

УДК 657

М.А. Калачев, В.С. Киселева

Федеральное государственное автономное учреждение высшего образования
«Российский университет транспорта», Москва, email: grif.mak@mail.ru,
nika.kiseleva2204@mail.ru

СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Ключевые слова: управленческий учет, ABC-метод, учет затрат по видам внутривозможностной деятельности, ориентированный на измерение времени, система контрольных показателей.

В связи с усложнением современной управленческой среды все чаще возникает потребность в более сложных методах контроля и учета. Одним из наиболее популярных методов является использование калькуляции затрат по видам деятельности (ABC) и основанная на нем технология бюджетирования (ABB), а также таргет-костинг, кайзен-костинг, JIT-метод, калькулирование по стадиям жизненного цикла, TQM-метод и TOC-метод. В ходе исследования было выяснено, что наиболее универсальной системой учета является учет по теории ограничений (TOQ), так как он может быть применен к различным операционным областям компании. Внедрение TOQ в России позволит организациям достичь оптимального сочетания управления качеством и затратами.

М.А. Kalachev, V.S. Kiseleva

Federal State Autonomous Institution of Higher Education "Russian University
of Transport", Moscow, email: grif.mak@mail.ru, nika.kiseleva2204@mail.ru

MODERN METHODS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AS A TOOL FOR INCREASING THE EFFICIENCY OF THE ORGANISATION'S ACTIVITY

Keywords: management accounting, ABC-method, cost accounting by types of internal business activities, time-oriented measurement, benchmarking system.

Due to the increasing complexity of the modern management environment, there is an increasing need for more sophisticated methods of control and accounting. One of the most popular methods is the use of activity-based costing (ABC) and the budgeting technology based on it (ABB), as well as target costing, kaizen costing, JIT method, life cycle stage costing, TQM method and TOC method. In the course of the study, it was found out that the most universal accounting system is Theory of Constraints (TOQ) accounting, as it can be applied to different operational areas of the company. The introduction of TOQ in Russia will allow organisations to achieve an optimal combination of quality and cost management.

Понимание различных требований и правил, регулирующих экономическое развитие, очень важно для правильного понимания текущей глобальной ситуации. За последние десятилетия мировая экономика претерпела значительные изменения. К ним относятся появление транснациональных компаний, усиление влияния частного сектора на финансовые потоки и создание международного рынка труда. Эти факторы оказывают существенное влияние на разработку показателей эффективности. Они требуют, например, учета ресурсов в текущей стоимости и оценки затрат, связанных с привлечением капитала.

Результаты исследования

Усложнение современных экономических процессов и растущее значение информации как ресурса требуют изменения стандартных показателей, используемых для оценки развития государств и организаций. Поэтому важно оценивать эффективность деятельности организаций.

Показатели эффективности необходимы для оценки текущей системы управления организацией. Зарубежные и российские авторы используют различные методы определения эффективности, используя нефинансовые и финансовые данные. Наиболее значительным прогрессом является внедрение

ресурсного подхода к оценке эффективности, как показано в таблице 1.

В связи с усложнением современной бизнес-среды потребность в более сложных методах контроля и учета привела к появлению новых философий управления. Некоторые исследователи утверждают, что внедрение метода ABC привело к развитию новой концепции управления, известной как процессно-ориентированный подход к управлению. Эта концепция фокусируется на общем процессе организации.

Концепция метода ABC основана на двух предположениях [8, с. 155]:

- Диверсификация продукции – это процесс, предполагающий принятие долгосрочных решений на основе ценовых тенденций, при этом не проводится различий между разными продуктами и их стоимостью.

- Руководство компании может перераспределить, ликвидировать или сократить ресурсы в краткосрочной перспективе. В этом случае ей придется сократить персонал, расходы на снабжение и инвестиции в оборудование, что может негативно сказаться на способности компании предоставлять качественные услуги и поддерживать стабильный уровень производства. В долгосрочной перспективе экономия, достигнутая компанией за счет перераспределения ресурсов, будет отражена в ее балансе.

Трудоемкие подразделения ценят информацию ABC, поскольку она позволяет им принимать более эффективные решения по ассортименту продукции.

Перед внедрением программы ABC важно определить и сгруппировать различные виды деятельности, связанные с операциями организации, с точки зрения минимизации времени, затрачиваемого на эти виды деятельности, и повышения эффективности работы компании. Одним из важнейших факторов, которые компания должна учитывать при разработке стратегии ABC, является установление иерархии операций: не следует распределять расходы на конечные объекты затрат, так как они обычно обрабатываются промежуточными бухгалтерскими процедурами. Чаще всего затраты распределяются между сотрудниками на соответствующем уровне: сотрудники и рабочие могут заполнить соответ-

ствующие формы, чтобы оценить время, затраченное на выполнение той или иной задачи.

Специфика ABC учета предполагает учет различных факторов, влияющих на деятельность компании. Для этой цели учет учитывает колебания в краткосрочном предложении этих ресурсов и затраты, связанные с их использованием [7, с. 46]. Например, если предложение сырья увеличивается в краткосрочной перспективе, себестоимость продукции рассчитывается как разница между предложением этих материалов и их фактической производительностью. Калькуляция затрат на основе деятельности делит себестоимость продукции на три категории: гибкие ресурсы, фиксированные ресурсы и постоянные ресурсы. Первая относится к уровню ресурсов, доступных при изменении спроса, а вторая – к их текущему наличию [9].

В основе учета по видам деятельности лежит стоимость капитала, который является компонентом оборотного капитала компании. С другой стороны, выручка от продаж является показателем общей эффективности деятельности компании.

Этот коэффициент связан с понятием расчета рентабельности капитала компании, поскольку он предполагает расчет отдачи от инвестируемого в компанию капитала.

Использование ABC-метода позволяет организациям сместить акцент с традиционных финансовых коэффициентов на анализ различных видов деятельности, связанных с компанией, определить себестоимость товаров и услуг. Несмотря на преимущества этого метода, он все еще не получил широкого распространения в производственном и организационном секторах из-за высокой трудоемкости, связанной с его внедрением.

Учет по видам деятельности должен собирать и интерпретировать различную информацию о деятельности компании, чтобы улучшить ее показатели; поддерживать разработку показателей эффективности, предоставляя полезную информацию. По мнению Нортон и Каплана, существует пять основных бизнес-процессов, которые обычно используются, в том числе, и в российских компаниях (рис. 1).

Таблица 1

Развитие показателей эффективности деятельности фирмы

1920-е годы	1970-е годы	1980-е годы	1990-е годы
Модель Дюпона, Рентабельность инвестиций (ROI)	Чистая прибыль на одну акцию (EPS), Коэффициент соотношения цены акции и чистой прибыли (P/S)	Коэффициент соотношения рыночной и балансовой стоимости акций (M/B), Рентабельность акционерного капитала (ROE), Денежный поток (CF)	Экономическая добавленная стоимость (EVA), Прибыль до выплаты процентов, налогов и дивидендов (EBITDA), Рыночная добавленная стоимость (MVA), Сбалансированная система показателей (BSC), Показатель совокупной акционерной доходности (TSR), Денежный поток отдачи на инвестированный капитал (CFROI)

Источник: составлено автором.

управление контактами с потребителями (поездки / звонки, сервис, координация / поддержка агентов, формирование заказа / партии, выставление счетов, сбор средств);

планирование производства и обеспечение ресурсами (поставки сырья, запуск заказов, планирование ресурсов);

производство (управление материалами, управление запасами, координация и контроль процессов, выполнение работы, управление платежами за сырье);

продажи (хранение готовой продукции, доставка ее потребителю);

управление компанией / подразделением и их развитием (управление бизнесом, распределение персонала компании, выполнение административной работы, исследование рынков и продукции).

Рис. 1. Бизнес-процессы всех организаций по Каплану и Нортону

Источник: составлено автором.

Для некоторых процессов важно различать расходы и доходы. Например, при управлении компанией учитывается также необходимый капитал.

Во-вторых, система управленческого учета должна также предоставлять данные об ответственности сотрудников за результаты работы.

И в-третьих, в ней должен быть принят метод, который оценивает бизнес-операции на основе текущих, а не исторических факторов.

Различные коэффициенты затрат и доходов, представленные в финансовой отчетности, отличаются от тех, которые представлены в вышеупомянутом методе. Главное отличие заключается в том, что метод добавленной стоимости учитывает фактическую стоимость

используемых активов, а не их историческую стоимость.

В начале XXI века Р. С. Каплан выделил несколько проблем, возникающих при использовании ABC-метода учета затрат [6, с. 38]:

1) большое количество времени и ресурсов, затрачиваемых на интервьюирование и опрос сотрудников;

2) была субъективность используемой информации;

3) высокая стоимость обработки и хранения данных;

4) трудность обновления модели учетной системы в случае изменения условий ведения бизнеса;

5) игнорирование неиспользуемых мощностей в модели приводит к тому, что модель имеет неверную теоретическую основу.

Пытаясь решить эти проблемы, С.Р. Андерсон и Р.С. Каплан разработали новую версию метода ABC, известную как Time Driven ABC [5]. Этот метод устраняет необходимость в проведении интервью и анкетирования для разработки аналитической системы учета, которая рассматривает распределение ресурсов между различными видами деятельности.

Общее время персонала центра затрат рассчитывается с учетом различных видов деятельности, выполняемых на конечном объекте учета. Затем рассчитывается сумма затрат, за которые отвечает центр, с учетом стоимости имеющихся в его распоряжении ресурсов.

Другой часто используемый метод – таргет-костинг. Этот метод представляет собой процесс минимизации затрат на производство продукта за счет использования научных, инженерных и производственных исследований. Цель калькуляции затрат по целям – определить цену, которую компания должна заплатить за продукт, чтобы не превысить рыночную цену. Этот метод учитывает различные факторы, влияющие на стоимость производства продукта. Затем определяются различные характеристики продукта, которые необходимо улучшить для достижения желаемой ценности.

Такой подход имеет множество преимуществ, например, возможность установить целевую цену и привлечь производителей и покупателей, но недостатком является то, что результаты могут варьироваться в зависимости от отрасли, в которой работает компания.

Далее – кайдзен-костинг. Используя внутренние резервы, данный метод позволяет компаниям повысить производительность, тем самым защищая их от внешнего финансирования.

Устранение нерентабельных продуктов и достижение целевых показателей – это лишь некоторые преимущества процесса кайдзен-костинга, а недостатком является то, что при расчете объективных затрат учитываются только определенные расходы [1, с. 32].

Концепция ЛТ-калькулирования затрат – это процесс, предполагающий непрерывное производство продукции, что позволяет сократить вре-

мя производства и доставки товаров. Кроме того, отпадает необходимость в инвентаризации, что позволяет минимизировать риск ошибок и повысить эффективность организации. Отсутствие запасов облегчает управление производственными затратами для точного определения себестоимости реализованной продукции. Однако этот метод не идеален для производства товаров, так как требует от сотрудников выполнения работ по обслуживанию и ремонту производственной линии. Добавленная стоимость процесса создается только за счет таких факторов, как технологические операции и время простоя. Кроме того, другие факторы, такие как длинные транспортные маршруты и промежуточное хранение, также могут способствовать потере добавленной стоимости [2, с. 49]. Недостатком этого процесса является то, что работы по обслуживанию и ремонту продукции должны выполняться линейными работниками. Эта работа обычно выполняется другими сотрудниками и считается косвенными затратами.

Технологический прогресс позволил компаниям увеличить прибыль за счет сокращения жизненного цикла своей продукции, что также требует внимания к управлению затратами на протяжении всего жизненного цикла продукции. Например, на этапе продаж производитель несет расходы, связанные с транспортировкой товара. Кроме того, он проводит маркетинговые исследования, чтобы убедиться, что продукция хорошо продается. На этапе эксплуатации, напротив, компания несет расходы на ремонт и техническое обслуживание. Затраты на продукт рассчитываются с учетом различных факторов, влияющих на его экономический жизненный цикл, таких как долговечность, качество и количество.

Этот подход можно использовать для определения стоимости продукта на каждом этапе его жизненного цикла, чтобы сократить время разработки и затраты на производство. К сожалению, этот метод подходит только для систем, которые имеют четко определенные возможности расчета затрат.

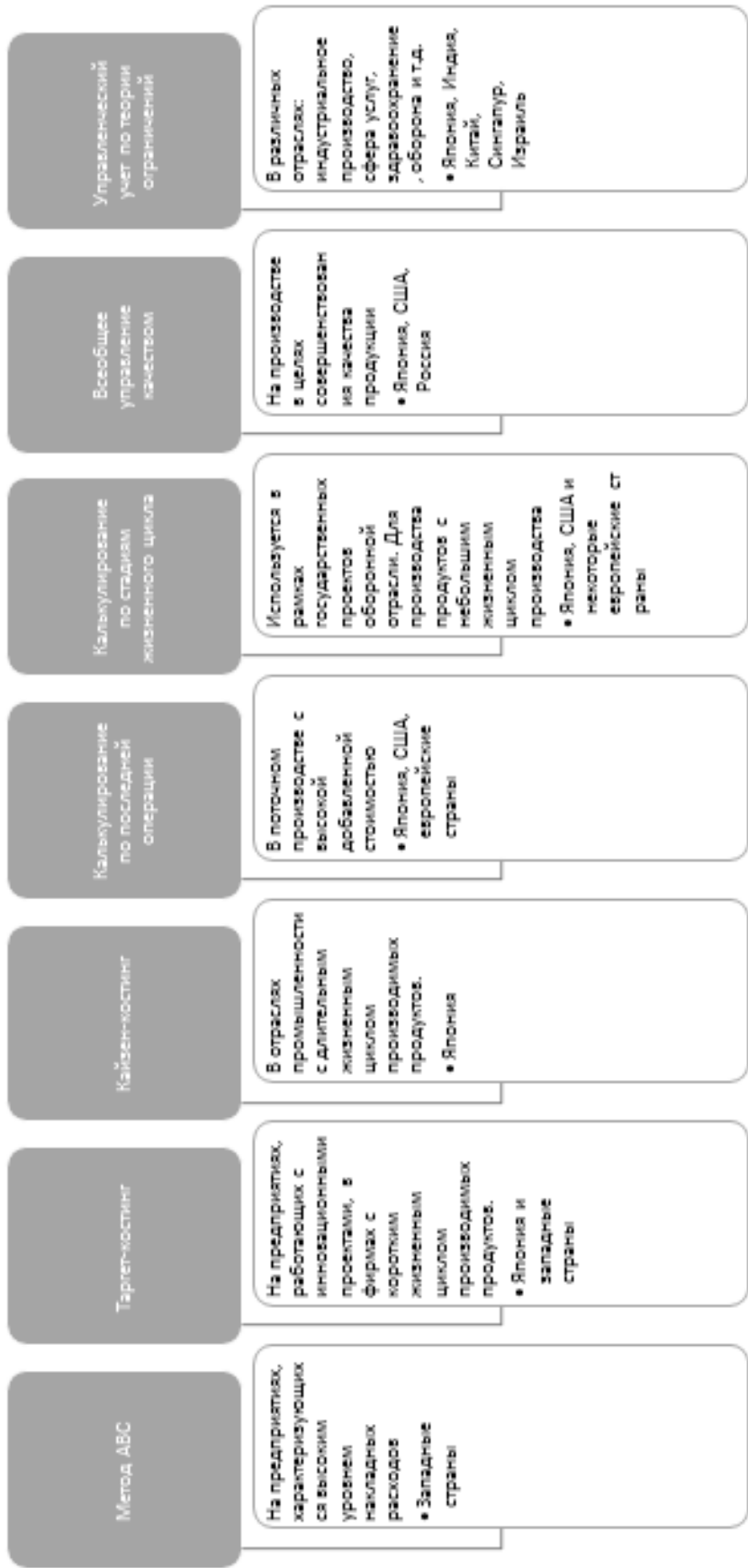


Рис. 2. Область применения новейших систем управленческого учета и страны, в которых они широко используются

Источник: составлено автором.

Всеобщее управление качеством – это процесс, направленный на повышение удовлетворенности клиентов и достижение долгосрочного успеха. Он предполагает внедрение интегрированной системы качества, основанной на вкладе и участии всех ее членов. Главная цель такого подхода – создание непрерывной культуры качества, которая поощряет разработку новых идей и улучшение работы организации. Руководство компании также несет ответственность за инициирование творчества сотрудников, его задача – поощрять сотрудников развивать свои идеи в определенном направлении. Этот метод обычно используется в организациях с демократической или корпоративной культурой; он ставит качество в центр всего, что делает компания, и эта концепция способствует удовлетворению потребителей [3, с. 43].

Этот метод способен помочь повысить моральный дух коллектива, улучшить производительность и снизить затраты на ведение бизнеса, способствовать росту популярности компании в обществе. К его недостаткам можно отнести отсутствие клиентоориентированности и ограниченный охват.

Теория ограничений (ТОС) предполагает, что ресурсы компании должны быть сосредоточены на тех областях, которые не позволяют системам полностью раскрыть свой потенциал. Такой подход может привести к быстрым и эффективным результатам, поскольку каждый элемент системы имеет взаимосвязь с причинами ее возникновения. Однако существует заблуждение, которое заключается в том, что конфликты могут быть разрешены без сопротивления путем внедрения изменений. При производстве и реализации проекта используются различные показатели: сдача проекта в срок, в рамках бюджета и без превышения спецификаций [4, с. 43].

Большинство современных систем управленческого учета не предназначены для управления затратами. Вместо этого они используются для того, чтобы рекомендовать более простые процедуры учета.

На рисунке 2 показаны различные области и страны, в которых организации используют новейшее бухгалтерское программное обеспечение.

Из рисунка видно, что в США, Европе и Японии организации чаще всего используют последнюю версию программного обеспечения для управленческого учета. В России, напротив, оно практически не используется. Это не является положительным знаком, поскольку использование таких систем позволяет компаниям отслеживать расходы и выявлять области, в которых они могут повысить свою конкурентоспособность.

Выводы

В России использование той или иной системы управленческого учета для управления затратами не является случайным: выбор зависит от потребностей компании и преимуществ системы. Например, в некоторых отраслях, таких как добыча нефти и газа, может использоваться система ABC. В России объективное калькулирование затрат и метод TQM широко используются в автомобильной промышленности, в этом секторе внедрение этих методов может помочь компаниям установить соотношение цены и качества с потребителями. Кроме того, внедряя кайдзен-костинг, производители могут повысить свою рентабельность за счет достижения желаемой целевой стоимости на рынке скобяных изделий и бытовой техники, где очень сложно установить более высокую цену из-за большого количества товаров и их различных характеристик. Таким образом, компании смогут достичь целевых показателей по затратам и сократить время производства. Кайдзен-костинг может применяться и при производстве сырья.

Одна из самых популярных систем учета, используемых организациями, основана на теории ограничений, которая позволяет интегрировать работу над различными приложениями. Интеграция ТОQ с существующими методами управленческого учета позволит российским компаниям создать более эффективную систему управления затратами.

Библиографический список

1. Корнева О.В. *Управленческий учет: учеб.-метод. пособие по изучению дисциплины для студентов напр. подгот. 38.04.02 Менеджмент*. Калининград: ФГБОУ ВО «КГТУ», 2023. 89 с.
2. Карлик А.Е. *Основы экономики фирмы: учебное пособие*. СПб., 2017. 256 с.
3. Кельчевская Н.Р., Пелымская И.С., Сироткин С.А. *Экономическая среда промышленного предприятия: учеб. пособие*. Екатеринбург: Издво Урал. ун-та, 2019. 244 с.
4. Осипов В.И., Горина А.А. Характеристика и направления развития систем управленческого учета // *Вестник университета*. 2019. № 5. С. 40-47.
5. Калачев М.А., Авилова Н.Д. Актуальные проблемы развития бухгалтерского учета в России // *Современный бухгалтерский учет: проблемы и перспективы развития. Труды национальной научно-практической конференции / Под редакцией Г.В. Крафт*. 2018. С. 60-63.
6. Хвостикова В.А., Щеголева А.С. Современные методы учета и управления затратами в условиях промышленных предприятий // *Экономинфо*. 2014. № 22. С. 37-39.
7. Яхина Э.А. Управление затратами на современном предприятии // *Трибуна ученого*. 2021. № 1. С. 45-47.
8. Balashova N.N., Melikhov V.A., Ovchinnikov M.A., Egorova E.M., Tokareva E.V. Organizational and methodological approaches to development of accounting policy for formation of integrated accounting of interrelated agricultural companies // *European Research Studies Journal*. 2016. V. 19. № 2 (Special Issue). P. 153-160.
9. Калачев М.А. Риск-ориентированный подход к финансовому и налоговому учету расчетов в транспортном холдинге // *Экономика и предпринимательство*. 2019. № 11 (112). С. 645-649.