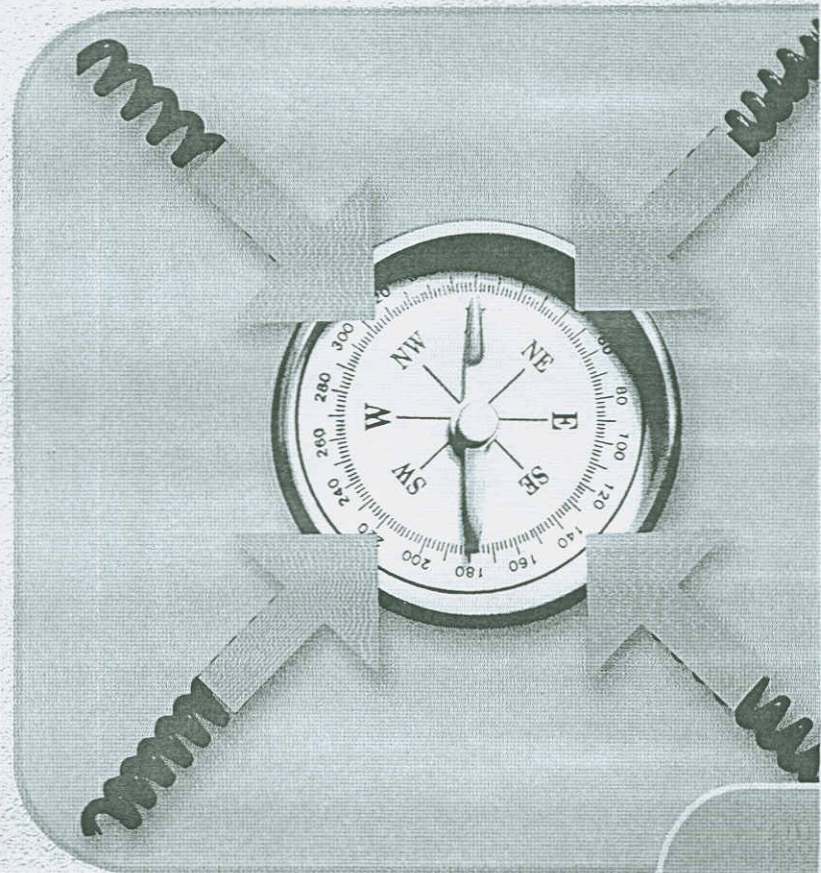


Управленческий УЧЕТ

ISSN 1814-8476

5' 2009



Научно-техническая
БИБЛИОТЕКА

ПЛАНИРОВАНИЕ

КОНТРОЛИНГ

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ

www.upruchet.ru





Управленческий учет

№ 5/2009

Содержание

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ – ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ

Нормативный учет и управление по отклонениям
Алексеева Е.В., Иванова Н.Ю. **3**

Условия формирования модели определения стратегии конкурентного поведения фирмы на рынке товаров промышленного назначения с коротким циклом изготовления
Леонов Ю.Е. **13**

Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы
Маслов Б.Г. **19**

Новые подходы к организации управленческого учета затрат на промышленных предприятиях в условиях финансового кризиса
Маслова О.Г. **29**

Принятие антикризисных управленческих решений на основе данных стратегического учета в агропромышленном комплексе
Филиппов К.В. **38**

Разработка системы процессного управления на промышленном предприятии в рамках управленческой учетно-аналитической системы
Шапорова О.А. **43**

КОНТРОЛЛИНГ, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

Модификация методов учета и анализа затрат в целях определения эффективности менеджмента
Белецкий А.А. **50**

Обеспечение конкурентоспособности судостроительного предприятия в области сбыта продукции производственно-технического назначения (ППТН)
Закорецкая О.С. **59**

Научно-техническая
БИБЛИОТЕКА



Контроллинг, экономический анализ

Белецкий А.А.

директор по экономике и финансам
Славянского судоремонтного завода

Модификация методов учета и анализа затрат в целях определения эффективности менеджмента

В статье развивается понятийный аппарат, связанный с учетом и анализом эффективности использования ресурсов на предприятии. Актуализирована проблема оценки эффективности менеджмента при наличии ресурсов, имеющих в силу производственной специфики крайне низкую отдачу. В качестве инструмента анализа данной группы ресурсов предложена модификация существующих методов управления затратами – Absorption Costing, Direct Costing, Cost Volume Profit Analysis.

Ключевые слова: учет, анализ, затраты, менеджмент, эффективность.

Существует несколько теорий, касающихся определения показателей эффективности работы коммерческих компаний. В классическом понимании эффективность работы проявляется в максимизации получаемой прибыли. Современная теория корпоративных финансов трансформирует классическую цель развития коммерческой организации (максимизация прибыли) в иную – максимизация стоимости компании. Рост капитализированной стоимости компании обусловлен эффективностью использования имеющихся активов и привлекаемого капитала (собственного или заемного).

Вне зависимости от источника привлечения капитал требует определенных издержек на его привлечение и обслуживание.

Управление

Эффективность работы предприятия является основой для достижения целей. Тщательный анализ затрат позволяет выявить основные направления для улучшения работы. Это особенно важно в условиях высокой конкуренции и нестабильности рынка. Для повышения эффективности необходимо использовать современные методы управления затратами.

1. Анализ затрат по видам деятельности. Это позволяет выявить основные направления для улучшения работы. Это особенно важно в условиях высокой конкуренции и нестабильности рынка. Для повышения эффективности необходимо использовать современные методы управления затратами.

2. Внедрение системы управления затратами. Это позволяет выявить основные направления для улучшения работы. Это особенно важно в условиях высокой конкуренции и нестабильности рынка. Для повышения эффективности необходимо использовать современные методы управления затратами.

3. Внедрение системы управления затратами. Это позволяет выявить основные направления для улучшения работы. Это особенно важно в условиях высокой конкуренции и нестабильности рынка. Для повышения эффективности необходимо использовать современные методы управления затратами.

Эффективность же проявляется в том, каким образом капитал был израсходован, то есть какие ресурсы были приобретены и как они использовались. Таким образом, рациональное использование ресурсов является ключевым фактором показателя эффективности менеджмента. Это становится особо актуальным в последнее время, при постоянном росте стоимости основных ресурсов производства – трудовых и энергетических. Однако по ряду объективных причин привлеченные ресурсы часто не могут быть в полной мере рационально использованы, что снижает показатели эффективности компании, создает не всегда верные представления об эффективности управления. Назовем несколько таких причин, наиболее характерных для машиностроительного производства и в частности судоремонта и судостроения.

1. В условиях продолжающегося снижения численности трудоспособного населения и увеличения потребности в нем все более дорогим ресурсом становится высококвалифицированный персонал. Для его поиска или обучения может уходить от 1 года до 5 лет. При этом в случае наличия сезонности в работе, временного отсутствия заказов и ряда других особенностей, не позволяющих эффективно использовать трудовой ресурс в определенный период времени, предприятию необходимо для сохранения персонала нести затраты на его «содержание».

2. В фондоемких отраслях всегда остро стоит проблема полной и равномерной загрузки основных фондов, что вызывается отраслевой (технологической) спецификой.

Так, многие предприятия машиностроительного комплекса оснащены уникальным оборудованием, установленным еще в советский период. Его вывод из эксплуатации и замена новым невозможны без остановки производства и связаны с крупными инвестиционными вложениями, что для большинства российских предприятий малореализуемо, и они несут повышенные затраты по содержанию морально и материально изношенных фондов.

3. С предыдущей проблемой тесно смыкается и фактор сезонности. Поясним это на примере судоремонтного предприятия, располагающего крупными и сложными судоподъемными сооружениями – доками. Являясь одним из самых дорогих активов судоремонтных предприятий, все ныне эксплуатируемые доки были построены еще в советское время, но эксплуатировать их приходится в условиях открывшейся экономики и обострившейся конкуренции на рынке заказов. Климатические же условия России не позволяют производить комплексный ремонт судов в зимних условиях. Это приводит к тому, что, во-первых, ослабевает конкурентоспособность российских судоремонтных предприятий по сравнению с зарубежными, а во-вторых, предприятия вынуждены весь зимний период нести значительные эксплуатационные затраты по содержанию неработающих доков.

Данные примеры показывают, что в ряде случаев предприятие несет затраты, которые потенциальным покупателем товара или услуги могут быть расценены как не создающие добавленной стоимости и экономическая целесообразность которых для рынка может быть сомнительной.

ий А.А.,
инансам
завода

й с уче-
а пред-
ти ме-
зводст-
венства
сущес-
Costing,

эффек-

ия по-
шаний.
являет-
теория
о цель
(были)
итали-
ностью
питала

л тре-
вание.

Понятие «затраты, не приводящие к созданию добавленной стоимости» (nonvalue-added cost)¹ сравнительно недавно вошло в литературный оборот [4; 5]. Этим термином обозначаются расходы компании, при сокращении которых ценность или полезность от использования производимого товара или услуги (для его потребителей) не уменьшится. Иначе говоря, это затраты, которые покупатели не склонны оплачивать компании.

Выделение затрат, которые по объективно обусловленным причинам не могут создавать и даже снижают величину добавленной стоимости, актуализирует проблему корректной оценки эффективности менеджмента по управлению ресурсами предприятия.

В оценке эффективности использования основных и оборотных средств целесообразно рассматривать следующие составляющие:

- 1) результативность – достижение требуемого (заданного, ожидаемого) или максимально возможного результата использования ресурсов);
- 2) экономность – использование минимально возможного объема средств для достижения требуемого результата;
- 3) продуктивность – максимально возможное использование имеющихся в распоряжении ресурсов.

Разделить затраты на те, за которые заказчик готов платить и не готов, по факту очень сложно. Главная проблема заключается в определении именно ожидаемых потерь, которые заведомо неэффективны, и скрытых потерь, которые могут быть устранены и являются следствием неэффективного менеджмента.

Скрытые потери можно подразделить на семь категорий: перепроизводство, дефекты и переделка, передвижения, перемещение материалов, запасы, излишняя обработка, ожидание. Эти потери увеличивают издержки производства, не добавляя потребительской ценности, действительно необходимой заказчику. Скрытые потери требуют работы по их выявлению. Теоретическая основа определения и выявления скрытых потерь проработана в Положении по управленческому учету (SMA) Института управленческих бухгалтеров США (IMA) 4КК «Основы внедрения «бережливого» производства» (4КК, implementing Lean Production Fundamentals, 2000) [6].

Потери ожидаемые обусловлены имеющимися у предприятия фондами и обязательствами, затраты по которым хозяйствующий субъект несет осознанно, хотя добавленной стоимости они не создают. Появление данной группы затрат, как было показано выше, связано с сезонностью работ, климатическими условиями и другими факторами, ведущими к росту постоянных эксплуатационных затрат.

Выделение затрат, не создающих добавленной стоимости, может быть модификацией общепринятых методов Direct Costing Absorption Costing, Cost Volume Profit Analysis (CVP-анализ). Этот инструмент, в случае необходимости оценки эффективности менеджмента, может дополнить любой из трех перечисленных.

¹ Добавленная стоимость (Value Added) – часть стоимости товаров, услуг, приращенная непосредственно на данном предприятии. Определяется как разность между выручкой от продажи продукции, товаров, услуг, произведенных фирмой, и ее затратами на закупку материалов и полуфабрикатов [1; 2; 3].

Absorption Costing

Absorption Costing – метод калькулирования себестоимости продукции с распределением всех затрат между реализованной продукцией и остатками продукции на складе или незавершенным производством [7, с. 146]. То есть постоянные расходы распределяются на объект затрат в период осуществления, а не период реализации.

Объектами затрат могут быть как продукты, так и процессы. Процесс представляет собой комплекс взаимосвязанных и взаимозависимых видов деятельности, направленных на выполнение конкретных задач [4, с. 80]. Процессно ориентированное управление затратами (activity-based costing, ABC-метод) – концепция калькуляции себестоимости, основанная на том, что для производства товаров и услуг ей необходимо выполнить некоторые процессы, а эти процессы связаны с необходимостью произвести затраты [5, с. 183].

Для наглядного отображения модификации Absorption Costing при процессно ориентированном управлении затратами возьмем в качестве примера предприятие, которое, осуществляя три процесса, выпускает три продукта¹. Деятельность компании прибыльна при том, что продукт 1 является убыточным. Вклад на покрытие убытков от производства продукта 1 и покрытия общепроизводственных затрат идет с продуктов 2, 3.

Всю совокупность затрат, связанных с основной производственной деятельностью, можно представить в следующем виде:

$$\Sigma C = \Sigma CL + \Sigma CM + \Sigma CE + \Sigma CO, \quad (1)$$

- где ΣCL – сумма затрат на оплату труда (Labor costs);
 ΣCM – сумма материальных затрат (Materials costs);
 ΣCE – сумма затрат на энергоносители и топливо (Costs of energy);
 ΣCO – сумма прочих затрат (Other costs).

Раскроем состав основных затратных компонент формулы (1):

$$\Sigma CL = \Sigma DCL_{\text{прис}} + FL_{\text{vac}} + FL_{\text{ntvac}}, \quad (2)$$

- где $\Sigma DCL_{\text{прис}}$ – сумма прямых переменных затрат на оплату труда по всем процессам производства (Direct labor costs);
 FL_{vac} – сумма постоянных затрат на оплату труда, создающих добавленную стоимость (Fixed labor value-added costs);
 FL_{ntvac} – сумма постоянных затрат на оплату труда, не создающих добавленную стоимость (Fixed labor nonvalue-added costs).

И далее по аналогии с введенными обозначениями:

$$\Sigma CM = \Sigma DCM_{\text{прис}} + FM_{\text{vac}} + FM_{\text{ntvac}}; \quad (3)$$

$$\Sigma CE = \Sigma DCE_{\text{прис}} + FE_{\text{vac}} + FE_{\text{ntvac}}; \quad (4)$$

$$\Sigma CO = \Sigma DCO_{\text{прис}} + FO_{\text{vac}} + FO_{\text{ntvac}}; \quad (5)$$

¹ Согласно универсальной схеме классификации процессов (СКП), разработанной фирмой Arthur Andersen и APQC, разделяют 13 процессов, разделенных на две группы – операционные процессы и процессы поддержки и управления [4, с. 81].

ности»
 й обо-
 цении
 говара
 то за-
 нам не
 гуали-
 управ-
 редств
 змого)
 редств
 ощих-
 готов,
 имен-
 отерь,
 вного
 зводс-
 апасы,
 произ-
 димой
 ческая
 жении
 ттеров
 (4КК,
 ндами
 г осоз-
 анной
 г, кли-
 посто-
 г быть
 osting,
 ае не-
 любой
 ная не-
 продажи
 зв и по-

Затраты по процессам будут складываться из прямых переменных затрат по процессу и части постоянных затрат, сумма которой будет зависеть от выбранной базы драйвера распределения – параметра, пропорционально которому постоянные затраты распределяются по процессам.

$$C_{\text{pros } i} = DCL_{\text{pros } i} + DCM_{\text{pros } i} + DCE_{\text{pros } i} + DCO_{\text{pros } i} + (\sum F_{\text{vac}} + \sum F_{\text{nvac}}) \times DrC_{\text{pros } i} \quad (6)$$

- где $C_{\text{pros } i}$ – сумма затрат по i -му процессу производства;
 $\sum DC_{\text{pros } i}$ – сумма прямых переменных затрат на оплату труда, материалам, энергоресурсам, прочим затратам по i -му процессу;
 $\sum F_{\text{vac}}$ – сумма постоянных затрат, создающих добавленную стоимость;
 $\sum F_{\text{nvac}}$ – сумма постоянных затрат, не создающих добавленную стоимость;
 $DrC_{\text{pros } i}$ – драйвер распределения постоянных затрат по i -му процессу производства.

Затраты по продуктам будут складываться из затрат по процессам только в части вклада на конкретный продукт (в зависимости от выбранной базы распределения):

$$C_{\text{prod } i} = C_{\text{pros } 1} \times DrC_{\text{prod } i} + C_{\text{pros } 2} \times DrC_{\text{prod } i} + \dots + C_{\text{pros } n} \times DrC_{\text{prod } i} \quad (7)$$

где $DrC_{\text{prod } i}$ – драйвер распределения процессных затрат в зависимости от вклада в n -й продукт производства.

Таким образом, все затраты (включая затраты, не приводящие к созданию добавленной стоимости) будут распределены по процессам и продуктам.

В случае выделения затрат, не создающих добавочной стоимости, будет сформирована группа затрат, не входящих в процессы производства (рис. 1):

$$\sum C = \sum C_{\text{prosm}} + \sum F_{\text{nvac}} \quad (8)$$

где C_{prosm} – себестоимость процесса без затрат, не приводящих к созданию добавленной стоимости.

$$C_{\text{prosm } i} = DCL_{\text{pros } i} + DCM_{\text{pros } i} + DCE_{\text{pros } i} + DCO_{\text{pros } i} + \sum F_{\text{vac}} \times DrC_{\text{pros } i} \quad (9)$$

Себестоимость продуктов также изменится на величину затрат, не приводящих к созданию добавленной стоимости.

$$\sum C = \sum C_{\text{prod } n} + \sum F_{\text{nvac}} \quad (10)$$

где $C_{\text{prod } n}$ – себестоимость продуктов без затрат, не приводящих к созданию добавленной стоимости.

$$C_{\text{prod } i} = \sum C_{\text{prosm } n} \times DrC_{\text{prod } i} \quad (11)$$

После выделения затрат, не приводящих к добавленной стоимости, себестоимость процессов и продуктов изменится в меньшую сторону, так как затраты, относимые на объекты распределения, будут более объективными. Это позволит принимать управленческие решения, опираясь на более правдоподобные данные.



Рис

Direct Co

Ана
Direct C
Dir
котором
перемен
часть о
с затрат
от при
видов д
стоимости
включают
На
видам
ся в вы
добавл
лизе д
ных ра

Cost Vol

Де
лении

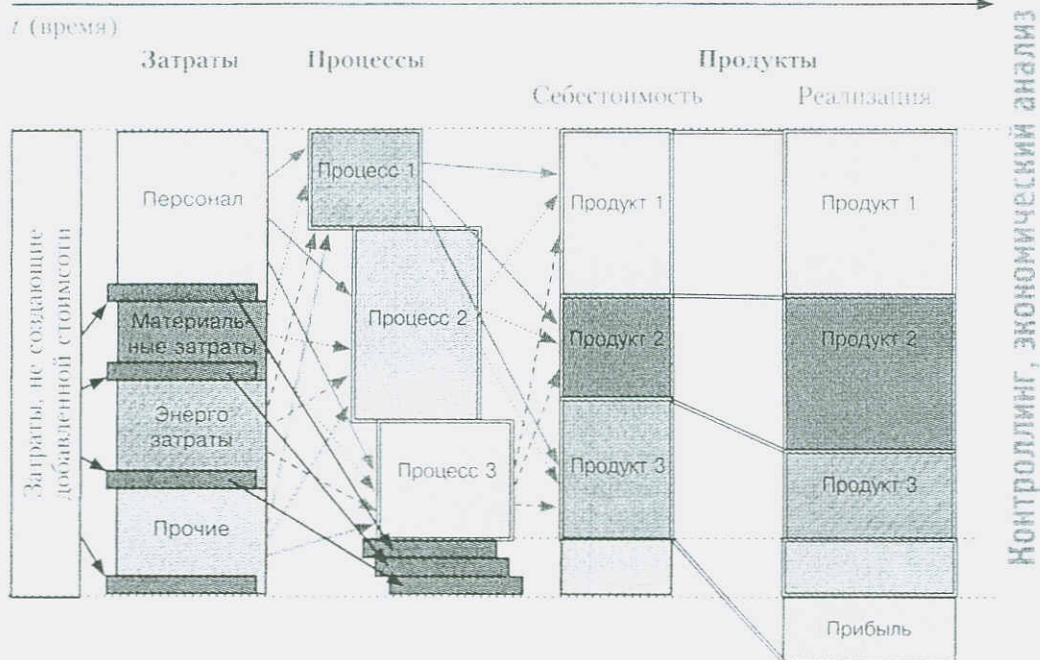


Рис. 1. Модификация метода Absorption Costing с выделение затрат, не создающих добавленной стоимости

Direct Costing

Аналогичная картина будет наблюдаться при модификации метода Direct Costing.

Direct Costing – это метод калькуляции себестоимости продукции, при котором все затраты разделяются на постоянные и переменные, и только переменные затраты относятся на себестоимость продукции. Постоянная часть общепроизводственных затрат относится к затратам периода вместе с затратами на сбыт и администрирование [7, с. 146]. Прибыль, полученная от прибыльных видов деятельности, идет на покрытие убытков от убыточных видов деятельности и постоянных расходов. В российской практике для простоты расчетов и бюджетирования зачастую постоянные затраты отождествляют с общепроизводственными затратами.

На рис. 2 приведена схема вариантов учета финансовых результатов по видам деятельности при модификации метода Direct-costing, заключающейся в выделении еще одного уровня покрытия затрат – затраты, не создающие добавленной стоимости. Как видно из схемы, при выделении, контроле и анализе данной группы затрат можно отслеживать вклад на покрытие постоянных расходов и влиять на его величину и динамику.

Cost Volume Profit Analysis (CVP-анализ)

Деление затрат на постоянные и переменные используется при определении точки безубыточности при CVP-анализе (Cost Volume Profit Analysis).

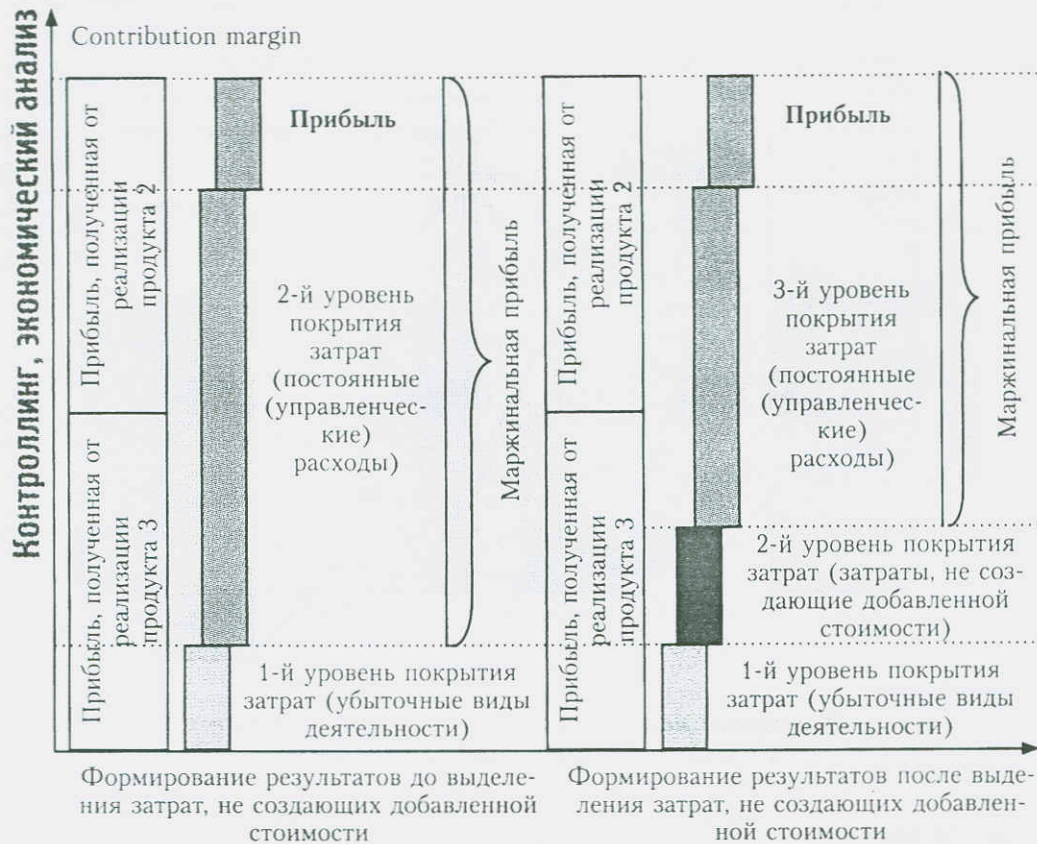


Рис. 2. Модификация метода Direct Costing с выделением затрат, не создающих добавленной стоимости

CVP-анализ соотношения затрат, объема производства (товаров, услуг и др.) и прибыли рассматривает изменение операционной прибыли под влиянием объема выпуска (продаж) продукции, цен реализации, переменных затрат на единицу и постоянных затрат [6, с. 98].

Модификация, заключающаяся в разделении постоянных затрат (рис. 3), дает иную точку безубыточности при CVP-анализе, что позволяет определиться с производственной мощностью в данный момент и на перспективу, а также позволяет выявить, где и как используются ресурсы и способы их более эффективного использования.

В настоящее время эффективность менеджмента компании заключается в повышении ее стоимости. Эффективность менеджмента в первую очередь определяется эффективностью эксплуатации привлекаемых ресурсов. Следовательно, стоимость компании напрямую зависит от того, насколько эффективно эксплуатируются привлеченные ресурсы, то есть в какой степени затраты, осуществляемые на привлечение ресурсов, создают добавленную стоимость для покупателя.



ч
произ
ность
ется
ожд:
репрс
алов,
В
менед
редел
Е
преду
Cost
ли ме
ти. Д
объем
М
извод

1
d=16:
2
3
тарнс

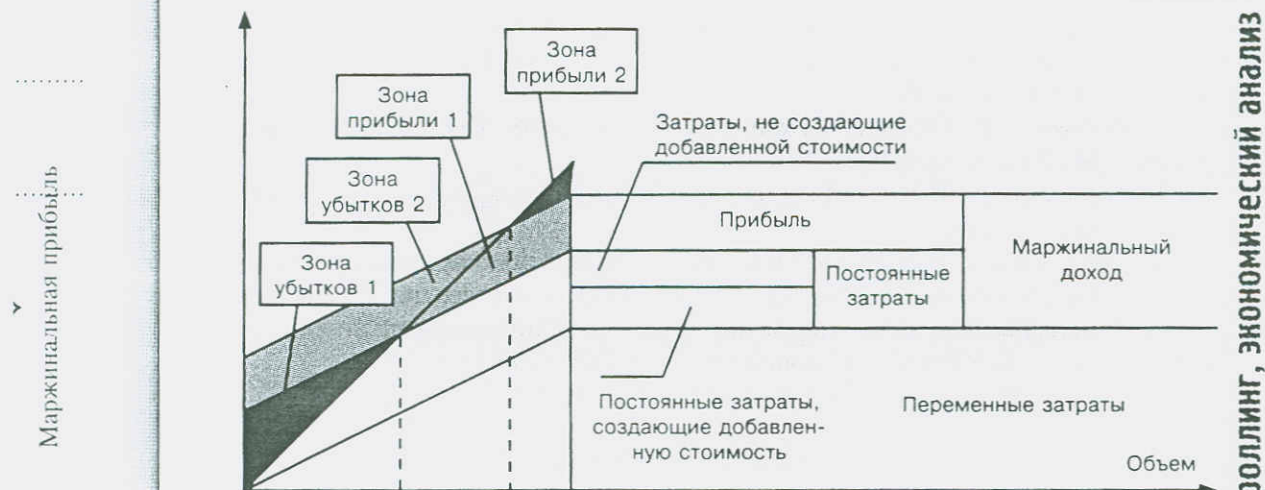


Рис. 3. Модификация метода Cost Volume Profit Analysis с выделением затрат, не создающих добавленной стоимости

Часть привлекаемых ресурсов имеет заведомо низкую отдачу в силу производственной или организационной специфики: сезонность, уникальность оборудования и пр. Выделение данной группы затрат по факту является сложной задачей. Трудность выделения заключается в определении ожидаемых потерь, которые заведомо неэффективны, и скрытых потерь (перепроизводство, дефекты и переделка, передвижение, перемещение материалов, запасы, излишняя обработка, ожидание).

Выделение затрат, не создающих добавленной стоимости, анализ их изменения во времени позволит совершенствовать управленческий учет и определять эффективность работы менеджмента.

В качестве метода анализа затрат, не создающих добавленной стоимости, предложена модификация существующих: Absorption Costing, Direct Costing, Cost Volume Profit Analysis. Модификация заключается в том, что показатели методов рассматриваются без затрат, не создающих добавленной стоимости. Данная группа затрат рассматривается отдельно и служит отдельным объектом анализа и исследования.

Модификация данных методов позволит с большей адекватностью производить анализ эффективности использования ресурсов.

Литература

1. http://www.astrasocial.ru/index.php?option=com_content&task=view&id=1634 (портал социальной сферы Астраханской области).
2. <http://upr.org.ru/DictD.htm> (сайт «Управление фирмой»).
3. <http://www.humanities.edu.ru/db/msg/1873> (сайт «Социально-гуманитарное и политологическое образование»).

4. Процессно ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / Джеймс Бримсон, Джон Антос. – М.: Вершина, 2007.
5. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М.: Вершина, 2006.
6. *Хоринген Ч., Фостер Дж., Датар Ш.* Управленческий учет. – СПб.: Питер, 2005.
7. <http://www.cma.org.ru/cma/21177> (сайт Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России).
8. Финансовый менеджмент: Руководство по технике эффективного менеджмента. – М.: CARANA Corporation – USAID, 1998.

МАТЕМАТИЧЕСКИЕ МЕТОДЫ В ЭКОНОМИКЕ

Учебник

5-е издание, исправленное

Серия «Учебники МГУ им. М.В. Ломоносова»

Авторы – *Замков О.О., Толстопятенко А.В., Черемных Ю.Н.*

Под общей редакцией д. э. н., проф. *Сидоровича А.В.*

Объем – 384 стр., переплет



В учебнике дано систематическое изложение базовых математических методов, используемых в экономике. Он содержит не только инструментарий математического анализа, знание которого необходимо любому грамотному экономисту, но и многочисленные примеры его применения.

Отличительная особенность учебника состоит в том, что он соединяет изучение математических методов с содержательным рассмотрением всех разделов экономики.

Учебник предназначен для тех, кто изучает и преподает экономику, а также сталкивается со статистическими и экономическими моделями в экономике на практике.

Справки о приобретении книги:

- ♦ в интернете: www.dis.ru;
- ♦ по почте: (495) 963-19-26;
- ♦ за наличный расчет в Москве магазине «Сигма»: (499) 168-63-46;
- ♦ оптовые закупки: (499) 162-22-27;
- ♦ курьерской доставкой по Москве: (499) 148-95-62.

