

**Эволюция методов управленческого учета и возможности его
современной адаптации**

Курченкова Д.А., магистрант

Торбина А.Е., магистрант

Конвисарова Е.В, канд. экон. наук, профессор

Кафедра «Экономики и управления»

ФГБОУ ВПО «Владивостокский

*государственный университет экономики и
сервиса»*

Россия, Владивосток

e-mail: avroravr@mail.ru

Управленческий учет в своем развитии прошел определенные эволюционные стадии, которые можно разделить на 5 этапов и отождествить с применяемыми методами:

- «1 этап: попередельный, попроцессный и позаказный методы;
- 2 этап: стандарт-кост, директ-костинг, нормативный метод, контроллинг;
- 3 этап: ABC, таргет-костинг, цепочка создания стоимости, «точно в срок» и др.;
- 4 этап: интегрированные системы на основе компьютерных технологий с использованием структурированных рабочих планов счетов, позволяющих получать детализированную многопрофильную информацию;
- 5 этап: системы стратегического управленческого учета» [1].

Кроме того, авторы по-разному подходят к классификации и исследованию систем и методов управленческого учета. Например, некоторые из них выделяют традиционные и инновационные методы. К инновационным они относят:

- «функционально-стоимостный анализ,
- «точно в срок», таргет-костинг,
- кайдзен-костинг,
- бенчмаркинг затрат,
- кост-коллинг» [2].

Другие авторы связывают методы управления затратами с системами управления запасами [3], «отдают приоритет методам стратегического управленческого учета, основанным на концепции жизненного цикла продукции, комплексном управлении качеством и процессном управлении» [4].

Особого внимания заслуживают исследования развивающихся методов в рамках инновационных и бережливых производств:

- метод учета затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing, или ABC) [5],
- метод учета затрат в разрезе потоков, создающих ценность продукта

(Value Stream Costing, или VSC),

- метод учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта (Life Cycle Costing),
- метод учета стоимости генерирования денежных средств (Throughput Accounting),
- метод исследования динамики затрат ECD (Explicit Cost Dynamics) [6, 7, 8, 9].

Исследование сущности традиционных методов управленческого учета доказывает, что они продолжают существовать и успешно используются в настоящее время. В современных условиях, когда технология и организация производства достигли высокого уровня, ужесточились требования к качеству продукции, совершенствуются информационные системы, обеспечивающие работу субъектов, продолжает расти конкуренция, а экономическим субъектам необходимо быть максимально мобильными, классические методы дополняются и совершенствуются.

Одним из таких традиционных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является метод полного поглощения затрат - АС-метод (Absorption Costing), он до сих пор используется в рамках финансового учета в некоторых организациях. Его можно разделить на виды:

- «классический метод (в себестоимость продукции включаются все производственные затраты);
- метод учета эффективных производственных затрат (в себестоимость продукции включаются только эффективные производственные затраты);
- метод учета средних производственных затрат (общепроизводственные затраты включаются в себестоимость продукции на основе плановых ставок распределения затрат)» [10].

Некоторые авторы рекомендуют интегрирование систем управленческого учета: «создание единой системы, включающей элементы АВС-метода, метода исчисления затрат по стадиям жизненного цикла и V-анализа» [9]; «интеграция методов «стандарт-кост», «точно в срок» и «таргет-костинг» для организации учетно-аналитического обеспечения контроля финансовых результатов в рамках концепции бережливого производства» [9]. В настоящее время получает развитие идея интеграции современных методов управленческого учета, сформировавшихся за рубежом и активно внедряющихся сегодня в отечественную практику в рамках реализации бережливого производства и бережливого учета на предприятиях.

В экономических учениях особого внимания с точки зрения влияния на развитие управления затратами заслуживают теория прибавочной стоимости (Direct Value Added) и теория ограничений (Theory of Constraints).

Теория прибавочной стоимости была разработана Карлом Марксом в XIX в. Прибавочная стоимость прежде всего является подходом к пониманию функционирования хозяйствующих субъектов. В его основе лежит разделение себестоимости продукции (в части прямых затрат на покупные ресурсы) и производственной функции. Посредством последней происходит

трансформация товаров, работ и услуг в продукты производства. Разница между потреблением покупных ресурсов и торговым оборотом формирует прямую добавленную стоимость. Созданные материальные ценности дают возможность производить дивидендные выплаты различным заинтересованным сторонам, участвующим в производственном процессе, а также осуществлять сохранение физического капитала с использованием оставшейся его части на нужды компании.

В рамках производственного процесса прямая связь между выпуском продукции и издержками производства может быть установлена применительно к материалам, покупным товарам и услугам сторонних организаций.

Согласно данному подходу система затрат состоит из двух разобщенных подмножеств: себестоимости продукта и себестоимости производственной функции. Объектами являются продукты хозяйственной деятельности компании. С точки зрения данной теории прибавочная стоимость включает предпринимательский труд, труд по управлению и организации производства, и все это в совокупности добавляет ценность продукту.

«Теория ограничений, известная еще как управление ограничениями, была разработана в 1980-е гг. доктором Элияху Голдраттом (Eliyahu Moshe Goldratt, 1947 – 2011)» [11]. Данный подход ориентирован на управление денежными потоками. Его цель состоит в том, чтобы наполнить производственный процесс ограничениями, способствующими минимизации остатков материальных ценностей на складах и максимизации денежных средств, при увеличении объема производства. Ускорение потока производства положительно отразится на себестоимости продукции, и произойдет сокращение потребности в финансовых ресурсах.

«Сторонники данной теории поддерживают идею о том, что только возмещаемая часть себестоимости состоит из затрат на сырьевые компоненты продукта и материальных затрат» [11]. Потребление прочих ресурсов имеет значение только в момент осуществления сделок с клиентами, и, таким образом, затраты по ним не должны быть включены в себестоимость продукции. Наценка (маржинальная прибыль) на материальные затраты должна покрыть все прочие затраты, которые должны рассматриваться как постоянные в краткосрочном периоде.

Данная теория явилась базой для формирования методологии учета Throughput Accounting (ТА). В роли финансового результата выступает маржинальный доход, а снижение потерь должно достигаться за счет увеличения скорости потока. Большое внимание уделяется учету и контролю переменных затрат, относящихся к продукту, а эксплуатационные затраты, связанные с производственным потоком, контролируются обособленно. Метод ТА и бережливое производство (кайдзен) схожи в стремлении к постоянному совершенствованию производственных процессов. «Поэтому необходим интеграционный подход к применению данных методов. В качестве элемента интеграции предлагается осуществлять распределение эксплуатационных расходов пропорционально времени обработки продукта

на определенном этапе» [12].

Одним из современных методов является в настоящее время является метод «точно в срок» (Just in Time), обоснованный в Японии, «в основе которого лежит принцип поточного производства. Данный метод ориентирован на сокращение затрат на поставку сырья и материалов, хранение, перемещение и доставку ценностей за счет максимально точного расчета объемов и времени потребности в ресурсах и предполагает создание эффективного внешнего информационного обмена между поставщиками и покупателями и внутреннего - между структурными подразделениями» [12]. Именно такой подход позволяет синхронизировать движение ресурсов. Данный метод в основном нацелен на управление материальными ресурсами. Он требует очень детального бюджетирования: с учетом дат, времени поставки материалов в производство и к местам потребления ресурсов, с указанием ответственных лиц.

Основная проблема внедрения в отечественную практику метода «точно в срок» (Just in Time) заключается в практике несоблюдения сроков поставки материальных ресурсов поставщиками. Однако многие экономические субъекты сегодня входят в холдинговые объединения, что создает условия для устранения указанной проблемы и позволяет осуществить поставку сырья точно в срок. Качество поставляемого сырья находится на достаточно высоком уровне, так как цепочки холдинга начинаются от исходного сырья и заканчиваются конечным потребителем (оптовыми организациями и розничными торговыми точками). Все компании, входящие в цепь, заинтересованы в высоких результатах.

Еще один метод - расчет целевых затрат на производство продукции (работ, услуг), позволяющих хозяйствующему субъекту получить запланированную прибыль. На первом этапе предполагается определение целевой группы потребителей, их потребностей (качественных характеристик) и возможностей заплатить определенную цену, а, следовательно, и выпуск небольших партий продукции. «Для достижения планируемой целевой прибыли в технологию и производственный процесс могут вноситься изменения, которые должны позволить достичь целевого уровня затрат и получить целевую прибыль. Это значит, что производство должно быть мобильным, а система управленческого учета затрат - гибкой. Изменение целевой группы потребителей требует перерасчета себестоимости продукции, следовательно, усложняются калькуляционные расчеты. Учитывая необходимость постоянного проведения расчетов, возникает потребность в усилении связей между сотрудниками, подразделениями или в создании отдельной команды, включающей специалистов различных областей. При этом повышается осведомленность сотрудников и эффективность их участия, расширяются возможности, развивается сотрудничество, создаются партнерские отношения с поставщиками» [13].

Метод «таргет-костинг» характеризуется расчетом целевых затрат на производство продукции (работ, услуг), позволяющих хозяйствующему субъекту получить запланированную прибыль. На первом этапе

предполагается определение целевой группы потребителей, их потребностей (качественных характеристик) и возможностей заплатить определенную цену, а, следовательно, и выпуск небольших партий продукции. Для достижения планируемой целевой прибыли в технологию и производственный процесс могут вноситься изменения, которые должны позволить достичь целевого уровня затрат и получить целевую прибыль. Это значит, что производство должно быть мобильным, а система управленческого учета затрат - гибкой. Изменение целевой группы потребителей требует перерасчета себестоимости продукции, следовательно, усложняются калькуляционные расчеты. Учитывая необходимость постоянного проведения расчетов, возникает потребность в усилении связей между сотрудниками, подразделениями или в создании отдельной команды, включающей специалистов различных областей.

Метод ABC появился как метод расчета себестоимости продукции (работ, услуг). Его сущность состоит в сборе информации о затратах по отдельным видам деятельности (функциям), распределении затрат между видами продукции на основании драйверов, объективно характеризующих виды деятельности (функции), и расчете на этой основе себестоимости единицы продукции. С течением времени это трансформировалось в систему управления затратами и результатами. Существенное ее отличие состоит в том, что большинство систем связывают затраты с центрами ответственности, а данная система предполагает отнесение затрат на вид деятельности и позволяет определить причинно-следственные связи между затратами и результатами.

Среди инструментов стратегического управления затратами выделяется система сбалансированных показателей. Ее особенностью является «разработка комплекса взаимосвязанных показателей, характеризующих следующие аспекты: обучение и перспективы роста, внутрифирменные процессы, внутренние бизнес-процессы, ориентация на потребителя, потребительский аспект, финансовый аспект. В качестве оценочных используются финансовые и нефинансовые показатели» [14].

Концепция «цепочки создания ценностей отрасли(ССП) и достижение наилучших результатов за счет развития устойчивого конкурентного преимущества в отрасли путем налаживания более тесных связей между поставщиками и покупателями, сокращая все лишние звенья и, следовательно, лишние затраты – следующая система управления затратами» [15]. По данной модели происходило формирование холдинговых агропромышленных объединений в Белгородской области. Холдинги выстраивали деятельность на основе создания замкнутого производственного цикла.

С течением времени она стала трансформироваться в модель потока создания ценностей. Поток создания ценности - это полная последовательность видов деятельности, включающая операции единой входной цепочки поставок с одним или более исходящими каналами распределения, а также полную последовательность соответствующих бизнес-процессов от получения заказа от клиента до его выполнения.

Следующая модель - кайдзен означает совершенствование и предполагает постоянное постепенное улучшение всех процессов - от разработки продукта до его сбыта, включая производство, управление и документооборот. Это связано с мотивацией сотрудников на достижение определенных результатов, важное место среди которых отводится качеству продукции. Экономия времени в производстве достигается межфункциональной организацией. Для учетной системы в рамках кайдзен характерны:

- «информационная открытость;
- всеобъемлющая обратная связь;
- многообразие критериев оценки результативности;
- эффективная система стимулирования» [16].

Возможность применения принципов Кайдзен связана с формированием высокого самосознания у сотрудников всех уровней и подразделений. Некоторые авторы считают систему Кайдзен вершиной эволюции систем управленческого учета, позволяющей использовать самое лучшее от всех других систем, но в практике российских компаний она не прижилась.

Таким образом, существующие в настоящее время модели управленческого учета позволяют любой организации выбрать из всего многообразия удобную систему или ее часть и использовать в своей деятельности.

Список использованных источников

- 1 Шумейко М.В. Методология функционального учета в строительстве / М.В. Шумейко // TERRA ECONOMICUS. – 2012. – Т. 10. № 1-3. – С. 70-75.
- 2 Супрунова Е.А. Конфликт традиционных и инновационных методов управленческого учета / Е.А. Супрунова // Управленческий учет. – 2014. – № 1. – С. 41-49.
- 3 Константинов В.А. Внутренняя учетно-аналитическая система затрат и предпосылки к формированию инновационных методов их управленческого учета / В.А. Константинов // Управленческий учет. – 2014. – № 2. – С. 21-27.
- 4 Бороненкова С.А. Методы стратегического учета затрат / С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис // Известия Уральского государственного экономического университета. - 2013. - № 5. – С. 60-68.
- 5 Ванюкова Д.С. Управленческий учет по методу ABC в оптовой торговле на примере холдинга "Русагро" / Д.С. Ванюкова, Е.В. Конвисарова // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2018. Т. 7. № 2 (23). С. 78-80.
- 6 Моисеенко А.С. Развитие управленческого учета в рамках концепции кайдзен: дис... канд. эконом. наук: 08.00.05 / Моисеенко Андрей Сергеевич. – Краснодар, 2015. – 193 с.
- 7 Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник и практикум для академического бакалавриата / О.Н. Волкова. – М.: Издательство Юрайт, 2017. – 461 с.
- 8 Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет с основами МСФО / И.М. Дмитриева. - М.: Издательство Юрайт, 2016. – 345 с.

9 Зимакова Л.А. и др. Организация учетно-аналитического обеспечения контроля финансовых результатов в рамках концепции бережливого производства / Л.А. Зимакова, Ковалевская А.В., Ковалевская А.В., С.П. Маширова, Г.Б. Дьяченко // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 1-2. – С. 848-853.

10 Соколов А.Ю. Современные подходы к исчислению целевой себестоимости продукта: методические аспекты / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2013. – № 10. – С. 32-38.

11 Зимакова Л.А. Применение методов и моделей управленческого учета на разных стадиях строительной деятельности / Л.А. Зимакова, С.Н. Цыгулева, И.В. Серебренникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 42 (336). – С. 2-10.

12 Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 324 с.

13 Сабзалиев С.М. Теоретико-методологические подходы к управлению производственными затратами в системе управленческого учета / С.М. Сабзалиев, С.А. Аббасова // Управленческий учет. – 2017. - № 3. – С. 10-18.

14 Каверина. О.Д. Управленческий учет: учебник и практикум для академического бакалавриата / О.Д. Каверина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 345 с.

15 Моисеенко А.С. Развитие управленческого учета в рамках концепции кайдзен: автореф. дис. канд. эконом. наук: 08.00.05 / Моисеенко Андрей Сергеевич. – Краснодар, 2015. – 24 с.

16 Давыдова Н.С. Модель управления внедрением системы «Бережливое производство» на предприятии / Н.С. Давыдова, Ю.П. Клочков // Вестник Удмуртского университета. Экономика и право. – 2012. – вып. 4. – С. 32-35.