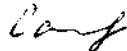


29
На правах рукописи



САЛЬНИКОВА ОЛЬГА ВЛАДИМИРОВНА

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ИЗДАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2004

Работа выполнена на кафедре международного бухгалтерского учета и аудита экономического факультета Государственного университета – Высшей школы экономики.

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Шадаева Светлана Леонидовна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Безруких Петр Степанович

кандидат экономических наук, доцент
Иванус Ирина Ивановна

Ведущая организация: Государственный Университет Управления

Защита состоится «11» ноября 2004 г. в 15⁴⁵ часов на заседании Диссертационного совета Д 501.001.18 в Московском государственном университете им. М.В. Ломоносова по адресу: 119992, Москва, ГСП-2, Ленинские горы, МГУ, 2-й учебный корпус, ауд. № 2.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова (2-й учебный корпус).

Автореферат разослан «08» октября 2004 г.

Ученый секретарь

Диссертационного совета Д 501.001.18

в МГУ им. М. В. Ломоносова

доктор экономических наук,
профессор



В.П. Суйин

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность проблемы.

Книгоиздание в России всегда занимало особое место среди других отраслей промышленности.

Во времена СССР в России была создана мощная книгоиздательская индустрия, которая состояла из сети государственных издательств, специализировавшихся по отраслям знаний, и полиграфических комбинатов. Однако, несмотря на то, что книгоиздание было одной из передовых отраслей советской промышленности, возможности этой отрасли были существенно ограничены. Государственный план, монополизированная торговля книгами и централизованное распределение мощностей полиграфических комбинатов между издательствами жестко регулировали издательскую деятельность в отношении выбора номенклатуры издаваемых книг и периодических изданий, тиражей, ценовой политики и системы распространения книг.

Начало 90-х годов ознаменовалось изменением общей ситуации в экономике и общественной жизни государства: произошел отказ от государственного плана, появились негосударственные издательства, были частично приватизированы полиграфические предприятия, развилась негосударственная торговля. Все это изменило внешнюю среду деятельности издательств и предопределило необходимость кардинальной перестройки их работы. Переход к рыночным отношениям обусловил кардинальные изменения в системе ценообразования и формирование жесточайшей конкуренции на книжных рынках и рынках периодических изданий. В последнее время в России появляется все больше предприятий, занимающихся издательской деятельностью, и, по оценкам специалистов, эта тенденция сохранится в России еще в течение длительного периода. В условиях все более усиливающейся конкуренции издательствам необходимо иметь информационную систему, обеспечивающую руководство оперативными данными для принятия обоснованных управленческих решений. Таковой является система управленческого учета.

На сегодняшний день на многих предприятиях, занимающихся издательской деятельностью, проблема построения эффективной системы управленческого учета не решена. Существующие же системы бухгалтерского и налогового учета не могут в полной мере удовлетворить потребности менеджеров, нуждающихся в адекватной информации для принятия оперативных, тактических и стратегических решений.

К сожалению, недостаточно освещена эта проблема и в экономической литературе. В большинстве книг и статей по управленческому учету методики ведения управленческого учета излагаются без учета специфики издательской деятельности. Литература же, в которой проблемы учета и контроля рассматриваются именно на примере издательств, посвящена, как правило, традиционному бухгалтерскому финансовому учету и налогообложению.

Развитость книжной индустрии способствует повышению образовательного и культурного уровня общества в целом, что в свою очередь благотворно сказывается на развитии науки и других отраслей промышленности и народного хозяйства. Поэтому очень важно обеспечить все условия эффективного развития издательского дела в России, и в том числе – обеспечить издательства системой управленческого учета, что и послужило причиной выбора автором данной темы исследования.

Цель и задачи исследования

Цель диссертационного исследования заключается в разработке методических и организационных основ системы управленческого учета на предприятиях издательской деятельности исходя из специфики их деятельности. В соответствии с целью работы в диссертационном исследовании были поставлены и решены следующие задачи:

- выявить организационные и производственные особенности предприятий издательской деятельности, влияющие на организацию и методику ведения управленческого учета;
- проанализировать существующее состояние управленческого учета на предприятиях издательской деятельности и определить основные направления

его совершенствования, необходимые для эффективного функционирования предприятий издательской деятельности;

- на основе изучения практики работы издательств и нормативных актов по ведению бухгалтерского учета на предприятиях издательской деятельности разработать методические основы ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в издательствах, способные выступать в качестве базы для принятия обоснованных управленческих решений;

- предложить практические и методические рекомендации по организации бюджетирования в издательствах;

- исследовать принципы ценообразования на предприятиях издательской деятельности и предложить инструменты для принятия управленческих решений в области ценообразования в издательствах.

Предмет и объект исследования

Предметом исследования является совокупность научно-теоретических, практических и методологических вопросов, связанных с процессом построения системы управленческого учета, проблемой выявления основных факторов, оказывающих влияние на управленческий учет в издательствах, и использования данных управленческого учета для повышения эффективности функционирования предприятий издательской деятельности.

Объектами исследования стали восемь предприятий издательской деятельности г. Москвы, выпускающих различную печатную продукцию: ежедневные и еженедельные газеты, еженедельные, двухнедельные и ежемесячные журналы, книжную продукцию, буклеты, календари.

Методологической и теоретической основой исследования явились:

- научные труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные как общим экономическим и бухгалтерским проблемам, так и частным вопросам организации управленческого учета. Особо следует отметить труды отечественных ученых: А.С. Бакаева, П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, Н.Д.

Врублевского, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Кавериной, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, Б.И. Майданчика, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, М.З. Пизенгольца, Р.С. Сайфулина, Я.В. Соколова, О.В. Соловьевой, А.Д. Шеремета, Т.В. Шишковой, В.А. Чернова. Среди зарубежных ученых особо следует отметить работы Х. Андерсона, Ч. Брэндона, Р. Дртинны, К. Друри, Д. Колдуэлла, Б. Нидлза, Э. Рисса, К. Уорда, Дж. Фостера, Р. Хилтона, Ч.Т. Хорнгрена;

- нормативные документы по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- научно-статистические обзоры книжных рынков;
- практические исследования по управленческому учету и опросы предприятий, проведенные специализированными агентствами (в частности, исследование Тасис «Управленческий учет на российских предприятиях: практика ведения и перспективы развития» и совместное исследование ИКФ «Альт» и журнала «Финансовый директор» «Управленческий учет на успешных российских предприятиях»);
- данные из статистической и бухгалтерской отчетности предприятий, занимающихся издательской деятельностью.

В ходе исследования применялись такие методы научного познания, как анализ и синтез, научная абстракция, системный подход, а также такие приемы исследования, как наблюдение, дедукция и индукция, детализация, классификация, сравнение, описание объектов исследования и полученных результатов.

Научная новизна проведенного исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении вопросов, связанных с методическими и организационными аспектами проблемы постановки системы управленческого учета на предприятиях издательской деятельности. В процессе исследования получены теоретические и практические результаты, определяющие научную новизну и выносимые на защиту:

- определено влияние организационных и производственных особенностей предприятий, занимающихся издательской деятельностью, на организацию и методику ведения управленческого учета;
- определены основные направления совершенствования практики и методики ведения управленческого учета, необходимые для эффективного функционирования издательства;
- уточнена классификация систем учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по четырем уровням; выбрана модель системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях издательской деятельности, удовлетворяющая информационным требованиям издательства для целей принятия обоснованных управленческих решений исходя из специфики их деятельности;
- предложена методика ведения аналитического учета затрат для целей принятия управленческих решений в разрезе четырех калькуляционных признаков; даны рекомендации по отражению расходов издательства на счетах бухгалтерского учета;
- дано обоснование целесообразности использования в издательствах системы учета затрат по видам деятельности (Activity-based costing) и разработаны основы методики практического применения ABC-метода;
- определены центры ответственности на предприятиях издательской деятельности и расходы и доходы, контролируемые ими;
- разработана бюджетная модель издательств и поэтапная методика бюджетирования на предприятиях издательской деятельности;
- выведены формулы для определения минимальной долгосрочной цены и минимальной краткосрочной цены на издания для издательств и выявлена возможность практического применения принципа релевантности информации при принятии управленческих решений в области ценообразования на предприятиях издательской деятельности.

Практическая значимость выполненного исследования заключается в разработке организационных и методических основ построения системы

управленческого учета на предприятиях издательской деятельности, в частности, в разработке методик ведения аналитического учета затрат, применения ABC-метода и бюджетирования в издательствах. Применение разработанных методик и рекомендаций предприятиями издательской деятельности позволит решить практические задачи по повышению качества информации, необходимой для принятия адекватных управленческих решений в условиях жесткой конкуренции, способствует выявлению скрытых резервов или недостатков в работе издательств, что поможет улучшить эффективность их функционирования. Практическое значение также имеют приведенные в работе формулы минимальной краткосрочной и минимальной долгосрочной цены на издательскую продукцию и рекомендации по применению принципа релевантности при принятии управленческих решений в области ценообразования.

Апробация результатов исследования

Основные выводы и предложения, сформулированные в диссертации, были опубликованы в научных журналах. Общий объем публикаций составил 3 печатных листа. Основные положения исследования учтены, внедрены и апробированы отдельными московскими издательствами (имеются справки о внедрении).

Объем и структура работы.

Диссертационная работа изложена на 194 страницах, содержит 8 рисунков и 31 таблицу. Она состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии и приложений. Работа имеет следующую структуру:

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА I. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ИЗДАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Сущность, цель и функции управленческого учета

1.2. Организационные и производственные особенности предприятий издательской деятельности, влияющие на организацию управленческого учета

1.3. Учет затрат и другие элементы системы управленческого учета на предприятиях издательской деятельности

ГЛАВА II. МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ИЗДАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Классификация затрат на предприятиях издательской деятельности

2.2. Методика практического применения авс-метода учета затрат на предприятиях издательской деятельности

2.3. Особенности учета нерализованной продукции на предприятиях издательской деятельности

ГЛАВА III. ОСНОВЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ПРИНЦИПЫ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ИЗДАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Основы бюджетирования на предприятиях издательской деятельности

3.2. Принципы ценообразования на предприятиях издательской деятельности

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

БИБЛИОГРАФИЯ

ПРИЛОЖЕНИЯ № 1-7

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Организационные и производственные особенности предприятий издательской деятельности, влияющие на организацию и методику ведения управленческого учета

Управленческий учет существует в рамках организационной структуры компании и системы ее производственных и внепроизводственных процессов. Поэтому для того, чтобы разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии издательской деятельности, необходимо выявить ключевые факторы, влияющие на его деятельность.

Процесс выпуска и реализации печатной продукции в издательстве состоит из следующих этапов:

1) подготовительный – проведение маркетинговых исследований, отбор рукописей, переговоры с авторами о вознаграждении и заключение с ними авторского договора (от составления тематического плана и бизнес-плана до предоставления авторского оригинала в издательство);

2) редакционный – редакторская доработка рукописи, литературное редактирование, корректорская правка, считка и вычитка, техническое редактирование, подготовка оригинал-макета и пленок и передача их в типографию (от получения редактором издательства авторского оригинала и до сдачи редакционно-издательского оригинала в производственный отдел);

3) типографский – выполнение полиграфических работ (если издательство сочетает в себе функции типографии) по печати или передача оригинал-макета в стороннюю типографию;

4) заклочительный – распространение и реклама печатной продукции.

Подготовительный и редакционный этапы выпуска печатной продукции состоят из множества операций и, как правило, составляют основной производственный процесс в издательстве. Большинство издательств заказывают типографские работы сторонним полиграфическим организациям. Поэтому у них типографский этап сводится к закупке материалов (бумаги, картона) для типографии (если это предусмотрено договором с типографией) и к контролю за соблюдением типографией качества и сроков.

По нашему мнению, основными организационными и производственными особенностями предприятий издательской деятельности, влияющими на организацию и методику ведения управленческого учета, являются:

- степень сложности организации работы издательства - определяется общей направленностью выпускаемых изданий, их сложностью, экономической целесообразностью привлечения большого штата сотрудников, возможностями компьютерной техники, профессиональным уровнем подготовки редакторов, заданной скоростью работы над рукописью и

временем печати (этот фактор имеет принципиальное значение при выпуске ежедневных, еженедельных и двухнедельных периодических изданий);

- вид выпускаемой продукции – издательства делятся на три типа: издательства, выпускающие только неперіодические издания, издательства, выпускающие только периодические издания и смешанные издательства. Характер производства периодической и неперіодической продукции имеет значительные различия. Книга, как правило, – это продукция разового производства. Выпуск каждой новой книги означает повторение заново всех четырех этапов процесса производства и реализации – начиная с поиска автора, заключения авторского договора и редакционной обработки рукописи и заканчивая передачей оригинал-макета в типографию для печати и распространением тиража издания. При этом успех одной книги вовсе не гарантирует успех другой. С периодическими изданиями ситуация иная. Газета или журнал является постоянно производимой продукцией, оплату которой издательство может получать часто за полгода, а то и за год вперед (если это издание реализуется по подписке). Соответственно, у издательства в таком случае существует возможность более точного планирования будущих поступлений и расходов. Периодические издания могут также распространяться бесплатно. В таком случае основной доход от их выпуска приносит поступления от рекламодателей, которых в первую очередь интересует, какова территория распространения издания и тираж. Еще одной особенностью периодических изданий является их быстрое устаревание. Поэтому издательства, выпускающие газеты и журналы, должны ориентироваться на очень ограниченные сроки их реализации. Если книги могут продаваться без утраты своих потребительских свойств в течение нескольких месяцев, а некоторые и в течение нескольких лет, то периодические издания теряют большую часть ценности сразу после выхода следующего номера издания. Таким образом, вид издания оказывает существенное влияние на все подсистемы управленческого учета: системы учета затрат, бюджетирования и ценообразования в издательстве.

- особый «характер» выпускаемой продукции. Издательская продукция не имеет четко выраженный жизненный цикл и, как правило, точно не вписываются в четыре классические фазы: внедрение на рынок, рост продаж, период зрелости и падение спроса. Эти фазы можно формально определить лишь по отношению к тем изданиям, которые в силу своего содержания носят конъюнктурный характер.

Указанные особенности издательской деятельности играют решающую роль в определении тех задач, которые должна быть в состоянии решать система управленческого учета в издательстве. По нашему мнению, система управленческого учета предприятий издательской деятельности должна, как минимум предоставлять следующую информацию:

- 1) прогноз себестоимости для принятия решения о выпуске произведения и для сравнения с ценой других аналогичных изданий;
- 2) данные о фактических затратах на производство каждого вида продукции для анализа и контроля за производственным процессом и для принятия решений в области ценообразования;
- 3) информацию, необходимую для формирования финансового плана деятельности издательства (бюджетов).

Анализ существующего состояния системы управленческого учета на предприятиях издательской деятельности.

Существующее на сегодняшний день состояние системы управленческого учета на предприятиях издательской деятельности, по нашему мнению, можно охарактеризовать следующим образом:

- при ведении учета затрат издательства применяют в основном методики и рекомендации, содержащиеся в нормативных актах по традиционному бухгалтерскому финансовому учету, что иногда не только не способствует достижению целей управленческого учета, а, напротив, затрудняет получение полезной для принятия управленческих решений информации. Так, например, в соответствии с Отраслевой инструкцией по калькулированию себестоимости и Методическими рекомендациями по учету

затрат на предприятиях издательской деятельности для учета возникновения прямых производственных расходов в издательствах используются два счета - 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы». Это вносит определенную путаницу и затрудняет учет и использование информации о прямых и косвенных расходах для целей принятия управленческих решений. По нашему мнению, искусственное деление прямых производственных расходов, которое предусмотрено как в Отраслевой Инструкции по калькулированию себестоимости, так и в Методических рекомендациях по учету затрат, не соответствует целям и задачам управленческого учета затрат и калькулированию себестоимости изданий. Кроме того, на счете 25 «Общепроизводственные расходы» происходит смешение прямых и косвенных редакционных расходов, что затрудняет расчет себестоимости продукции. Поэтому мы предложили отражать информацию обо всех видах прямых производственных затрат на одном счете – счете 20 «Основное производство»;

- российские издательства практически не пользуются многообразием существующих методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и не определяют различные показатели себестоимости для принятия различных управленческих решений;

- в российских издательствах часто отсутствуют системы контроля за существенными статьями затрат – за материальными расходами, расходами на авторские гонорары, расходами на полиграфическое исполнение и редакционными расходами;

- в российских издательствах, как правило, отсутствуют налаженные системы бюджетирования и системы ценообразования.

На основе изучения выявленных недостатков систем управленческого учета, существующих в настоящее время на предприятиях издательской деятельности, были разработаны и предложены методики и рекомендации по совершенствованию основных трех направлений управленческого учета – системы учета затрат, бюджетирования и ценообразования – в издательствах.

Методика учета затрат на предприятиях издательской деятельности.

В целях совершенствования системы учета затрат в издательствах было предложено организовать в системе управленческого учета аналитический учет расходов по следующим классификационным признакам: по экономическим элементам; статьям калькуляции; по отношению к объекту калькулирования (прямые и косвенные расходы); по отношению к объему производства (переменные и постоянные расходы).

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия и их влияние на издательство. Издательскую отрасль сложно однозначно отнести к материалоемкой, трудоемкой или фондоемкой, поскольку в структуре затрат преобладающее место наряду с материальными расходами занимают прочие расходы, включающие расходы на авторские гонорары и коммерческие расходы. Доля расходов на оплату труда в издательствах, выпускающих периодические издания, как правило, выше, поскольку статьи для периодических изданий обычно подвергаются большей редакторской обработке, чем книги, и, соответственно, требуют больше трудозатрат.

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет контролировать существенные статьи затрат. На наш взгляд, в дополнение к тем статьям калькуляции, которые перечислены в Методических рекомендациях по учету затрат в издательствах, а именно:

- расходы на авторский гонорар за литературные произведения;
- расходы на авторский гонорар за художественно-графические работы;
- расходы на полиграфические работы;
- расходы на бумагу и переплетные материалы;
- редакционные расходы;
- общездательские расходы;
- коммерческие расходы (расходы на продажу);
- потери от брака;

- следует также ввести еще следующие подстатьи – «зарплата редакционного персонала с начислениями», «командировочные расходы редакционного персонала», «расходы на услуги по разработке оригиналов-макетов», «амортизация редакционных основных средств», поскольку эти группы затрат являются существенными для издательств, и для управления ими необходимо иметь данные по каждой из них.

Классификация затрат на прямые и косвенные является основой при определении себестоимости продукции. Прямыми затратами в издательстве считаются те, которые могут быть отнесены непосредственно на себестоимость отдельного издания (заказа). К ним относятся: авторский гонорар, гонорар художникам и графикам с начислениями (ЕСН и страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование), расходы на полиграфические работы, стоимость бумаги, картона, переплетных и других материалов, потери от брака, часть редакционных и коммерческих расходов, связанных с конкретным названием. Косвенными затраты считаются расходы, которые не могут быть отнесены на конкретные названия (заказы). К ним относятся общездательские расходы, часть редакционных и коммерческих расходов, которые невозможно отнести на конкретное название.

Классификация расходов по признаку отношения к объему производства была углублена: расходы издательства были классифицированы не на постоянные и переменные, а на единичные, переменные (не единичные) и постоянные. При этом под переменными понимались затраты на ресурсы, использование которых меняется прямо пропорционально изменению объема производства (хотя сумма таких затрат может не меняться). Если затраты на указанные ресурсы также меняются пропорционально росту или уменьшению уровня активности предприятия, то для таких затрат в исследовании используется термин «единичные затраты», хотя традиционно именно данный тип затрат называют переменными затратами. Таким образом, переменные расходы в приведенной трактовке, включают единичные расходы, и, следовательно, являются более широким понятием. Например, использование труда работников склада при росте тиража возрастает, следовательно,

расходы на использование труда работников склада являются переменными. В то же время расходы на приобретение труда сотрудников склада не меняются, если тираж меняется не очень значительно, поэтому они не являются единичными. Классификация расходов на единичные, переменные (не единичные) и постоянные дает более полное представление о поведении затрат в зависимости от изменений объемов производства, а также позволяет оценивать потери в силу наличия неиспользуемой мощности путем определения суммы переменных (не единичных) расходов, приходящейся на недоиспользуемую мощность (отклонение фактической мощности от нормальной).

Аналитический учет затрат для целей принятия управленческих решений было предложено вести путем отражения расходов издательства на счетах бухгалтерского учета с ведением 4-х-мерной аналитики к счетам 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» по следующим признакам: наименование издания (номер издания), экономический элемент, статья калькуляции, тип расходов по отношению к тиражу (единичные, переменные (неединичные), постоянные).

Для решения задачи разработки методики ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в издательствах была уточнена классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по четырем уровням:

I уровень - по способу оценки затрат, то есть по тому, какая информация (фактическая или нормативная) ложится в основу расчетов (например, фактическое калькулирование и «стандарт-кост»);

II уровень - по степени точности распределения затрат по объектам затрат (например, ABC-метод и традиционные системы распределения затрат);

III уровень - по полноте включения затрат в себестоимость продукции (например, калькулирование полной производственной себестоимости и «директ-костинг»);

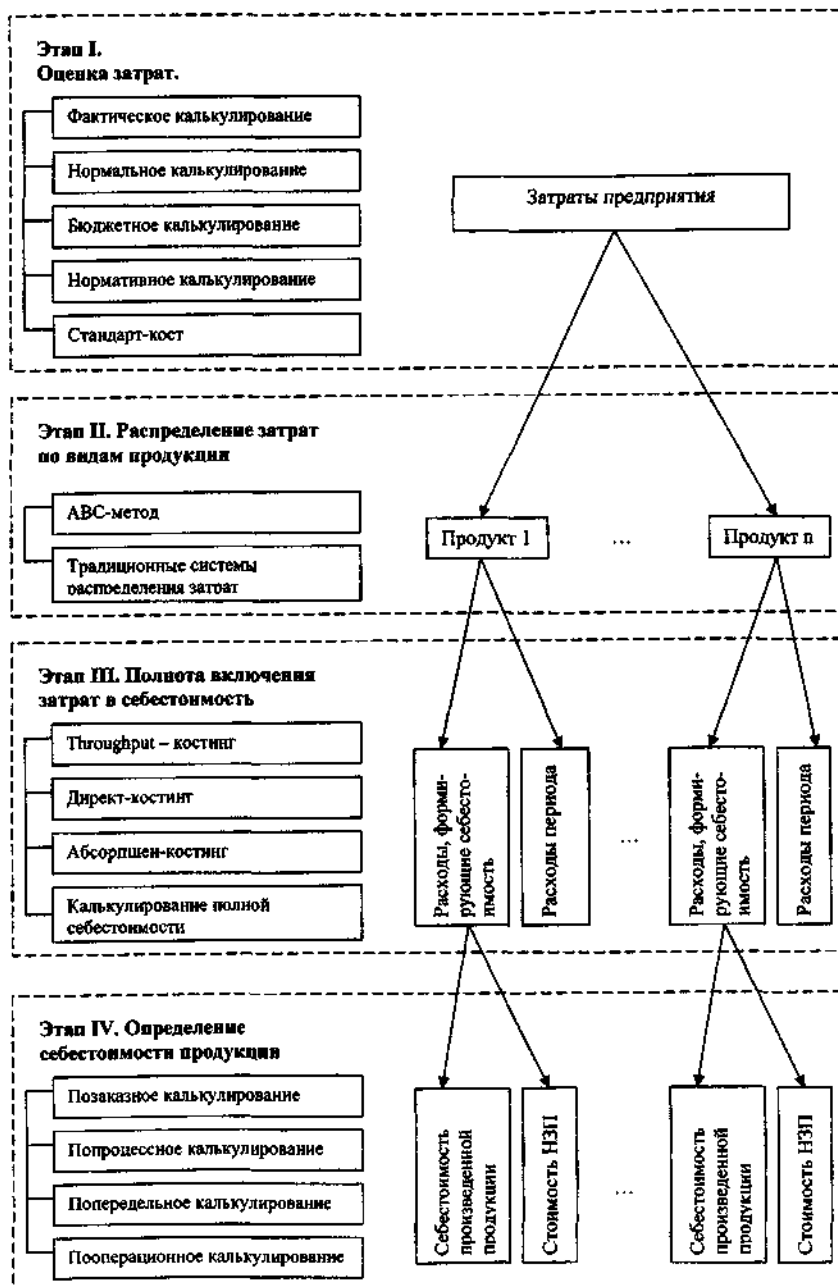
IV уровень - по типу технологического процесса производства (например, позаказное и попроцессное калькулирование).

Отличие приведенной классификации от общепринятой заключается в появлении II уровня группировки методов учета затрат - по степени точности распределения затрат по объектам затрат и в увязке методов каждого уровня с определенным этапом процесса учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (см. рис. 1). Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции первых трех уровней в большей степени отражают требования руководства компании, предъявляемой к учетной системе (степень оперативности, точности и релевантности предоставляемой информации), чем производственного процесса, в то время как методы четвертого уровня полностью определяются особенностями производственного процесса и состава выпускаемой продукции (последовательностью циклов производства продукции, однородностью и массовостью продукции).

В зависимости от типа выпускаемой печатной продукции издательства применяют либо позаказное, либо попроцессное калькулирование. При калькулировании себестоимости непериодических изданий (книг, брошюр) и периодических изданий, выходящих не чаще одного раза в месяц, применяется позаказный метод. При калькулировании себестоимости периодических изданий, выходящих более одного раза в месяц, применяется попроцессное калькулирование.

Мы считаем, что в отношении методов третьего уровня в издательствах целесообразно одновременно применять и директ-костинг, и калькулирование производственной себестоимости (абсорпшен-костинг), и калькулирование полной себестоимости. Показатель себестоимости, рассчитанный в соответствии с методом директ-костинг, позволяет судить о предстоящих затратах на допечатку уже выпущенного тиража книги или определять продажную цену реализуемых в розницу с минимальной наценкой периодических изданий с целью расширения охвата читателей и, соответственно, увеличения тиража для привлечения рекламодателей. В то же

Рис. 1. Процесс учета затрат и калькулирования себестоимости продукции



время показатели производственной и полной себестоимости печатной продукции позволяют определять рентабельность изданий и принимать решения в области ценообразования.

В отношении методов второго уровня был сделан следующий вывод: в издательствах следует внедрять ABC-костинг, поскольку данный метод не только повышает точность распределения расходов между изданиями, но и позволяет определить стоимость отдельных видов деятельности, которые выполняются в издательстве. В свою очередь, информация о стоимости отдельных операций и бизнес-процессов может служить основой при составлении бюджета производства нового планируемого издания и определения цены. Спецификой деятельности издательства является короткий цикл жизни большинства изданий и постоянное обновление продукции, а потому необходимо иметь информационную систему, позволяющую с достаточной степенью достоверности получать данные о предполагаемых затратах на выпуск очередного издания. Система ABC позволяет рассчитать стоимость каждого вида деятельности издательства и затем, определив, какие из них и в каком объеме будут задействованы при выпуске нового издания, рассчитать его себестоимость и установить продажную цену. Использование ABC-метода позволяет также анализировать рентабельность продаж продукции по покупателям. В настоящее время в большинстве издательств используются традиционные системы распределения косвенных расходов – на основе показателя объема издания в учетно-издательских листах. Однако это может исказить себестоимость отдельных видов изданий, что в свою очередь может привести к принятию неверных управленческих решений.

Поскольку применение ABC-метода в издательствах обоснованно и целесообразно, была поставлена и решена задача разработки методики его практического применения на предприятиях издательской деятельности. В рамках методики ABC-метода разработан примерный перечень основных видов деятельности на уровне единицы продукции, партии продукции, продукта, покупателя и предприятия в издательствах. Все виды деятельности издательства были разбиты на несколько крупных групп: маркетинг,

производство книг, производство периодических изданий, сбор рекламы, закупка материалов, хранение печатной продукции, обслуживание покупателей, поддержка производства и реализации.

Были определены специальные показатели – так называемые «факторы операций» – позволяющие обоснованно распределять стоимость видов деятельности издательства по видам выпускаемых изданий, а также разработана форма отчета о фиксации рабочего времени, затраченного на определенный вид деятельности. Показано практическое применение методики анализа рентабельности продаж изданий по покупателям на примере типичных групп покупателей издательств – подписчиков, индивидуальных покупателей, приобретающих литературу непосредственно в издательстве, розничных книжных магазинов, розничных киосков и лотков, оптовых книготорговых организаций.

Исходя из специфики работы издательств, выпускающих периодические, быстро устаревающие издания, было предложено учитывать затраты на нереализованную продукцию в себестоимости проданных экземпляров в случае, если издательство заключает с распространителями комиссионные договоры на условиях, предусматривающих заранее оговоренное количество экземпляров, которое распространитель может не возвращать издательству. Расчет такой себестоимости позволит принимать более взвешенные управленческие решения, особенно в области ценообразования. Предложен механизм отражения затрат на нереализованную продукцию на счетах управленческого учета.

Методика бюджетирования на предприятиях издательской деятельности.

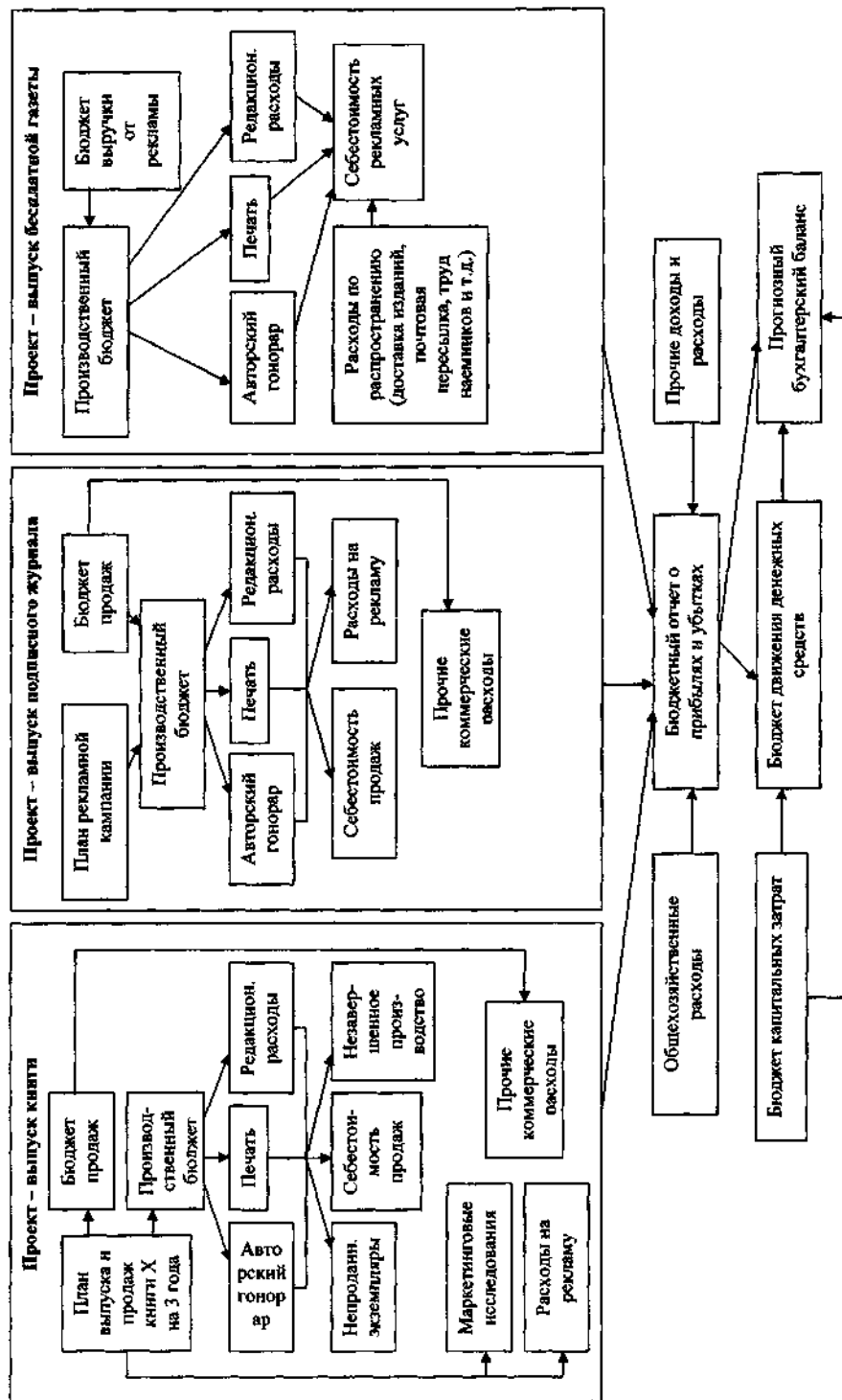
В целях совершенствования системы управленческого учета в издательствах были рассмотрены основы постановки бюджетирования на предприятиях издательской деятельности. В рамках исследования были определены центры ответственности на предприятиях издательской деятельности и расходы и доходы, контролируемые ими (см. табл. 1). На их

основе, с учетом специфики издательской деятельности, разработано три типа бюджетной модели издательства – в зависимости от вида выпускаемой продукции (см. рис. 2).

Таблица 1. Доходы и расходы, за которые отвечают центры доходов и затрат в издательствах

Центр доходов / затрат	Доходы / расходы
Отделы распространения и подписки	<ul style="list-style-type: none"> • выручка от продажи изданий; • заработная плата сотрудников отделов; • амортизация основных средств, используемых отделами; • транспортные расходы; • расходы на почтовую пересылку; • расходы по обслуживанию покупателей • расходы на рекламу изданий и их продвижение • канцтовары и другие материалы, используемые отделами; • услуги связи
Отделы рекламы	<ul style="list-style-type: none"> • выручка от предоставления услуг по рекламе; • заработная плата сотрудников отделов; • амортизация основных средств, используемых отделами; • канцтовары и другие материалы, используемые отделами; • представительские расходы; • услуги связи
Редакции	<ul style="list-style-type: none"> • заработная плата сотрудников редакций; • амортизация основных средств, используемых редакциями; • канцтовары и другие материалы, используемые редакциями; • командировки сотрудников редакций; • информационные услуги; • услуги связи
Отделы допечатной подготовки	<ul style="list-style-type: none"> • заработная плата сотрудников отделов; • амортизация основных средств, используемых отделами; • канцтовары и другие материалы, используемые отделами
Отделы верстки	<ul style="list-style-type: none"> • заработная плата сотрудников отделов; • амортизация основных средств, используемых отделами; • канцтовары и другие материалы, используемые отделами; • услуги сторонних дизайнеров
Административные отделы	<ul style="list-style-type: none"> • заработная плата сотрудников отделов; • амортизация основных средств, используемых отделами; • канцтовары и другие материалы, используемые отделами;

Рис. 2. Бюджетная модель издательства



Также разработана поэтапная методика бюджетирования на предприятиях издательской деятельности, состоящая из семи этапов: (1) выделение проектов; (2) определение служб издательства, связанных с реализацией каждого проекта; (3) определение по каждому проекту производственной программы и плана продаж на плановый период; (4) определение центрами доходов всех видов деятельности, которые должны осуществить центры доходов для реализации каждого проекта, и их стоимости; (5) определение центрами затрат всех видов деятельности, которые должны быть осуществлены центрами затрат для реализации каждого проекта, и их стоимости; (6) агрегирование всех бюджетов по каждому проекту и составление по каждому проекту бюджетного отчета о прибылях и убытках и бюджета движения денежных средств; (7) составление прогнозного отчета о прибылях и убытках, бюджета движения денежных средств и прогнозного бухгалтерского баланса по издательству в целом.

Ценообразование на предприятиях издательской деятельности.

Были рассмотрены основные принципы принятия управленческих решений в области ценообразования в издательствах. Предложены формулы минимальной долгосрочной цены и минимальной краткосрочной цены на издания:

Минимальная краткосрочная цена издания = Бумага, картон, переплетные материалы на 1 экз. + Печать 1 экз. + Авторский гонорар¹ в расчете на 1 экз. + Расходы на уровне покупателя на 1 экз.

Минимальная долгосрочная цена издания = (Производственная себестоимость 1 экз. издания + Коммерческие расходы на продвижение и реализацию издания на 1 экз.) x (1 + Наценка)

Наценка =
$$\frac{\text{Затраты на уровне обеспечения функционирования предприятия}}{(\text{Производственная себестоимость всех изданий} + \text{Коммерческие расходы на продвижение и реализацию всех изданий})}$$

¹ Величина авторского гонорара участвует в расчете только в случае, если авторский договор предусматривает, что сумма авторского гонорара напрямую зависит от тиража издания

Установление минимальной краткосрочной цены обеспечивает выход производства продукции на самоокупаемость в краткосрочном периоде. Ее формула выведена исходя из «усеченной» себестоимости одного экземпляра издания, определяемой методом «директ-костинг».

Установление минимальной долгосрочной цены обеспечивает выход производства продукции на самоокупаемость в долгосрочном периоде, то есть покрытие всех затрат издательства. Формула этой цены определялась исходя из полной себестоимости продукции, включающей управленческие расходы, то есть затраты на уровне обеспечения функционирования предприятия в целом.

Показаны примеры ситуаций, в которых возможно практическое применение принципа релевантности информации при принятии управленческих решений в области ценообразования. Минимальную краткосрочную цену в издательствах следует устанавливать, в частности, в ситуациях стратегии проникновения на рынок, продажи специализированных подписных периодических изданий в розницу, переиздания книги, предоставления скидок оптовым и розничным книготорговым организациям.

Таким образом, в диссертации проведен анализ современного состояния управленческого учета в издательствах, выявлены основные недостатки и разработаны методики и предложены рекомендации, направленные на их устранение и совершенствование системы управленческого учета на предприятиях издательской деятельности. Принятие во внимание выводов и предложений, изложенных в диссертационной работе, поможет руководителям предприятий издательской деятельности при внедрении системы управленческого учета.

Основные положения работы и результаты исследования нашли отражение в следующих публикациях:

1. Шадаева С.Л., Сальникова О.В. Учет затрат по видам деятельности (Activity-based costing) // Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами: Материалы XXX Международной практической конференции «Татуровские чтения»: МГУ им М.В. Ломоносова, Экономический факультет, 27-28 июня 2002 г. Сборник статей: в 2-ух частях. Часть 2 / Под ред. В.Т. Чае. – М.: МАКС Пресс, 2003, 496 с.; автора – 1 п.л.

2. Сальникова О.В. Организация управленческого учета затрат на предприятиях издательской деятельности // Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами: Материалы XXX Международной практической конференции «Татуровские чтения»: МГУ им М.В. Ломоносова, Экономический факультет, 26-27 июня 2003 г. Сборник статей / Под ред. В.Т. Чае. – М.: МАКС Пресс, 2003, 293 с.; автора – 0,7 п.л.

3. Сальникова О.В. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях издательской деятельности / Сальникова О.В. – Государственный Университет – Высшая Школа Экономики. – М., 2003. – 32 с. – Библиогр. 29 назв. – Рукопись деп. в ИНИОН РАН 23.12.2003 г. № 58447; автора - 1,3 п.ч.