

СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье исследуется структура управленческого учета. Раскрывается роль и значение методов LCC, TC, «kaizen-costing». Проводится сравнительный анализ методов «normal costing» и «standard costing». Представлена авторская интерпретация объектов управленческого учета. Раскрыты понятия «аналитический управленческий учет» и «целевой управленческий учет».

Управленческий учет чаще всего обозначают как систему сбора и обобщения финансовой и нефинансовой информации для целей оперативного и стратегического управления организацией и ее субъектами. В общем виде структура управленческого учета представлена на рис. 1

Первичный учет представляет собой процесс сбора, измерения, регистрации, накопления, хранения первичной информации,

необходимой для целей ведения управленческого, финансового и налогового учета. *Информация из подразделений* – это данные, которые использует система финансового учета (например, отдел труда и заработной платы предоставляет в финансовую бухгалтерию информацию, необходимую для ведения учета расчетов с персоналом по оплате труда) и система управленческого учета (например, отдел материально-технического снабжения,

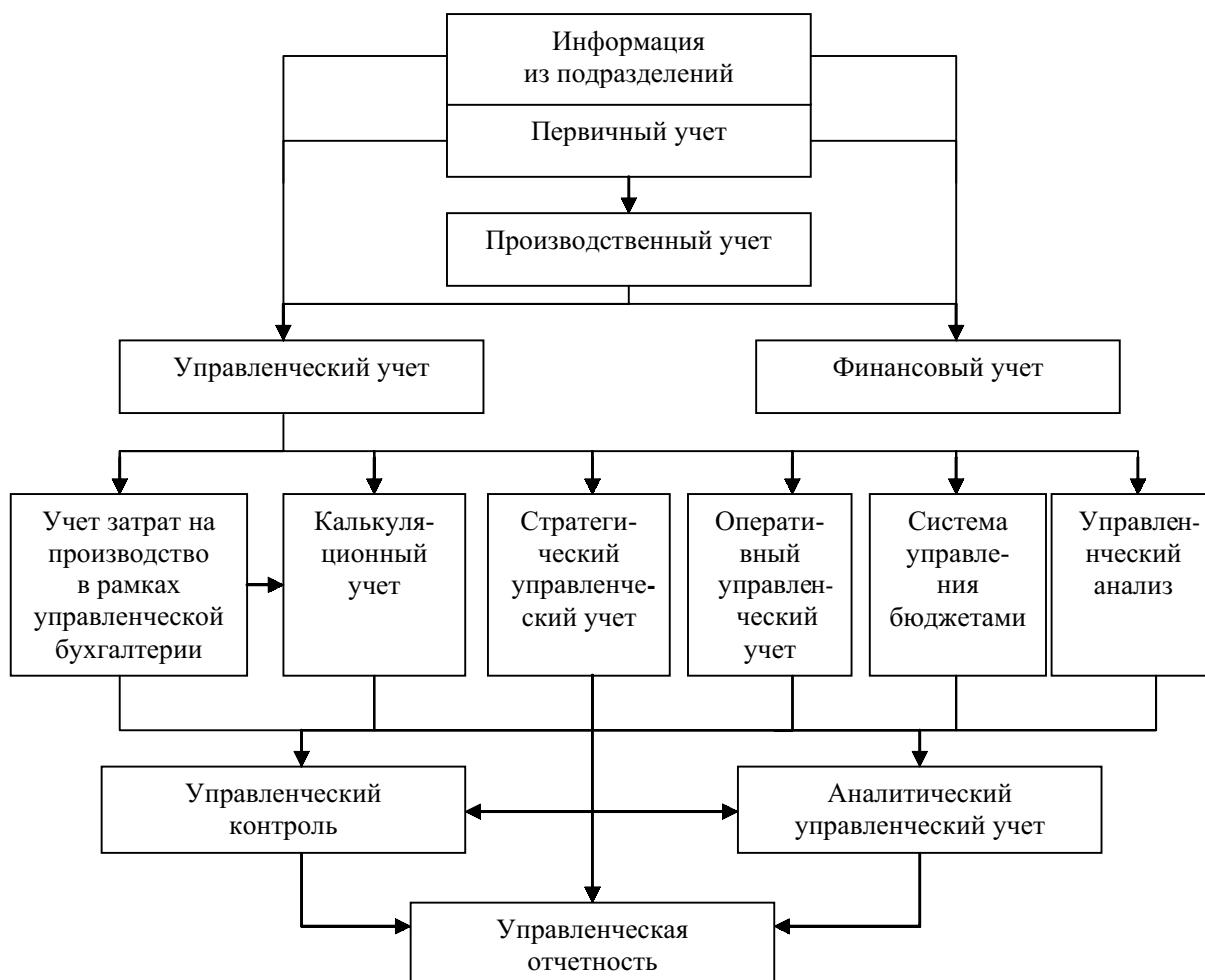


Рисунок 1. Структура управленческого учета

отдел маркетинга и т.д. предоставляют информацию о плановых поставках сырья, плановом количестве реализованной продукции и плановой выручке для составления бюджетов затрат, отчета о прибылях и убытках, прогнозного баланса и т.д.).

Производственный учет – это способы, приемы фиксирования, обобщения и группировки затрат на производство с целью определения их совокупной величины.

Большую часть информации, формируемой в системе производственного учета, можно обозначить как «управленческий учет», это: калькуляционный учет, оперативный учет, стратегический управленческий учет, бюджетирование, управленческий анализ, управленческий контроль и аналитический управленческий учет. Финансовая бухгалтерия также использует данные производственного учета, однако в меньшей степени, чем управленческий. Так в рамках финансового учета должны быть организованы сбор и обобщение информации по затратам с целью формирования внешних финансовых отчетов.

Рассмотрим более подробно элементы системы управленческого учета. Учет затрат на производство в рамках управленческой бухгалтерии (см. рис. 1) включает в себя *сегментарный учет затрат* (учет затрат по центрам ответственности: процессам, переделам, стадиям, функциям или видам деятельности и местам формирования затрат), учет затрат по факторам производства и по элементам зат-

рат, нормативный и (или) нормальный учет затрат, учет затрат на базе сокращенной себестоимости, учет незавершенного производства и т. д. *Калькуляционный учет* представляет собой совокупность способов и приемов определения себестоимости продукции. Элементами калькуляционного учета являются: калькулирование себестоимости продукции на основе прямых затрат; калькулирование себестоимости продукции на основе переменных затрат; калькулирование себестоимости продукции по видам деятельности; калькулирование себестоимости побочной продукции; калькулирование себестоимости продукции в системе JIT (just in time) и т. д.

Необходимо отметить, что до 1950 года в США и во многих странах Европы информация, сформированная в системе калькулирования себестоимости продукции, не представляла особого интереса для бухгалтеров-аналитиков. Вместе с тем проведенные в 1960 г. в США исследования показали, что только 22% предприятий используют элементы методов «direct-costing» (учет на базе прямых затрат) и «variable costing» (учет на базе переменных затрат) для составления внутренних отчетов. Таким образом, применение методов «direct-costing» и «variable costing» не было повсеместным, хотя идеи ведения учета затрат на базе сокращенной себестоимости были популярны. В тот период большая часть предприятий на практике использовала систему учета полных затрат (absorption costing). Три варианта этой системы, применяемые на практике в 60-х, го-

Таблица 1. Расчет нормативных затрат при использовании метода «standard costing»

Виды затрат	Расчетная ставка	Объем использованного ресурса	Объем деятельности	Расчет нормативных (плановых затрат) $5 = 2 \times 3 \times 4$
Материальные затраты	Плановая стоимость одной единицы материала: 115 ден. ед. на 1 метр ткани	Плановое количество материалов, приходящихся на единицу продукта: 0,5 метра ткани на продукт	Фактический объем производства: 300 ед.	17250 ден. ед.
Затраты на оплату труда	Плановая стоимость одного часа работы рабочего: 10 ден. ед. на 1 час	Плановое время производства 1 единицы продукта: 5,2 часа на продукт	Фактический объем производства: 300 ед.	15600 ден. ед.
Накладные затраты	Плановая расчетная ставка накладных расходов: 7,5 ден. ед. на 1 нормо-час	Плановое время производства 1 единицы продукта: 5,2 часа на продукт	Фактический объем производства: 300 ед.	11700 ден. ед.
Итого затрат	X	X	X	44550 ден. ед.

дах нашли свое отражение и в современном подходе к организации управленческого учета.

Первым вариантом является учет фактических затрат (actual costing). При этом подходе материальные, трудовые и накладные затраты оцениваются в фактических ценах приобретения и использования ресурсов. Рассмотрим примеры (во всех примерах НЗП равно нулю)

Пример 1.

Фактические материальные затраты за месяц – 18000 ден. ед.
 Фактические затраты на оплату труда за месяц – 15000 ден. ед.
 Фактические накладные затраты за месяц – 12000 ден. ед.
 Итого затрат – 45000 ден. ед. (18000 + 15000 + 12000)

Вторым вариантом является учет нормальных затрат (normal costing). При этом подходе материальные, трудовые затраты оцениваются в фактических ценах, в то время как накладные расходы – в плановых ценах (с использованием плановых ставок распределения затрат).

Пример 2.

Фактические материальные затраты за месяц – 18000 ден. ед.
 Фактические затраты на оплату труда за месяц – 15000 ден. ед.
 Информация для расчета плановых накладных расходов за месяц:
 Плановые накладные затраты за год – 150000 ден. ед.
 Плановый объем деятельности за год – 20000 нормо-часов

Фактический объем деятельности за отчетный период (месяц) – 1500 нормо-часов на весь выпуск

Плановые накладные затраты рассчитываются следующим образом: в первую очередь определяется плановая ставка накладных расходов, которая составила 7,5 ден. ед. на 1 нормо-час (150000 ден. ед.: 20000 нормо-часов), затем определяются плановые накладные затраты за отчетный месяц 11250 ден. ед. (7,5 ден. ед. × 1500 нормо-часов)
 Итого затрат = 44250 ден. ед. (18000 + 15000 + 11250)

Отклонение фактических накладных расходов от плановых (рассчитанных на фактический объем деятельности) определяется ежемесячно и затем в большинстве случаев относится на уменьшение финансовых результатов организации.

Третьим вариантом является учет нормативных затрат (standard costing). При этом подходе материальные, трудовые затраты учитываются по нормативной себестоимости, накладные затраты оцениваются в плановых ценах.

Пример 3.

Исходная информация показана в графах 2-4 таблицы 1. Результат расчета показан в графе 5 табл. 1.

Отклонения фактических затрат от плановых учитываются, как правило, на счетах бухгалтерского учета в разрезе видов затрат причин отклонений.

Необходимо отметить отличия системы standard costing от системы normal costing. В первую очередь это наличие стандартных (нормативных) прямых затрат, которые рассчитываются в рамках системы standard

Таблица 2. Сравнение традиционного подхода к учету затрат и метода LCC

Традиционный подход	Метод LCC
Затраты на проектирование продукта рассматриваются как часть общепроизводственных расходов, которые распределяются между видами продукции косвенным путем или как расходы будущих периодов, которые относятся на общепроизводственные расходы и в будущем также подлежат распределению между продуктами	Затраты на стадии проектирования продукта собираются по каждому продукту.
Финансовый результат считается после окончания отчетного периода по мере продажи продукции	Рентабельность планируется и рассчитывается после прохождения продуктом всех стадий жизненного цикла
Затраты учитываются по центрам ответственности и видам продукции	Затраты учитываются в разрезе стадий жизненного цикла продукта
Применяется краткосрочное планирование	Применяется долгосрочное планирование

costing и отсутствуют в системе normal costing. Во-вторых, в обоих вариантах плановые накладные рассчитываются по-разному. В рамках применения системы normal costing при расчете используется фактическое время работы персонала, машин, оборудования, выраженное соответственно в человеко-часах, машино-часах и т. д. (по данным примера – 1500 нормо-часов), в то время как при standard costing – плановое или нормативное в время (по данным примера – 1560 нормо-часов (5,2 нормо-часа × 300 ед.).

Стратегический управленческий учет представляет собой систему сбора и обобщения финансовой и нефинансовой информации об используемых ресурсах, затратах и результатах деятельности организации для целей стратегического управления последней. Структуру стратегического управленческого учета можно представить следующим образом: метод LCC (Life cycle costing), метод учета целевых затрат «target-costing», метод учета затрат «kaizen-costing», стратегический учет затрат, анализ цепочки ценностей, анализ стратегического позиционирования и т. д.

Метод LCC (Life cycle costing) – метод учета затрат, при котором затраты на основ-

ные процессы, связанные с разработкой, созданием, продажей и послепродажным обслуживанием (эксплуатацией) продукта, рассматриваются как вложения (инвестиции) с целью определения общей выгоды от производства продукта. Метод LCC помогает решать следующие практические задачи: осуществление контроля за затратами в разрезе стадий жизненного цикла продукта; определение рентабельности продукта в долгосрочной перспективе.

Традиционные подходы позволяют определить финансовый результат от продажи продукта лишь в отчетном периоде. Вместе с тем для руководителей важно оценить эффективность всех вложенных средств на разработку, создание и послепродажное обслуживание продукта. Метод LCC позволяет ответить на вопрос, действительно ли предприятие получает выгоду от производства и продажи продукта.

Рассмотрим упрощенный пример. Допустим, предприятие решило производить продукт А. Плановые затраты на его производство составили 10000 ден. ед. в месяц, ожидаемый доход – 14000 ден. ед. в месяц. Продукт производится 2 года. Период послепрода-

жного обслуживания составляет 3 года. При использовании классических подходов ожидаемая прибыль за 2 года составит 96000 ден. ед. (4000 ден. ед. × 24 мес.)

При методе LCC детально планируют и рассчитывают фактические затраты по каждой стадии жизненного цикла продукта. Допустим, что по результатам исследования были выявлены следующие затраты по стадиям жизненного цикла продукта:

Затраты на этапе проектирования продукта – 40000 де. ед.

Затраты на этапе производства и реализации продукта за 2 года – 10000 ден. ед. × 24 мес. = 240000 ден. ед.

Затраты на этапе после-

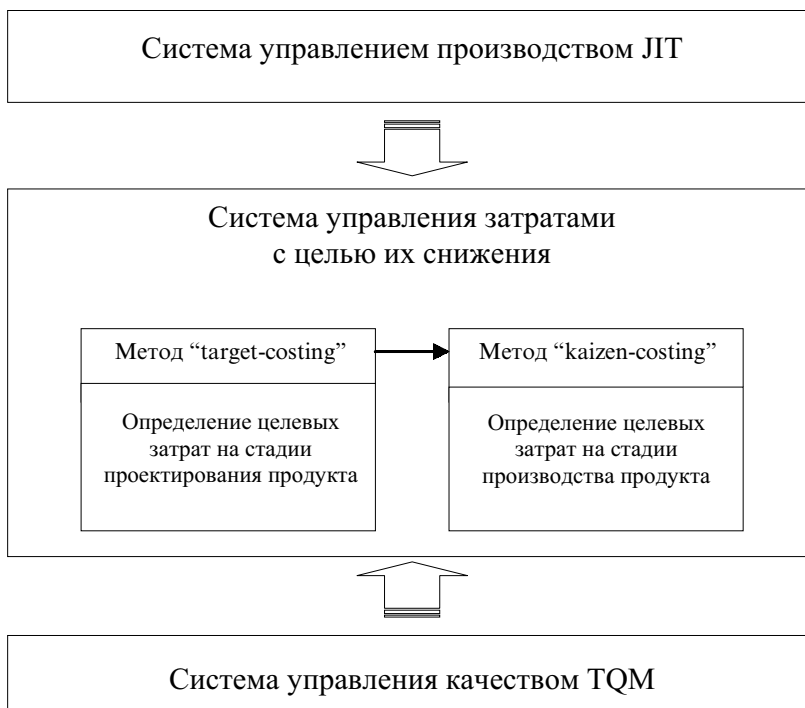


Рисунок 2. Концепция управления затратами в Японии

продажного обслуживания в течение 3 лет = 60000 ден. ед.

Итого затрат = 340000 ден. ед. (40000 ден. ед. + 240000 ден. ед. + 60000 ден. ед.)

Определим выручку за 2 года производства и продажи продукта. Она составила 336000 ден. ед. (14000 ден. ед. × 24 мес.). Для упрощения рассмотрим ситуацию, когда доходов от оказания услуг в процессе послепродажного обслуживания не было. Таким образом, по завершении жизненного цикла продукта предприятие в целом получает убыток 4000 ден. ед. (336000 ден. ед. – 340000 ден. ед.). Следовательно, затраты на первой и последней стадиях жизненного цикла продукта «съели» всю прибыль от продажи продукта за 2 года.

В табл. 2 приведены результаты сравнительного анализа традиционных подходов учета затрат и метода LCC.

Метод LCC позволяет на основе такого критерия, как затраты по стадиям жизненного цикла, принимать уже на стадии проектирования управленческие решения, связанные с выбором альтернативных вариантов создания продукта.

Метод LCC, на наш взгляд, требует применения более совершенных подходов к распределению косвенных расходов. Это объясняется тем, что учет затрат по стадиям жизненного цикла ведется в разрезе *конкретных видов* продуктов, и для определения рентабельности вложений в проектирование, производство, реализацию этих продуктов необходимо знать их себестоимость.

Метод учета целевых затрат «target-costing» (или метод TC) – метод учета затрат, которые определяются заранее на *стадии разработки* (проектирования) продукта с учетом потребностей покупателей.

Метод «kaizen-costing» – метод учета затрат, величину которых определяют заранее на *стадии производства* продукта с учетом потребностей покупателей с целью снижения себестоимости. Слово «kaizen» в переводе с японского означает «улучшение, усовершенствование небольшими шагами». В отличие от метода «target-costing» метод «kaizen-costing» решает задачу снижения себестоимости продукта не на стадии проектирования, а на стадии производства продукта. Японс-

Таблица 3. Объекты управленческого учета

Элемент структуры управленческого учета	Объекты управленческого учета
Учет затрат на производство в рамках управленческой бухгалтерии	Затраты по центрам ответственности, местам формирования и по видам Доходы по центрам ответственности и продуктам Затраты на незавершенное производство
Калькуляционный учет	Носители затрат (базы распределения затрат)
Стратегический управленческий учет	Стадии жизненного цикла продукта Затраты по стадиям жизненного цикла продукта Функции (виды деятельности), создающие ценность продукта Финансовые результаты в целом от проектирования, производства, продажи и послепродажного обслуживания продукта
Оперативный управленческий учет	Нефинансовые измерители
Бюджетирование	Плановые затраты по центрам ответственности, местам формирования и по видам Плановые доходы по центрам ответственности
Управленческий анализ	Маржинальная прибыль Переменные затраты Постоянные затраты Факторы, оказывающие влияние на отклонения от плана, на величину затрат и прибыли
Управленческий контроль	Отклонения от плана
Аналитический управленческий учет	Релевантные и нерелевантные затраты Релевантные и нерелевантные доходы Альтернативные затраты Альтернативные доходы Дифференцированные затраты Маржинальные затраты Производственные ресурсы предприятия Финансовые результаты от производства продуктов

кая система управления затратами представлена на рис. 2. Методы «*target-costing*» и «*kaizen-costing*» активно применяются в рамках системы управления производством «точно в срок» ЛТ и с использованием элементов системы управления качеством TQM.

Стратегический учет затрат – учет затрат с целью разработки стратегии организации, основной задачей которой является достижение преимущества на конкурентном рынке.

Анализ цепочки ценностей базируется на исследовании функциональных возможностей продукта, создающих ценности с точки зрения потребителя на следующих этапах прохождения продукта: проектирование, производство, продажа, послепродажное обслуживание. При этом анализу подвергается каждый вид деятельности, который создает ценность продукта.

Анализ стратегического позиционирования – это управление затратами в зависимости от выбранного вида стратегии, которого придерживается руководство предприятия.

Оперативный управленческий учет – система оперативного наблюдения за формированием затрат на производство, а также нефинансовых измерителей, оказывающих влияние на эти затраты с целью обеспечения процесса оперативного управления предприятием. Структура оперативного управленческого учета может быть представлена следующим образом: учет и управление по отклонениям затрат; ежедневный учет основных производственных показателей деятельности организации (оперативный учет движения деталей, узлов и полуфабрикатов в натуральном выражении по стадиям производственного процесса и т. д.); оперативное управление запасами и т. д.

Бюджетирование представляет собой процесс составления финансовых планов. Структура системы бюджетирования: бюджетирование по стадиям жизненного цикла продукта (бюджетирование LCC), бюджетирование по видам деятельности (АВВ – бюджет), составление мастер-бюджета, бюджетирование на основе гибких смет.

Управленческий анализ – как составная часть управленческого учета представляет

собой анализ для целей управления организацией. Структура управленческого анализа: маржинальный анализ; анализ безубыточности; анализ себестоимости продукции; анализ отклонений от данных бюджета; функционально-стоимостный анализ; анализ качества продукции; анализ производственных инвестиций (капитальных вложений).

Управленческий контроль – это процесс использования информации о затратах и результатах для управления предприятием. Следует отметить, что управленческий контроль может рассматриваться одновременно как начальный и как завершающий этап процессов учета, планирования и анализа и представляет собой совокупность предпринимаемых действий на основе собранной информации. Управленческий контроль наряду с бухгалтерским финансовым контролем является составной частью внутреннего контроля.

Аналитический управленческий учет – это процесс подготовки детальной информации на основе данных учета, планирования и анализа для решения управленческих проблем. В управленческом учете требуется информация о затратах и доходах по любому дорогостоящему проекту. Эту задачу обеспечивает аналитический учет. Структуру аналитического учета можно представить следующим образом:

1. Дифференцированный учет, который представляет собой совокупность приемов обработки информации с использованием концепции дифференцированных затрат. В частности, в рамках дифференцированного учета решается следующая проблема: принять ли организации дополнительный заказ на производство продукта?

2. Подготовка данных с использованием концепции маржинальных затрат. В данном случае принимаются решения о величине объема производства продукта. Определяется та величина объема, при которой предприятие достигнет максимального уровня рентабельности.

3. Подготовка данных с использованием концепции альтернативных затрат. В данном случае принимаются решения по выбору ассортимента производимых продуктов.

4. Подготовка данных с использованием концепции релевантных затрат. В данном

случае принимаются решения о собственном производстве или закупке, о размещении дополнительного заказа, решение о выборе оборудования, на котором следует разместить заказ, и т. п.

Управленческая отчетность – совокупность способов получения итоговых сведений, предоставляемых различным пользователям для обеспечения функций управления.

Группу объектов управленческого учета можно, на наш взгляд, определить в разрезе элементов его структуры (см. табл. 3).

Классическая система управленческого учета на современном предприятии, по нашему мнению, должна быть трансформирована в систему *целевого* управленческого учета. Достижение таких целей, как сокращение или контроль затрат, определение точной себестоимости или ценообразование, увеличение стоимости бизнеса и т. д., требует использования конкретного набора инструментов. В каждой из современных систем совершенствования управ-

ления предприятием можно выделить элементарный блок (приемы, способы, методы, подходы, принципы), так или иначе касающийся управленческой бухгалтерии. Это и ИТ-философия, система сбалансированных показателей, система управления качеством и т. д. Время, когда использовались один – два метода учета затрат на одном предприятии, проходит. Каждый метод учета затрат также следует разделять на элементы и интегрировать с элементами других методов. В результате могут появиться методики, интегрирующие в себе 5-6 традиционных и современных подходов к учету затрат. Это прекратит споры о возможности одновременного использования отечественного метода нормативного учета и метода учета переменных затрат или метода ABC и метода «standard costing». Организация целевого управленческого учета позволит создать гибкую систему сбора и обработки информации для руководства предприятием.