

# **ИННОВАЦИОННЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: МЕТОД УЧЕТА ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ ПРОЦЕССОВ**

**Ю.В. Минковская, кандидат экономических наук  
Белорусский государственный университет**

**Абстракт:** In all sectors of the economy today, competition is increasing. This requires improving the practice of management costs of production allowing for the of the market economy and international experience. Reducing the cost of production is becoming one of the main tools of this competition for virtually every enterprise, since the costs are a crucial factor in maintaining and improving competitiveness. Thus the effective cost management has become one of the main means of achieving high economic results now.

**Ключевые слова:** управленческий учет, затраты, материальные затраты, затраты на обработку, переменные затраты, постоянные затраты, маржинальная прибыль.

Динамичность современного бизнеса требует от руководства компаний использовать инновационные методы и технику управления с целью выявления внутрифирменных факторов развития. С этой точки зрения, управление затратами является областью, которая представлена новыми методами и новыми возможностями. Их выбор обусловлен, в первую очередь, целями управления и наличием условий для применения. Помимо традиционных методов управления затратами, к которым относятся попроцесный; позаказный; попередельный и нормативный методы, в практике можно встретить и современные системы такие как: стандарт-кост, директ-костинг, метод ABC и другие. Это связано с тем, что использование в современных рыночных условиях лишь традиционных методов управления затратами не достаточно, поэтому компании прибегают к внедрению в практику работы новых современных систем управления затратами.

Одним из известных среди современных методов является метод «стандарт-кост», сущность которого заключается в том, что на основе установленных стандартов можно предварительно определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий и вычислить себестоимость единицы продукции для определения цен. В данном случае, информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия оперативных управленческих решений [1, 2]. Основной недостаток этого метода – успешность применения зависит от состава и качества нормативной базы и невозможности в исключительных случаях установить нормы по отдельным видам затрат.

В отличие от «стандарт-кост», особенность метода «директ-костинг» состоит в том, что затраты классифицируются на постоянные и переменные, а себестоимость производственной продукции учитывается и планируется лишь в части переменных затрат. Постоянные затраты не включают в расчет себестоимости изделий, а списываются как расходы периода в котором изготовлена продукция [3]. Недостаток этого метода в том, что многие виды затрат не могут быть однозначно отнесены к категории переменных или постоянных, так же может возникнуть иллюзия прибыльности технологически сложных, требующих значительных инвестиций проектов или искажение финансового результата из-за занижения или завышения стоимости ранее произведенной продукции.

Что касается метода абсорпшен-костинг (Absorption costing), то он предназначен для исчисления полных затрат и предполагает их распределение между реализованной продукцией и остатками готовой. При использовании этого метода расходы подразделяются в зависимости от их функциональной роли на производственные, реализованные и административные. Недостатками этого метода является то, что фактическую себестоимость единицы продукции можно установить только в конце периода и распределение накладных расходов носит условный характер. Отрицательное значение для управления также имеет включение в себестоимость продукции затрат, непосредственно не связанных с производством, усложнение учетных и расчетных процедур, недостаточное внимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпускаемой продукции.

Еще одним из современных методов управления является метод ABC (Activity Based Costing), который заключается в распределении номенклатуры реализованных товарно-материальных ценностей на 3 неравных группы А, В и С. Этот метод основан на следующем принципе: продукция потребляет виды деятельности, а производственная деятельность потребляет ресурсы. Для определения стоимости определяются формирующие затраты факторы, которые связывают конкретные виды деятельности и соответствующие затраты, а также выступают критерием оценки деятельности, поскольку затраты изменяются пропорционально масштабу деятельности [1, 3]. Недостаток этого метода заключается в значительных изменениях в системе бухгалтерского учета и совершенствовании систем информационной поддержки, что влечет за собой рост затрат на управление.

С точки зрения управления также представляют интерес такие методы управленческого учета как таргет-костинг, кайдзен-костинг, бенчмаркинг затрат, кост-киллинг, ЛСС-анализ и другие. Они относятся как к стратегическому, так и к оперативному управлению, достаточно разнообразны по своему содержанию, различны по своим целям и особенностям применения.

Однако помимо вышеназванных методов управленческого учета следует обратить внимание на метод учета производительности производственного процесса, который также называется методом учета создания добавленной стоимости (throughput accounting). В основе данного метода лежит теория ограничений, которая выражается в наборе подходов, определяющих методологию выявления связывающего ограничения в производственной системе.

Теория ограничений представляет собой подход к управлению производством, который заключается в выявлении узких мест в производственной системе и ставящий своей целью максимизацию их использования, согласовывая все остальные факторы производства с ограничениями фактора «узкого места», смягчая его воздействие и подвергая регулярному анализу всю производственную систему.

Ограничивающий фактор («узкое» место) – это деятельность, ресурс или политика компании, которые ограничивают ее способность достигать своей цели

Данная теория направлена на необходимость добиваться равномерности производственного потока и движения продукция таким образом, чтобы компания могла работать с максимальной эффективностью. Суть этой теории состоит в том, что материалы следует превращать в товары как можно быстрее, тем самым максимально увеличивая производительность и чистый денежный поток от реализации. При этом основным условием выполнения этих задач являются сбалансированный производственный процесс и равномерный производственный поток.

В деятельности любой компании всегда есть отдельный процесс, являющийся узким местом или ограничивающим фактором, который снижает производительность. С целью эффективного управления такими ограничениями предлагается использовать процесс, включающий непрерывный цикл следующих пяти этапов.

Первый этап заключается в выявлении ограничивающего фактора, т. е. связывающего ограничения или «узкого» места;

Второй этап – это использование выявленного ограничивающего фактора с целью получения максимально возможной отдачи. В результате этого, полученный объем выпущенной продукции никогда не должен препятствовать дальнейшему продвижению процесса, а в качестве резервного запаса отправляться на хранение, до того как станет причиной ограничения.

Третий этап – соотнесение, т. е. все этапы процесса, которые протекают до ограничивающего фактора, должны проходить с той же скоростью, что и последний процесс при ограниченном факторе для того, чтобы не возникло незавершенного производства;

Четвертый этап заключается в расширении «узкого» места процесса посредством выявления мер по увеличению количества ресурсов или повышению эффективности данного «узкого» места.

И заключительный пятый этап состоит в том, что устранение узкого места в одном месте непременно создаст его в любом другом месте системы, поэтому необходимо вернуться к первому этапу.

С учетом принципов вышеописанной теории ограничений, а так же системы производства «точно в срок» (JIT) в Великобритании была разработана система учета производительности процесса (создания добавленной стоимости). Это своего рода альтернативная система управленческого учета затрат в среде производства, организованного по принципу «точно в срок» (JIT). По сути, учет производительности процесса (создания добавленной стоимости) предусматривает, что у менеджера есть некий набор ресурсов в наличии, который включает имеющиеся на балансе компании здания, капитальное производственное оборудование и трудовые ресурсы. Закупленные материалы и комплектующие должны перерабатываться на базе этих ресурсов с целью получения продаж. В соответствии с предложенным сценарием наиболее целесообразной финансовой задачей будет максимизировать производительность системы, которая определяется как разница между выручкой от продаж и прямыми затратами на материалы.

Учет производительности процесса (создания добавленной стоимости) представляет собой систему управленческого учета, которая нацелена на максимизацию рентабельности на единицу продукции в узких местах деятельности. Отличие данной системы управленческого учета от всех других систем состоит в последовательности действий по принципу первостепенности объектов учета. Так, в первую очередь учитывается объем выработки, во вторую – осуществляется минимизация затрат и, в третью – контролируются затраты.

Учет производительности процесса (создания добавленной стоимости) основывается на трех концепциях.

Первая концепция заключается в том, что в течение короткого периода большинство затрат на производство (кроме затрат материалов) являются постоянными, в связи с этим учет производительности процесса (создания добавленной стоимости) иногда называют учетом сверхпеременных затрат.

Суть второй концепции состоит в том, что в среде производства, организованного по принципу «точно в срок» (JIT) все запасы относятся к категории «нежелательных» и идеальный уровень запасов равняется нулю. Следовательно, продукция не должна выпускаться до тех пор, пока потребитель не разместит на нее заказ. При таком подходе допускается наличие для некоторых видов деятельности неиспользуемых производственных мощностей, однако не для тех из них, которые в данный момент являются узкими местами в производственном процессе. Существует одно исключение в политике удерживания нулевого уровня запасов, которое заключается в том, что резервный запас должен быть создан до появления такого узкого места в производственном процессе.

Третья концепция предусматривает расчет прибыльности по ставке продаж. Таким образом, в среде производства, которое организовано по принципу «точно в срок», прибыльность будет зависеть оттого, насколько быстро могут производиться товары для скорейшего выполнения заказов клиентов. А в связи с тем, что целью любой компании является получение прибыли посредством денег, то и запасы продукции должны продаваться для достижения этой цели. Что касается резервного запаса и любого незавершенного производства или запасов готовой продукции, то они должны оцениваться только по стоимости затрат на материалы до тех пор, пока выпущенный объем продукции не продан. Это связано с тем, что, пока продажа не будет совершена, никакая добавленная стоимость или заработанная прибыль не могут отражаться в учете. Выпуск продукции сам по себе только для того, чтобы добавлять его к объему незавершенного производства или запасам готовой продукции, не создает никакой прибыли, и поэтому такой выпуск продукции не следует поощрять.

Конечно, данный метод управленческого учета, как и любой другой, имеет свои недостатки и преимущества.

Так, один из недостатков сводится к тому то, что период, оцениваемый в системе учета производительности процесса, является слишком коротким периодом, так как все остальные затраты, кроме прямых затрат на материалы, рассматриваются как постоянные. Это связано с тем, что эта система учета основное внимание сосредотачивает на прямых затратах на материалы и не уделяет контролю уровня других затрат. Однако, использование метода учета производительности процесса может быть полезным дополнением к методу учета затрат по видам деятельности (ABC-методу), поскольку центром внимания для ABC метода являются трудозатраты и накладные расходы.

Еще одним недостатком может быть то, что метод учета производительности процесса (создания добавленной стоимости) стремится максимизировать производительность, тогда как традиционные методы учета стремятся максимизировать прибыль. Вместе с тем, стремясь максимально увеличить производительность, компания может начать производить продукцию сверх необходимого объема производства, обеспечивающего рост прибыли.

Таким образом, можно отметить, что использование метода учета производительности (создания добавленной стоимости) помогает сосредоточить внимание на таких важных аспектах деятельности компании как:

- узкие места, или ограничивающие производственный процесс ресурсы;
- сокращение времени реагирования на запросы клиентов;
- ключевые элементы формирования прибыли;
- эффективность производственного потока;
- сокращение уровня запасов;
- общая эффективность и результативность процесса производства,

В результате использования такой системы управленческого учета весь производственный процесс приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

#### Библиография

1. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс / К. Друри; - 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
2. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Фостер, Ш. Датар; – 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питре, 2007. – 1008 с.
3. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 496 с.