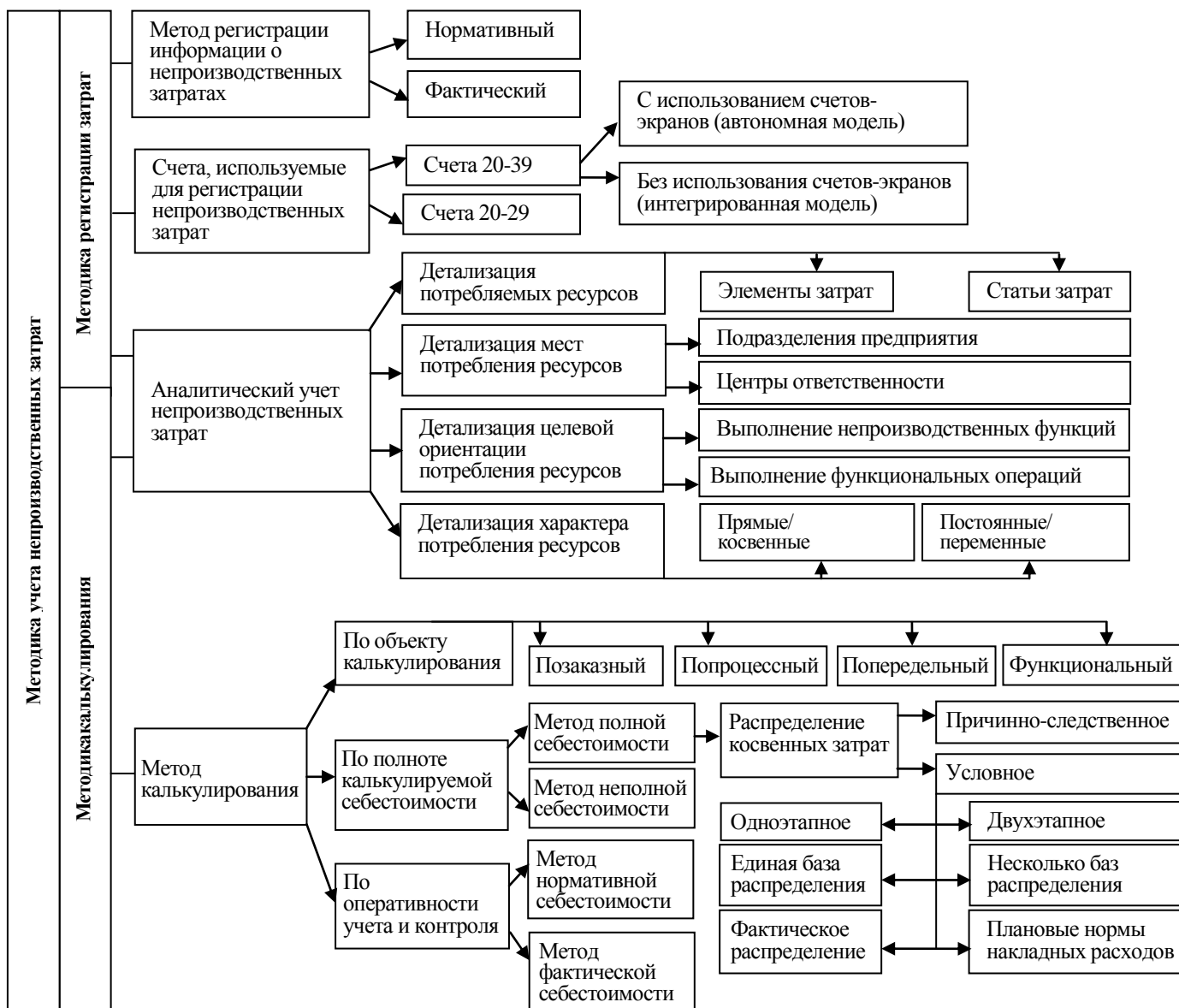


Рисунок 2 – Концептуальная модель построения методики учета непроизводственных затрат фирмы

Методика регистрации информации о непроизводственных затратах является первичной по отношению к методике калькулирования и строится на основе: метода регистрации информации о затратах; системы счетов, используемых для регистрации

информации о затратах; системы аналитического учета.

Методика калькулирования предполагает выбор метода калькулирования и способа распределения косвенных затрат.

При этом обеспечивается возможность применения модульного принципа методического наполнения блоков методики учета непроизводственных затрат, подразумевающего выбор конкретного учетного инструмента по каждому блоку (исходя из особенностей организации производства и управления, масштабов деятельности, целевой ориентации учета и т.п.) и закрепление выбранного варианта в учетной политике фирмы, что позволяет получать информацию о затратах необходимого качества, контролируя при этом сложность и стоимость ведения учета затрат. С развитием науки об учете затрат, варианты исполнения блоков методики могут дополняться, однако модульный принцип позволит упростить процесс внедрения в учетную практику новых инструментов.

**3. Предложена и обоснована интегрированная модель регистрации затрат, базирующаяся на приоритетности ведения управленческого учета, с использованием учетных инструментов, позволяющих формировать показатель управленческой себестоимости и осуществлять перенос укрупненных данных о затратах в системы бухгалтерского и налогового учета для определения соответствующих показателей себестоимости, отвечающих требованиям действующего законодательства.**

Одним из блоков методики регистрации информации о затратах является система счетов регистрации, при формировании которой важно учитывать необходимость совмещения нескольких видов учета – бухгалтерского, налогового и управленческого. Представленные на сегодняшний день в научной литературе механизмы интеграции различных видов учета базируются на приоритетности ведения финансового и налогового учета, при этом существующие модели интеграции имеют ряд недостатков, например, в них не учитывается возможность несоответствия показателей себестоимости, формируемых в системе каждого из видов учета.

В ходе исследования, на основе авторского видения приоритетности ведения управленческого учета и его интеграции с информационными системами бухгалтерского и налогового учета, разработана интегрированная модель регистрации затрат, которая может быть встроена в систему учета непроизводственных затрат фирмы (рисунок 3). При такой системе регистрации затрат, позволяющей формировать показатель управленческой себестоимости и осуществлять перенос укрупненных данных о затратах в системы бухгалтерского и налогового учета, обеспечивается и выполнение требований законодательства относительно формирования информации о себестоимости, и сохранение коммерческой тайны в отношении информации о затратах.

В предлагаемой модели для регистрации затрат в системе управленческого учета используются счета 20-29 Плана счетов с обязательным использованием в качестве аналитической группировки элементов затрат. На счетах 30-39 предлагается регистрировать затраты в разрезе элементов для целей бухгалтерского и налогового учета (таблица 2). На счете 35 «Себестоимость» будет формироваться информация об управленческой, бухгалтерской и налоговой себестоимости (для целей соответствующих видов учета), а также об отклонениях между ними.

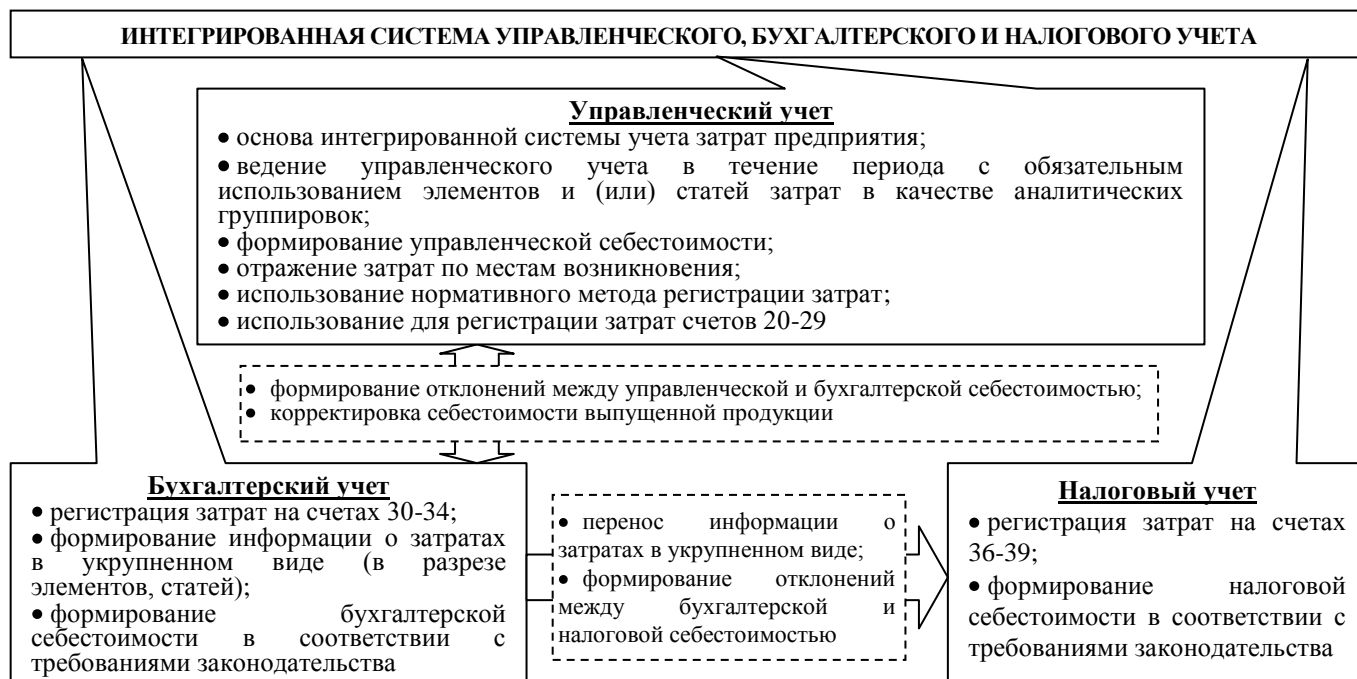


Рисунок 3 –Механизм включения авторской модели регистрации в систему учета затрат фирмы

Таблица 2 – Счета учета элементов затрат в системах бухгалтерского и налогового учета

Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
Наименование элемента затрат	Счет учета	Наименование элемента затрат	Счет учета
Материальные затраты	30 «Материальные затраты»	Материальные расходы	36 «Материальные расходы»
Затраты на оплату труда	31 «Затраты на оплату труда»	Расходы на оплату труда	37 «Расходы на оплату труда»
Отчисления на социальные нужды	32 «Отчисления на социальные нужды»	Суммы начисленной амортизации	38 «Суммы начисленной амортизации»
Амортизация	33 «Амортизация»	Прочие расходы	39 «Прочие расходы»
Прочие затраты	34 «Прочие затраты»		

**4. Разработаны и предложены модели – учетного объекта «непроизводственное рабочее место» и пооперационной структуры деятельности компании – позволившие сформировать систему различных показателей себестоимости, применение которых повысит объективность, достоверность, оперативность данных о непроизводственных затратах, расширит информационную основу контроля над их эффективностью и принятия обоснованных планово-управленческих решений.**

Необходимость получения качественной информации о непроизводственных затратах требует применения системы расширенного аналитического учета. Для реализации методического наполнения блока «Аналитический учет непроизводственных затрат» предложена модель формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место», структурные компоненты которого дают возможность объединения нескольких направлений аналитического учета непроизводственных затрат и реализации механизмов повышения эффективности расходования ресурсов в непроизводственных внутрихозяйственных процессах. Структурные компоненты формирования предлагаемого учетного объекта представлены на рисунке 5.

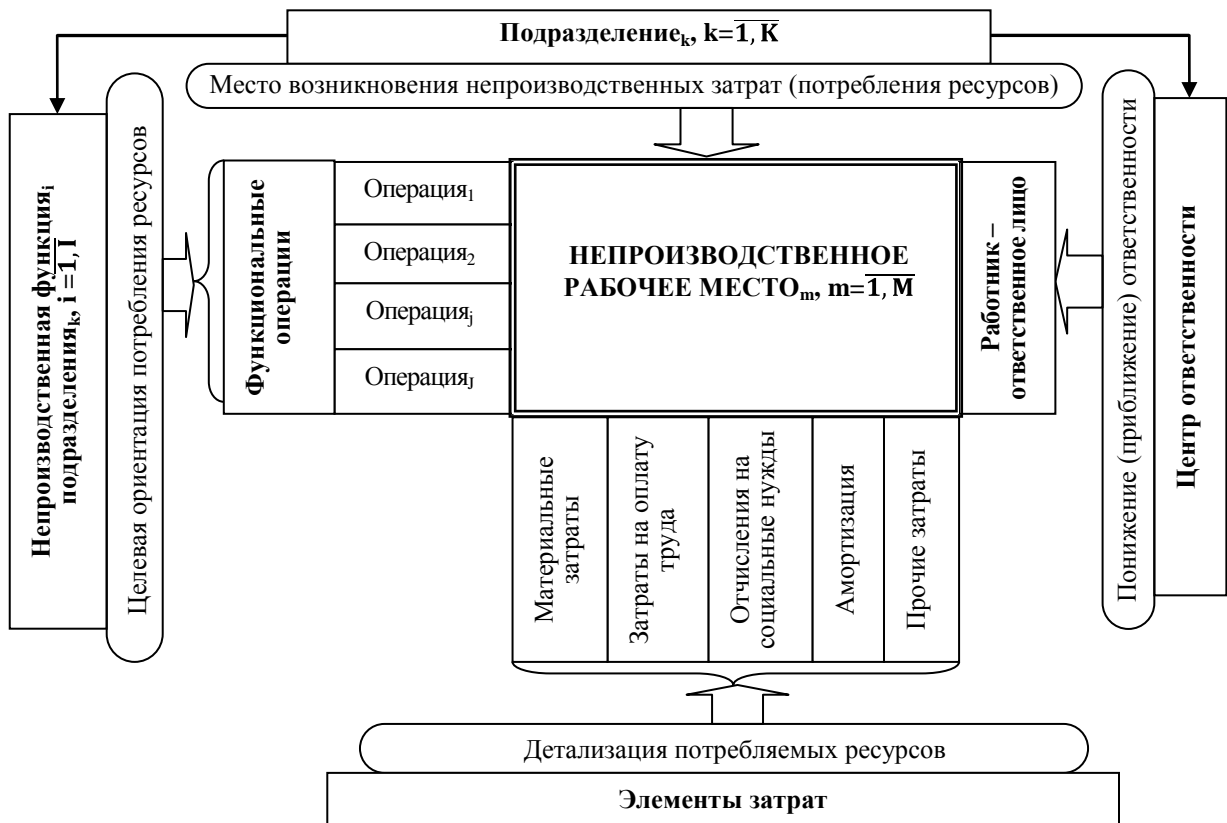


Рисунок 5 – Структурные компоненты формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место»

Использование учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» позволяет также формировать систему показателей, характеризующих непроизводственные затраты и расширяющих информационную базу анализа, планирования и принятия планово-управленческих решений в части управления непроизводственными затратами. К таким показателям относятся:

- 1) себестоимость непроизводственного рабочего места – показатель позволяет получать информацию о себестоимости простоев непроизводственных рабочих мест и информацию, необходимую для разработки норм затрат на выполнение непроизводственных функциональных операций;
- 2) себестоимость выполнения непроизводственных функций - показатель позволяет получать информацию для принятия решений об альтернативном выполнении функций (по схемам аутсорсинга, подряда и т.п.);
- 3) непроизводственная часть налоговой и бухгалтерской себестоимости – позволяет оперативно формировать информацию для раскрытия внешним пользователям отчетности в рамках применения интегрированной модели управленческого, бухгалтерского и налогового учета.

Формирование методики калькулирования в рамках применения комплексного подхода к учету затрат предполагает более детальное рассмотрение внутрихозяйственных процессов, генерирующих затраты. Для практического исполнения блока «Методика калькулирования», предлагается использовать пооперационную структуру деятельности фирмы, с выделением блоков иерархического разделения внутрихозяйственных операций по принципу обеспечения различных сторон функционирования компании. Авторское видение пооперационной структуры деятельности фирмы представлено на рисунке 6.

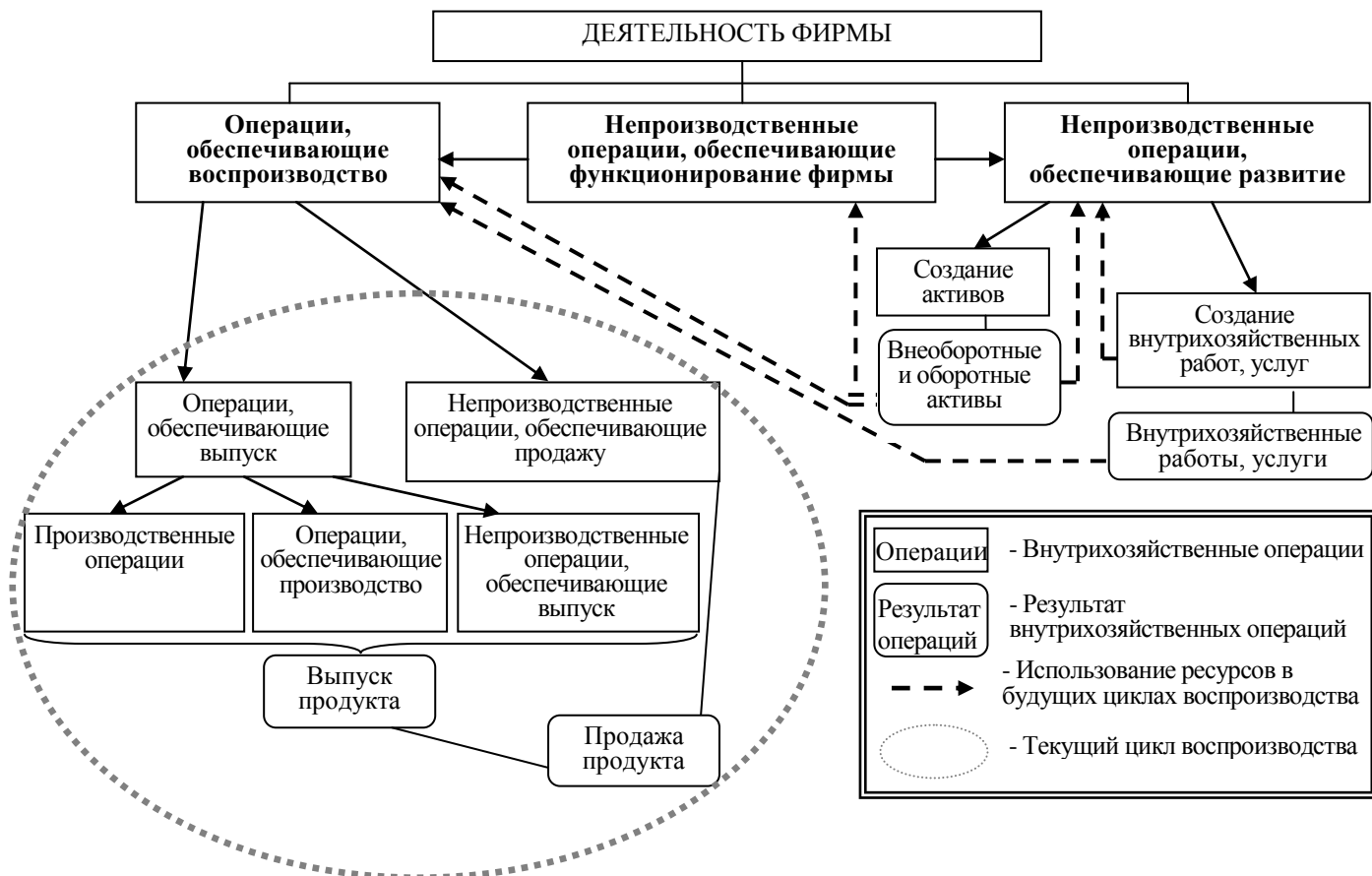


Рисунок 6 – Пооперационная структура деятельности фирмы

Применение предложенных в ходе исследования учетных инструментов (интегрированная система учета затрат, учетный объект «Непроизводственное рабочее место», пооперационная структура деятельности фирмы) в рамках комплексного подхода к учету затрат позволяет, используя несколько калькуляционных объектов, существенно расширить возможности калькулирования и получать 2 группы показателей себестоимости:

1) формируемые по прямым затратам (перечень которых, благодаря применению комплексного подхода к учету затрат существенно расширен): себестоимость выпуска продукта; себестоимость проданного продукта; себестоимость созданных внутри компании активов и внутрихозяйственных работ и услуг;

2) формируемые по общим (с учетом косвенных) затратам: общая себестоимость выпущенного продукта; общая себестоимость проданного продукта; общая себестоимость созданных внутри компании активов и внутрихозяйственных работ и услуг.

Механизм формирования себестоимости при использовании производственного и комплексного подходов к учету затрат представлен на рисунке 7.

**5. Обоснованы процедуры и разработаны алгоритмы формирования учетного объекта «непроизводственное рабочее место» и расчета себестоимости непроизводственного рабочего места, с необходимыми формами учетных документов («карточка непроизводственного рабочего места», «отчет непроизводственного рабочего места за смену»), обеспечивающие возможность внедрения в учетную практику системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам, элементы которой могут быть использованы в качестве основы при разработке инструментов нормативного учета непроизводственных затрат.**

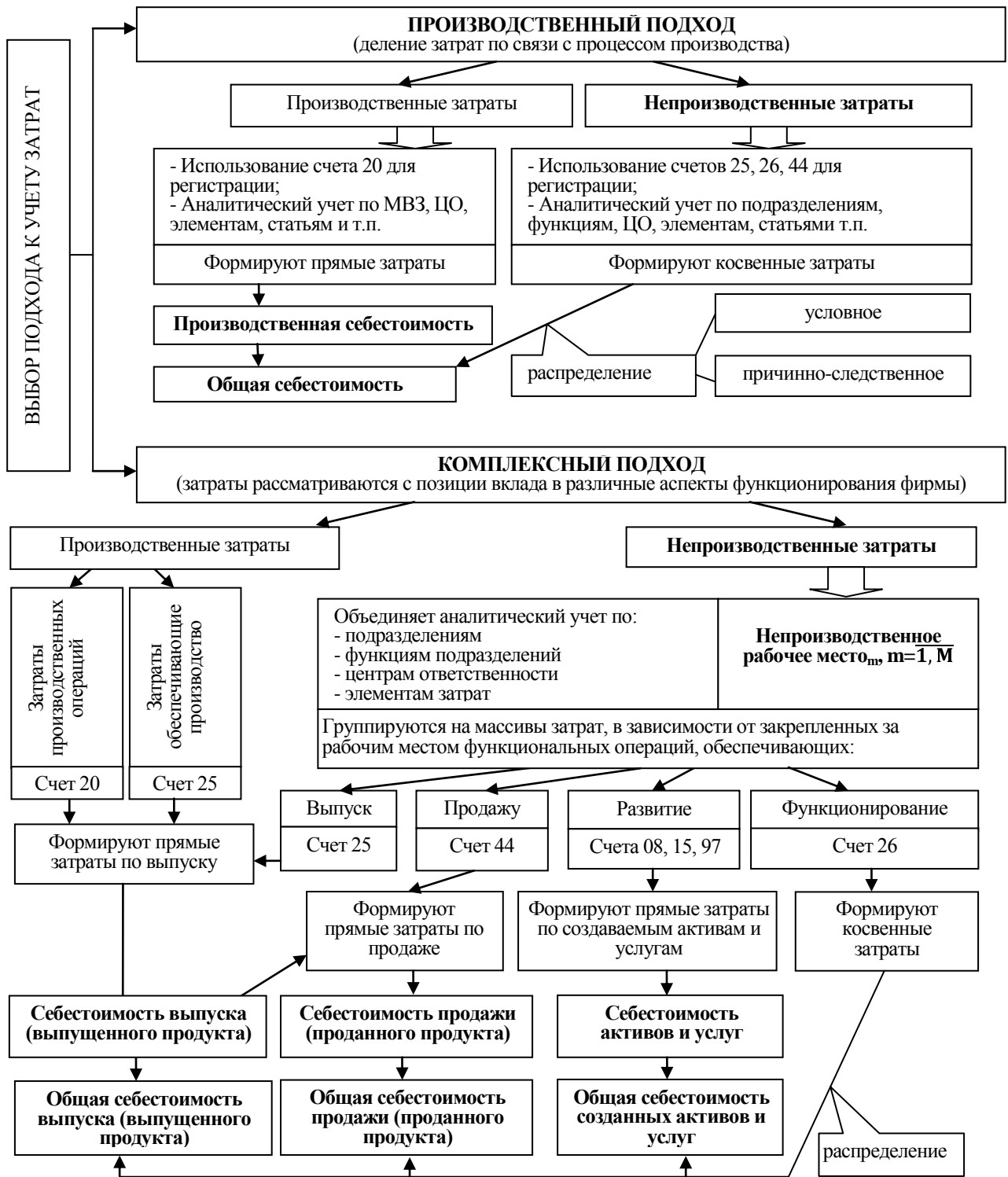


Рисунок 7 – Механизм формирования себестоимости при использовании производственного и комплексного подходов к учету затрат

Для обеспечения адаптации и внедрения учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» в систему учета затрат фирмы в ходе исследования разработаны алгоритмы формирования: структурных компонентов учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» (рисунок 8); учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» на счетах бухгалтерского учета (рисунок 9).

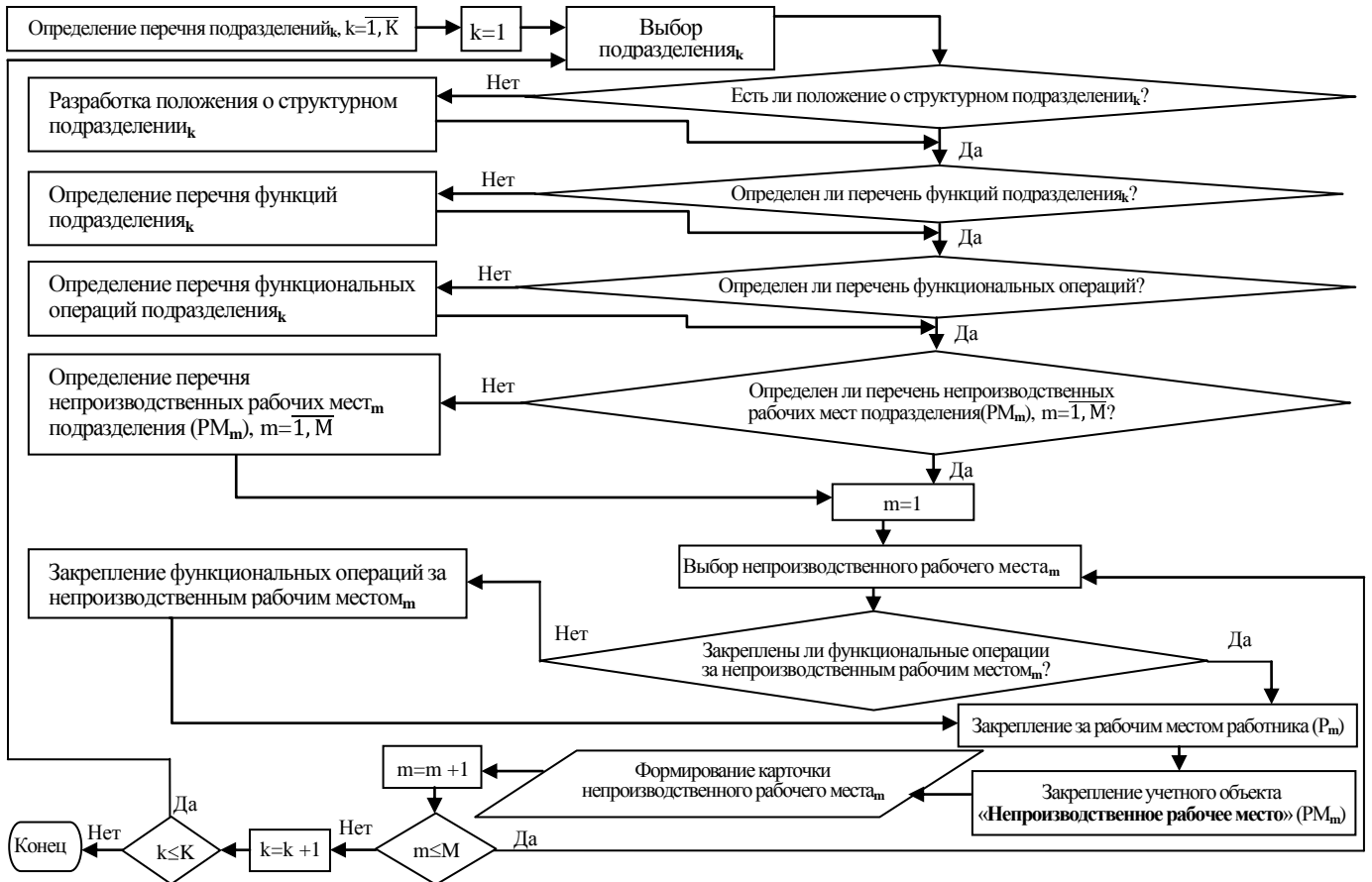


Рисунок 8 – Блок-схема алгоритма формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место»

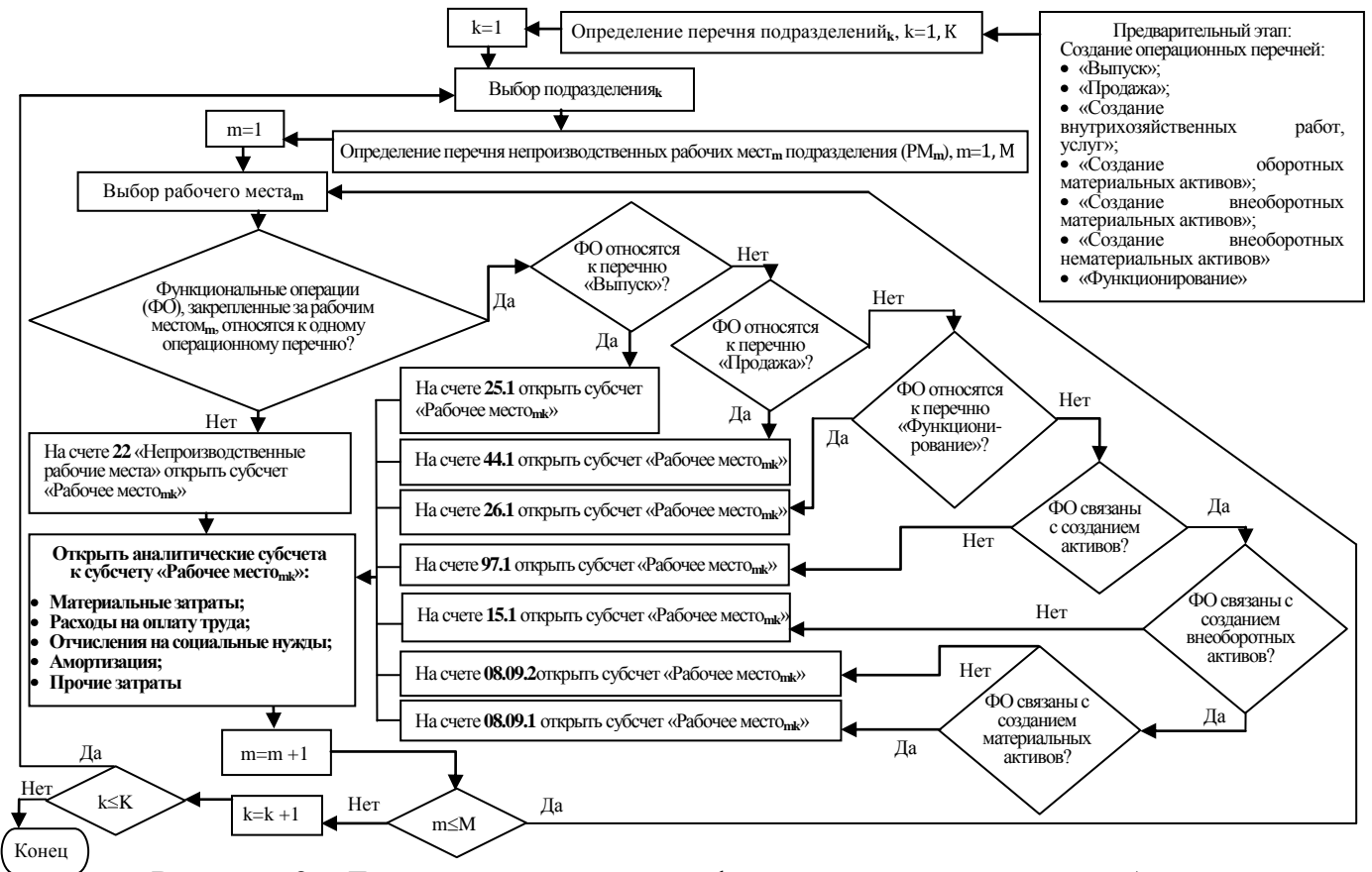


Рисунок 9 – Блок-схема алгоритма формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» на счетах бухгалтерского учета



Факт создания и закрепления в организационно-правовой среде фирмы учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» отражается посредством формирования учетного документа – карточки непроизводственного рабочего места, содержащего основные характеристики непроизводственного рабочего места. Форма документа имеет 2 стороны, которые представлены на рисунках 10-11.

Подразделение:	...	Среднемесячное количество рабочих смен, в днях:	
Работник:	...	Длительность рабочей смены работника, в часах:	
ФО, закрепленные за РМ		Себестоимость РМ	
№ п/п	Наименование операции	Функция подразделения	Нормативное время выполнения операции

Рисунок 10 – Карточка непроизводственного рабочего места. Сторона 1. Функциональные операции, закрепленные за рабочим местом

Подразделение:	...	Среднемесячное количество рабочих смен, в днях:						
Работник:	...	Длительность рабочей смены работника, в часах:						
Себестоимость рабочего места		в месяц:						
		в смену:						
		в час:						
ФО, закрепленные за РМ		Себестоимость РМ						
№ п/п	Элемент затрат		Затраты, включаемые в расчет			Сумма, включаемая в расчет		
	БУ	НУ	Содержание			В месяц	В смену	В час
			Источник информации					

Рисунок 11 – Карточка непроизводственного рабочего места. Сторона 2. Себестоимость непроизводственного рабочего места

Также для целей расчета себестоимости непроизводственного рабочего места, являющейся основой системы показателей, характеризующих непроизводственные затраты, разработаны алгоритмы формирования ежемесячных начислений по элементам затрат в карточках рабочих мест. В общем виде эти алгоритмы однотипны (рисунок 12).

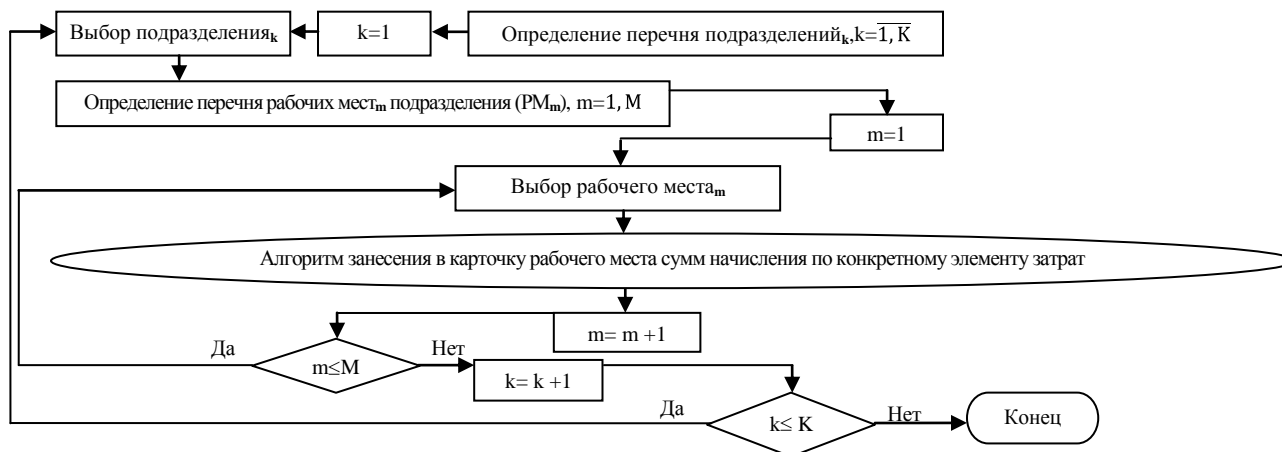


Рисунок 12 – Блок-схема укрупненного алгоритма формирования начислений по элементам затрат в карточках рабочих мест

Каждый из них предполагает перебор непроизводственных рабочих мест каждого подразделения фирмы ( $PM_m$ ) и реализацию специфических блоков занесения в карточку рабочего места сумм начисления по элементам затрат, конкретизация которых представлена на рисунках 13-17.

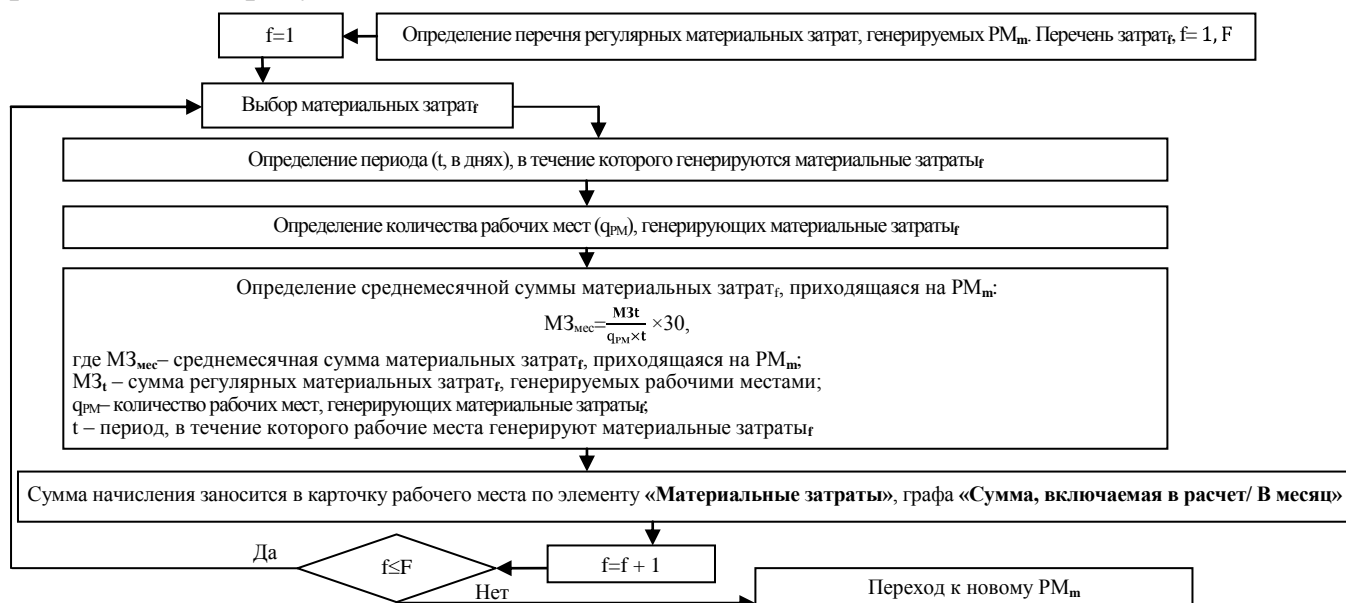


Рисунок 13 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу затрат «Материальные затраты» в карточках рабочих мест

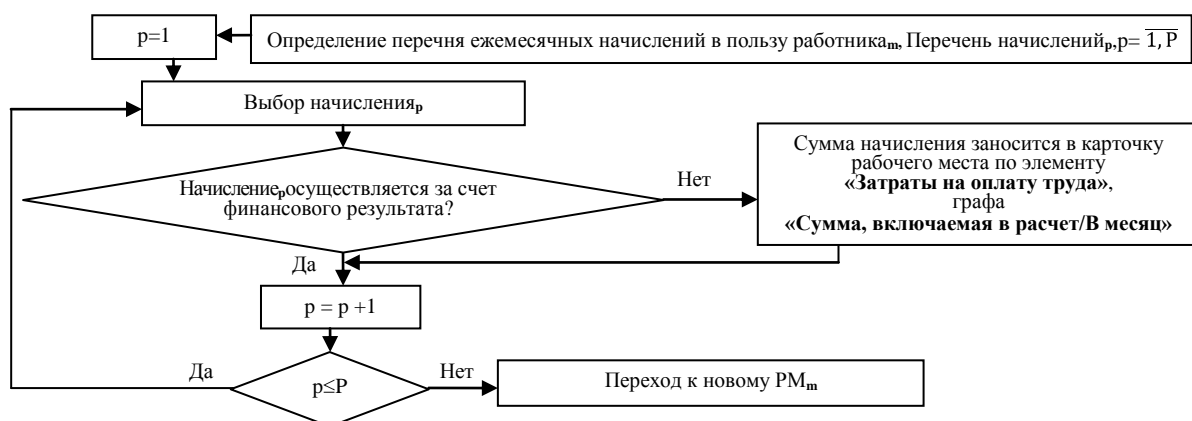


Рисунок 14 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу затрат «Затраты на оплату труда» в карточках рабочих мест

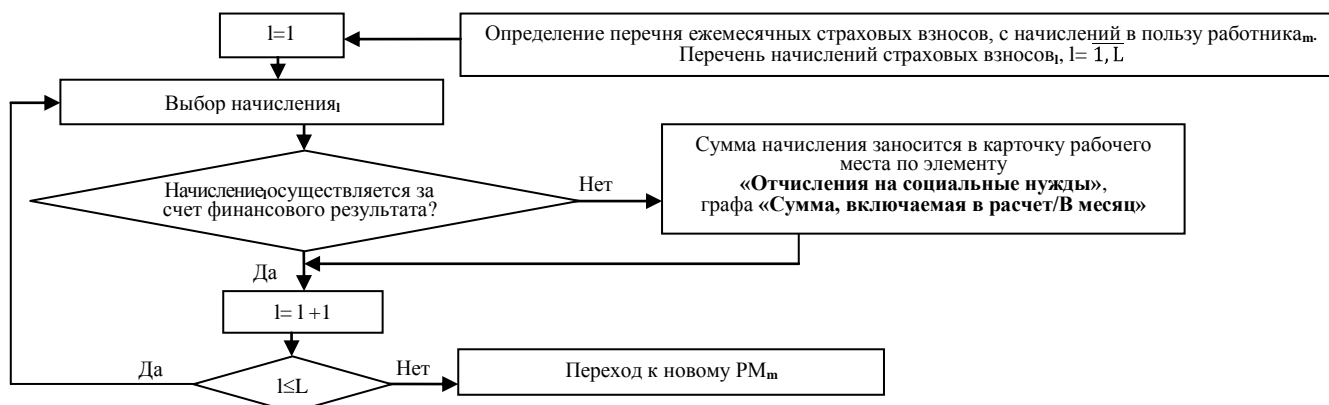


Рисунок 15 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Отчисления на социальные нужды» в карточках рабочих мест

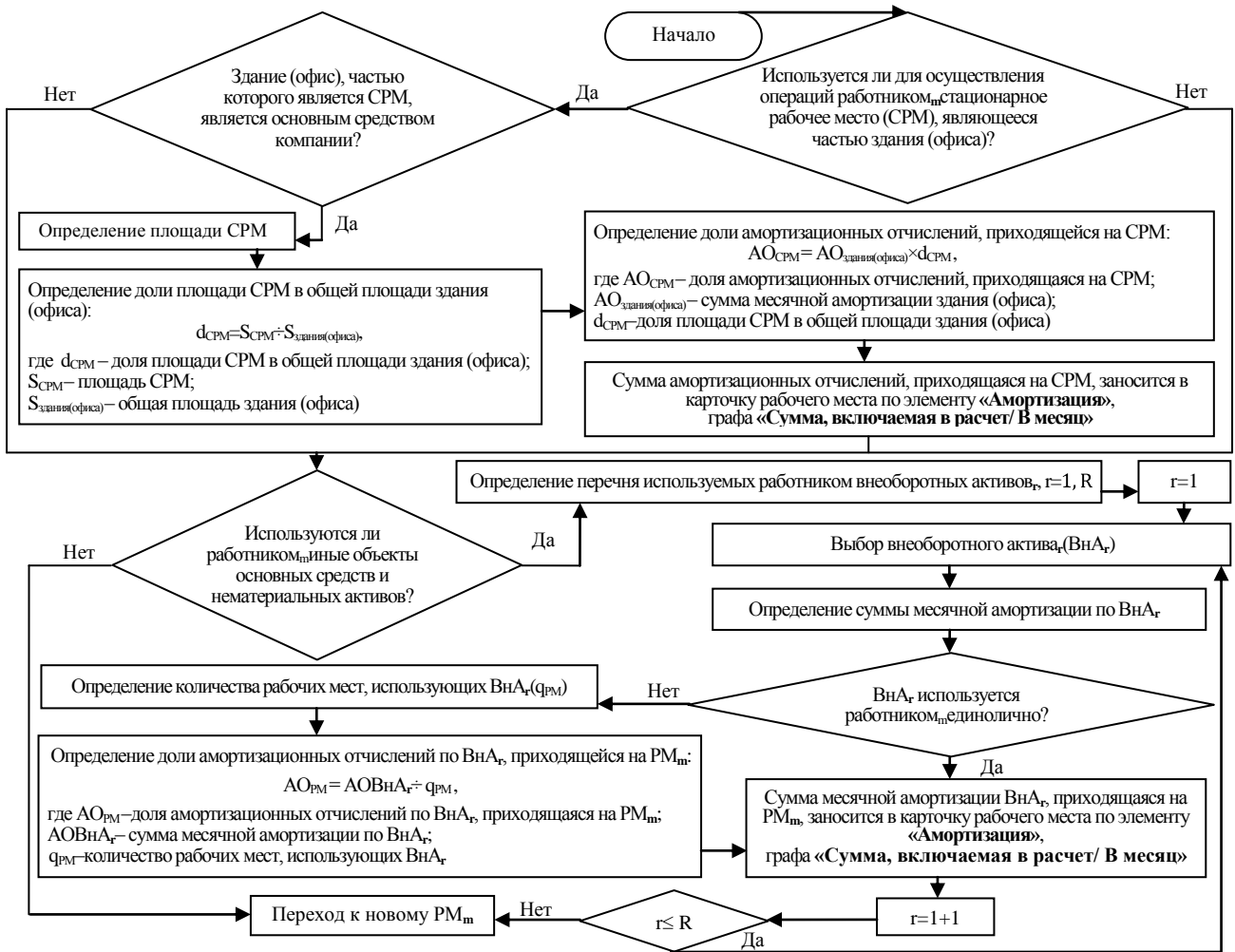


Рисунок 16 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Амортизация» в карточках рабочих мест

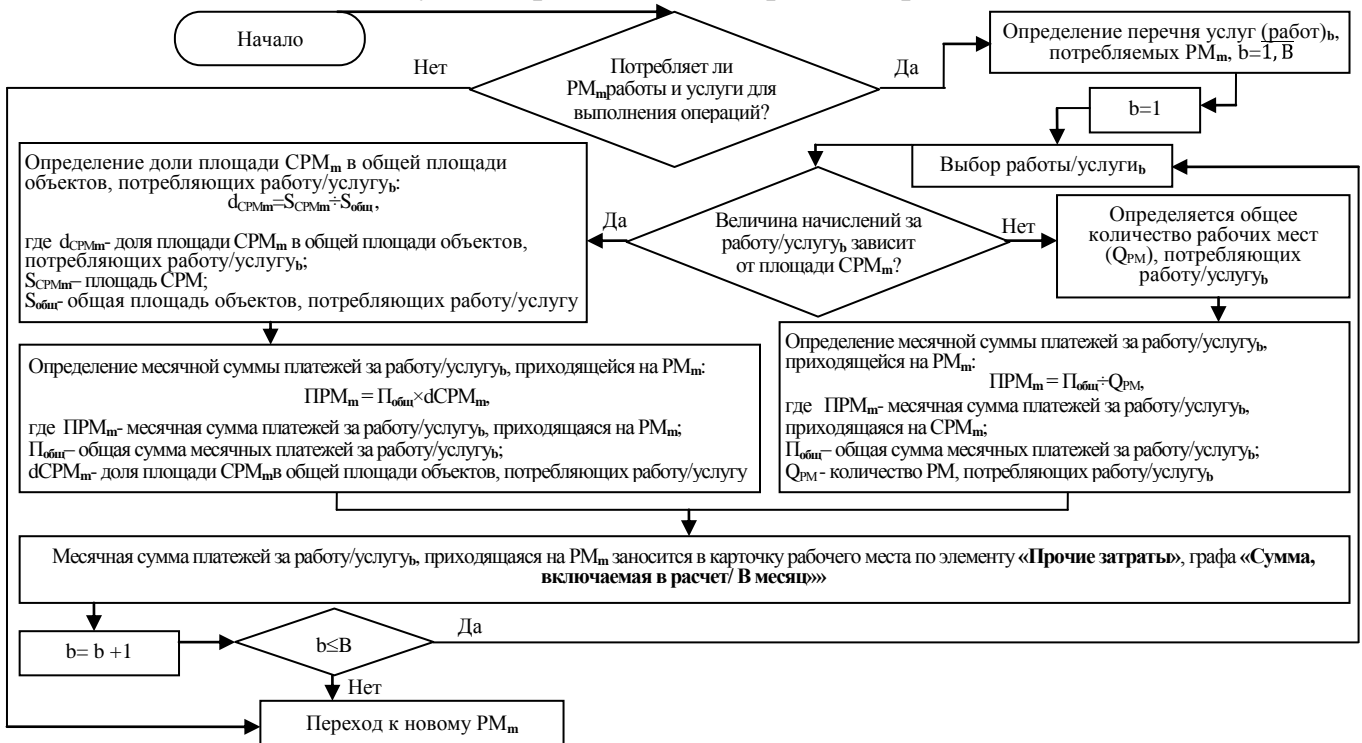


Рисунок 17 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Прочие затраты» в карточках рабочих мест

Возможность оценки эффективности непроизводственных затрат возникает только при условии внедрения нормативного учета непроизводственных затрат, с регистрацией затрат по норме и выявлением отклонения фактических затрат от нормативных, которое, на наш взгляд, может быть реализовано, в том числе, путем создания периодической отчетности непроизводственных рабочих мест.

Для этой цели предложено введение внутрикорпоративной формы отчетности – «Отчета непроизводственного рабочего места за смену», форма которого представлена на рисунке 18.

ДАТА, ВРЕМЯ		Рабочее место		...		
Фактические затраты РМ за смену		<i>(заполняется автоматически)*</i>				
Нормативные затраты РМ за смену		<i>(рассчитывается автоматически)*</i>				
Отклонение фактических затрат от нормативных		<i>(рассчитывается автоматически)*</i>				
№ п/п	Наименование функциональной операции	Операционный перечень	Счет учета затрат	Нормативное время выполнения операции	Количество выполненных операций за смену	Нормативные затраты по операции
		<i>(заполняется автоматически)*</i>	<i>(заполняется автоматически)*</i>	<i>(заполняется автоматически)*</i>		<i>(рассчитывается автоматически)*</i>

\*- при ведении формы отчета в автоматизированной системе учета

Рисунок 18 – Форма отчета непроизводственного рабочего места за смену

## ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Проведенное исследование и полученные результаты способствуют приращению знаний в области учета затрат в целом и непроизводственных затрат в частности. Последовательное рассмотрение теоретического и методического аспектов учета непроизводственных затрат обеспечивает как внутреннее единство диссертации, так и объективность полученных результатов.

Выводы, представленные в настоящей диссертационной работе, отражают точку зрения автора и основываются на разработанных им теоретических и методических положениях, обобщенных и представленных в положениях научной новизны.

Использование разработанных и предложенных учетных инструментов, моделей, экономических показателей, алгоритмизации их формирования и расчета, а также форм учетных документов обеспечивает возможность внедрения в учетную практику системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам, что позволит компаниям повысить объективность, достоверность, оперативность данных о непроизводственных затратах, а также расширит информационную основу для принятия обоснованных планово-управленческих решений.

Кроме того, представленные теоретические и методические положения открывают перспективы дальнейших разработок по учету непроизводственных затрат, формируют предпосылки создания моделей нормативного учета непроизводственных затрат, внедрение которых в учетную практику позволит повысить качество управления и эффективность общих затрат компаний.

## СПИСОК РАБОТ, В КОТОРЫХ ОПУБЛИКОВАНЫ ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ

### Статьи, опубликованные в рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных ВАК:

1. Ковалёв, А.С. К вопросу о сущности и соотношении понятий «затраты», «издержки», «расходы» / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Нефть, газ и бизнес. – 2014. - № 12. – С. 14 – 17 (0,2 п.л. / 0,1 п.л.).
2. Ковалёв, А.С. Затраты, издержки, расходы. Трактовка с позиции ресурсов / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Бухгалтерский учет. – 2015. - № 1. – С. 97 – 102 (0,3 п.л. / 0,15 п.л.).
3. Ковалёв, А.С. Непроизводственные затраты. Теоретический аспект / А.С. Ковалёв // Управленческий учет. - 2015. - № 6. - С. 3-10 (0,44 п.л.).
4. Ковалёв, А.С. Концептуальный подход к построению системы учета затрат предприятия / А.С. Ковалёв // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия Экономика и менеджмент. - 2015. Т.9. - № 2. - С.97-104 (0,44 п.л.).

### Монографии:

5. Ковалёв, А.С. Учет непроизводственных затрат: исторический аспект, проблемы, подходы: монография / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв. – Тюмень: РИО ТюмГАСУ, 2015. – 120 с. (7,5 п.л. / 3,75 п.л.).

### Другие публикации:

6. Ковалёв, А.С. К вопросу об эволюции методов учета затрат / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Академический вестник ТГАМЭУП. - 2013. - № 3. - С. 83 – 89 (0,44 п.л. / 0,22 п.л.).
7. Ковалёв, А.С. Место и содержание группировки затрат на производственные и внепроизводственные в общей классификации затрат / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Актуальные проблемы строительства, экологии и энергосбережения в условиях Западной Сибири: сборник материалов международной научно-практической конференции: в 3 томах, Тюмень, 15 апр. 2014 г. / Тюменский архитектурно-строительный университет. - Тюмень, 2014. - Т. I. - С. 120 – 123 (0,2 п.л. / 0,1 п.л.).
8. Ковалёв, А.С. Идентификация подходов к учету затрат / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Академический вестник ТГАМЭУП. - 2014. - № 1. - С. 76 – 82 (0,4 п.л. / 0,2 п.л.).
9. Ковалёв, А.С. Методы учета затрат. Кризисы релевантности или история постановки проблем / А.С. Ковалёв // Экономическая наука: прошлое, настоящее, будущее: сборник статей Международной научно-практической конференции, Уфа, 26 мая 2014 г. - Уфа: Аэтерна, 2014. - С. 61 – 65 (0,2 п.л.).
10. Ковалёв, А.С. К вопросу об актуальности некоторых традиционных группировок затрат / А.С. Ковалёв // Сборник материалов XIV научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и соискателей ТюмГАСУ, Тюмень, 27 нояб., 2014 г. / Тюменский государственный архитектурно-строительный университет. - Тюмень, 2015. - С. 197–202 (0,3 п.л.).
11. Ковалёв, А.С. Модульный подход к формированию методики учета затрат предприятия / А.С. Ковалёв // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы: сборник статей III Всероссийской научно-практической конференции, Пенза, 1-31 янв., 2015 г. / МНИЦ АГСХА. - Пенза, 2015. - С. 90–94 (0,25 п.л.).
12. Ковалёв, А.С. К вопросу о методической составляющей системы учета затрат компании / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв. / Актуальные проблемы архитектуры, строительства, экологии и энергосбережения в условиях Западной Сибири: сборник материалов международной научно-практической конференции: в 2 томах. Тюмень, 23 апр. 2015 г. / ФГБОУ ВПО ТюмГАСУ. - Тюмень, 2015. - Т. II. - С.35-39 (0,3 п.л./0,15 п.л.).