

НОВЕЙШИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Ступина А.А.^{1,2}, Желткевич П.А.¹, Карабицина Е.Ф.¹, Гальцова В.А.¹,
Александрова У.А.¹

¹ФГБОУ ВПО «Сибирский государственный университет имени академика М.Ф. Решетнева», Красноярск, Россия (660014, Красноярск, пр-т «Красноярский рабочий», 31), e-mail: meu13-01@mail.ru

² ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет», Красноярск, Россия (660025, Красноярск, пер. Вузовский, 3)

Рассмотрены новейшие системы управленческого учета, такие как АВ-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг, калькулирование по последней операции, калькулирование по стадиям жизненного цикла, всеобщее управление качеством, управленческий учет по теории ограничений. Описан алгоритм ABC метода, позволяющий планировать экономию издержек, эффективно прогнозировать и управлять затратами, формировать систему мотивации для оптимизации затрат. Дана краткая характеристика каждой концепции, также указаны основные преимущества и недостатки их применения. Особое внимание выделено областям применения данных методов, а также тому, в каких странах их используют для учета и управления затратами. На основании проведенного анализа было выявлено, что в России данные системы практически не применяются. Учитывая преимущества представленных методов управленческого учета и отраслей, в которых они применяются за рубежом, были сделаны предположения, в каких отраслях и на каких предприятиях в России они могут применяться.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, управленческий учет.

MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS

Stupina A.A.^{1,2}, Zheltkevich P.A.¹, Karabitsina E.P.¹, Galtsova V.A.¹,
Alexandrova U.A.¹

¹Siberian State University n. a. ac. M. P. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russia (660014, Krasnoyarsk, Krasnoyarskiy rabochiy av., 31), e-mail: meu13-01@mail.ru

² Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russia (660025, Krasnoyarsk, Vuzovskii, 3)

The latest management accounting system such as AB-costing, target costing, kaizen costing, calculation of the latest operation, calculation according to life-cycle stages, total quality management, management accounting by the constraints theory. An algorithm for the ABC method that allows to plan cost savings, to predict and to manage costs effectively, to form a incentives system for the cost optimization. A brief description of each concept and the main advantages and disadvantages of their application are identified. The particular attention is paid to the areas of these methods application as well as to countries in which they are applied for accounting and cost management. It was found on the basis of this analysis that in Russia these systems are not practically applied. Taking into account the presented methods advantages of the of management accounting and the industries they are applied abroad, the following assumptions what enterprises they can be applied in Russia were made.

Keywords: costs, cost price, management accounting.

Для принятия эффективных управленческих решений руководству хозяйствующего субъекта необходимо обладать всей совокупностью сведений о происходящих внутри него процессах. Осознавая эту необходимость, в первой половине XX века в США и наиболее прогрессивных странах Европы была разработана система управленческого учета.

Первоначально управленческий учет концентрировал своё внимание на текущем управлении затратами, что отразилось в создании различных систем калькулирования себестоимости, но в конце XX века начали появляться новые методики управленческого учета. В это время наблюдается дополнение существующих систем калькулирования в целях

исправления ошибок и покрытия их недостатков, а также акцентирование внимания управленческого учета на стратегическом планировании. К современным системам калькулирования можно отнести следующие системы:

- АВ-костинг («метод ABC», activity-based costing);
- таргет-костинг (target costing);
- кайзен-костинг (kaizen costing);
- калькулирование по последней операции («точно в срок», just in time, JIT);
- калькулирование по стадиям жизненного цикла;
- всеобщее управление качеством (total quality management, TQM);
- управленческий учет по теории ограничений (theory of constraints, TOC) и др.

Разнообразие выпускаемой продукции, спад доли прямых трудовых затрат вследствие автоматизации производственных процессов, возрастающая стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий, и автоматизация учетных процессов стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или ABC метода. Принципиальное отличие ABC метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределения накладных расходов.

Алгоритм его построения выглядит следующим образом:

- 1) бизнес организации делится на основные виды деятельности, чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено. Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;
- 2) каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения;
- 3) оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат;
- 4) себестоимость продукции (работы, услуги) определяется, как произведение стоимости единицы носителя затрат на их количество по тем видам деятельности, выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги) [1, С.150,151].

Метод ABC позволяет: планировать экономию издержек, эффективно прогнозировать и управлять затратами, формировать систему мотивации для оптимизации затрат. К недостаткам метода можно отнести большие затраты времени и сил для обучения персонала и сбора данных, информационная загруженность компаний, применение бюрократического режима, достаточно сложно применять на фирмах с длительным производственным циклом.

Таргет-костинг – это метод управления себестоимостью продукции, сущность которого заключается в снижении себестоимости продукции на всем ее производственном

цикле, за счет применения производственных, инженерных, научных исследований и разработок. Основная идея такого метода управления затратами заключается в том, что изделие нужно продавать по цене, не превышающей рыночную, следовательно, определение себестоимости будущей продукции начинается с установления цены на нее, т.е. целевая себестоимость (значение себестоимости, максимально допустимое, приемлемое рыночными условиями) единицы продукции определяется как разница между целевой ценой и прибылью. Для достижения целевой себестоимости проводится анализ продукта с целью выделения признаков, требующих усовершенствования. Например, может рассматриваться предложение о возможном сокращении числа деталей в конструкции без ущерба качеству.

Преимуществами данного метода являются: возможность установить цену на нужном уровне, учитываются интересы как производителя, так и покупателя, низкая вероятность завышения цены на товары. Недостатком является то, что результат применения таргет-костинга во многом зависит от отрасли, в которой работает фирма [6].

Целью кайзен-костинга является усовершенствование деятельности компании или её отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне, т.е. снижение затрат до некоторого целевого уровня [4].

Кайзен-костинг представляет собой инструмент снижения затрат, позволяет достичь целевую себестоимость, обеспечивает рентабельность производства, помогает предотвратить производство нерентабельной продукции. В поиске резервов для снижения затрат участвуют все сотрудники компании. Недостатком данного метода является то, что во внимание принимается ограниченный круг затрат на производство [4].

При использовании метода JIT-калькулирования затрат или калькулирования по последней операции предполагается последовательная организация производственного процесса, сокращение брака и времени производства, обеспечение своевременной доставки материалов, продукции и минимизация запасов. Отсутствие запасов приводит к тому, что проблемы выбора способов оценки потока затрат или методов калькулирования становятся неважными – все производственные затраты учетного периода перетекают в себестоимость проданной продукции. Добавленная стоимость создается только технологическими операциями, а простои, длинные маршруты транспортировки, промежуточные склады – это источники потерь добавленной стоимости [5, С.19]. Недостатком данного метода является то, что при организации производства рабочие производственных линий, занятые выпуском продукции обязаны производить также техническое обслуживание, ремонт и наладочные работы, которые при традиционных условиях осуществляются другими рабочими и относятся к категории косвенных затрат.

В настоящее время внедрение современных технологий в производство позволяет значительно сокращать жизненный цикл продукции, что зачастую позволяет компаниям получать большую долю прибыли. В связи с этим актуальным является вопрос об управлении затратами на различных стадиях жизненного цикла продукта. Каждая стадия жизненного цикла характеризуется определенной структурой затрат, например, на стадии реализации товара производитель несет затраты на осуществление транспортных операций, обеспечение сохранности продукции и ее эксплуатационных характеристик при транспортировке и реализации, проведение маркетинговых исследований. Для стадии эксплуатации характерными являются затраты на монтаж, подготовку продукции к эксплуатации, ремонт и обслуживание, поддержание и улучшение эксплуатационных свойств продукции. Таким образом, затраты на продукт определяются структурой экономического жизненного цикла продукта, его продолжительностью, объемными и качественными показателями [7, С. 4].

Применение данного метода позволяет: определить стоимость продукта на каждом этапе жизненного цикла, снизить производственные затраты, сроки разработки, снизить затраты на эксплуатацию. Недостатком применения метода является то, что точность прогноза затрат возможна только в случае хорошо поставленной системы учета затрат и планирования.

Всеобщее управление качеством – это система управления предприятием, нацеленная на качество, основанная на участии всех его членов и направленный на достижение долгосрочного успеха путем удовлетворения требований потребителя и получения выгоды для членов предприятия и общества. Решение проблемы качества определяется человеческим фактором, то есть отношением людей к делу и отношением руководителей к персоналу. Главной задачей руководства является инициирование творческого потенциала работников в определенном направлении. Для предприятия, использующего подход всеобщего управления качеством, характерными признаками является наличие фирменной (корпоративной) культуры, демократический стиль руководства. Концепция ставит качество в центр всей производственной деятельности, предопределяющей удовлетворение требований потребителя и, как следствие, улучшение экономического и социального положения предприятия [3, С. 64].

Применение данного метода обеспечивает более высокую продуктивность, повышение морального тонуса коллектива, уменьшение затрат и рост доверия заказчика, популяризацию и повышение статуса компании в обществе. Недостатком данного метода является ограниченность сферы действия, отсутствие ориентации на потребителя.

Теория ограничений (ТОС) в целом предлагает концентрировать ресурсы компании только на ключевых моментах – ограничениях системы. На том, что сдерживает систему от реализации ее максимального потенциала. При таком подходе достигается быстрый, эффективный и наглядный результат. Теория ограничений основана на трех исходных посылах: все в системе связано причинно-следственными связями, за счет чего возможно выявить корневую проблему; существующие конфликты в системах разрешаемы взаимовыгодными решениями; сопротивления переменам нет, есть непонимание выгод перемен. Для реализации проектов и осуществления производства устанавливаются следующие первичные показатели: исполнение проекта в срок в соответствии с датой сдачи проекта, обещанной клиенту (внутреннему или внешнему); исполнение проекта без превышения бюджета и урезания спецификаций [2, С 141].

ТОС отвергает концепцию разнесения постоянных затрат, прямых затрат и косвенных затрат и делит фактически потраченные деньги между полностью переменными затратами (ППЗ) и операционные затраты (ОЗ). ППЗ – это стоимость сырьевых материалов, компонентов и покупных услуг, напрямую связанных с производством продукции, которую предполагается продать, или стоимость продукции, закупленной с целью перепродажи. ОЗ – все деньги, которые система тратит, чтобы превратить инвестиции в прибыль [2, С.89].

На основании выше сказанного, можно сделать вывод, что новейшие системы управленческого учета – это своего рода рекомендации не столько по учету, сколько по управлению затратами.

Ниже в таблице представлены данные о том, в каких областях и на каких предприятиях применяются новейшие системы управленческого учета, а также в каких странах они наиболее популярны.

На основании данных, представленных в таблице, можно сделать вывод, что новейшие системы управленческого учета активно применяются в США, Японии, Европе, в то время как в России они практически не применяются. Данный факт нельзя назвать положительным, поскольку применение современных систем управленческого учета позволяет не только вести учет затрат, но и выявлять «слабые» стороны предприятия, находить пути минимизации затрат и как следствие обеспечивать повышение конкурентоспособности предприятия.

Таблица 1

Область применения новейших систем управленческого учета и страны, в которых они широко используются

| Метод | Область применения | Страны, в которых данный метод широко применяется |
|-------|--------------------|---|
|-------|--------------------|---|

| | | |
|---|---|--|
| АВ-костинг («метод ABC», activity-based costing) | На предприятиях, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов | Западные страны |
| Таргет-костинг (target costing) | На предприятиях, работающих с инновационными проектами, в фирмах с коротким жизненным циклом производимых продуктов. На предприятиях, работающих на международных рынках в условиях жесткой конкуренции. | Япония и западные страны |
| Кайзен-костинг (kaizen costing) | В отраслях промышленности с длительным жизненным циклом производимых продуктов. | Япония |
| Калькулирование по последней операции («точно в срок», just in time, JIT) | В поточном производстве с высокой добавленной стоимостью. | Япония, США, европейские страны |
| Калькулирование по стадиям жизненного цикла | Используется в рамках государственных проектов оборонной отрасли. Для производства продуктов с небольшим жизненным циклом производства. | Япония, США и некоторые европейские страны |
| Всеобщее управление качеством (total quality management, TQM) | На производстве в целях совершенствования качества продукции. | Япония, США, Россия |
| Управленческий учет по теории ограничений (theory of constraints, TOC) | В различных отраслях: индустриальное производство, сфера услуг, здравоохранение, оборона и т.д. | Япония, Индия, Китай, Сингапур, Израиль |

Применение той или иной системы управленческого учета в отрасли не случайно, оно зависит от того, с какими сложностями может столкнуться предприятие, и от того, какими преимуществами обладает конкретная система учета. Применение АВ-костинга в России возможно в таких отраслях как нефтедобыча и газодобыча, лесозаготовка, наукоемкое производство. Применение таргет-костинга и TQM метода в России актуально для автомобильной промышленности, поскольку автомобили отечественного производства с трудом выдерживают конкуренцию с автомобилями зарубежного производства даже на российском рынке. Внедрение указанных методов позволит установить соответствие качество-цена-интересы потребителя. Рынок бытовой и компьютерной техники достаточно насыщен ассортиментом и количеством товара, поэтому получить прибыль за счет установления более высокой цены на товар, не обладающий уникальными свойствами, практически невозможно. В связи с этим, на российских предприятиях, специализирующихся на производстве ЭВМ и бытовой техники, целесообразно применение кайзен-костинга и калькулирование по последней операции, что позволит получить большую прибыль за счет достижения целевой себестоимости продукта, сокращения брака и времени производства. Применение кайзен-костинга также актуально на производстве сырьевых продуктов.

Наиболее универсальной системой управленческого учета является учет по теории ограничений, поскольку он не имеет ограничений по сферам применения. Внедрение TOC на

российских предприятиях совместно с действующими традиционными системами управленческого учета позволит достичь сочетания качественного учета и управления затратами.

Системы управленческого учета непрерывно развиваются и совершенствуются. В настоящее время в России в основном применяются традиционные системы управленческого учета, но затраты необходимо не только учитывать, но и грамотно ими управлять для достижения целей предприятия. С развитием экономических условий будут изменяться потребности субъектов и в связи с этим ожидается более широкое использование новейших систем управленческого учета.

Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М.А. Вахрушина – М.: Омега-Л, 2010. – 570 с.
2. Овед Коуэн и Елена Федурко Основы Теории Ограничений / Перевод глав 1 – 2: Дмитрий Абросимов. – Tallinn: TOC Strategic Solutions, 2012. – 331 с.
3. Прохоров Ю.К. Управление качеством: Учебное пособие / Ю.К. Прохоров. – СПб: СПбГУИТМО, 2007. – 144 с.
4. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: Кайзен-костинг [Электронный ресурс] // Management.com.ua Интернет-портал для управленцев // URL: <http://www.management.com.ua/finance/fin036.html> (дата обращения 07.12.2013).
5. Серебренников Г.Г. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / Г.Г. Серебренников. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 80 с.
6. Таргет-костинг / Financial guide. Финансовая энциклопедия [Электронный ресурс] // URL: <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing> (дата обращения: 07.12.2013).
7. Тевелевич А.Е. Управление затратами на различных стадиях жизненного цикла продукта. // Современный менеджмент: проблемы и решения. Материалы международной заочной научно-практической конференции (Новосибирск, 01 фев. 2010 г.). – Новосибирск: Издательство ЭНСКЕ, 2010. – С. 162-167.

Рецензенты:

Ерыгина Л.В., д.э.н., профессор, декан инженерно-экономического факультета Сибирского государственного аэрокосмического университета им. академика М.Ф. Решетнева, г.Красноярск.

Ходос Д.В., д.э.н., доцент, профессор кафедры экономики и информационных технологий менеджмента института управления бизнес-процессами и экономики Сибирского федерального университета, г. Красноярск.