

Н.Н.ШЛЯГО

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ:
РУДИМЕНТЫ ПРОШЛОГО В ОСОЗНАНИИ НАСТОЯЩЕГО**

Санкт-Петербург
Издательство Политехнического университета
2007

ББК 65.29
Ш 70

Рецензенты:

Доктор экономических наук, профессор СПбГУ Я.В. Соколов

Доктор экономических наук, профессор СПб ГПУ Б.И. Кузин

Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2007. 160 с.

Монография посвящена проблемам управленческого учета в современной России, обусловленным влиянием механизмов централизованного управления экономикой страны в прошлом на управленческую практику современных отечественных предприятий.

Цель данной работы – предостеречь менеджеров компаний от использования инструментов экономического анализа, неадекватных условиям современной экономики, вскрыть возможные последствия решений, принятых на их основе, и объяснить механизм возникновения ошибок.

Работа предназначена для менеджеров, экономистов и бухгалтеров предприятий, студентов, аспирантов и преподавателей экономических вузов, а также для всех, кто интересуется проблемами управленческого учета и экономики предприятия.

© Шляго Н.Н., 2007

© Санкт-Петербургский государственный
политехнический университет, 2007

ISBN 5-7422-1662-9

Содержание

Вступление.....	5
Глава 1. В направлении к управлению.....	7
1.1. Управление, учёт и управленческий учёт. Попытка определился.....	7
1.2. Управленческий учет в развитии. Мировая практика.....	17
Вставка 1.1. Учет неколичественных характеристик.....	23
Вставка 1.2. Обзор исследований теории и практики управленческого учета.....	24
1.3. Управленческий учет в России.....	31
1.3.1. Управленческий учет и централизованно управляемая экономика.....	31
Вставка 1.3. Ситуация: степень использования производственной мощности.....	36
1.3.2. Управленческий учет сегодня.....	37
Вставка 1.4. Результаты исследования практики управления и учета на отечественных предприятиях (2002 - 2006г.г.).....	45
Вставка 1.5. АНКЕТА I(фрагмент).....	48
Вставка 1.6. АНКЕТА II(фрагмент).....	52
1.4. Распределение ролей в управлении: бухгалтер, менеджер экономист.....	55
1.5. Резюме.....	57
Глава 2. В дебрях себестоимости.....	60
2.1. Станция отправления – «Себестоимость».....	60
Вставка 2.1. Проблемы соотношения понятий “издержки”, “стоимость”, “себестоимость”, “затраты”.....	70
Вставка 2.2. Понятия “выплаты”, “расходы”, “затраты”, “издержки”. Немецкая экономическая школа.....	70
2.2. Язык издержек.....	74
2.3. Разные лики себестоимости.....	80
2.3.1. Себестоимость реализованной и себестоимость произведенной продукции.....	80
2.3.2. Периодизированная себестоимость и себестоимость единицы продукции.....	88
2.3.3. Себестоимость полная и усеченная.....	89
2.3.4. Производственная, полная и усеченная себестоимость.....	95
2.4. Осторожно: полная себестоимость!.....	98

Вступление

В настоящее время издано немало книг, посвящённых управленческому учёту. Тема считается актуальной и стала, чуть ли ни модной. Что же побудило автора обратиться к этой теме ещё раз?

Первоначальным толчком явился спор, возникший на одном семинаре, когда в адрес преподавателей экономических дисциплин был брошен упрёк в том, что они учат “не тому”. Мол, знания, которые даются студентам, взяты из книг, переведённых с чужих языков, и отражают чужой опыт. А он к нам не применим, у нас всё по-другому. Автор попытался определить так ли это конкретно по отношению к курсу «Управленческий учёт», который он, в частности, читает.

С этой целью автором был проведён ряд исследований, которые показали, что расхождение между практикой в наших условиях и теорией управленческого учета, действительно, есть, но оно отнюдь не в пользу практики. Дело в том, что чаще всего под управленческим учётом понимаются и применяются устаревшие методы, которыми пользовались ещё при плановой, централизованно управляемой экономике. Это ведёт к принятию неверных решений, снижает эффективность производства, тормозит развитие предприятия, а в отдельных случаях может привести к его банкротству. Исходя из этого, автор поставил перед собой цель проанализировать ошибки, которые допускаются на практике, и вскрыть причины их возникновения. Для внесения большей ясности пришлось обратиться к уточнению таких базовых понятий как управление, учёт, себестоимость и определить в целом, что значит с точки зрения современной теории управления предприятием – управленческий учёт.

В книге содержится также критический обзор ряда распространенных в отечественной литературе по управленческому учету высказываний и положений и делается попытка их корректировки.

При изложении материала автор также постарался заострить внимание на некоторых, не имеющих пока еще однозначной трактовки теоретических моментах и определениях, высказывая свою позицию. Это сделано из тех соображений, что отсутствие четкости в толковании тех или иных понятий может приводить к ошибкам на практике.

Чтобы не усложнять процесс восприятия основного содержания, иллюстрирующие примеры и интересные, с точки зрения автора, дополнительные сведения приводятся во вставках, которые в целях удобства размещены в соответствующих главах.

В перечень использованной литературы включены названия не только современных изданий по управленческому учету, но и несколько книг, написанных раньше, даже довольно давно. Это вызвано тем, что для понимания причин ряда ошибок, возникающих в настоящее время, необходимо обращение к прошлому.

Завершая вступительную часть, хочется поблагодарить, прежде всего, А. Бурмистрова – профессора Школы бизнеса Регионального университета города Буде (Норвегия), любезно предоставившего часть материалов, освещающих развитие управленческого учета в конце XX-го века за рубежом. А также всех, кто, так или иначе, способствовал написанию этой книги, кто отвечал на вопросы анкет, принимал активное участие в занятиях по управленческому учету, задавал вопросы, писал курсовые и дипломные работы. Среди этих помощников особая благодарность бывшей студентке Н. Рябиновой за предоставленные материалы. Особая благодарность тем, кто высказал критические замечания в адрес книги и тем самым способствовал ее улучшению.

Надеюсь, книга заинтересует всех, кто хочет всерьёз разобраться в том, что собой представляет управленческий учёт.

Глава 1. В направлении к управлению

1.1. Управление, учёт и управленческий учёт. Попытка определиться

Обычно управленческим называют ту часть учета, которая предназначена для оказания помощи менеджерам (управляющим) в процессе их профессиональной деятельности. В выражении “управленческий учет” ключевым является слово “управление”. Но, используя это слово, мы, порой, не отдаем себе отчета в том, каков его смысл, считая чем-то само собой разумеющимся.

Тем не менее, существуют теоретические основы конкретизации понятия “управление”. Часто оно трактуется с позиции теории принятия решений. В этом случае управление определяется как “процесс информирования и коммуникации, связанный с людьми” [62, 12], а сам процесс принятия решения описывается схемой, представленной на рисунке 1.1.

Этот подход, акцентируя внимание на межличностных отношениях, порой приводит к тому, что управление воспринимается как череда неожиданно возникающих ситуаций, требующих срочного решения. Такое восприятие сути управленческой деятельности достаточно распространено среди практиков. При этом считается, что для успешного управления главное это набрать “команду единомышленников”, которые будут слаженно трудиться в процессе поиска решения возникающих проблем. Но, если это главное, то почему же дальнейшая управленческая деятельность превращается в непрерывный “аврал” и сплошное “разрешение конфликтов” в среде “единомышленников”, ставя предприятие иногда даже на грань банкротства? В теории подобный способ ведения дел получил название “случайного менеджмента” (или “хаотического менеджмента”).

Когда для определения процесса управления привлекается системный подход, прежде всего, дается характеристика предприятия как системы. Как известно, трудно дать единственно верное определение этого понятия. В зависимости от конкретной ситуации, задач и этапа исследования для этого могут использоваться различные подходы. Определяя управление предприятием с точки зрения системного подхода, само предприятие рассматривают как “целоориентированный центр действий, где люди (кадровый потенциал) ставят определенные цели и производят для их достижения действия с

объектами ”[62,13]. Действия, которые необходимо совершать для достижения цели (операции), делятся условно на операции двух типов.

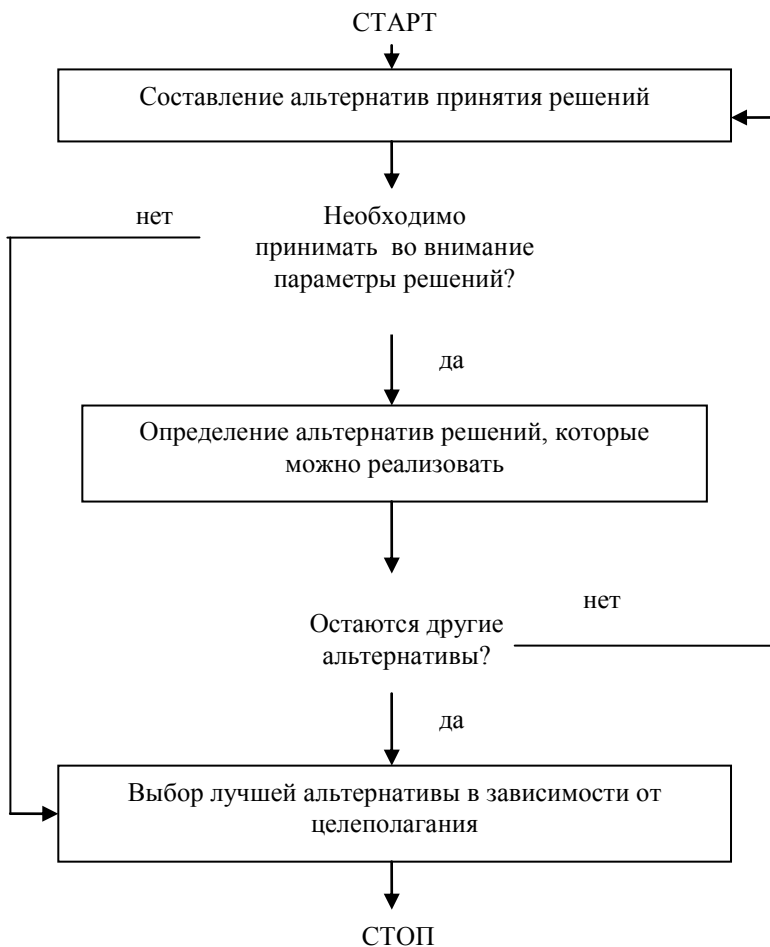


Рис. 1.1. Схема процесса принятия решения [75, 100]

Первая группа операций представляет собой действия, которые необходимо совершать для выполнения определенных заданий. Это так

называемые рабочие операции. Вторая группа это действия, организующие и направляющие рабочие операции. Эта группа действий называется операциями управления. В широком смысле управление трактуется как “функция системы, ориентированная либо на сохранение основного качества, то есть совокупности свойств, утрата которых ведет к разрушению системы в условиях изменения среды, либо на выполнение некоторой программы, обеспечить устойчивость функционирования, гомеостаз, достижение определенной цели”[53, 742].

Системы, в которых реализуется процесс управления, называются системами управления (кибернетическими системами). Они представляют собой взаимосвязанную совокупность двух подсистем: управляемой подсистемы (объекта управления) и управляющей подсистемы (орган управления). Процесс управления описывается в виде контура обратной связи (рис 1.2).

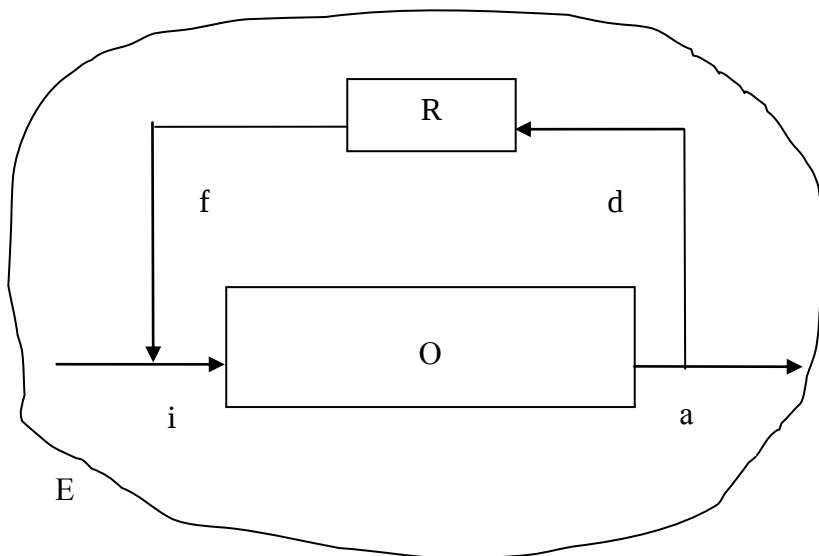


Рис. 1.2. Схема системы управления с обратной связью.

На рисунке 1.2 изображена простейшая схема управления с обратной связью, где использованы следующие обозначения: R – управляющая система, O – управляемая система (объект управления), E – среда системы управления, d – канал передачи информации о состоянии

объекта управления, f – канал передачи управляющей информации, i – воздействия среды на объект управления, a – выход объекта управления.

Но, такое объяснение содержания управления применительно к такой системе как предприятие, вряд ли можно считать удовлетворительным. Прежде всего, управление, описанное данной схемой, не дает достаточно содержательного представления о том, какие же действия необходимо осуществлять, в какой последовательности, чтобы цель была достигнута. Наиболее содержательную характеристику процесса управления предприятием



Рис.1.1. Схема процесса управления

получают путем объединения “усилий” системного подхода и теории систем (рис. 1.3). В данном случае управление представляет собой цикл последовательно реализуемых функций (фаз, этапов): постановка цели, планирование и т.д.

Кроме того, при использовании данного подхода в качестве иллюстрации того, что представляет собой управление, часто применяются аналогии с биологическими (вышеупомянутый “гомеостаз”) или техническими системами (например, сравнение с термостатом) [18, 568]. В результате формируется представление об управлении как о чем-то автоматическом, функционирующем независимо от человека. Но у предприятия, фирмы, как у социально-технической системы управления, имеется ряд особенностей, вызванных участием людей.

Наиболее емким объяснением содержания управления предприятием, по-видимому, следует признать определение, сформулированное в работе немецкого экономиста Д.Хана “Планирование и контроль: концепция контроллинга”. Профессор Д.Хан определяет управление как “процесс волеобразования и реализации воли, осуществляемый совместно и по отношению к другим подчиненным лицам, направленный на достижение одной или нескольких целей и требующий принятия связанной с этим ответственности” [62, 30]. Такая трактовка управления согласуется с кибернетической концепцией, предполагающей, что управление включает два элемента: определение траектории состояний системы (то есть формирование цели и указание путей ее достижения) и удержание системы на траектории путем регулирования. Но, данная трактовка управления делается акцент на особенности управления в социальных системах, где главным действующим лицом является человек:

1. Использование понятия “воля” подчеркивает, что речь идет о социальных системах. При этом “волеизъявление” заключается в постановке целей и планировании, а “реализация воли” – все остальные фазы управленческого цикла.

2. Управление подразумевает не только высказывание пожеланий, но требует работы по их практическому осуществлению. К сожалению, на практике часто что-либо отсутствует: либо планы формулируются и “ложатся под сукно”, либо наблюдается бурная, но хаотичная, не целенаправленная деятельность.

3. Наличие иерархии в системе управления предприятием, хотя управление является деятельностью совместной, предполагающей возможность совместной выработки решений.

4. Для управления необходимо наличие цели, иногда не одной. Содержание цели (целей) во многом определяет содержание управления.

5. “Ответственность” является важнейшим атрибутом управления предприятием и представляет собой готовность руководителя решать определенные задачи. Ответственность предполагает закрепление за выделенными сферами ответственности определенных ресурсов. “Ответственность – это то же, что обязательство выполнять собственные задачи и взаимоотношивать их с другими функциями внутри предприятия” – пишет другой известный немецкий экономист А.Дайле [12, 240]. В этом высказывании обращает на себя внимание использование слова “обязательство”, а не “обязанность”, как часто думают. “Ответственность появляется тогда, когда делегируются права” – пишет далее А.Дайле. Таким образом, возникновение ответственности связано с делегированием задач и прав в отношении ресурсов, закреплённых за соответствующими участками предприятия. Отсюда и широко используемый в настоящее время термин – “центр ответственности”, то есть участок предприятия, имеющий руководителя.

В последние десятилетия XX-го века процесс управления предприятием, построенный с соблюдением принципов теории систем, кибернетики, теории принятия решений, получил название контроллинга [21], [24], [25], [28], [62], [68], [70]. Его можно считать наиболее развитой формой менеджмента.

Не смотря на то, что использование кибернетической концепции для трактовки понятия управления предприятием имеет ряд недостатков, которые, как видно из вышесказанного, могут быть устранены путем более глубокого изучения особенностей рассматриваемой системы (предприятия), этот подход позволяет понять роль такого явления как учет. Учет определяется как одна из фаз процесса управления, которая обеспечивает получение данных о состоянии управляемой системы [29, 31]. Таким образом, учет – это неотъемлемый элемент процесса управления. Управление без учета невозможно. В этом смысле учет в целом есть учет управленческий.

Вместе с тем, как известно, особо выделяют так называемый управленческий учет (*management accounting*). В настоящее время уже имеется несколько определений данного явления. Рассмотрим одно из них, сформулированное в работе одного из наиболее авторитетных специалистов в данной области, К Друри: “Управленческий учет – это

предоставление лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций, в то время как финансовый учет предназначен в первую очередь для предоставления информации внешним структурам, то есть лицам, которые не входят в число сотрудников организации”[18, 25]

Внешние структуры или, иначе говоря, пользователи (инвесторы, кредиторы, клиенты и т.д.) в целом интересуются финансовым состоянием предприятия. Для удовлетворения их интересов предприятиями и составляется финансовая отчетность, которая является информацией открытой, публичной. Сведения, содержащиеся в этих документах, позволяют дать оценку тому, в каком состоянии находятся активы и пассивы предприятия, каковы финансовые результаты его функционирования в отчетном периоде и т.п. .

Предназначением же управленческого учета является информационное обеспечение, необходимое для выполнения управленческим аппаратом фирмы его функций. К сожалению, такое определение управленческого учета выглядит несколько “сухим” для того, чтобы понять суть этого явления, даже если определение сопровождается пояснениями: “этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций”[59,17]. Что представляют собой функции управленческого аппарата более или менее понятно: каждому менеджеру надо взять на себя определенную ответственность и в соответствии с этим принять участие в процессах изъятия воли и проведения ее в жизнь. Но какую при этом информацию следует выявлять, измерять, собирать и т.д.? Ответ следующий: это зависит от того, какая управленческая проблема должна быть решена и как собираются решать ее менеджеры. Иначе говоря, какую модель поведения управляемых объектов, будут использовать для этого менеджеры.

Например, очень популярное в прошлом решение о вертикальной интеграции по сути представляет собой выбор: производить самому или купить на стороне. Как известно, решение это принимается на основе модели “объем – издержки - прибыль”, предполагающей разделение затрат на переменные и постоянные. И сама модель, и система раздельного учета переменных и постоянных издержек (система “директ-костинг”) являются предметом управленческого учета.

Другой пример. Одних лишь данных о себестоимости продукции не достаточно для осуществления контроля деятельности предприятия, потому что такая информация не дает возможности проследить, как осуществляются процессы функционирования того или иного производственного звена. Решением данной проблемы явился учет по центрам ответственности. Модель, описывающая взаимосвязь учета себестоимости и учета по центрам ответственности, это хорошо известная “матрица затрат”. Управленческий учет включает и различные аспекты учета себестоимости, и свойства “матрицы затрат”, и учет по центрам ответственности.

Однако, в настоящее время у нас учет на предприятии, как финансовый, так и управленческий, многими воспринимается лишь как процесс выявления и сбора информации. Объясняется это, на наш взгляд [72], [86], тем обстоятельством, что обязательным, предписанным действующим законодательством учетом для предприятий является учет финансовый (который у нас в стране называют бухгалтерским). При этом на самом предприятии данная разновидность учета, как правило, сводится преимущественно к выявлению, сбору, подготовке и передаче информации, что в конечном итоге приводит к составлению финансовой отчетности. А такие составляющие учета как анализ и интерпретация информации (финансовой отчетности в данном случае) осуществляются уже внешним пользователем, то есть за пределами данного предприятия. Таким образом, доминирует отношение к учету как формальной, механической деятельности, что, конечно же, несправедливо даже в отношении финансового, а уж тем более, управленческого учета. Так, например, главный редактор журнала «Управленческий учет» Л.В. Попова в своем интервью утверждает, что между западным и российским подходами к управленческому учету существует разница: “на Западе акцент делается на термине «управленческий», а в нашей стране — на термине «учет». Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет (*management accounting*) используется для анализа, планирования и более точного принятия решений. На российских же предприятиях основная задача управленческого учета — достоверное и полное отражение деятельности компании и состояния ее активов” [41].

В связи с этим возникает вопрос, чем тогда “российский вариант” управленческого учета отличается от обычного финансового учета, задачей которого как раз и является достоверное и полное отражение деятельности компании и состояния ее активов? К тому же непонятно,

что останется от какого-либо явления, в данном случае от “управленческого учета”, если его “разорвать” на части? Очевидно, что “учет” без “управления”, уже “управленческим учетом” не будет.

Для реализации “управленческого учета” на практике необходимо:

- 1) определить модель поведения управляемых объектов, которую используют менеджеры для решения возникшей проблемы;
- 2) выявить требования к информации, которые диктуют свойства этой модели;
- 3) использовать известный (или разработать новый) способ получения необходимой информации;
- 4) осуществить моделирование и интерпретировать результаты;
- 5) результаты моделирования представить пользователям (менеджерам) для окончательного решения.

Рассмотрим эти моменты подробнее. Например, одним из важнейших принципов функционирования коммерческой организации является принцип прибыльности, суть которого состоит в том, что доходы (Д) предприятия должны быть больше его затрат (З). Естественно возникает потребность в контроле соблюдения этого принципа, что находит выражение в расчете такого показателя как прибыль (Р):

$$P = D - Z.$$

Данная формула это и есть модель, которая используется для решения проблемы. Но, эта модель предъявляет особые требования к необходимой для ее “наполнения” информации: доходы и затраты должны быть сопоставимы. Это естественное требование приводит к необходимости соблюдать определенные правила, правила начисления. Выражением этих правил, в частности, является использование процедуры амортизации. Принципы ведения бухгалтерского учета разработаны как раз таким образом, что обеспечивают практическую реализацию правил начисления. Теперь остается произвести соответствующие учетные операции и представить менеджеру результаты (рассчитанная величина плановой или фактической прибыли, а возможно, и та и другая) вместе с комментариями для окончательно заключения о состоянии дел на предприятии.

Некоторые, возможно, будут возражать, отмечая, что данный пример относится к сфере бухгалтерского финансового учета. Это так, но финансовый и управленческий учет не находятся в антагонистических отношениях. Если задачи управления требуют рассмотрения данных финансового учета и отчетности, то эта информация естественным образом также используется. Более того, сформулированные выше пять

пунктов справедливы не только по отношению к управленческому, но и к финансовому учету, то есть к учету в целом. Разница заключается в том, что в финансовом учете задача, модель, требования к информации и способы ее получения известны и зафиксированы. Задачей является необходимость составлять финансовую отчетность, содержание которой определено в законе. Модель хорошо известна. Это соотношение: “активы = собственный капитал + обязательства”. Все вытекающие из этого принципы и правила закреплены соответствующими нормативными документами и соблюдение их обязательно. Пользователями являются внешние заинтересованные группы лиц. Поэтому финансовая отчетность и является открытой. Ведь недаром бухгалтерский учет считают “языком общения” в бизнесе. Но, заметим, что сведения о финансовом состоянии фирмы интересны не только внешним пользователям, но и менеджерам фирмы, которые также используют ее для обоснования соответствующих управленческих решений.

Если же учет ведется для нужд внутрифирменного управления предприятием, то есть когда пользователями такой системы учета являются только менеджеры предприятия, которые несут ответственность за использование ресурсов, закрепленных за соответствующим участком фирмы, его задача перестает быть представительской. Действия менеджеров, исходя из соображений рационального поведения, должны быть направлены на эффективное использование ресурсов, находящихся в их распоряжении. Однако, менеджеры вольны самостоятельно выбирать модель для обоснования решения возникающих управленческих проблем, в меру своего понимания сути этой проблемы. Так, например, если на предприятии выпускается несколько видов продукции, часто возникает потребность выявить влияние отдельных продуктов на прибыль. Это чисто управленческая проблема. На практике для этого часто прибегают к использованию той же модели, которая применяется для контроля деятельности предприятия в целом. То есть рассчитывают прибыль, которую приносит каждый отдельно взятый вид продукции. Исследования западных экономистов показали, что такой подход часто приводит к ошибочным результатам (см., например, [18], [65], [67], [79]). При решении возникшей проблемы, если речь идет о ситуации короткого периода, хорошие результаты позволяет получить теперь уже широко известная модель “объем - затраты - прибыль”, обеспечивающая оценку вклада (маржинального дохода) каждого вида продукции в общую прибыль предприятия. Но, эта модель предъявляет

к информации свои требования: следует четко разделять затраты постоянные, общая сумма которых не изменяется в рамках данного периода под влиянием изменения объема деятельности, и затраты переменные, совокупная величина которых зависит от объема деятельности. Разумеется, для получения такой информации должна существовать уже особая система ее сбора. Это система “директ-костинг” или ее модификации.

Из вышесказанного следует, что финансовый учет является частным случаем управленческого учета. Это утверждение может показаться странным, так как не согласуется с распространенным мнением, что управленческий учет и финансовый учет – две равноправные части бухгалтерского учета. Однако, во-первых, финансовый учет базируется только на одной из моделей управляемой системы, во-вторых, совокупность правил его организации направлена на соблюдение требований, определенных свойствами этой модели и, в-третьих, данные финансовой отчетности могут использоваться не только в представительских целях, но и в целях управления предприятием. Проблема некорректности разбиения бухгалтерского учета на две составные части - финансовый и управленческий учет, уже поднималась в научных кругах. Так, например, д.э.н., профессор Я.В.Соколов утверждает: “На самом деле всегда был один учет – бухгалтерский, он же финансовый, он же управленческий, что есть единое и неделимое целое”[48]. Положения по управленческому учету США рассматривают финансовый учет как частный случай управленческого учета. Так в материалах Положений по управленческому учету США, приводимых И. Аверчевым, читаем:“ Управленческий учет – это процесс идентификации, измерения, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полноты их учета. Управленческий учет также включает в себя подготовку финансовых отчетов для неуправленческих групп внешних пользователей информации, таких как акционеры, кредиторы, регулирующие органы и налоговые инспекции”[1, 79].

1.2. Управленческий учет в развитии. Мировая практика

Существует мнение, что управленческий учет был “изобретен” в середине XX-го века. Разумеется, это не так. Управленческий учет, в

широком понимании этого термина, не изобретался, он возник вместе с управлением. Но, его наличие не всегда может быть осознано менеджером.

Управленческий учет в жизни далеко не всегда выступал, и сейчас не всегда предстает, в виде четких учетных процедур, приемов и моделей. Однако всегда имеются какие – то обстоятельства, с которыми вынужден считаться менеджер. Управленческие решения всегда принимаются, исходя из каких – то соображений, существенных для лица, принимающего решение, в той ситуации, в которой находится он и вверенное ему подразделение организации. Всегда есть что – то, что лежит в основе управленческого решения. Это “что - то” и формирует модель обоснования управленческого решения. Например, для ряда отечественных фирм в настоящее время основная задача управления сводится к “минимизации” налогов. Конечно же, в действительности управление предприятием (а, следовательно, и управленческий учет) есть явление более глубокое и многогранное, чем “установление взаимоотношений” с налоговыми органами. Для успешного функционирования, для обеспечения конкурентоспособности предприятия в длительной перспективе этого явно не достаточно. Но, факт остается фактом: менеджмент некоторых фирм ориентирован исключительно на уход от налогов. И сталкиваться с мнением, что управленческий учет это суть налоговый учет, порой приходится. В подобных ситуациях можно говорить лишь об “эмбриональном” этапе развития управленческого учета.

Когда управленческий учет рассматривается уже в научно – практическом аспекте, имеется в виду тот уровень его теоретического осмысления и практического использования, при котором он выступает как самостоятельный вид деятельности на предприятиях. Принято считать, что такое вычленение управленческого учета произошло в середине XX-го века. Хотя, определенные элементы современного управленческого учета, например, нормативный метод учета, развитые формы отнесения косвенных затрат, первоначальный вариант системы “директ-костинг” возникли еще в 20 – 30-е годы. Определенные элементы и системы управленческого учета появились еще раньше [1, 18].

Причины формирования УУ в качестве сознательной, самостоятельной профессиональной деятельности заключаются в возрастании интенсивности конкуренции, усложнении управленческих проблем, высоком динамизме возникновения перемен и, как следствие, в высоком уровне неопределенности, с которыми столкнулись

предприятия в середине XX-го века. К числу этих причин относят также стремление обеспечить сохранение коммерческой тайны предприятия. Но, доминирующей задачей управленческого учета является обеспечение эффективного использования ресурсов, которыми располагает предприятие, то есть экономики предприятия. Таким образом, можно утверждать, что если в научном плане экономика предприятия “изучает воспроизводственный процесс, обособленный внутри предприятия, разрабатывает методы обеспечения его непрерывности и эффективности”[4, 7], то в плане практической реализации экономика предприятия принимает форму управленческого учета. Следует отметить, что аналогичная трактовка управленческого учета уже достаточно давно принята на западе. Так в цитирувавшихся ранее по книге И.Аверчева Положениях по управленческому учету США в качестве синонима термина “бухгалтер управленческого учета” используется слово “экономист” [1, 79].

Датой официального признания существования управленческого учета считается 1972г. В этом году “Национальная ассоциация бухгалтеров” США утвердила программу “Сертифицированный управленческий бухгалтер”. В экономически развитых странах, в странах с рыночной экономикой, сформировалось определенное представление, своего рода стандарт, относительно содержания той деятельности, которую называют *management accounting*, а у нас - управленческим учетом. Но, управленческий учет (как практика его, так и наука) сфера, быстро развивающаяся. По данным Международной Федерации Бухгалтеров [82], современные достижения в управленческом учете – это уже четвертая ступень его развития.

На первом этапе эволюции управленческого учета (50-е годы) его главной целью было определение затрат и финансовый контроль, что немного позднее приобрело форму управленческого планирования и контроля.

На втором этапе развития, начало которого условно датируется серединой 60-х годов, управленческий учет рассматривается в качестве средства целевого управления. В этот же период формируется мнение, что нет универсальной системы управленческого учета и контроля. Выбор соответствующей системы учета и методов контроля зависит от целого ряда обстоятельств. Наиболее существенными из них считаются: особенности внешней окружающей среды, особенности технологии, конкурентные стратегии и цели, структура фирмы, а также такие факторы, как знания и опыт.

Начиная с середины 80-х годов (третий этап) основной акцент в управленческом учете перемещается на контроль затрат в бизнес-процессах. В частности, появляются такие учетные приемы, как оценка стоимости качества, калькулирование на основе видов деятельности. Возникают идеи анализа цепочки ценностей и стратегического управления затратами. Категория ценности (потребительной стоимости) становится важным элементом в управленческом анализе.

В середине 90-х гг. управленческий учет вступил в свою четвертую стадию развития, сосредоточившись на проблемах “value-based management”. У нас выражение “value-based management” часто переводят как управление на основе стоимости (акционерной стоимости). Но, по-видимому, все же следует говорить об управлении на основе “ценности” для акционеров. Особенность этого подхода заключается в формировании единой системы разнообразного набора знаний управленческого учета, являющихся достижением предыдущих периодов. Он основан на:

- определении и реализации стратегий, обеспечивающих самый высокий потенциал создания условий, необходимых для увеличения вложений акционеров;
- сосредоточении информационных систем на создании ценности при организации производства на основе драйверов (факторов) ценности;
- придании процессу создания ценности такого же статуса, как и процессам управления, планирования и распределения ресурсов;
- проектировании систем измерения деятельности и планов вознаграждения инициативы, приводящей к возникновению ценности.

Это направление сопровождается поиском методов определения экономического успеха для привлечения акционеров и дальнейшим развитием систем стратегического учета для оценки текущей и будущей стратегической неопределенности.

Основными принципами функционирования предприятия, на соблюдение которых ориентирован управленческий учет в коммерческих организациях, являются экономичность, прибыльность и ликвидность [75, 29-35], [62, 74-92]. По-видимому, в перечень основных принципов функционирования предприятия можно также включить принцип долгосрочного функционирования. Это связано с тем, что к середине XX-го столетия отделение собственности от управления приняло значительные масштабы. Управляющие (менеджеры) компании являются группой, наиболее заинтересованной в обеспечении прочного и долговременного функционирования фирмы, на которой они

работают, так как она является для них источником средств существования [23, 95]. В настоящее время обнаруживаются обстоятельства, усиливающие эту тенденцию. На первый взгляд эти обстоятельства могут показаться противоречащими интересам менеджеров, так как связаны с усилением “интересов вкладчиков”. Но, поскольку в развитых странах все большее количество корпораций переходит в собственность пенсионных фондов, заинтересованных в получении прибыли не сейчас, а через достаточно длительные промежутки времени, значение научно обоснованного менеджмента усиливается [16, 89]. В долгосрочных связях с фирмой заинтересованы банки и страховые компании, которые также могут быть владельцами части акций компании.

Но, менеджерам необходим надежный помощник в процессе их борьбы за долгосрочное существование фирмы. Этим помощником является управленческий учет. Таким образом, значимость управленческого учета возрастает, он продолжает развиваться.

Если первоначально управленческий учет оперировал только количественной информацией, то в настоящее время уже предпринимаются попытки использовать и качественные характеристики (вставка 1.1).

Характерной чертой современного менеджмента является акцент на стратегию. Такие понятия как “управленческий контроль”, “нестоимостные показатели”, “обучающаяся организация”, “информационный менеджмент”, “базисная компетенция”, “интеллектуальный капитал”, (см., например, [35, 12, 232, 243]) представляют собой наиболее актуальные направления исследований и усилий в сфере управления и, соответственно, управленческого учета сегодня.

Становление новой культуры управления, основанной на понятии “устойчивости”, предъявляет особые требования к учету. В настоящее время устойчивость отождествляется с развитием, которое “... удовлетворяет потребности настоящего времени, но которое не ставит под угрозу способность будущих поколений удовлетворять собственные потребности” [76, 114]. Сторонники и разработчики этой концепции рассматривают управленческий учет в качестве важнейшего, активного инструмента управления природоохранной деятельностью. Это подтверждается рядом уже сделанных шагов: предложены новые критерии для оценки деятельности организаций, новые классификационные подходы для анализа затрат, новые концепции определения полной себестоимости.

Наряду с дальнейшим развитием “официального” управленческого учета на западе проводится большое количество исследований, получивших название альтернативных. Эти исследования концентрируются на изучении практики управленческого учета. Их целями, главным образом, являются:

- стремление полнее осмыслить содержание учета как общественной дисциплины “в контексте более широкого набора общественно – научных рассуждений”[80];
- надежда обнаружить “независимый комплекс знаний” [87], который мог бы стать импульсом для дальнейшего развития управленческого учета или, хотя бы, обобщив предыдущий опыт, сформировать стройную теорию.

Обобщения результатов проведенных исследований представлены, например, в таких работах западных исследователей как [80], [81], [82], [87].

Одним из результатов проведенных исследований является, например, очень интересная классификация различных течений в сфере теории и практики управленческого учета, предложенная Т.Horreg, A. Powell [81]. Путем установления взаимосвязей между научными подходами в области социологии и теории организации, с одной стороны, и различными школами учета, с другой стороны, авторы выделяют три основные категории методик и трактовок учета: функциональную, интерпретационную и радикальную. Каждая из этих категорий объединяет, в свою очередь, большое число разнообразных подходов и концепций (вставка 1.2).

Параллельно альтернативными эмпирическими исследованиями на западе проводятся исследования практики методик управленческого учета, находящегося в русле общепризнанных экономических моделей управления. К их числу можно отнести, например исследование C.D. Ittner, D.F. Larcker [82], посвященное проблемам практики управления на основе концепции стоимости (ценности).

С результатами данного и аналогичных исследований полемизирует J.L. Zimmerman [87], который утверждает, что “литература по эмпирическому управленческому учету не дает полных и целостных знаний в этой области”, что не позволяет разработать теорию, объясняющую наблюдаемую практику. К числу причин, препятствующих проведению эмпирических исследований отнесены:

- “недостаток последовательных данных о том, чем занимаются фирмы внутри себя”;

- отсутствие предварительных гипотез, задающих направление научному исследованию;
- концентрация на процессах принятия решений, а не на процессах управления и др.

Но, не смотря на критические замечания в адрес управленческого учета (см. вставку 1.2), эта сфера научно-практической деятельности в настоящее время занимает прочные позиции, его необходимость и значимость для успеха управленческой деятельности на предприятии в экономически развитых странах общепризнанна. Исключительно важная роль управленческого учета как инструмента совершенствования менеджмента находит свое отражение даже в современных определениях управленческого учета. Так, например, в книге выдающихся американских экономистов Э. Аткинсона, Р. Банкера, Р. Каплана и М. Янга читаем: “Управленческий учет ... это добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, оценки и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджеров, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации” [3, 26].

Вставка 1.1.

Учет неколичественных характеристик

Учетные приемы, применяемые в современных сетевых дистрибьюторских организациях, активно используют неколичественную информацию. Так в работе, посвященной описанию деятельности одной из зарубежных фирм, работающих на отечественном рынке по системе MLM – Mullti – Level Marketing (многоуровневый маркетинг), приведены рекомендации по отбору сотрудников, наиболее перспективных для успеха дела (речь идет о распространении товаров для здоровья) [31, 116]:

1. Составить список возможных кандидатов.

2. Протестировать всех кандидатов по пяти показателям “профессиональной” пригодности:

- “- желание изменить свою жизнь,
- интерес к новой информации,
- состояние здоровья и отношение к нему,
- отношение к людям: контактность, доброжелательность”.

3. Наличие этих качеств следует оценить следующим образом:

- качество отсутствует – “0”;
- качество присутствует – “1”;
- качество ярко выражено – “2”.

Далее необходимо просуммировать оценки. Очевидно, такой показатель деловых качеств может принять значения от 0 до 10. Аналогичным образом следует оценить и свой собственный показатель деловых качеств. Наиболее перспективными партнерами будут те, чья оценка окажется выше вашей собственной.

Очевидно, что данная методика основана на использовании балльных оценок.

Вставка 1.2.

Обзор исследований теории и практики управленческого учета

(по работам Т.Hopper, A. Powell [81] и
Jane Baxter, Wai Fong Chua [80])

Опираясь на связь между теорией организации и учетом, авторы первого обзора - Т.Hopper, A. Powell - рассматривают классификацию различных течений в сфере теории и практики управленческого учета, выделяя три направления: функциональное, интерпретационное и радикальное

А. Функциональное направление.

Общим для всех методик данного направления является то, что “с функциональной точки зрения люди рассматриваются как существа, сдерживаемые социальным миром, в котором они живут, и этот мир формирует внешние независимые объекты и отношения”.

В рамках функционального направления выделены три подгруппы:

- объективизм,
- теория социальных систем,
- плюрализм.

А.1. Объективизм предполагает, что организации это - “устойчивый эмпирический феномен, который имеет или должен иметь целевые подразделения и заботится о максимизации прибыли. Считается, что человеческая натура является предсказуемой величиной, которой свойственно рациональное поведение, но в существенной степени пассивной. Управленческий контроль описывается как средство

стабилизации и программирования поведения человека за счет декомпозиции основной цели организации, и мониторинга деятельности по формальному критерию обратной связи. Согласованность достигается за счет системы экономического поощрения. Особое внимание уделяется стремлению к экономической оптимальности, которое связано с адаптацией к рыночным угрозам и возможностям. Факторы, которые действительно заслуживают внимания, связаны с управленческой концепцией общества и сводятся к адаптации к рыночным угрозам и возможностям, выражаясь в стремлении к экономической оптимальности. Организационные факторы вполне могут контролироваться топ-менеджерами, стоящими во главе организации. Так, информация о бухгалтерском учете в процессе принятия решений ограничивается экономическими оценками для выявления альтернативных способов максимизации прибыли”.

Большая часть методик традиционного бухгалтерского учета может быть отнесена к данной подгруппе функционального подхода.

А.2. Теория социальных систем – это целый комплекс разнообразных подходов, получивших общее название. К этой подгруппе, в частности, относится, так называемая “теория бюрократических дисфункций”, выявившая “непреднамеренные и нежелательные” последствия применения традиционных методов бухгалтерского учета. Примерами таких последствий являются: использование бюджета в качестве основания для наказания, возникновение атмосферы напряженности и враждебности в коллективе, что используется менеджерами для достижения целей организации.

Сторонники этой теории акцентируют внимание на выявлении противоречий между внутриорганизационными целями, влиянии этих противоречий на процесс осуществления перемен на предприятии, а также на то, как с помощью бухгалтерского учета можно распознать эти процессы и способствовать нормальному протеканию перемен.

Подгруппами теории социальных систем также считают исследования:

- процесса “информирования индивида” применительно к бухгалтерской деятельности. Целью этих исследований является проверка наличия экономического эффекта от использования различных методик бухгалтерского учета;
- бухгалтерского учета с позиций концепции “человеческих отношений”, включающие, в частности, использование в процессе

бюджетирования принципа “участия” и признающие значимость стиля руководства и осуществления планирования работы;

- влияния структуры организации на изменения в бухгалтерском учете, применения концепций “открытых систем” и кибернетики, теории вероятностей;

- изменения человеческой природы: “экономически рациональный человек заменяется сложным человеком, который ищет также удовлетворения во взаимодействии с обществом и в решении поставленных задач, но рациональность такого человека достигается с помощью процесса информирования. Однако во всех отношениях человеческое поведение считается предсказуемым, целенаправленным и, главным образом, определенным внешними обстоятельствами, и оно доступно для понимания с помощью систематических исследований поведенческих позиций”.

А.3. Третье направление функциональных исследований получило название “плюрализм”. Многие считают этот подход к ведению организационного контроля наиболее реалистичным. Отличие этого направления от предыдущих заключается во взглядах на вопросы интересов, конфликтов и власти. В контексте данного подхода “организации имеют в своем составе отдельные группы с несовпадающими и зачастую взаимно несовместимыми целями. Общая цель существует до тех пор, пока группы взаимозависимы. Контроль осуществляется путем изобретения системы правил и порядков, которые допускают заключение сделок между группами. Цель состоит скорее в сдерживании, чем в устранении конфликтов путем проведения переговоров, что предоставляет каждой группе максимальную свободу, совместимую с требованиями, установленными другими группами”. Исходя из этого, информационные системы должны выражать желания менеджеров. В частности, высказывается суждение, что “отчеты делаются для успокоения принимающих решение менеджеров и для легализации их действий, а не для отражения основополагающей реальности”.

Не смотря на различия в подходах, разную степень разработанности основных положений и четкости выводов относительно связи с учетом, общим для этих трех направлений является понятие реальности, в которой “общество, организация и системы контроля имеют эмпирическое существование независимо от человеческого сознания”.

В. Интерпретационный подход.

Этот подход подчеркивает субъективную природу социального мира. “Интерес представляет индивидуальное мышление и восприятие человеком реальности, а не независимая реальность, которая могла бы существовать без людей”. “Другими словами, люди в процессе взаимодействия непрерывно сами создают свою социальную реальность. Цель интерпретационного подхода и заключается в анализе таких социальных реальностей и способов, с помощью которых общество их создает и утверждает”.

По – видимому, потребность в применении подобных подходов к исследованию бухгалтерского учета продиктована существующей неоднозначностью восприятия бухгалтерской деятельности. Проведенные исследования приводят к заключению, что бухгалтерские приемы используются для “изображения рационального подхода к внешним данным, несмотря на использование их для различных целей внутри организации”. С одной стороны бухгалтерский учет является источником объективной информации. С другой же стороны, бухгалтерским характеристикам свойственна изменчивость в зависимости от условий (например, возможность выбора разных методов расчета себестоимости или разных способов отражения в учете реальных фактов).

Таким образом, задача применения интерпретационных методов исследования формулируется следующим образом: путем изучения закономерностей изобретения и применения способов бухгалтерского учета достичь лучшего понимания функционирования бухгалтерской системы, ее взаимодействия с другими организационными процессами. Особое значение придается обеспечению правильного понимания и объяснению исследуемых явлений участниками процесса.

В рамках этого направления высказываются соображения, в определенном смысле, соответствующие некоторым из приведенных ранее положений плюрализма, а именно: “учет ведется после принятия решений для их легализации, а не является источником, предшествующим проведению рациональных расчетов”. Это направление включает “рассмотрение бухгалтерского учета как языка, мифа и ритуала, средства ведения переговоров, обучения и содействия переменам в условиях неопределенности”.

Особый интерес представляет позиция, согласно которой методология традиционных бухгалтерских систем признается неадекватно оценивающей сложность проблем, с которыми приходится сталкиваться на практике. Альтернативной признается методология, основывающаяся “не только на любой внешней реальности, но и на

человеческом понимании реальности”. Так, например, утверждается, что “в случаях большой неопределенности по поводу целей и средств системы учета должны служить “механизмом для разработки идей”, а не “рационализаторским механизмом” как это обычно бывает”.

Завершая описание данного направления, авторы обзора констатируют тот факт, что интерпретирующие теории подчеркивают “социальное происхождение бухгалтерского учета”, но вопросы о том, “какие идеологические воздействия наиболее значимы и чьи цели достигаются путем распространения мифов и поддержания стабильности, остаются без ответа”.

С. Радикальный подход.

Сторонники радикального подхода полагают, что “общество состоит из противоречивых элементов и заполнено системами власти, порождающими неравенство и отчужденность во всех жизненных аспектах”.

“Природа и системообразующий принцип общества, будучи центральными идеями всех радикальных теорий, находят свое отражение и оценку в каждом аспекте общества”. Следовательно, невозможно изолированно, без “осмысления капитализма во всей его полноте”, понять какую – либо его часть, например, бухгалтерский учет.

В рамках радикального подхода выделяются два направления:

а) радикальный структурализм, который делает акцент на коренные конфликты, которые возникают и проявляются в производственных структурах и экономических отношениях, например, прибавочная стоимость, межклассовые отношения, структура управления;

в) радикальный гуманизм, который “выделяет значимость человеческого сознания, отчуждения в процессе материализации и того, как они подвергаются значительному идеологическому влиянию”.

Радикальная концепция, как и предыдущие направления, не оставляет незамеченными противоречия, содержащиеся в бухгалтерской деятельности. Например, выдвигается тезис о том, что “целью бухгалтерского учета является легализация решений, предоставляющих ввне то, что подразумевается под объективными расчетам, а также, что логические обоснования бухгалтерского учета склоняются к интересам управленческого аппарата и его позиции при ведении переговоров”. Иногда это положение формулируется еще резче: бухгалтерский учет как идеологический феномен “служит для сокрытия социальных отношений и содействия неравноценному распределению власти”. В

связи с этим предполагается, что изучение применения идеологии может пролить свет на историческую трактовку бухгалтерского учета.

Исследователи высказывают суждение, что радикальные теории “редко обращаются к вопросу о том, как системы бухгалтерского учета могут обеспечить лучшее общество и лучшие организации, за исключением моментов, связанных критерием эффективности управления.”. Но, они (радикальные теории) важны “для выявления этой связи и разработки возможных альтернативных критериев.”

Обобщая результаты своего исследования, Т.Норпер, А. Powell отмечают, что “несмотря на преобладание функциональных подходов, работа в организациях характеризуется широким кругом разнотипных и зачастую противоречащих методик”. При этом выражается надежда на то, что плюрализм, интерпретационные теории и радикальные подходы могут стать основой исследований бухгалтерской деятельности в будущем.

Тем самым более ясным становится общий вывод, который, на наш взгляд, заключается в том, что на практике доминирует объективизм, остальные направления, если не критикуют, то выявляют его ограниченность и недостатки, но сами при этом не предлагают сколь-нибудь понятной и практически осуществимой методики его усовершенствования.

Обзор, выполненный Jane Baxter, Wai Fong Chua и обобщающий опыт альтернативных исследований за период с 1976 г. по 1999г., во многом соответствует результатам рассмотренного исследования организационных и социальных аспектов управленческого учета. Авторы выделяют семь различных течений в рамках исследования управленческого учета:

- школа нерационального планирования,
- натуралистическое исследование,
- радикальная альтернатива,
- институциональная теория,
- подход Фуко и
- подход Латура.

Некоторые из этих исследований ставят под сомнение базовое положение о рациональности и предполагают, что информационные системы управленческого учета могут содержать в себе какие-то иные ценности (школа нерационального планирования), а технологии

управленческого учета на практике часто бывают ориентированными на местные ценности (натуралистический подход).

Радикальная альтернатива ориентирует на исследование процессов вовлечения управленческого учета в создание и сохранение в обществе неравенства.

Представители институциональной теории настаивают на том, что практика управленческого учета направлена на обеспечение “социальной законности” (легитимности) действий участников организации.

Подход Фуко это попытка объяснить возникновение определенных технологий управленческого учета в данном месте и в данное время.

Представители подхода Латура утверждают, что “цифры информационного учета создаются для влияния на различные интересы внутри организаций”.

Наиболее оптимистичными на этом фоне предстают выводы сторонников теории структуризации, которые считают системы учета способом регулирования функционирования организаций во времени и пространстве.

В результате авторы обзора приходят к выводу, что практика управленческого учета “возникает как ситуационный феномен, ограниченный историческими условиями, характерными для того времени и места; ограниченный местными ценностями и значениями; ограниченный местной рациональностью конкретных организационных установок и ограниченный индивидуальными свойствами участников организации, связанных управленческим учетом”. В целом это характеризуется как “ощущение ограниченности технологий управленческого учета”. При этом высказывается предположение, что особенности современного “технологически переходного и взаимосвязанного общества способны создавать новые направления альтернативного исследования управленческого учета и обновить планы современных направлений исследования”.

Наиболее существенными проявлениями изменений, происходящих в функционировании организаций и в обществе в целом, признаны:

- глобализация,
- гибридность и
- концепция сетевого общества.

Авторы намечают и возможные направления исследований в рамках каждого из этих аспектов. Так, например, для анализа глобализации считается существенным выяснение закономерностей распространения систем учета в пространстве и во времени.

Гибридность, как концепция возникновения и функционирования смешанных организационных форм, имеющих признаки “местного и глобального, старого и нового”, обуславливает изменение основных ориентиров, необходимых для функционирования организаций. В связи с этим необходимо исследовать, с какими формами управленческого учета и каким образом могут происходить эти изменения.

Концепция сетевого общества, отражающая факт использования цифровых технологий во взаимодействии организаций, по мнению авторов, должна трансформировать управленческий учет в “системы доверия”, что “контрастирует с недоверием, существовавшим в контексте индустриальных организаций и обществ”.

1.3. Управленческий учет в России

1.3.1. Управленческий учет и централизованно управляемая экономика

Вместе с появлением в начале 90-х у нас в стране первых учебников по управленческому учету появились высказывания о том, что не следует считать управленческий учет чем – то абсолютно новым для нас. Как утверждали и продолжают утверждать многие отечественные экономисты, часть того, что попадает сейчас в сферу управленческого учета, находило применение в практике предприятий в советский период. И с этим нельзя не согласиться. Однако, когда приводят примеры элементов управленческого учета, использовавшихся в практике социалистического хозяйствования, то обычно вспоминают то, что относится к так называемому производственному учету, то есть той части учета, которая предназначена для определения себестоимости продукции. Но, проблематика управленческого учета гораздо шире. И в хозяйственной практике советского периода также можно найти примеры, выходящие за пределы производственного учета, но представляющие собой элементы учета управленческого.

Эволюция системы показателей деятельности предприятий (переход от показателя валовой продукции к показателям товарной, реализованной продукции, а затем и к нормативной чистой продукции) является примером развития управленческого учета в рамках существовавшего тогда хозяйственного механизма. Борьба за выдвигание “встречных планов” представляла собой попытку внедрить

принцип планирования “снизу - вверх”, столь популярный ныне в экономически развитых странах. Поиск наиболее рациональных систем оплаты труда и материального стимулирования работников – еще одно активно развивавшееся направление теории и практики управления. Да и “козырь” традиционного управленческого учета – деление затрат на постоянные и переменные в ряде случаев использовался при обосновании управленческих решений, например, в расчетах годового экономического эффекта при обосновании целесообразности внедрения новой техники. Значителен вклад наших ученых в развитие экономики – математических методов. А широкомасштабное проведение работ по внедрению автоматизированных систем управления предприятиями в 70 – 80-е годы прошлого века способствовало осмыслению и развитию системного подхода и анализа в экономике и организации предприятий. Все это, а также многое другое, – различные аспекты управленческого учета. Но, разумеется, это был учет, появившийся и осуществлявшийся в условиях, отличных от рыночной системы хозяйствования и при форме собственности, отличной от частной.

Таким образом, управленческий учет у нас в стране был, хотя словосочетание такое не использовалось. Проблема эффективности использования ресурсов предприятия рассматривалась в качестве первостепенной.

Можно сформулировать несколько признаков управленческого учета, применявшегося в условиях централизованного управления экономикой:

- управленческий учет на предприятии ограничивался, главным образом, задачами оперативно – операционного управления. Блок стратегического управления осуществлялся вне предприятия на более высоких уровнях общехозяйственной системы управления (министерство, Госплан);

- практически весь учет на предприятиях, можно считать управленческим. Ведь управленческий учет призван удовлетворять потребности только внутренних пользователей. Потребности внешних пользователей должен удовлетворять финансовый учет. Но, по сути дела, относительно предприятия не существовало внешних пользователей информации в нынешнем понимании. Все, кого можно назвать внешними пользователями, и само предприятие являлись элементами единого общенародного хозяйства. Из этого следует также, что управленческий учет был обязательным и регулируемым;

- конкретные инструменты управленческого учета обладали рядом особенностей, поскольку использовались в свойственных

социалистической экономике условиях. К этим условиям, прежде всего, следует отнести достаточно высокий уровень стабильности (риск и неопределенность воспринимались как устранимый недостаток).

Все это существенно отличает управленческий учет на предприятиях советского периода от управленческого учета в условиях рыночной экономики.

Однако, как в начале 90-х, так, к сожалению, и сейчас часто приходится сталкиваться с попытками, перенести опыт социалистических приемов хозяйствования в рыночные условия. Прежде всего, достаточно распространены своего рода обращения к правительству с требованием принять закон, разрешающий и регулирующий организацию управленческого учета на предприятиях. Это явная ностальгия по централизованно управляемой экономике. Коммерческой организации ничто не мешает помимо учета, установленного законодательством, то есть финансового, самостоятельно организовать тот учет, который поможет менеджерам принимать управленческие решения. В странах с традиционно рыночной экономикой если и разрабатываются положения по организации и ведению управленческого учета, как, например, в США, то они носят рекомендательный характер и разрабатываются профессиональными организациями.

Далее, некоторые практические пособия по бухгалтерскому учету, появившиеся в начале 90-х, рекомендовали предприятиям использовать для калькулирования себестоимости отраслевые методические рекомендации (например, [7, 29]). Но, имевшиеся отраслевые методики калькулирования себестоимости были методиками доперестроечной поры. Раньше многие проблемы предприятия решались за предприятие, например, министерством. Поэтому министерство и диктовало предприятию, какими должны быть у него накладные расходы, как их учитывать и распределять по различным видам продукции. В условиях централизованно управляемой экономики степень использования производственной мощности предприятия была практически предопределена решениями вышестоящих органов управления и удерживалась на этом уровне на протяжении продолжительных периодов времени. Это создавало основу для унификации методик калькулирования себестоимости и применения единых, используемых на протяжении многих лет коэффициентов отнесения косвенных затрат.

В рыночных условиях предприятие само отвечает за себя, поэтому оно само, а точнее, менеджеры и экономисты предприятия, должны определять, что для него правильно, а что нет. Воспользовавшись раз

методикой советского периода, многие предприятия продолжают использовать ее до сих пор. Зачастую предприятия “забывают” оценить вероятную степень загрузки производственных мощностей в предстоящем периоде, которая в условиях рыночных отношений может очень существенно колебаться, поскольку определяется рыночным спросом на производимую предприятием продукцию. Но, именно от того, какая степень использования производственной мощности в предстоящем периоде будет признана руководителями предприятия нормальной, должно зависеть конкретное значение коэффициента отнесения косвенных затрат. Степень использования производственной мощности может повлиять не только на величину накладных расходов, относимых на единицу продукции, но, в ряде случаев, и на величину основных затрат (вставка 1.3).

Еще пример влияния прошлого на настоящее. Существует мнение, что распространенное на западе калькулирование себестоимости с полным отнесением затрат на продукт на основе заранее определенных (допроизводственных) коэффициентов отнесения косвенных затрат (то есть на основе таких систем учета как “нормальный абсорпшен-костинг”, “стандарт-костинг”) это хорошо известный и применявшийся у нас в советское время “нормативный учет”.

Такая позиция не позволяет вскрыть тех исключительно важных для работы в условиях рынка потенциальных возможностей, которыми обладает даже наиболее простая система нормативного учета - “нормальный абсорпшен-костинг”, использующая заранее разработанные нормативы отнесения косвенных затрат. Получается так, что вроде бы ничего особенного, еще одна известная с незапамятных времен система учета. К тому же утверждается, что и применять нормативные системы учета целесообразно только в отраслях с массовым и серийным производством, то есть очень избирательно.

Однако, для пользы дела, не смотря на то, что все эти системы учета действительно похожи, следует обращать внимание не на их сходство, а на их различия. Следует согласиться с мнением, высказанным М.А.Вахрушиной [6,174], что “нормативный учет” в советское время был ориентирован на учет прямых затрат. Утверждение, что нормативный метод учета применяется, как правило, при организации массового или серийного производства подтверждает это. Потому что только для производств данных типов целесообразно разрабатывать нормы прямых затрат. Там, где степень повторяемости операций невелика, разработать нормы трудно. Учет косвенных (накладных) затрат не вызывал в период централизованного управления экономикой

значительного интереса. Это было обусловлено достаточно стабильными на протяжении длительных периодов времени объемами деятельности предприятий, наличием унифицированных методик расчета накладных расходов, относительно незначительной долей накладных расходов в составе себестоимости продукции.

В системе “нормальный абзорпшен-костинг”, напротив, все внимание уделено расчету и применению допроизводственных ставок отнесения косвенных затрат. Ведь относить косвенные затраты на продукцию все равно необходимо. А в условиях рыночных колебаний спроса на продукцию использование этой системы учета на практике будет иметь для предприятия исключительно большое значение. Внедрение такой системы учета будет означать уже начало сознательного управления предприятием, потому что для расчета допроизводственного коэффициента отнесения косвенных затрат просто необходим план объема деятельности в предстоящем периоде. Таким образом, руководство предприятия волей-неволей начнет осмысливать и формулировать цели, составлять прогнозы и планировать деятельность. Традиционный для нашей страны “нормативный учет” не содержит в себе таких побудительных мотивов, его предназначение – только обеспечить сохранность собственности. Поэтому отождествлять эти системы, по-видимому, не корректно.

Подобные примеры можно находить еще и еще. Кроме того, в среде современных предпринимателей и менеджеров обнаруживается и своего рода нигилизм, отрицание всего, что напоминает прошлое. Например, если то, что теперь называют управленческим учетом, раньше было обязательно, а в рыночной экономике является “актом доброй воли”, так и не будем это делать. В данном случае руководители коммерческих предприятий, очевидно, не отдают себе отчета в том, что они-то в первую очередь должны быть заинтересованы в получении данных о реальном положении дел в компании, которые предоставляет именно управленческий учет. Финансовая отчетность, даже настоящая, а уж тем более “нарисованная для налоговой ”, не может дать достаточно полного представления, о том, что происходит на предприятии и как поступать дальше. В условиях рыночной экономики предприятие может рассчитывать только на себя. Данные об истинном положении дел являются залогом благополучия как предприятия в целом, так и всех работающих на предприятии, и владельцев, и менеджеров. Однако до сих пор существует определенное количество людей, полагающих, что без управленческого учета вполне можно обойтись. К этой категории лиц в первую очередь относятся, те, кто и не ставит перед собой задачи

обеспечения долгосрочного существования фирмы, а заинтересован лишь в быстром личном обогащении.

Вставка 1.3.

Ситуация: степень использования производственной мощности

Степень использования производственной мощности может повлиять не только на величину накладных расходов, относимых на единицу продукции, но, в ряде случаев, и на величину основных затрат.

Так, например, бухгалтер фирмы, изготавливающей полиграфическую продукцию, получил от руководства задание: составить калькуляцию полной себестоимости одного изделия (настенный календарь) для последующего использования этих данных при ценообразовании.

Первоначально бухгалтером был проведен анализ последовательности операций, необходимых для изготовления календаря. Затем по каждой операции осуществлялась оценка затрат. Первой операцией является изготовление оригинал-макета. Время изготовления не превышает один рабочий день. Календарь выпускается партией в 100 экземпляров.

Бухгалтер оценивает работу дизайнера следующим образом: месячный оклад равен 3000 рублей (все цифры условные); один месяц включает 24 рабочих дня, следовательно, заработная плата за день составляет 125 рублей ($3000/24$). Таким образом, на один экземпляр календаря приходится 1,25 руб. ($125/100$) заработной платы дизайнера оригинал-макетов. Очевидно, такой расчет ошибочен, хотя бы, потому что не учитывает трудоемкость изготовления оригинал-макета. Оказывается, трудоемкость разработки одного оригинал-макета равняется 60 минутам. Таким образом, за один рабочий день дизайнер может изготовить 8 оригинал-макетов. Следовательно, на один оригинал-макет приходится только 15,63 рубля ($125 \text{ руб.}/8 \text{ час.}$), а на один экземпляр календаря – 0,1563 рубля.

Но, и такой расчет нельзя признать правильным. Кроме настенных календарей фирма выпускает и другие виды продукции (визитки, сувениры, брошюры и т.п.). Процесс изготовления продукции каждого вида предусматривает изготовление соответствующего оригинал-макета. Средняя трудоемкость изготовления одного оригинал-макета – 1 час.

После того как бухгалтер оценил объем работ по всей продукции в предстоящем периоде выяснилось, что средняя ежемесячная

трудоемкость изготовления оригинал-макетов составляет 875 часов. Месячный эффективный фонд рабочего времени составляет 192 часа (8 часов * 24 дня). Следовательно, для выполнения плана потребуется 4,56 дизайнера (875 часов / 192 часа) с ежемесячной оплатой 3000 рубля. Если бы можно было действительно нанять 4,56 человека, то стоимость одного часа работы составила бы рассчитанную выше сумму 15,63 рубля (4,56 человека * 3000 рубля / 875 часов). Однако данный вид ресурсов (рабочая сила) является дискретным. Для выполнения запланированного объема работ фирме придется принять на работу 5-х дизайнеров. Месячный фонд оплаты их труда составит 15000 рублей (5 человек * 3000 рублей). А стоимость одного часа работы дизайнера будет равна 17,14 рублям (15000 рублей / 875 часов).

Таким образом, при расчете себестоимости настенного календаря на себестоимость одного экземпляра по статье “оплата труда дизайнера оригинал-макета” следует списать 0,1714 рубля (17,14 рублей / 100 экземпляров).

В данном случае степень использования (загрузки) производственной мощности составляет 91% (4,56 человек / 5 человек * 100). Если бы степень загрузки была иной, то изменилась бы и стоимость часа, а, следовательно, и себестоимость продукции.

1.3.2. Управленческий учет сегодня

Зарубежные наблюдатели, посетившие нашу страну в начале 90-х, утверждали, что управленческий учет в современной России отсутствует (например, в [85]). Именно в этот период началась деятельность автора в качестве преподавателя управленческого учета в системе дополнительного экономического образования. Действительно, материал курса “Управленческий учет” вызывал у слушателей (работающих бухгалтеров, менеджеров, предпринимателей) живой интерес, но воспринимался как нечто экзотическое, далекое от реальной жизни и неприменимое. Чем же была обусловлена данная ситуация?

Прежде всего, это связано с тем, что в тот период произошла смена “кадрового состава” управленцев и бухгалтеров. В бизнес пришло большое количество людей, которые до этого момента не имели опыта управленческой или бухгалтерской деятельности. В 94-95-х годах слова “управленческий учет” ничего не говорили бухгалтерам и менеджерам только что возникших компаний. К сожалению, в бизнес пришли также

и те, кто ставил своей целью только быстрое личное обогащение. Таким управление ни к чему. А прежние, сохранившиеся управленческие кадры имели опыт, который не соответствовал новым условиям. Последнее обстоятельство очень существенно.

Поэтому неудивительно, что иностранный наблюдатель в середине 90-х не обнаружил у нас управленческого учета, тем более такого, который уже существовал в то время в экономически развитых странах - четвертый этап развития управленческого учета согласно данным Международной Федерации Бухгалтеров (см. п.п. 1.2). Однако к настоящему моменту времени отечественные предприятия уже прошли определенный путь “освоения” рыночной экономики, произошли и определенные изменения в целевой ориентации владельцев фирм. Термин “управленческий учет” стал модным. Многие руководители любят говорить, что внедряют управленческий учет на собственном предприятии. Даже проводятся исследования, например, с целью выявления того, кто возглавляет управленческий учет на отечественных предприятиях [55]. Но, учитывая, что на отечественных предприятиях акцент делается на термине “учет” (см. п.п. 1.1), важно знать, что при этом подразумевают под управленческим учетом.

В 2002 - 2006г.г. автором были проведены исследования, цель которых заключалась в выяснении, каковы реально используемые сейчас инструменты управленческого учета на современных отечественных предприятиях [69]. Исследования проводились в форме опросов и анкетирования среди слушателей системы дополнительного экономического образования. Основная масса опрошенных, 96 человек, это работающие менеджеры и бухгалтеры современных российских предприятий, относящихся, главным образом, к категории малых и средних (но, не только), и функционирующих в промышленности, строительстве, на транспорте, в торговле, в сфере оказания услуг. Что же показали эти исследования? Результаты опросов и анкетирования за 2002 - 2004 г.г. приведены во вставке 1.4.

Прежде всего, следует отметить, что негативное отношение к управленческому учету встречается крайне редко. Практически все опрошенные признают его необходимость для российских предприятий. Некоторые при этом уточняют свою позицию, например:

- “Управленческий учет нужен в сильной конкурентной среде” (вариант той точки зрения, что необходимость в управленческом учете возникает на определенном этапе развития);

- “Управленческий учет нужен только в том случае, если выгоды от его внедрения больше, чем затраты” (такое утверждение довольно часто можно встретить в учебниках по управленческому учету);

- “Управленческий учет нужен, если предприятие создается с перспективой долгого существования и развития” (интересное мнение, косвенно подтверждающее наличие фирм-однодневок).

Следующая группа мнений - это позиция, в первую очередь, представителей малого бизнеса:

- “Управленческий учет нужен в связи с развитием крупных предприятий, с усложнением структуры бизнеса, необходимостью его дробления на несколько юридических лиц и одновременно развитием нескольких видов деятельности”;

- “Для крупных предприятий управленческий учет обязателен, для небольших – по обстоятельствам”;

- “Управленческий учет нужен, если предприятие выпускает более одного вида продукта”;

- “Управленческий учет необходим, но более востребован на средних и крупных предприятиях”.

Но, не все менеджеры малых предприятий занимают такую пассивную позицию. Руководство малых предприятий, основным видом деятельности которых является производство, чаще и скорее осознают необходимость управленческого учета для успешного управления фирмой и получения прибыли. “Для того чтобы удержаться на рынке, предприятию необходима информация о конкурентоспособности товара, в первую очередь его среднерыночная стоимость. Обладая такой информацией, мы можем регулировать себестоимость продукции путем определения самых затратных участков производства, анализа причин этого явления и поиска путей снижения затрат на этих участках, что в свою очередь снижает себестоимость и позволяет организации более прочно стоять на ногах и получать желаемую прибыль”, - таково, например, мнение главного бухгалтера одного малого предприятия, занимающегося производством полиграфической продукции.

Обсудим некоторые из высказанных мнений. Прежде всего, справедливо ли мнение, что управленческий учет нужен только крупным, многономенклатурным предприятиям, с развитой структурой?

Давайте рассуждать. Управление как циклический процесс постановки целей, планирования, реализации планов, осуществления контроля и принятия регулирующих решений необходим любому предприятию. Следовательно, любому предприятию необходим и управленческий учет как информационная база этого процесса.

Кроме того, для каждого предприятия, независимо от его размеров и разнообразия видов основной деятельности, актуальной является проблема распределения ответственности. Известный американский бизнесмен и адвокат М.Е. Гербер в своей книге, посвященной проблемам организации малых предприятий, констатирует, что большинство компаний допускает серьезную ошибку, основывая свою деятельность “на людях, вместо того чтобы делать это на базе определенной ответственности. Результатом практически всегда является хаос” [9, 210 - 222]. Установление ответственности по сути означает распределение задач и прав между менеджерами (см. п.п. 1.1). В контексте управленческого учета это выражается в разработке системы показателей функционирования, определении и закреплении сфер подконтрольности. В противном случае очень вероятна ситуация, про которую в народе говорят: “у семи нянек дитя без глаза”.

Таким образом, управленческий учет в той или иной форме, в том или ином масштабе необходим любой организации.

Далее, насколько оправдано мнение, что управленческий учет следует внедрять в том случае, когда выгоды от его внедрения превысят затраты по его организации. Этот тезис, как уже было отмечено, встречается в большинстве переведенных с иностранных языков учебниках по управленческому учету. При этом, к сожалению, нигде не описывается методика проведения такого анализа. Но, свойственная многим привычка “слушаться” порой не позволяет критически взглянуть на опубликованные положения.

Очевидно, следует иметь в виду, что данный тезис был сформулирован в 50-е годы прошлого века. С тех пор многое изменилось. В тех странах, где этот термин был сформулирован, в настоящее время наличие управленческого учета на предприятии признается конкурентным преимуществом этого предприятия, обеспечивающим его выживание в долгосрочной перспективе. Сомнения в целесообразности внедрения управленческого учета в целом выглядят нелепо, поскольку речь идет об обеспечении эффективного использования имеющихся ограниченных ресурсов.

Кроме того возможности и уровень компьютеризации управления пятьдесят лет тому назад и в настоящее время просто несравнимы. Очевидно, что сейчас вопрос об экономической целесообразности управленческого учета должен ставиться по-другому: целесообразнее разрабатывать необходимое программное обеспечение управленческого учета самим, воспользоваться услугами специалиста или приобрести уже существующий программный продукт. Но, прежде всего, в данной

ситуации, необходимо понять, какая информация нужна предприятию и для чего [35, 232]. Конкретная конфигурация управленческого учета будет определяться потребностями менеджмента организации, потому что разные системы, приемы, схемы управленческого учета разработаны (или разрабатываются) для решения различных управленческих проблем.

В силу вышесказанного, как показали исследования практики учета, проводившиеся ранее в США [33], [44], на предприятиях зачастую использовались одновременно различные системы учета, относящиеся к категории управленческих. Результаты исследований, проведенных на отечественных предприятиях, показывают, что и у нас некоторые предприятия начинают внедрять подобную практику. Однако в настоящее время западные компании часто разрабатывают комбинированные системы учета, учитывающие возможности разных базовых систем учета.

Важно понимать также, что для решения целого ряда управленческих проблем совсем не обязательно разрабатывать какую-то специальную систему учета. Некоторые из них могут решаться и в границах обязательного финансового учета. В ряде случаев достаточно ввести определенные изменения в план счетов, создать определенные резервы или просто необходимо осознать, что расчеты, проводимые для составления финансовой отчетности и для обоснования управленческих решений, должны быть разными, хотя исходная информация может быть общей.

Например, как известно, существует несколько возможных методов для учета стоимости сырья и материалов при калькулировании себестоимости продукции. Но, какой бы метод ни был выбран организацией для нужд финансового учета (и закрепен в учетной политике), для целей управленческого учета следует использовать так называемые восстановительные цены (“цены замещения” согласно К.Друри [17, 71]). Можно привести и другие примеры, показывающие, что для решения определенных задач управленческого учета не требуется организации особой системы сбора информации, нужны иные методы оценки. Так в одной из своих книг американский экономист, теоретик современного менеджмента П.Ф. Друкер на примере компании General Electric показывает, что “для разных работников и для разных целей одну и ту же информацию надо организовывать по-разному”, считая это одним из главных факторов успеха компании. [16,173].

Наличие или отсутствие в компании управленческого учета как сознательной самостоятельной деятельности целиком и полностью

зависит от руководителя высшего уровня. Здесь в полной мере проявляет себя “принцип первого руководителя”. Смысл этого принципа прост: решение о разработке, сам процесс разработки и внедрение инновационных методов управления организацией должны осуществлять под непосредственным руководством первого руководителя соответствующего объекта. Интересно, что этот принцип в 70-е годы XX-го столетия сформулировали наши отечественные разработчики автоматизированных систем управления предприятием (АСУП) [11, 200]. А сейчас этот принцип обсуждается на западе в связи с внедрением одной из наиболее значимых бизнес-идей конца XX-го столетия - концепции BSC (The Balanced Scorecard) – системы сбалансированных показателей [34], [35].

Еще одна группа высказываний, отражающая сомнения в целесообразности осуществления управленческого учета, опирается на следующие соображения: не информация собирается для использования модели управления, а, наоборот, модель выбирается, исходя из того, какой информацией располагает лицо, принимающее решение.

Да, действительно, проблемы, обусловленные отсутствием необходимой информации (ее низкое качество, несвоевременность получения) могут приводить к тому, что теоретически “красивые” модели на практике не используются или используются в редких случаях. Так например, в традиционном управленческом учете, как известно, практически не применяются нелинейные зависимости, широко используемые в экономической теории, или оптимизационные модели, которые не нашли в практике управления столь широкого применения, как первоначально предполагалось. Надо сказать, что именно подобные обстоятельства и вынуждают постоянно искать новые подходы к осуществлению управленческого учета, учитывающие, с одной стороны “несовершенство мира”, но позволяющие вместе с тем решать как можно лучше насущные управленческие проблемы. Доказательством тому и является поступательное развитие управленческого учета. Важно то, что заинтересованными в данном поиске должны быть, в первую очередь, коммерческие организации, предприятия.

Обобщая результаты проведенных исследований (вставка 1.4.) можно сказать следующее:

- калькулирование себестоимости осуществляется с использованием традиционных методов (доминирует “эмпирический” [54], исторически наиболее ранний метод калькулирования),

- для расчета коэффициентов отнесения косвенных затрат в качестве базы применяются традиционные (объемозависимые) показатели,

- при обосновании управленческих решений на первое место выходят проблемы ценообразования, при этом в тех случаях, когда метод ценообразования известен, чаще используется применявшийся в период административно-командного управления экономикой метод “полные затраты + прибыль”,

- планирование на ряде предприятий осуществляется, но при этом в большинстве случаев планируется несколько отдельно взятых, как правило, финансовых показателей, часто планирование отождествляется с бюджетированием,

- на некоторых предприятиях планирование осуществляется, но не составляется соответствующая отчетность, или наоборот (составляется отчетность, но не разрабатываются планы),

- наиболее распространенным принципом планирования является схема “сверху-вниз”, что свидетельствует о доминировании в управлении интересов владельцев и менеджеров высшего звена,

- аналитическая деятельность на предприятиях практически не ведется, а если ведется, то представляет собой анализ финансовой отчетности (достоверность сведений о проведении иных видов анализа вызывает сомнения),

- на ряде предприятий осуществляется оценка функционирования их подразделений, однако доля предприятий, указавших на наличие учета по центрам ответственности существенно меньше,

- чаще производится оценка деятельности менеджеров, при этом, как правило, используются финансовые показатели, причем те же, что для оценки деятельности подразделений,

- стратегическое планирование, бюджетирование, анализ “объем – затраты – прибыль” на большинстве предприятий еще не воспринимаются как необходимые элементы управления.

Таким образом, можно утверждать, что основными инструментами управления на современных отечественных предприятиях являются инструменты финансовые, система планирования и управленческого контроля реализуется лишь фрагментарно, распределение ответственности трактуется как установление обязанностей, ориентированных на финансовые показатели, не осуществляется информационное обеспечение таких научных методов управления как модель “объем – затраты – прибыль”. Сопоставив полученную характеристику с характеристикой этапов становления управленческого учета (раздел 1.2), можно сделать вывод, что практика управленческого

учета на предприятиях, попавших в сферу исследований, лишь приближается к первой (с точки зрения международной классификации) стадии его развития.

Обращает на себя внимание также тот факт, что большинство предприятий в процессе обоснования управленческих решений опирается на показатель полной себестоимости, как это было принято в период централизованного управления экономикой страны. Дополнительно проведенные опросы показали, что часто это вызвано проявлением эффекта “фольклора”, когда способы проведения тех или иных расчетов, использовавшиеся на предприятиях ранее, передаются сотрудниками старшего поколения молодым коллегам. К проблемам, возникающим при использовании показателя полной себестоимости, мы еще вернемся в главах 2 и 3.

Вместе с тем некоторые предприятия уже сталкиваются с необходимостью искать решения различных организационных, хозяйственных, поведенческих проблем, что является признаком еще не осознанной, по-видимому, необходимости переходить к внедрению уже более прогрессивных систем управленческого учета.

Результаты данного исследования, разумеется, не могут считаться репрезентативными в статистическом смысле. Однако они дают представление о современной практике менеджмента, и могут оказаться полезными при проведении дальнейших исследований. Следует также иметь в виду, что полученные результаты в большей степени отражают положение дел на малых и средних предприятиях, владельцами которых являются представители отечественного бизнеса. При этом имеются свидетельства того, что совместные предприятия, даже малые и средние, благодаря требованиям зарубежных партнеров, применяют системы современного управленческого учета (см. вставку 1.5.). Для сравнения интересно познакомиться с ответами на вопросы анкеты, данные представителем другого предприятия, которое является сугубо отечественным (вставка 1.6). Кроме того, некоторые крупные предприятия, приобретая программные продукты, разработчиками которых являются зарубежные компании, также начинают применять методы и системы современного управленческого учета (см., например, [58]).

Таким образом, картина получается довольно пестрая. И можно утверждать, что на предприятиях, руководство которых нацелено на управление всерьез, управленческий учет в той или иной степени начинает внедряться.

**Результаты исследования практики управления и учета на
отечественных предприятиях (2002 – 2006г.г.)**

1. Калькулирование.

Большинство предприятий (70-78% респондентов) осуществляют калькулирование себестоимости продукции (услуг). При этом 70% из них определяют полную себестоимость.

В качестве базы отнесения косвенных затрат при этом чаще называют (в порядке убывания частоты использования): заработную плату основных производственных рабочих, материальные затраты, прямые затраты, объем реализации (выручки), объем выпуска, закупочные цены (в торговле) и др.

К категории предприятий, сообщивших о калькулировании усеченной себестоимости (около 12%), в первую очередь относятся совместные предприятия. Можно предположить, что эти методики были внедрены по инициативе иностранных партнеров.

36,6% опрошенных сообщили, что на предприятии используется по заказный метод калькулирования, 29,3% - по процессный метод.

Опрос показал также, что некоторые предприятия (17,1%) применяют учет по центрам ответственности.

В группу предприятий, менеджеры которых отрицают проведение калькуляционных работ (14,6%), попали предприятия, относящиеся к таким отраслям как розничная торговля, общественное питание, транспорт, строительство.

Основными целями калькулирования были названы: ценообразование (1 место), составление финансовой отчетности, обоснование управленческих решений. Особо выделены задачи снижения затрат и оптимизации производства (без уточнения того, что под этим подразумевается).

При этом 73% респондентов (2003 – 2004 г.г.) на вопрос о том, каким образом происходит на предприятии процесс ценообразования, не дали ответа или ответили неопределенно. Остальные указали схему “затраты плюс” (в большинстве случаев) или схему ориентации на рыночный аналог.

2. Планирование и отчетность.

Об организации на предприятии плановой деятельности сообщают 60 – 70% опрошенных.

Наиболее распространенными видами планирования являются (по данным 2003 – 2004 г.г.): оперативное планирование – около 21%; сочетание стратегического и оперативного планирования (около 38%)

Продолжительность планового периода чаще всего равняется: месяцу (для оперативного планирования); году (для стратегического планирования). Но, иногда указываются и другие сроки. Для стратегического планирования это может быть от полугода до 5-ти лет, а для оперативного – год, квартал.

Наиболее распространенными плановыми показателями для 2002–2003 г.г. оказались (в порядке убывания частоты): материальные затраты (объем закупок), объем выпуска, объем продаж и прибыль, себестоимость, объем накладных расходов, фонд оплаты труда, денежные потоки; а в 2003–2004г.г. - объем продаж (выручка), прибыль, рентабельность и пр.

Наиболее распространенным методом планирования (31%) является метод “сверху вниз”, тогда как доли иных методов планирования (“снизу вверх”, “скользящее планирование”, “от нуля” и пр.) составляют 10 – 14%.

Основными участниками планового процесса в 44,8% случаев названы владельцы и менеджеры высшего звена. Исходя из этого, можно предположить, что рядовые менеджеры и сотрудники предприятий, как правило, не вовлекаются в процесс разработки плана. Это соответствует высоким показателям использования метода планирования “сверху вниз”.

Частота составления и содержание отчетов в общем соответствуют срокам, обусловленным плановым периодом и перечню плановых показателей. 22,2% респондентов не дали ответа на данный вопрос.

Наиболее часто встречающимися показателями отчетности являются такие финансовые показатели, как: финансовые показатели в целом, объем продаж, прибыль, себестоимость, рентабельность.

К числу нестандартных показателей отчетности относятся: материальная отчетность – 8,9%, объем производства – 6,7%, маржинальная прибыль – 4,4%, движение рабочей силы – 2,2%, качество продукции – 2,2%.

Выяснилось также, что на некоторых предприятиях (чуть больше 10%) текущая отчетность составляется, а планирование не проводится. Это, безусловно, является свидетельством отсутствия опыта планово – контрольной деятельности и недостаточно серьезного отношения к управлению.

3. Анализ.

На вопрос о применяемых методах анализа отчетности в 2002 – 2003г.г. получить ответ практически не удалось: 10% опрошенных сообщили, что анализ не производится, а 63% уклонились от ответа. В 2003 – 2004 г. ответ не был получен от 13,3% респондентов. Отсутствие ответа, по-видимому, следует трактовать как отсутствие на предприятии какой-либо аналитической работы.

На тех предприятиях, где аналитическая работа выполняется, наиболее распространенными методами являются: расчет финансовых коэффициентов (35,6%), анализ связи “объем – затраты – прибыль”(46,7%), факторный детерминированный анализ (11,%) и др. Вызывает удивление высокий показатель использования анализа “объем – затраты – прибыль”, поскольку необходимый для этого учет усеченной себестоимости, как было установлено, осуществляется гораздо реже.

22% респондентов сообщили, что целью составления отчетности является соблюдение формальных правил.

4. Методы управления.

Исследования, проведенные в 2003 – 2004 г. показывают, что на 25% предприятий осуществляется оценка деятельности подразделений. В качестве показателей работы подразделений используются: выручка (оборот, объем реализации) – 33,3%, прибыль – 16,7%, маржинальная прибыль – 8,3%, рентабельность – 16,7%. Эти показатели являются наиболее распространенными, но кроме них в отдельных случаях встречаются: стабильный рост, отсутствие брака, затраты, качество продукции, нововведения, объем выполненных работ.

На 35,4% предприятий осуществляется оценка деятельности менеджеров. В качестве показателей их работы чаще всего используются: выручка – 58,8%, прибыль – 17,6%, маржинальная прибыль – 5,9%. Названы также и некоторые нестоимостные критерии: количество дней отсрочки платежа (в отделе сбыта), изменение цен на сырье и материалы (в отделе снабжения), текучесть кадров, оценка подчиненными, оценка высшим менеджментом, генеральным директором, выполнение стратегических задач, способность решать проблемы, количество заключенных договоров. К сожалению, респонденты не указывают, каковы алгоритмы оценки.

12,5% предприятий для оценки подразделений и менеджеров используют одни и те же показатели.

60,4% предприятий внедряют системы стимулирования. В 41,1% случаев формой стимулирования является премия. В единичных случаях в качестве формы стимулирования указывается проведение

праздников, вручение подарков. К сожалению, в ответах не содержится описание механизмов премирования (за какие достижения, в каком размере и т.п.). Исключением явились два не слишком подробных ответа: “за перевыполнение плана” и “процент от прибыли”. При этом некоторые из респондентов относят к области стимулирования такие формы компенсации как, например, возможность предоставления беспроцентной ссуды, наличие бесплатной столовой или туалета в помещении предприятия, предоставление возможности повысить квалификацию, пройти новый этап обучения.

На вопрос об использовании в практике работы предприятия каких – либо дополнительных методов управленческого учета, то есть тех, о которых в анкете речь не шла, положительный ответ был получен только от 10% респондентов. В качестве таких методов они отметили: стратегическое планирование, бюджетирование, анализ “объем – затраты - прибыль”, в частности, расчет точки безубыточности. На основании этих ответов можно сделать предположение что указанные инструменты управления еще не воспринимаются практиками как его необходимые элементы.

5. Проблемы менеджмента.

Большинство респондентов (56,3%) утверждают, что менеджмент на их предприятии не испытывает никаких проблем. Но, на основании ответов остальных респондентов можно сделать вывод, что современные предприятия сталкиваются с различными проблемами в сферах: организации управления (66,7%), распределения ответственности (47,6%), проведения стратегических исследований (47,6%).

В качестве препятствий становлению и развитию управленческого учета на предприятии чаще всего называют непонимание и противодействие. Но одни утверждают, что сталкиваются с непониманием и противодействием со стороны персонала, другие же - со стороны руководства.

Вставка 1.5.

АНКЕТА I (фрагмент)

ФИО

NN

должность

менеджер

организационно-правовая форма

	<u>предприятия закрытое акционерное общество,</u>
	<u>совместное</u>
<i>категория предприятия</i>	<u>среднее</u>
<i>отраслевая принадлежность</i>	<u>производство оборудования и</u>
	<u>услуги в сфере его обслуживания</u>

1. *Нужен ли современному российскому предприятию управленческий учет?*

Да, ведение управленческого учета необходимо в силу ряда причин. Качество принимаемых управленческих решений напрямую зависит от полноты и своевременности информации о деятельности предприятия. Налоговый и финансовый учет искажают реальное состояние дел на предприятии по объективным причинам: несопоставимость данных разных периодов, невозможность отразить все процессы на предприятии и т.д. Кроме того, предприятие может сознательно манипулировать официальными показателями в своих целях, например, для снижения налогооблагаемой базы.

Управленческий учет позволяет повысить объективность данных. Он предоставляет широкие возможности для разработки индивидуальных показателей, характеризующих деятельность предприятия с учетом его специфики. Устраняется рассогласованность между лицами, принимающими решения, и теми, кто формирует данные об их финансовых последствиях.

2. *Осуществляется ли у Вас на предприятии калькулирование себестоимости продукции (услуг)?*

На нашем предприятии калькулируется себестоимость и несколько видов связанных с ней показателей: Product Cost, состоящая из Direct Product Cost и Indirect Product Cost.

- Direct Product Cost - прямая себестоимость продукта: издержки, которые напрямую относятся на конкретный контракт и непосредственно вменяются заказчику по условиям контракта. Они включают стоимость материалов, работы на участке (монтаж, обслуживание, прочие затраты по этим видам работ), а также амортизацию оборудования, участвующего в производстве, установке и обслуживании продукции,

- Indirect Product Cost - косвенная себестоимость продукта: издержки, которые не могут быть непосредственно отнесены на контракт. Их возникновение вызвано общей контрактной деятельностью. Они распределяются по контрактам посредством центров с использованием коэффициентов распределения;

- Product Line Cost - общие расходы на продукт - затраты, напрямую не связанные с деятельностью по выполнению заказов. Они обеспечивают производственную деятельность. К ним относятся расходы на реализацию, маркетинг, НИОКР, освоение продукта, а также расходы на финансовый блок и персонал. Списанные безнадежные долги и изменения в оценке дебиторской задолженности также относятся на данный компонент себестоимости.

Отдельно отражаются как product line cost особые изменения в резервных фондах на покрытие гарантийных обязательств, убыточных контрактов т.д.

Product line cost списываются на продуктовые линии посредством распределительных методов, в основу которых положен вид деятельности (AB-costing),

- General and Strategic Cost - общая и стратегическая себестоимость, затраты общего характера, которые не могут быть отнесены на конкретные виды продукта. Например, затраты на управленческий персонал, общую финансовую и административную деятельность, юридические услуги и т.д.

Цель калькулирования себестоимости: ценообразование, обоснование управленческих решений.

На основании соотношения валового дохода по контрактам и отдельных видов себестоимости рассчитываются следующие показатели деятельности компании:

- Contribution I (CI) = (валовая выручка - direct product cost). CI свидетельствует о (не)способности продуктовой линии покрывать прямые производственные издержки. CI является сравнительным критерием эффективности продуктовых линий.

- Product Contribution = [валовая выручка - product cost (производственная себестоимость)]. Product Contribution может сравниваться между компаниями внутри Группы.

- Product Line Result = (Product Contribution - расходы на эксплуатационные работы и другие сопутствующие расходы, например, на НИОКР и освоение продукта). Этот результат может использоваться в качестве критерия финансовой эффективности руководства продуктовой линии.

- Management Result = [Product Line Result (общий) - общие и стратегические издержки]. Этот результат является ключевым критерием эффективности во всей Группе компаний.

3. Какие на предприятии используются:

- методы калькулирования: позаказный,

- системы учета: учет по центрам затрат.

4. Каким способом осуществляется отнесение косвенных затрат на продукт при калькулировании полной себестоимости?

Для отнесении косвенных затрат на продукт при калькулировании полной себестоимости используется АВ-costing

5. Осуществляется ли разграничение полной производственной и полной себестоимости?

Да, на предприятии осуществляется разграничение указанных видов себестоимости. Внепроизводственные расходы учитываются отдельно в Product Line Cost и General/ Strategic Cost (см. выше) и не списываются на конкретные контракты/работы. Их влияние на показатели эффективности работы компании оценивается при расчете Product Line Result и Management Result.

6. Каким образом осуществляется на предприятии процесс ценообразования на производимую продукцию (услуги)?

Не удалось получить данную информацию.

7. Осуществляется ли на предприятии планирование?

Да, деятельность компании планируется.

Выработка рамочной целевой картины осуществляется акционерами компании при участии Совета директоров на ежегодных собраниях. На основе принятой стратегии менеджмент компании разрабатывает средне- и краткосрочные планы деятельности. В качестве базового метода принято бюджетное планирование, позволяющее согласовать операционную и финансово-инвестиционную деятельность. В целом составление и консолидация бюджетов соответствуют традиционному алгоритму бюджетирования. Помимо показателей, необходимых для составления итоговых бюджетных форм, рассчитываются внутрифирменные показатели Contribution I, Product Cost, Product Line Cost.

При разработке бюджетов отталкиваются от показателей предыдущих периодов (экстраполяция). На основе прогнозных оценок, подготовленных ключевыми специалистами центров ответственности, руководители центров ответственности формируют базовые показатели бюджетов.

8. Охарактеризуйте, пожалуйста, систему внутренней отчетности предприятия, если она существует:

Внутренняя отчетность предприятия составляется регулярно по итогам прошедшего месяца.

Помимо финансовых показателей в ней отражаются данные о состоянии портфеля обслуживания: структуры, динамики роста и др.

Кроме того, она содержит показатели производительности труда и эффективности работы оборудования: количество заявок о сбоях, оборудование в простое и т.д.

По результатам оцениваются отклонения от плана и принимаются решения о корректировке плановых показателей.

Отчеты подлежат обязательному представлению в штаб-квартиру компании.

9. Какие методы анализа текущей отчетности применяются?

Не удалось получить данные о методах анализа текущей отчетности.

10. По каким показателям на Вашем предприятии оценивается деятельность:

- подразделений: Contribution I, Product Cost, Product Line Cost;
- менеджеров: доля рынка, приращение портфеля, достижение плановых показателей.

11. Используются ли на предприятии еще какие-либо элементы управленческого учета и контроллинга? Какие именно?

Да, на предприятии применяются элементы бюджетирования и работает система внутреннего аудита.

12. Каковы наиболее важные управленческие проблемы, стоящие перед менеджментом компании (в порядке убывания их приоритетности)?

- Повышение профессионального уровня управленческих кадров.
- Расширение инструментария управленческого учета, в частности разработка методик финансово-экономического анализа деятельности компании.
- Формирование системы обратной связи.
- Повышение уровня осведомленности персонала о целях и задачах компании.
- Составление четких должностных инструкций.
- Описание основных процессов и процедур на предприятии и т.д.

Вставка 1.6.

АНКЕТА II (фрагмент)

ФИО

NN

должность

менеджер

*организационно-правовая форма
предприятия*

ОАО

категория предприятия
отраслевая принадлежность

среднее
химическая промышленность

1. Осуществляется ли у Вас на предприятии калькулирование себестоимости продукции (услуг)?

Да.

2. Какая себестоимость калькулируется?

Полная

3. С какой целью производится калькулирование себестоимости?

1) ценообразование,

2) составление финансовой отчетности,

3) обоснование решений.

4. Какие методы калькулирования используются?

Передельный (наверное).

5. Какие методы используются для отнесения косвенных затрат?

-

6. Какие базы отнесения при этом используются?

Передел.

7. Какие системы учета затрат используются на предприятии?

Учет реальных затрат.

8. Насколько дифференцирован расчет выручки?

По каждому виду продукции.

9. Составляется ли плановая калькуляция продукции?

Да.

10. Каким способом осуществляется на предприятии ценообразование?

Себестоимость + прибыль = цена.

11. Существуют ли четко выделенные центры ответственности?

Нет. Понятие "центр ответственности" не используется. Возможно центром затрат можно считать отдел снабжения

12. По каким показателям оценивается деятельность менеджеров центров ответственности?

По личному отношению, адекватности, работоспособности.

13. Существует ли система стимулирования? Какая?

Методов стимулирования (поощрения и наказания) нет.

14. Имеется ли планирование затрат?

Бюджетирование.

15. Планируются ли затраты по центрам ответственности?

По цехам, отделам.

16. Насколько регулярно составляются обзоры ликвидности?

Такое понятие не используется.

17. *Используются ли целесообразные единые методы инвестиционных расчетов?*

На предприятии нет, в управляющей компании – возможно.

18. *Существует ли четко выраженная связь расчета затрат-выручки и планирования?*

Нет.

19. *Имеется ли стратегическое планирование?*

Нет

20. *Известны ли специфические сильные и слабые стороны собственного предприятия и конкурентов?*

Да.

21. *Имеется ли целостная система планирования результатов?*

Да, бюджетирование.

22. *Функционирует ли согласование расчета затрат-выручки и финансового расчета?*

Не известно.

23. *Существуют ли письменно зафиксированные планы на год и на несколько лет?*

На месяц точно, на год – вероятно.

24. *Какие показатели планируются?*

Выпуск продукции в стоимостном выражении.

25. *Согласованы ли между собой отдельные планы для всех периодов времени (например, по обороту, снабжению, инвестициям)?*

Нет.

26. *Насколько урегулирован процесс планирования?*

Не урегулирован, но процесс начинается.

27. *Кто участвует в процессе разработки планов?*

Нет информации.

28. *Имеется ли на предприятии справочник по планированию?*

Справочника нет, но есть приказ.

29. *Каким образом осуществляется контроль?*

Приказ и контроль генерального директора.

30. *Какие методы анализа используются?*

Методы не имеют названия, просто анализ (или не анализ).

31. *Каковы три важнейшие проблемы на предприятии?*

а) разобщенность служб,

б) нет стратегического планирования,

с) отсутствие работников (зарплата ниже рыночной).

1.4. Распределение ролей в управлении: бухгалтер, менеджер, экономист

Порой высказывается суждение, что управленческий учет это некая деятельность, являющаяся причудой руководства, дополнительно “наваливаемая” на загруженных и без того бухгалтеров. По-видимому, такая точка зрения предполагает, что бухгалтер управленческого учета это тот же бухгалтер, который обеспечивает финансовый учет и составляет финансовую отчетность предприятия. Однако, читателю, изучившему предыдущие разделы, уже должно быть понятно, что управленческий учет это не только сбор, хранение и подготовка данных по запросу. Соответственно, и люди, которые обеспечивают на предприятии данный вид деятельности, должны решать гораздо более широкий спектр задач. Их функции не сводятся только лишь к учетным операциям.

В соответствии с отечественными традициями управления предприятием бухгалтеру управленческого учета в наибольшей степени соответствует фигура экономиста. В появившемся недавно переводе стандартов управленческого учета США, на который мы уже ссылались, в качестве синонима термину “бухгалтер управленческого учета” используется термин “экономист”, но функции его гораздо шире, чем у экономистов предприятий периода централизованно управляемой экономики: “...Бухгалтеры управленческого учета (экономисты) реализуют цели и задачи управленческого учета. Термин бухгалтер управленческого учета (экономист) (management accountant) используется ... в самом широком смысле. Под ним подразумеваются лица, вовлеченные в процесс выполнения таких функций, как контроллинг, казначейство, финансовый анализ, планирование и бюджетирование, учет затрат, внутренний аудит, системы управления и общий бухгалтерский учет. Под “бухгалтером управленческого учета (экономистом)” могут пониматься лица, имеющие самые разные должности: генеральный финансовый директор (CFO –chief financial officer), вице-президент по финансам, контроллер, казначей, аналитик по бюджетированию, аналитик затрат и просто бухгалтер и многие другие” [1, 79].

В силу многообразия задач, стоящих перед управленческим учетом, можно утверждать, что внутри группы бухгалтеров управленческого учета должна существовать более узкая специализация, по крайней мере, на средних и крупных предприятиях.

У нас менеджеры чаще всего полагают, что обычная бухгалтерия может предоставить ту информацию, которая им необходима. Разумеется это заблуждение. Например, современный менеджмент уделяет много внимания такой области практики хозяйствования и научных исследований как логистика. Управление любой предметной областью предприятия невозможно без определения целого ряда специфических, характеризующих именно эту сферу деятельности показателей. В логистике к числу таких показателей относят, например, такие как [61, 229]:

- число заказов поставщикам, снабженческие затраты по заказам, численность поставщиков (в снабжении);
- число договоров с клиентами, затраты на одно размещение, операции по размещению на одного уполномоченного (при размещении заказов);
- число складских помещений, затраты на каждое складское помещение, число складских помещений на одного сотрудника (при складировании);
- число транспортных средств, затраты на одну транспортную операцию, затраты на километр перевозки (при транспортировке);
- число договоров, затраты на одну договорную позицию, затраты на одного сотрудника (в процессе распределения).

Естественно, возникает вопрос, как и где получить соответствующую информацию? Обычно менеджеры пожимают плечами в недоумении, разумеется, в бухгалтерии. Но, очевидно, что автоматически, без особых усилий, на базе только общепринятого бухгалтерского, то есть предназначенного для формирования финансовой и налоговой отчетности, учета всю эту информацию получить не удастся. Более того, все то, что относят к категории “логистических издержек” (затраты на складирование, транспортировку и т.д.; сбор, хранение и передача данных о заказах, запасах, поставках и т.п.), в обычном учете включается в состав накладных расходов и далее путем условного отнесения начисляется на объекты затрат (продукты).

Следовательно, если логистика – процесс, которым следует управлять, менеджер вместе с экономистом должны провести предварительную работу по разработке модели управления логистикой и выяснению того, какая информация необходима. А затем бухгалтер, обслуживающий управленческий учет, при активной поддержке экономиста должен разработать специальные учетные схемы и процедуры, которые позволят получать необходимую информацию (например, выделить в учете такие центры ответственности как

транспортный отдел и склад и организовать учет нужных данных в этих центрах). В этом и будет состоять в данном случае организация управленческого учета. Сделать это необходимо. В противном случае теория логистики будет существовать отдельно от практики управления предприятием. Интересно отметить, что на протяжении более чем 10 лет преподавания управленческого учета на программах повышения квалификации такая формулировка как “Управленческий учет в логистике” ежегодно предлагался автором в качестве возможной темы для курсовой или дипломной работы. За все это время данная тема была выбрана только один раз.

Рассмотренный пример дает ответ на вопрос о том, в каких взаимоотношениях находятся менеджер, экономист и бухгалтер в ходе организации управленческого учета на предприятии. Ясно, что бухгалтер играет подчиненную роль, он действует “по заказу” менеджера. Следовательно, менеджер, прежде всего, должен четко понимать, какая информация ему нужна и для каких целей. Экономист является представителем сервисной службы, поддерживающей работу менеджеров. Очевидно, на предприятиях, которые не могут себе позволить организацию такой сервисной службы, сам менеджер должен быть хорошим экономистом. На достаточно крупных предприятиях экономические отделы, очевидно, могут перерасти в отделы контроллинга [25], значение которых у нас, к сожалению, пока еще недооценено.

Таким образом, если вернуться к определению управленческого учета, приведенному в п.1.1, менеджер должен уметь ставить управленческую проблему и иметь представление о модели ее решения и, что самое главное, действовать так, чтобы проблема была решена. Экономист должен понимать как следует решать проблему, владеть инструментами решения поставленной задачи, и, следовательно, понимать какие требования предъявляет модель к ее информационному “наполнению”. Бухгалтер же должен найти способ получения необходимой информации и собрать ее. Экономист использует полученные данные в процессе моделирования, интерпретирует полученные результаты, осуществляет анализ и представляет результаты менеджеру.

1.5. Резюме

Управление (менеджмент) в жизни предстает как череда указаний, распоряжений, приказов и т.п., поступающих от руководителей к

подчиненным и потока отчетов в обратном направлении. Но, почему эти указания и приказы оказались именно такими, а не иными, что послужило основанием руководителю принять данное решение и издать указ данного содержания, а не какого – то иного, почему пишут отчеты и о чем в них пишут? Объяснить это может только управленческий учет. А точнее, именно управленческий учет приводит к формированию содержания документов и распоряжений, да и сами эти документы являются атрибутами управленческого учета.

Долгое время управленческий учет в определенном смысле противопоставлялся финансовому. Однако, поскольку учет - это неотъемлемый, обязательный элемент системы управления, он в целом является управленческим.

Управленческий учет представляет собой совокупность следующих элементов: модель управления, свойства информации, обусловленные особенностями модели, система сбора необходимой информации, осуществление моделирования, интерпретация полученных результатов, представление результатов менеджеру.

Финансовый учет является частным случаем управленческого учета (точнее, просто учета).

Принято считать, что как сознательный, самостоятельный вид деятельности предприятий в странах рыночной экономики управленческий учет сформировался к середине XX-го века. Задачей современного управленческого учета (*management accounting*) является обеспечение эффективного использования ресурсов предприятия, то есть он отражает экономические мотивы управления. Но, аналогичная деятельность осуществлялась и в странах с централизованно управляемой экономикой, хотя и обладала рядом особенностей, обусловленных спецификой хозяйственного механизма, в частности тем, что данный термин не использовался. Поэтому осознание необходимости и выделение экономической составляющей управления в обособленный вид деятельности предприятия произошло гораздо раньше, чем это принято считать.

Управленческий учет с точки зрения его содержания в практике отечественных предприятий в настоящее время неоднороден. В отдельных случаях он даже не имеет экономической направленности. Наиболее современные формы учета применяются на совместных предприятиях. В подавляющем большинстве случаев управленческий учет трактуется как учет производственный, то есть предназначенный для калькулирования себестоимости и сводится к финансовому учету. Наиболее популярным направлением аналитической деятельности

является анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности, то есть внешний анализ. При проведении внутрифирменного анализа используются преимущественно инструменты, применявшиеся в период централизованного управления экономикой.

Содержание и формы учета, применяемые в настоящее время, очевидно следует объяснять, в первую очередь, мотивами и содержанием управления, степенью понимания закономерностей этой функции системы и особенностей управления предприятием, а также таким обстоятельством как “эффект фольклора”.

Глава 2. В дебрях себестоимости

2.1. Станция отправления – «Себестоимость»

Одним из центральных объектов экономического анализа является себестоимость. Надо сказать, что долгое время себестоимость считалась едва ли не ведущим инструментом управления и повышения эффективности деятельности предприятия. Причем, такая точка зрения была распространена как на западе вплоть до последней трети XX-го века, так и у нас в стране. В советское время снижение себестоимости рассматривалось в качестве основного инструмента управления на предприятиях. Столь значительную роль себестоимость играла не только потому, что это, действительно, очень важная характеристика деятельности предприятия, но и в связи с тем, что в условиях централизованного планирования и регулирования само предприятие реального повлиять на улучшение своих показателей могло только путем снижения себестоимости.

В условиях рыночных отношений, когда предприятие самостоятельно определяет цели, разрабатывает стратегию, осуществляет собственную ценовую политику, не менее важными становятся и другие инструменты управления, например, доля рынка, цена, ценность и т.д. Это не означает, что себестоимость утратила свои позиции, потеряла свою значимость. Себестоимость участвует в формировании доминирующего целевого показателя функционирования коммерческой организации – прибыли. Величина денежного потока предприятия во многом определяется размером прибыли, а, следовательно, зависит от себестоимости.

В процессе управления оценка себестоимости имеет как самостоятельное, так и вспомогательное значение. Понимать, что такое себестоимость, и знать, как она рассчитывается, необходимо не только для того, чтобы оказывать влияние собственно на этот показатель (самостоятельное значение), но и для того, чтобы уметь использовать его при обосновании управленческих решений в сочетании с другими показателями (вспомогательный аспект). За последние десятилетия в мировой практике появилось много новых подходов, позволяющих предприятию использовать данные о себестоимости наряду с другими показателями его деятельности для укрепления его конкурентных позиций [14, 2-15], [35].

У нас же отношение к данной проблеме в настоящее время неоднозначно. С одной стороны, никто не отрицает важность этого

показателя. Даже до сих пор встречается “восторженное” отношение к себестоимости. Так, например, в учебнике М.А.Вахрушиной находим: “Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы” [6, 70]. Но, такое высказывание необходимо аргументировать. В каком смысле следует понимать данное утверждение? Явно не в математическом. Тем, кто интересуется математической трактовкой различий между качественными и количественными характеристиками можно порекомендовать познакомиться с основами теории измерений. Словарь по экономике определяет качество как “совокупность свойств товара или услуги, которые удовлетворяют требованиям покупателей или заказчика. Материалы, из которых изготовлен продукт, дизайн и устройство продукта, технические характеристики и надежность – все это важные составляющие качества, которые в конечном счете заставляют потребителя совершить покупку этого продукта и покупать его в дальнейшем” [46]. Очевидно, можно найти много продуктов и услуг, которые при одной и той же себестоимости будут обладать разной “совокупностью свойств”, то есть разным качеством. Так, может быть, это утверждение нужно рассматривать в философском плане? Или просто оно означает, что данный показатель хороший? Но, тоже непонятно почему.

Современная экономическая наука рассматривает качество продукции в связи с её ценностью – важнейшим инструментом экономического анализа и управления, характеризующим полезность продукции для покупателя. Соотношение между ценностью и ценой оказывает влияние на решение покупателя, осуществлять покупку или нет.

В практике же современных отечественных предприятий отношение к себестоимости более сдержанное. В настоящее время, например, снижение себестоимости, как путь увеличения прибыли, менеджерами рассматривается редко. При проведении опросов этому обстоятельству были даны следующие объяснения: “Это (уменьшение себестоимости) неизбежно приведет к снижению качества”, “Мы не можем сменить поставщика, так как он наш учредитель (подразумевается, что снижение себестоимости возможно только путем уменьшения закупочных цен на сырье и материалы)”, а порой просто – “Это исключено”.

Кроме того, среди практикующих менеджеров распространено мнение, что самому менеджеру совершенно не нужно знать, как рассчитывается себестоимость, поскольку для этого существует

бухгалтер. Такая позиция менеджеров, прежде всего, со всей очевидностью показывает, что они не рассматривают себестоимость в качестве инструмента управления: каким образом можно оказывать влияние на показатель, если не знаешь, как он определяется. Понятно также, что менеджеры плохо понимают суть показателя “себестоимость”, не имеют достаточного представления о ее разновидностях и их особенностях. Так что же такое “себестоимость”?

В “широких массах” себестоимость воспринимается как нечто само собой разумеющееся. Практически каждый считает, что знает, что это такое, по крайней мере, на интуитивном уровне.

Многие ныне работающие менеджеры получили высшее образование еще в советское время. Тогда это понятие определялось довольно сложно, например, следующим образом: “стоимостное выражение потребленных в процессе производства средств производства и части необходимого продукта, распределяемого в виде заработной платы, образует экономическую категорию - себестоимость” [77, 204]. Или еще сложнее: “Себестоимость – это категория, отражающая общественные отношения по поводу производства продукции, связанные с производственным потреблением” [49, 6]. В этих определениях нашли отражение особенности взаимоотношений экономически обособленного предприятия и общества в целом в условиях социализма. В менее абстрактной форме себестоимость определялась как “выраженные в денежной форме затраты социалистических предприятий на изготовление продукции” [38, 503], но при этом не приводилось определения понятия “затраты”.

Сейчас среди “неэкономистов” распространено представление о себестоимости как о той самой “объективной категории”, которая существует сама по себе, ни от кого и ни от чего не зависит, кроме как от свойств самого продукта. Существует и такая позиция: что тут мудрить, взять все расходы (затраты, издержки – кому какое слово больше нравится) и сложить, вот и получится себестоимость. Однако, и определение самого понятия “себестоимость”, и ее расчет являются далеко не такими простыми вопросами, каким могут казаться на первый взгляд.

В учебниках по учету обычно рассматривается понятие “себестоимость продукции”, которая определяется как сумма затрат на ее производство и реализацию и сводится к перечислению этих затрат. Для конкретизации обычно ссылались на “Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке

формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» [40], а позднее на ПБУ № 10/99 «Расходы организации» [39].

Интересно, что такой “счетно-учетный”, не выявляющий сущности понятия подход к определению себестоимости был подвергнут критике еще в советское время [77, 204-205]. Сейчас некоторые исследователи высказываются аналогичным образом, правда, для обоснования используют иную, современную аргументацию. Так автор большого количества книг по учету С.А.Николаева пишет: “... многообразие хозяйственной деятельности в современных условиях приводит к тому, что многие затраты... просто отсутствуют в данном перечне (Положение о составе затрат – НШ). Такая ситуация создает предпосылки для профессиональной неуверенности...” [32, 118].

Так что же такое себестоимость по сути, именно как объективная категория?

Чтобы разобраться в этом вопросе рассмотрим часто используемую модель предприятия, которая носит название “черный ящик” (рис. 2.1).

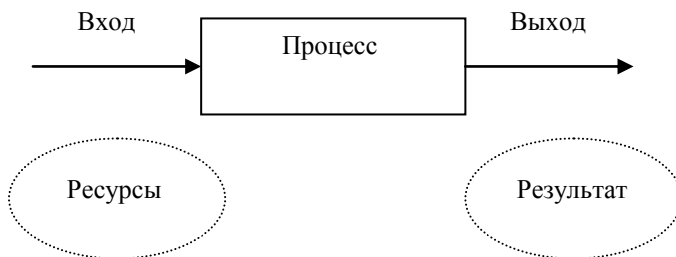


Рис. 2.1. Модель - “черный ящик”.

Любое предприятие для достижения своих целей должно осуществлять преобразование ресурсов в результат, способный удовлетворить определенные потребности.

На “входе” модели представлены различные ресурсы (факторы производства), на “выходе” – результат деятельности предприятия. Механизм превращения ресурсов в результаты данная модель не рассматривает, отсюда и ее название.

В процессе функционирования предприятие имеет дело с самыми разнообразными ресурсами: материальными (предмет труда, средства труда) и нематериальными (права, знания и навыки и т.п.), трудовыми, денежными. Для обобщения данных о ресурсах применяется способ их стоимостного измерения. Для стоимостного обозначения параметров “входа” в практике учета используется целый набор терминов: “затраты”, “издержки”, “расходы”, “выплаты”.

Результат представляет собой итог какой-либо деятельности. В управлении понятие “результат” трактуется многообразно. Это вызвано, прежде всего, тем, что каждое предприятие имеет три сферы деятельности: инвестиционную, хозяйственную и финансовую.

Инвестиционная деятельность направлена на формирование предприятием “оптимальной структуры активов, обеспечивающей реализацию целей и задач, стоящих перед организацией” [36].

Хозяйственная деятельность, которую иногда называют операционной, представляет собой использование инвестированных в предприятие средств. Хотя отраслевые особенности оказывают существенное влияние на ее содержание, в большинстве случаев это производственно-сбытовая или торговая деятельность.

Финансовая деятельность заключается в формировании оптимальной структуры источников финансирования, необходимых для осуществления и регулирования хозяйственной и инвестиционной деятельности предприятия.

Каждый вид деятельности должен во что-то претворяться. Так результатом финансовой деятельности является обеспечение платежеспособности предприятия. Инвестиционная деятельность приводит к формированию определенной мощности предприятия, его потенциала. Итогом хозяйственной деятельности является продукция или услуги или продуктовый (производственный) результат.

Кроме того, результатом предпринимательской деятельности предприятия в целом (финансовым результатом) является прибыль, то есть разница между доходами и затратами. Прибыль – показатель, характеризующий деятельность предприятия в коротком периоде, как правило, в пределах одного года. Рассматривая деятельности предприятия в длительной перспективе, в качестве предпринимательского результата используется показатель ценности капитала, охватывающий “дисконтированные по выбранной ставке процента (норме дисконта) поступления и выплаты или сальдо платежей по годам рассматриваемого периода” [62, 76-77].

Модель “черный ящик” имеет дело с понятием продуктового результата, то есть с продукцией, работами или услугами. Для стоимостного обозначения “выхода” также используется большое количество терминов: “доход”, “выручка”, “поступление”, “приход”, “выпуск”.

В учебниках по управленческому учету понятие “себестоимость” часто связывают с группой понятий “входа”. Обычно при этом ссылаются на определение известных американских специалистов в области учета Р. Энтони и Дж. Риса, которые утверждают: “Себестоимость (затраты) – представленная в денежном выражении величина ресурсов, использованных в определенных целях” [78, 311]. Однако следует признать, что это определение является несколько “размытым”. Так, например, один из слушателей курсов повышения квалификации возразил: “Но, ведь цена продукта – это тоже денежное выражение использованных ресурсов”. Вообще говоря, можно понять истоки данного возражения. Действительно, покупатель, оплачивая товар, дает товару, а, значит и ресурсам, использованным при его создании, некоторую денежную оценку. Но, покупатель, конечно же, оценивает не просто сумму использованных ресурсов. Он дает оценку тому новому качеству, которое возникло в результате использования предприятием этих ресурсов и которое в той или иной степени соответствует потребностям покупателя (ценности). Поэтому иногда цена может оказаться ниже суммарной стоимости использованных ресурсов. Таким образом, затраты, формирующие себестоимость, очевидно, являются оценкой, которую использованным ресурсам дает само предприятие, а не рынок.

Формулировка “использование в определенных целях” очень не конкретна. О каких целях идет речь в данном случае? У современной коммерческой организации их может быть много. Можно ли применять термин “себестоимость” в любой ситуации? Изучение литературы, связанной с проблемами учета, свидетельствует, что термин “себестоимость” используется для характеристики продукции (услуг), которая представляет собой производственный (продуктовый) результат деятельности предприятия. Для характеристики, например, “функционирования отдела” (пример, который используют Р. Энтони и Дж. Рис), наверное, все-таки будет применяться термин “затраты”.

Однозначно воспринимается то, что себестоимость это показатель, стоимостной, который должен отразить величину использованных ресурсов, а не приобретенных.

Далее, поскольку в данном определении задействовано понятие “затраты”, естественно, возникает вопрос, себестоимость и затраты – это одно и то же? А, если нет, то в чем разница?

Прежде всего, отметим, что порой “затраты” трактуются не как стоимостное выражение ресурсов, а как натурально-вещественное. Например, “себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию” [6, 70] или “издержки – это денежное выражение затрат, производственных факторов” [8, 50]. Если бы предполагалось, что затраты являются стоимостной характеристикой, ее не нужно было бы выражать в деньгах еще раз. Однако, большинство исследователей придерживаются того мнения, что затраты – это все же характеристика стоимостная.

Известно, что наряду с понятиями “затраты” и “себестоимость” для стоимостной характеристики “входа” модели часто используются также термины “издержки”, “расходы”, “выплаты”. Порой все эти термины используются как синонимы, хотя в последнее время все чаще встречаются высказывания о необходимости “навести порядок” в терминологии. Каждый из терминов должен обозначать что-то свое, особенное.

С терминами, характеризующими “выход” ситуация складывается во многом похожая.

Авторы многих книг по учету дают определения этим понятиям, например: [3], [6], [8], [9], [18], [19], [20], [26], [27], [39], [46], [56], [59], [63], [65], [67], [74], [75], [78.], [79], [83]. Но, к сожалению, обнаружить совпадение точек зрения не удастся (иногда они даже противоречат друг другу). Складывается впечатление, что причиной такой неразберихи является стремление ряда авторов выбрать один какой-то термин для стоимостной характеристики ресурсов и использовать его во всех случаях, вне зависимости от того, какие процессы происходят с ресурсами на предприятии. Так, например, “...под затратами понимаются потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги” [26, 168], [59, 33]. То есть, по-видимому, это следует понимать так, что слово “затраты” можно использовать и для характеристики процесса потребления ресурсов и для характеристики процесса их приобретения (оплата товаров и услуг). А один из основополагающих нормативных документов отечественного бухгалтерского учета, ПБУ 10/99 “Расходы организации”, делает доминирующим термин “расходы” [41].

Исторически, по-видимому, сложилось так, что наши отечественные исследователи опираются, главным образом, на

англоязычные работы и их переводы. К сожалению, первоисточники не всегда безупречны (см. вставку 2.1). Поэтому представляется интересным и полезным познакомиться с научными концепциями исследователей из других стран, в частности из Германии. Немецкая экономическая школа [62], [63], [75], [83] привлекает к себе внимание, прежде всего, тем, что четко разделяет понятия “выплаты”, “расходы”, “затраты”, “издержки”.

В основе понятия “выплаты” лежит фактический платежный процесс. “Выплаты” – это непосредственный отток денежных (платежных) средств без учета кредитных операций.

Основополагающим для определения понятия “расходы” является осуществление поставок сырья, товаров, материалов. “Расходы” это средства, равные сумме выплат и прироста кредиторской задолженности, или уменьшения дебиторской задолженности.

Отличительной чертой при определении “затрат” является фактически произошедшее потребление ресурсов. “Затраты” – это стоимостное выражение ресурсов, использованных на осуществление всех видов деятельности предприятия за период. Этот показатель используется в расчетах прибылей и убытков.

“Издержки” – это стоимостная оценка ресурсов, потребленных с целью осуществления нормальной производственной и сбытовой деятельности, а также поддержания необходимой для этого мощности. Этот показатель используется в расчетах себестоимости, объемов производства, в ценообразовании.

Соотношения, которые существуют между этими понятиями, рассмотрены во вставке 2.2.

Как можно видеть, определение “затрат” согласно данной концепции согласуется с англоязычной трактовкой этого понятия, так как применяется для описания процессов использования ресурсов. При этом концепция немецкой экономической школы делает акцент на то, что все рассмотренные показатели периодизированы, что очень важно для правильного расчета прибыли. Очевидно, американская трактовка “затрат” шире, так как не требует обязательной периодизации, а цели использования, о которых идет речь в определении, могут быть какими угодно. У американской концепции “затрат” есть еще одна особенность. Эта концепция противоречива, так как один и тот же термин используется как для характеристики процесса приобретения, так и процесса использования ресурсов (см. вставку 2.1).

Рассмотренная трактовка понятий отлична и от отечественной терминологии. Прежде всего, обращает на себя внимание отсутствие в

отечественной практике единообразия и, даже, наличие определенных противоречий. Так, например, существует мнение, что “издержки” это “денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью” [26, 168]. Таким образом, “издержки” приравняются к “затратам” (в широком американском понимании). Одновременно, там же утверждается, что “издержки” представляют собой “производственные затраты” [26, 180], из чего можно сделать вывод, что “издержки” это только часть” затрат”.

Концепция же немецкой экономической школы трактует понятие “издержки” гораздо шире, вкладывая в него особый смысл (см. вставку 2.2), имеющий большое значение для современного менеджмента, а, следовательно, и для управленческого учета.

Отечественные законодательные документы по бухгалтерскому учету, к сожалению также не вносят ясности в данную проблему. Противоречия и недостатки ПБУ 10/99 “Расходы организации” очень подробно и убедительно исследованы С.А.Николаевой [32]. К их числу, в частности, отнесено отсутствие различий между понятиями “затраты” и “расходы” и отсутствие определения себестоимости.

Необходимо отметить, что в настоящее время отечественными экономистами также предпринимаются попытки установить соответствие между рассмотренными понятиями с позиций управленческого учета. Примером может служить концепция, предложенная д.э.н., профессором В.Б. Ивашкевичем [19]. По ряду признаков она напоминает концепцию немецких экономистов, но содержит и существенные отличия. Так, например, затраты трактуются как “выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода” [19, 53]. Это заставляет думать, что в данном случае “издержки” не рассматриваются в качестве стоимостной характеристики использования ресурсов. Не ясна также трактовка понятия “расходы”. С одной стороны, “расходы” определяются как совокупность кредиторской задолженности и платежей [19, 53], то есть измеряются в деньгах и характеризуют процессы приобретения ресурсов. С другой стороны, утверждается, что определенная часть расходов предприятия, а именно, “калькуляционные расходы” [19, 105] включает, например, “амортизацию активов” [19, 136]. Но, как известно, амортизация не является ни кредиторской задолженностью, ни платежом и характеризует процесс потребления ресурсов. Подобные моменты, к сожалению, затрудняют восприятие предложенной концепции. Не позволяют оценить ее по достоинству.

Тем не менее, возрастание интереса к научно-теоретическим аспектам управленческого учета является чрезвычайно положительным явлением, которое со временем, безусловно, должно обеспечить и появление успехов на практике. А для ускорения этого процесса, может быть, имеет смысл воспользоваться уже существующими научными достижениями. И, нужно сказать, что концепция немецкой экономической школы, установившая соотношения между основными оценками ресурсов предприятия, является наиболее понятной и четкой. Кроме того, она позволяет понять место “себестоимости” в системе этих терминов.

Очевидно, что “выплаты” и “расходы” отражают процесс обеспечения предприятия ресурсами, а “затраты” и “издержки” – процесс их использования (преобразования, потребления). Таким образом, “затраты” и “издержки” являются характеристиками не “входа”, а самого “черного ящика”. Следовательно, “черный ящик” становится уже не таким черным, если имеются данные о затратах и издержках. “Себестоимость” же, как характеристику конкретного результата деятельности предприятия (продукта, услуги), следует отнести к параметрам “выхода” (см. рис.2.2).

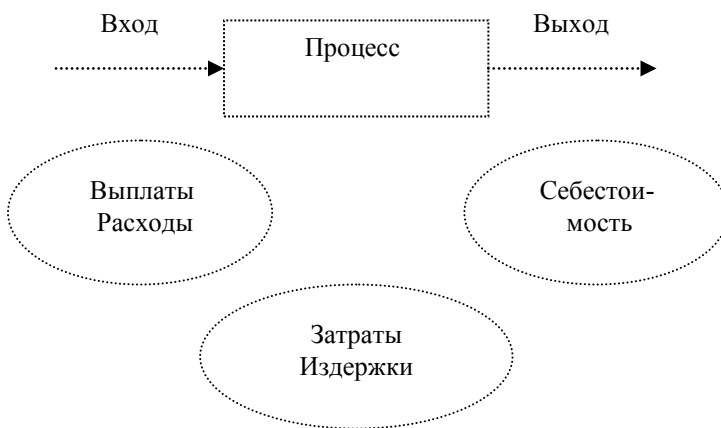


Рис.2.2. Схема использования терминов “выплаты”, “расходы”, “затраты”, “издержки”, “себестоимость” на базе модели “черный ящик”.

Таким образом, “себестоимость” – это внутрифирменная стоимостная оценка ресурсов, использованных предприятием для

получения продуктового результата его функционирования. При этом “себестоимость” может быть оценена как в “затратах” (при расчетах прибыли и убытков), так и в “издержках” (для обоснования управленческих решений).

Вставка 2.1.

Проблемы соотношения понятий “издержки”, “стоимость”, “себестоимость”, “затраты”

Отечественные авторы чаще всего в своих исследованиях опираются на работу выдающихся американских исследователей проблем учета Р.Энтони и Дж. Риса [78]. Но, к сожалению, эта книга содержит определенное количество противоречивых утверждений. Так на стр.46 этого учебника приведено следующее положение: “Издержки (стоимость) – это денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой – то целью”. А на стр.311 того же учебника находим: “Себестоимость (затраты) – представленная в денежном выражении величина ресурсов, использованных в определенных целях”. По-видимому, авторы отождествляют понятия “издержки”, “стоимость”, “себестоимость”, “затраты”. В то же время, если вернуться на стр.47, то мы обнаружим утверждение: “Затраты возникают в момент приобретения предприятием товаров и услуг”. Таким образом, “затраты”, по мнению американских исследователей, являются характеристикой процесса приобретения ресурсов. Но, определение со стр.311 относит “себестоимость” (“затраты”) к числу характеристик использования ресурсов. То есть “затраты” трактуются неоднозначно. А “издержки”, если еще раз прочесть вышеприведенное определение со стр.46, - это характеристика процессов использования ресурсов.

Вставка 2.2.

Понятия “выплаты”, “расходы”, “затраты”, “издержки”.

Немецкая экономическая школа.

(по материалам [62], [63], [75], [83])

В данном разделе содержится краткая характеристика концепции немецкой учетно-экономической школы, позволяющей установить взаимосвязь между понятиями “выплаты”, “расходы”, “затраты”, “издержки”.

В основе понятия “выплаты” лежит фактический платежный процесс. “Выплаты”(Auszahlungen – нем.) – это непосредственный отток денежных (платежных) средств без учета кредитных операций. Этот показатель используется в финансовом и инвестиционном планировании.

Основополагающим для определения понятия “расходы” является осуществление поставки сырья, товаров, материалов. “Расходы”(Ausgaben – нем.) это средства, равные сумме выплат и прироста кредиторской задолженности, или уменьшения дебиторской задолженности.

Отличительной чертой при определении “затрат” является фактически произошедшее потребление ресурсов. “Затраты”(Aufwand – нем.) – это средства, идущие на осуществление всех видов деятельности предприятия за период. Этот показатель используется в расчетах прибыли и убытков.

“Издержки” (Kosten – нем.) – это стоимостная оценка ресурсов, потребленных с целью осуществления нормальной производственной и сбытовой деятельности, а также поддержания необходимой для этого мощности. Этот показатель используется в расчетах себестоимости, объемов производства, в ценообразовании.

Взаимосвязи между понятиями схематически представлены на рисунке 2.3.

Различия между понятиями “выплаты” и “расходы” описываются с помощью полей *A* и *B*. Поле *A* представляет платежные операции, которые не соответствуют потоку сырья, материалов, товаров. Это происходит, когда:

- а) производится предварительная оплата покупки, реальное поступление которой произойдет в более поздние периоды,
- б) осуществляется оплата ресурсов, которые уже были получены в предыдущих периодах.

Поле *B* отражает противоположную ситуацию: в отчетном периоде имеет место поступление ресурсов, которому не соответствует денежный поток. Это возможно в следующих случаях:

- а) оплата поступивших ресурсов произведена в предыдущих периодах,
- б) оплата поступивших ресурсов будет произведена в более поздние периоды.

Для разграничения понятий “расходы” и “затраты” применяются поля *C* и *D*. Расходы не совпадают с затратами, когда поступление и потребление ресурса в данном периоде не совпадают.

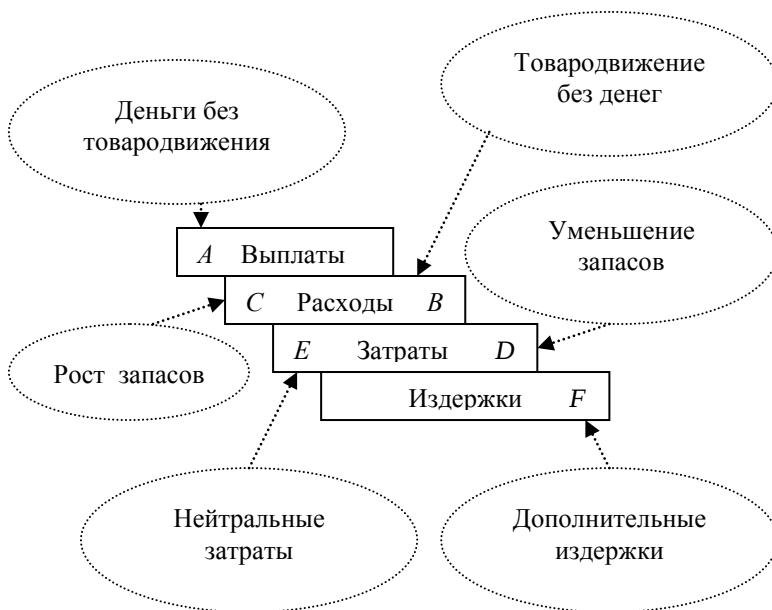


Рис. 2.3. Взаимосвязи между понятиями “выплаты”, “расходы”, “затраты”, “издержки”.

В случае *C* ресурсов закупается больше, чем используется, то есть образуется (растет) запас сырья, материалов, товаров на складе.

В случае *D* наоборот используется ресурсов больше, чем поставляется, то есть происходит уменьшение складских запасов.

Различия между понятиями “затраты” и “издержки” поясняют поля *E* и *F*. Разграничение этих понятий происходят в силу трех обстоятельств:

- наличия так называемых “нейтральных” затрат,
- использование для целей формирования финансовой отчетности и для обоснования управленческих решений разных способов учета некоторых составляющих затрат,
- использования в сфере управленческого учета категории альтернативных издержек.

Для пояснения взаимосвязей между категориями “затраты” и “издержки” используется схема, приведенная на рисунке 2.4.

Таким образом, для определения “издержек” “затраты” данного периода, прежде всего, должны быть уменьшены на величину “нейтральных” затрат (область E).



Рис. 2.4. Соотношение между понятиями “затраты” и “издержки”.

“Нейтральными” затратами в Германии называют:

- а) “непроизводственные” затраты, которые являются следствием непроизводственного использования ресурсов, например, пожертвования на благотворительные цели;
- б) “чрезвычайные” затраты, возникающие вследствие производственного процесса, но протекающего ненормально, например убытки от пожара или воровства;

в) “непериодические” затраты, то есть затраты, относящиеся к производственной деятельности другого периода, например, выплата дополнительных налогов после налоговой проверки.

Нейтральные затраты на рисунках 2.3 и 2.4. представлены областью *E*.

Результатом уменьшения затрат на величину “нейтральных” затрат являются “целевые” затраты, характеризующие собственно производственную деятельность предприятия.

Та часть целевых затрат, которая засчитывается в качестве издержек, в контексте издержек называется “базовыми” издержками.

В отдельную группу выделяются затраты, которые не засчитываются в качестве издержек. Этой группе затрат в “сфере” издержек соответствуют “прочие” издержки. Такое разделение является следствием использования в финансовой и управленческой бухгалтерии разных методов оценки. Например, амортизационные отчисления при расчете затрат для составления финансовой отчетности определяются, как известно, по принципу “цен приобретения”, а при расчете издержек, то есть для обоснования управленческих решений, – по восстановительным ценам.

Область *F* – это “дополнительные” издержки, к которым относятся альтернативные издержки (альтернативные затраты). Альтернативные издержки – не учитываемая в финансовой бухгалтерии стоимостная оценка “принесенной в жертву” возможности. Это упущенная возможность получения дохода, результат ограниченности ресурсов. К данному виду издержек относятся, в частности, калькуляционная заработная плата предпринимателя, калькуляционная аренда.

“Прочие” и “дополнительные” издержки образуют категорию “калькуляционных” издержек.

В целом же издержки состоят из “базовых” и “калькуляционных” издержек.

2.2. Язык издержек

Зимой 2004/05 года резко поднялись цены на орехи. По свидетельству менеджера одной из кондитерских фабрик на предприятии тут же были изменены калькуляции себестоимости и прейскуранты продажных цен на те виды продукции, в рецептуру которых входили орехи. Интересным в данной ситуации является тот

факт, что на момент внесения изменений у предприятия еще имелся достаточный запас орехов, приобретенных еще по старым ценам. Было ли оправданным такое изменение себестоимости и цен? Да, в данном случае руководство предприятия использовало прием, который носит название калькулирование по “цене замещения” [17, 71]. “Цена замещения” – это цена, которая будет фигурировать на рынке в момент пополнения запасов сырья, истощившихся вследствие продажи продукции, изготовленной из него. Эта мера необходима для того, чтобы обеспечить продолжение производственного процесса на предприятии в прежнем объеме, то есть сохранить производственную мощность предприятия.

Таким образом, калькулирование себестоимости на базе “цен замещения” представляет собой уже калькулирование себестоимости в пространстве издержек, а не затрат. Различия между затратами и издержками были рассмотрены в предыдущем разделе 2.1. Рассмотренная трактовка затрат и издержек, предложенная экономистами Германии, во многом соответствует распространенной в англоязычных странах концепции бухгалтерских и экономических затрат.

Бухгалтерские или явные затраты (explicit cost – англ.) – “осуществляемые фирмой платежи за использование факторов производства (труда, капитала), которыми она не владеет” [46]. То есть это затраты, которые учитываются системами бухгалтерского (финансового) учета: заработная плата персонала, стоимость сырья, оплата услуг, аренды, амортизация и т.п. Учет бухгалтерских затрат ведется по первоначальным ценам на ресурсы, то есть по ценам их приобретения.

В экономическом смысле под затратами понимается “плата, необходимая для того, чтобы средства производства не переместились в другой наиболее привлекательный вид деятельности” [45, 444]. В связи с этим с позиции экономического анализа бухгалтерские затраты представляют собой лишь часть тех затрат, которые несет предприятие.

Расчет экономических затрат предусматривает:

1) применение концепции восстановительной стоимости в части бухгалтерских затрат и

2) включение в сферу анализа затрат, которые называют неявными или вмененными (implicit cost or imputed cost – англ.), а также альтернативными или экономическими (opportunity cost or economic

cost). Согласно [46] это “затраты фирмы, связанные с использованием своих собственных ресурсов производства продукции”.

Следует обратить внимание на то, что некоторые отечественные авторы трактуют только что приведенные термины в своих книгах очень вольно. Так, например, в учебном пособии Савицкой Г. В. [43, 274] и “явные” и “неявные” издержки называются “альтернативными”. А в отношении “явных” затрат еще используется так сказать уточнение – “вмененные”.

Концепция восстановительной стоимости заключается в том, что для целей управления стоимость ресурсов, использованных в процессе производства и реализации продукции, должны измеряться не первоначальными затратами на их приобретение, а рыночной (восстановительной) стоимостью [45, 446-449]. Обоснования данной концепции приводятся следующие: “любая фирма может выбрать один из двух вариантов:

- 1) использовать активы для производства и реализации готовой продукции или

- 2) продать активы по рыночным ценам” [45, 377].

Существуют и более практические обоснования данной концепции. Практикам понятно, что при продаже партии товара для продолжения дела необходимо пополнить запасы использованного сырья и материалов. Однако закупочная цена на них уже может измениться и не будет равна той цене, по которой приобреталось сырье и материалы для производства данной партии продукции. Восстановительная стоимость (цена замещения) это ожидаемая цена на сырье (материалы, услуги, товары и т.п.) в то время, когда будет производиться следующая закупка. Иллюстрацией тому может служить пример, приведенный в начале данного раздела.

Концепция восстановительной стоимости распространяется не только на запасы сырья, материалов или товары в торговле, но и на основные средства. Первоначальные затраты на их приобретение должны корректироваться с учетом инфляции (условная амортизация) [45, 377], [19, 139], [37, 127]. “Условная амортизация” это прием, призванный обеспечить приток денежных средств, необходимых для замены основных средств, для чего амортизационные отчисления должны пересчитываться с учетом инфляции. Накопленная с помощью данного расчетного приема сумма, особенно, если амортизационные отчисления не лежали мертвым грузом, а были пущены в дело и, в свою очередь, принесли определенный доход, будет гораздо ближе к новым

ценам оборудования, чем сумма, накопленная посредством бухгалтерской амортизации.

Восстановительные цены в силу своей информативной значимости являются сильным инструментом управления фирмой. В частности, рекомендуется на их основе составлять внутрифирменную отчетность, а также использовать при обосновании управленческих решений, например, для обоснования цены на новую продукцию. Для управленческой бухгалтерии эти расчеты ставят задачу организации соответствующего учета и контроля возникающих резервов.

Концепция неявных (вмененных, альтернативных, экономических издержек) затрат является одной из самых важных составляющих основ теории функционирования фирмы. “Экономика – наука о наиболее эффективном использовании имеющихся факторов производства с целью максимального удовлетворения неограниченных потребностей общества в товарах и услугах. Проблема заключается в том, что потребности всегда безграничны, а предложение ресурсов – природных ресурсов, труда и капитала, - доступных в данный момент времени для выпуска товаров и услуг, ограничено, то есть ресурсы являются редкими по отношению к потребностям, которые они призваны удовлетворить. Существование редкости означает, что мы всегда должны делать выбор”[46].

Неявные затраты обусловлены ограниченностью ресурсов: ресурс, использованный одним способом, не может быть одновременно использован по-другому. Поэтому, упущенная возможность извлечь прибыль, используя ресурсы одним способом, при выборе в пользу другого способа, рассматривается как издержки. Очевидно, первый способ обоснования концепции восстановительной стоимости сводит этот прием также к учету вмененных затрат (альтернативных издержек).

Важным аспектом использования концепции альтернативных издержек является решение проблемы перемещения ресурса от одного вида деятельности к другому. В этом случае говорят о возникновении так называемой “теневой цены” дефицитного ресурса, которая представляет собой максимальный объем средств, который компания может позволить себе заплатить за дополнительные ресурсы, не жертвуя прибылью. В сложных случаях, когда таких ограниченных ресурсов много, для решения проблемы их оптимального распределения используется задача линейного программирования.

Двойственные оценки задачи линейного программирования и представляют собой “теневые цены”.

Отметим, что влияние ограниченности ресурсов на экономические показатели деятельности предприятий исследовалось и учитывалось в практике отечественных предприятий и в советское время. Главными сферами приложения этой концепции были расчеты эффективности капитальных вложений и проблемы двойственных цен в задачах линейного программирования .

Жестко фиксированного перечня вмененных затрат (альтернативных издержек) не существует. В различных ситуациях менеджеры предприятия могут столкнуться с различными вариантами издержек, которые будут трактоваться как вмененные. Некоторые разновидности альтернативных издержек можно считать общепризнанными и используемыми на практике (в экономически развитых странах). К их числу можно отнести [45], [57]:

1) минимальный доход на вложенный капитал владельца (калькуляционный процент), то есть вознаграждение за то, что этот капитал был вложен в данное предприятие, а не в какое-либо иное с равным уровнем риска;

2) стоимость собственной недвижимости, то есть арендная плата, которую можно было бы получить, сдавая помещения, в которых идет производственный процесс, в аренду;

3) заработная плата предпринимателя, которую он мог бы получать, работая по найму;

Эти виды вмененных затрат широко используются при обосновании управленческих решений, например, для разработки системы целей по прибыли при планировании деятельности предприятия [12].

Другие виды вмененных затрат считаются также не менее важными, но их практическая распространенность пока не очень ясна. К числу таких разновидностей вмененных затрат относятся, например [45, 376]:

- социальные издержки (шум, загрязненность, перенаселенность),
- физические издержки (стресс, неудовлетворенность работой).

Дискуссионным моментом является включение в состав издержек потерь от недоиспользования производственной мощности [13, 225-238], [18, 343-346]. Вмененные затраты, связанные с показателем использования производственной мощности, представляют собой возможные потери выгодного заказа из-за загруженности мощностей менее выгодными, случайными заказами.

Часто в период особо высокого уровня инфляции менеджеры предприятий создают большие товарно-материальные запасы (больше,

чем это необходимо для осуществления нормальной производственно-хозяйственной деятельности). Это распространенная практика отечественных предприятий. В состав затрат при этом входит только стоимость использованных ресурсов. Стоимость же ресурсов, остающихся на складе, согласно терминологии, введенной Купером и Капланом [18, 343], представляют собой “затраты на неиспользованные ресурсы”, то есть неиспользованную мощность (“холостые” расходы). В данной ситуации предприятие “замораживает” большой объем денежных средств в запасах и, тем самым, лишает себя возможности получить доход от иного использования этих денежных ресурсов. Однако такое поведение можно рассматривать в ряде случаев как стремление застраховать бизнес от части рисков, например, от риска срыва производства из-за ненадежной работы поставщика. В общем случае предпринимательский риск в расчет издержек не включается, но отдельные, так называемые “единичные” риски, которые непосредственно связаны с производственной деятельностью, могут быть включены в качестве компенсационных издержек.

Оценка себестоимости в категориях издержек необходима не только для установления целевых показателей деятельности предприятия. Данный подход используется и при обосновании различных локальных управленческих решений (например, анализ целесообразности выполнения дополнительного заказа). Но, в этом случае помимо всего прочего, большое значение приобретает учет принципа релевантности. Это означает, что в рассмотрение должны включаться только те показатели, величина которых обусловлена данным решением. Поэтому, например, при анализе целесообразности дополнительного заказа амортизация имеющегося оборудования (как финансовая, так и условная) не рассматривается, поскольку была обусловлена другим, ранее принятым управленческим решением.

Таким образом, использование в управлении концепции экономических затрат (издержек) позволяет не только учесть интересы заинтересованных в существовании предприятия лиц, но и получить более точную оценку прибыли, которая может быть использована в целях роста и развития фирмы. Данный аспект в настоящее время крайне актуален.

Из вышесказанного вытекает, что понятие издержек является основополагающим инструментом современного менеджмента. Следует отметить, что сейчас концепция альтернативных издержек стабильно применяется в отечественной практике при оценке инвестиций. Но, при

обосновании стратегических и операционных управленческих решений использование понятия экономических затрат (издержек) не получило еще должного распространения. К сожалению, основной упор делается на бухгалтерские затраты. Опросы, проведенные автором, выявили лишь единичные свидетельства применения на практике концепции издержек в части восстановительной стоимости.

2.3. Разные лики себестоимости

Отметим еще раз, что в менеджменте центральным является понятие издержек (экономических затрат). Поэтому менеджер не должен полагаться автоматически на данные обычной финансовой бухгалтерии, так как это будут данные лишь о бухгалтерских затратах. Для перехода от бухгалтерских затрат к издержкам следует осуществить ряд соответствующих корректировок и ввести в расчеты данные, которые в обычной бухгалтерии отсутствуют (дополнительные издержки).

Но, и обычная, иначе говоря, финансовая бухгалтерия позволяет получить полезную для управления информацию. Но, при использовании этой информации необходимо хорошо понимать каковы ее особенности и в каких случаях эту информацию использовать можно, а в каких это может привести к ошибкам.

2.3.1. Себестоимость реализованной и себестоимость произведенной продукции

Ранее мы установили, что термин “себестоимость” используется для характеристики продуктового результата деятельности предприятия с позиции самого предприятия. Продуктовый результат – это произведенная продукция, работы, услуги. В частности, так трактуется результат в экономической теории при рассмотрении производственных функций [45], [57]. Но, для предприятий, работающих в рыночных условиях, просто изготовить продукцию недостаточно. Предприятия используют имеющиеся у них ресурсы (производят продукцию) для того, чтобы их затем возместить и еще что-то заработать сверх того (стремятся продать продукцию с прибылью). Поэтому основным (окончательным) продуктовым результатом операционной деятельности предприятия в рыночных условиях может считаться только реализованная продукция (работы, услуги). Именно показатель

“себестоимость реализованной (проданной) продукции” является основным показателем себестоимости в бухгалтерском учете. Он участвует в составлении “Отчета о прибыли и убытках”, важнейшего документа финансовой отчетности предприятия. Но, будет ошибкой думать, что этот показатель не используется в управлении. Достаточно вспомнить, что разработка планов и бюджетов (одно из направлений управленческого учета), предполагает построение прогнозных “Отчетов о прибылях и убытках”.

В целях регулирования деятельности и для составления Баланса (еще одного документа финансовой отчетности, который может быть как фактическим, так и прогнозным) менеджеры будут интересоваться и себестоимостью произведенной продукции как некоторого промежуточного, но необходимого результата. Таким образом, наряду с показателем “себестоимость реализованной (проданной) продукции” используются и такие формы себестоимости как “себестоимость продукции, произведенной в течение периода”, “себестоимость незавершенного производства”, “себестоимость готовой продукции”.

В западной практике для правильного расчета себестоимости составляют “Отчет о себестоимости проданных товаров”, который используется только для внутренних управленческих целей (рис. 2.5). Связи, существующие между показателями, участвующими в данной схеме, можно описать в виде следующей формулы:

$$S_{pt} = ((((((3CM_{nt} + CM_t) - 3CM_{kt}) + 3p_{Пnt} + P_{Нпт}) + 3Н_{Пnt}) - 3Н_{Пkt}) + 3Г_{Пnt}) - 3Г_{Пkt}), \quad (2.1)$$

где

S_{pt} - себестоимости проданной (реализованной) продукции данного периода t ,

$3CM_{nt}$, $3CM_{kt}$ - стоимость запасов сырья и материалов на начало и конец рассматриваемого периода t соответственно,

CM_t - стоимость закупленных в периоде t сырья и материалов,

$3p_{Пnt}$ - прямая заработная плата периода t ,

$P_{Нпт}$ - производственные накладные расходы периода t ,

$3Н_{Пnt}$, $3Н_{Пkt}$ - стоимость запасов незавершенного производства, соответственно, на начало и конец периода t ,

$3Г_{Пnt}$, $3Г_{Пkt}$ - стоимость запасов готовой продукции, соответственно, на начало и конец периода t .

Можно написать также формулы для расчета ряда важных показателей:

- стоимость запасов сырья и материалов, которые могут быть использованы в данном периоде (ЗСМ_t),

$$ЗСМ_t = ЗСМ_{нт} + СМ_t,$$

Запасы сырья и материалов на начало периода	
+	
Стоимость сырья и материалов, <u>приобретенных в данном периоде</u>	
Стоимость сырья и материалов к использованию	
-	
<u>Запасы сырья и материалов на конец периода</u>	
Затраты сырья и материалов	
+	
Заработная плата основных производственных рабочих	
+	
<u>Производственные накладные расходы</u>	
Производственные затраты периода	
+	
<u>Незавершенное производство на начало периода</u>	
Общие производственные затраты	
-	
<u>Незавершенное производство на конец периода</u>	
Себестоимость произведенной продукции	
+	
<u>Запасы готовой продукции на начало периода</u>	
Себестоимость готовой продукции	
-	
<u>Запасы готовой продукции на конец периода</u>	
Себестоимость реализованной продукции	

Рис. 2.5. Схема “Отчета о себестоимости проданных товаров”
[50, 109-110], [52, 115].

- стоимость прямых затрат на сырье и материалы, использованных в периоде t (СМ_{пt}),

$$СМ_{пт} = ЗСМ_t - ЗСМ_{кт},$$

- производственные затраты периода t ($З_{пт}$),

$$З_{пт} = СМ_{пт} + З_{пПнт} + РН_{пт},$$

- общие производственные затраты периода t ($З_{пот}$),

$$З_{пот} = З_{пт} + ЗНП_{нт},$$

- себестоимость продукции, произведенной в течение периода t ($С_{пт}$),

$$С_{пт} = З_{пот} - ЗНП_{кт},$$

- себестоимость готовой продукции периода t ($С_{рт}$),

$$С_{рт} = С_{пт} + ЗГП_{нт}.$$

- себестоимость проданной продукции ($С_{пт}$),

$$С_{пт} = С_{рт} - ЗГП_{кт}.$$

Путем простых преобразований можно установить, что себестоимость произведенной в данном периоде продукции равна сумме производственных затрат и изменения запасов незавершенного производства:

$$С_{пт} = З_{пт} + (ЗНП_{нт} - ЗНП_{кт}).$$

Понятно, что себестоимость реализованной продукции подвержена влиянию большого количества факторов, например изменению разного рода запасов:

$$\begin{aligned} С_{пт} &= С_{рт} - ЗГП_{кт} = С_{пт} + (ЗГП_{нт} - ЗГП_{кт}) = \\ &= З_{пт} + (ЗНП_{нт} - ЗНП_{кт}) + (ЗГП_{нт} - ЗГП_{кт}) = \\ &= СМ_{пт} + З_{пПнт} + РН_{пт} + (ЗСМ_{нт} - ЗСМ_{кт}) + \\ &\quad + (ЗНП_{нт} - ЗНП_{кт}) + (ЗГП_{нт} - ЗГП_{кт}). \end{aligned}$$

Это очень важное для менеджеров обстоятельство, поскольку характеризует возможные пути воздействия на величину себестоимости реализованной продукции, а, следовательно, и прибыли.

Интересно, что в Германии приняты две формы Отчета о прибыли и убытках: на основе “себестоимости реализованной продукции” и на основе “себестоимости произведенной продукции”. И хотя оба способа дают одинаковое значение прибыли, расчет на основе “себестоимости реализованной продукции” признан предпочтительным, так как обладает рядом аналитических преимуществ важных для управления [61], [84].

В ходе проведенных опросов выяснилось, многие считают, что себестоимость произведенной продукции равна сумме производственных затрат. “Производственные затраты периода” безусловно очень полезный показатель, позволяющий, в частности, оценивать работу менеджера в данном периоде [17, 205-207]. Но, себестоимость произведенной в данном периоде продукции, как мы теперь видим, это другой показатель.

Среди практикующих менеджеров нет также четкого понимания того, что такое готовая продукция. Одни думают, что это продукция, доведенная до состояния готовности в данном периоде, то есть по сути дела – произведенная в данном периоде продукция. Другие же считают, что это та продукция, которую в данном периоде можно продать, то есть помимо произведенной в данном периоде продукции к ней относятся и остатки продукции, произведенной ранее и находившейся на складе к началу данного периода.

В настоящее время в аналитической практике отечественных предприятий часто используется также показатель “товарной продукции”. Этот термин широко использовался в экономическом анализе деятельности социалистических предприятий. В настоящее время, к сожалению, это понятие не всегда четко определяется теми, кто рекомендует им пользоваться [2], [43]. Прежде всего, не все ощущают разницу между понятиями “товарная продукция” и “себестоимость товарной продукции”. Не ясно также, следует ли относить к категории товарной ту продукцию, которая была изготовлена в данном периоде, как это было в советское время [47], или это совокупность изготовленной продукции и ее запасов, имевшихся на начало периода, что будет соответствовать понятию “готовая продукция” в рассмотренной выше схеме. Более того, способ измерения “товарной продукции” понимается по-разному. Так, например, в учебном пособии для технических вузов “Антикризисное управление” товарная продукция определяется как “количество изделий, объем работ, услуг, предназначенных для реализации, полностью законченных в производстве” [2, 145]. Из этого следует, что измерять товарную

продукцию следует в натуральных единицах. А в учебном пособии Савицкой Г.В. “Анализ хозяйственной деятельности предприятий” товарная продукция – показатель стоимостной, измеренный в “оптовых ценах, действующих в отчетном году” [43, 183], то есть как в советское время [47].

Очень важным аспектом расчета “себестоимости реализованной продукции” (естественно также и всех промежуточных форм себестоимости) является вопрос о том, использование каких именно ресурсов должен отражать этот показатель. Современная международная позиция по этому вопросу такова - “себестоимость” должна отражать использование ресурсов только в сфере изготовления продукции. Так, например, справочник бухгалтера «Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS» дает следующее определение себестоимости: это - “денежное выражение величины ресурсов, затраченных на хозяйственную деятельность. Для производственного предприятия себестоимость состоит из трех компонентов:

- 1) себестоимость сырья и материалов, непосредственно входящих в изделие;
- 2) стоимость труда, непосредственно затраченного на изготовление изделия;
- 3) определенной доли накладных затрат, связанной с процессом производства”[27,164-165].

Аналогичная позиция высказана в работах [6, 41], [17, 94, 34-35], [50, 53, 252]. Именно такой подход отражает приведенная ранее формула (2.1), поскольку в расчетах используется только показатель производственных накладных расходов. Это связано с тем обстоятельством, что себестоимость является “основой оценки самостоятельно произведенных средств производства (основной капитал) или готовой продукции и незавершенного производства (оборотных средств)”[75, 449], которая используется при составлении баланса. В основе данного подхода лежит стремление оценивать запасы таким образом, чтобы эти оценки отражали затраты компании на замену фондов.

Такой важный показатель как “валовая прибыль”, представляющий собой разницу между выручкой от реализации продукции и затратами на производство этой продукции, рассчитывается на основе “себестоимости реализованной продукции”. Понятно, что другие виды операционной деятельности - административно-управленческая и реализационная - также ведут к использованию определенных ресурсов,

то есть порождают соответствующие затраты (“административно-управленческие расходы” и “расходы на продажу”). Но, эти виды операционной деятельности не являются процессами изготовления продукции, работ, услуг. Таким образом, обусловленные данными видами деятельностью затраты являются затратами операционными, но “внепроизводственными”.

В управленческом учете для разграничения понятий затрат, участвующих и не участвующих в оценке запасов, введены понятия “затраты на продукт” (product costs –англ.) или “запасоемкие (inventoriable – англ.) затраты” и, соответственно, “затраты на период”(period costs – англ.) [64, 28]. В Германии для обозначения аналогичных понятий используются термины: “продуктовые затраты” (Produktkosten – нем.) и “структурные затраты” (Strukturkosten – нем.).

В переводе популярного немецкого пособия по контроллингу А. Дайле [12, 11-12,36, 50] можно найти очень доступное разъяснение сути этих понятий. Продуктовые затраты – “это затраты на создание структуры продукта, то есть цена, которую нужно уплатить за создание продукта как физического тела”. Это затраты, имеющие статус следствия (“потому что”). Это объясняет, почему к “запасоемким” (“продуктовым”) относятся и такие затраты, которые на первый взгляд могут показаться относящимися к периоду, а не к продукту, например, амортизация производственного оборудования.

Структурные затраты являются затратами “на создание организационной надстройки, позволяющей производить и продавать продукты на рынке”. Они имеют статус причины (“чтобы”).

Внепроизводственные затраты (структурные, затраты периода) участвуют в формировании уже другой разновидности прибыли – “операционной”. Эти взаимосвязи хорошо отражает структура “Отчета о прибылях и убытках”, принятая на западе (рис. 2.6).

Принятая в настоящее время в отечественном бухгалтерском учете форма “Отчета о прибылях и убытках” соответствует данной схеме за исключением некоторых терминологических расхождений. Так например, аналогом “операционной прибыли” является показатель “прибыль (убыток) от продаж”. Отечественные нормы учета допускают также включение в состав “себестоимости” административно-управленческих расходов, что, естественно, противоречит рассмотренной концепции расчета “себестоимости реализованной продукции”. К обсуждению данной проблемы мы еще вернемся в разделе 2.4.2.

	Выручка от продаж (Sales, Turnover)
-	Себестоимость реализованной продукции (Cost of Goods Sold) (прямые затраты труда, прямые затраты материалов, <u>производственные накладные расходы</u>)
	Валовая прибыль (Gross Profit)
-	Операционные расходы (Operating Expenses) <u>(общие и административные расходы, расходы на продажу)</u>
	Операционная прибыль (Operating Profit)
+ (-)	Другие прибыли и убытки (Other Revenue and Expenses)
+ (-)	<u>Случайные прибыли и убытки (Gains and Losses)</u>
	Прибыль до налогообложения (Income Before Income Tax)
-	<u>Налог на прибыль (Income Tax)</u>
	Чистая прибыль (Net Income).

Рис. 2.6. Структура “Отчета о прибылях и убытках” [50, 53].

Поскольку административно–управленческая деятельность подразумевает регулирование деятельностью предприятия в целом, включая не только основную, то есть производственно-сбытовую деятельность, но также инвестиционную и финансовую очень интересным выглядит предложение, внесенное С.А.Николаевой [32, 103], списывать административно-управленческие затраты (“Общехозяйственные расходы”) сразу на счет “Прибыли и убытки”. В этом случае данный вид затрат будет участвовать в определении общего финансового результата деятельности предприятия и при этом не будет соотноситься только с одним видом деятельности (основной деятельностью).

Развивая эту идею, представляется целесообразным, отдельно учитывать прямые административно-управленческие расходы по операционной, инвестиционной, финансовой деятельности, а также общие административно-управленческие расходы. Прямые

административно-управленческие расходы операционной деятельности в принятом порядке должны участвовать в расчете “операционной” прибыли, прямые административно-управленческие расходы инвестиционной и финансовой деятельности помогут уточнить соответственно эффективность этих видов деятельности, а общие административно-управленческие расходы должны включаться в расчет “прибыли до налогообложения”.

2.3.2. Периодизированная себестоимость и себестоимость единицы продукции

Наряду с “себестоимостью реализованной продукции” или “себестоимостью произведенной продукции” распространен термин “себестоимость единицы продукции”. Если “себестоимость продукции” (реализованной или произведенной) всегда является понятием периодизированным, то есть соотнесенным с определенным периодом времени, то “себестоимость единицы продукции (изделия)” часто воспринимается вне связи с периодом функционирования предприятия. Обычно “себестоимость единицы продукции (изделия)” используется в связи с характеристикой процесса изготовления данного продукта.

Многие (как правило, не экономисты) полагают, что именно этот показатель является объективным и первичным при проведении всех экономических расчетов. Рассуждают при этом следующим образом: для того, чтобы узнать, например, себестоимость всей произведенной продукции нужно сначала рассчитать показатель себестоимости единицы продукции (который, как полагают, объективен и определяется свойствами этой продукции) и умножить его на количество произведенных единиц. К сожалению, данные рассуждения можно считать справедливыми, и то с определенными оговорками, только в отношении себестоимости, состоящей исключительно из прямых затрат, обусловленных конструкцией (рецептурой) и технологией изготовления продукции данного вида. Но, это будет лишь нижняя граница себестоимости.

Помимо прямых затрат в общем случае в себестоимость единицы продукции включается и определенная доля затрат косвенных, то есть затрат, вызванных производством не какой-то конкретной продукции, а производственной деятельностью в целом. Для расчета той доли косвенных затрат, которую отнесут на себестоимость единицы

продукции того или иного вида, отправным моментом будет определение общей суммы косвенных затрат периода.

Если прямые затраты, действительно, можно считать характеристикой продукции данного вида, то косвенные затраты обусловлены спецификой организации производства на предприятии. Выбор же способа отнесения косвенных затрат на конкретные виды продукции, как мы увидим в следующем разделе, достаточно произволен. Поэтому нет оснований считать себестоимость единицы продукции, включающей и прямые и косвенные затраты, характеристикой абсолютно объективной и первичной.

Показатель “себестоимости единицы продукции” является результатом нормирования затрат, основанного на целом ряде предположений, в том числе предположений об особенностях организации производства и управления на данном предприятии и объема его деятельности в предстоящем периоде, которые не связаны со свойствами самой продукции.

Вместе с тем можно определить и среднее значение себестоимости единицы продукции (произведенной или реализованной) как частное от деления себестоимости всей продукции данного периода на ее количество. Такой показатель называют “удельной себестоимостью”:

$$S't = St / Kt,$$

где

$S't$ - удельная себестоимость (среднее значение себестоимости единицы продукции) в периоде t ,

St – валовая (общая) себестоимость в периоде t ,

Kt – количество единиц продукции, произведенной (проданной) за период t .

2.3.3. Себестоимость полная и усеченная

При расчете себестоимости часто возникает вопрос, какие именно затраты следует включать в себестоимость: все или только какой-то определенный перечень, а если определенный перечень, то какой именно. Сейчас уже мало кого удивит тем, что себестоимость бывает “полная” и “усеченная”.

При определении “полной” себестоимости продукции устанавливается то количество затрат каждого вида, которое, как

полагают, можно соотнести с этой продукцией. Учитывая существование таких классификационных подходов к затратам, которые выделяют “прямые/косвенные”, “основные/накладные”, “переменные/постоянные” затраты, формула полной себестоимости может быть представлена в разных вариантах.

Чаще всего для расчета “полной” себестоимости используется формула, основанная на разделении затрат “прямые” и “косвенные”. В этом случае имеем:

$$Sp_{\text{полн}} = Z_{\text{пр}} + Z_{\text{кос}}, \quad (2.2)$$

где

$Sp_{\text{полн}}$ – полная себестоимость продукции вида i ,

$Z_{\text{пр}}$ – прямые затраты продукции вида i ,

$Z_{\text{кос}}$ – определенная часть косвенных затрат, отнесенная на продукцию вида i .

Напомним, что прямыми называются те затраты, которые могут быть непосредственно отнесены на данный объект (затраты “отслеживаются” до данного объекта), то есть когда можно сказать, что именно данный объект является причиной возникновения затрат. Основанием для этого является наличие какого-либо документа, подтверждающего принадлежность и величину этих затрат. Классическим примером прямых затрат служат затраты на основные материалы. Их величина определяется согласно спецификациям или рецептурам и подтверждается лимитно-заборными картами. Часто к категории прямых затрат относят и заработную плату основных производственных рабочих. Однако с полным правом это можно делать только в том случае, когда оплата труда осуществляется сдельно, то есть за каждую изготовленную в соответствии со стандартом единицу продукции.

По отношению к продукции конкретного вида косвенными являются затраты общие для нескольких видов продукции, например, амортизация оборудования, на котором данные виды продукции обрабатываются. Поэтому на определенный вид продукции (i), относится только часть общих косвенных затрат. Для того чтобы определить ту часть косвенных затрат, которая должна быть отнесена рассчитывается коэффициент:

$$k = \Sigma Z_{\text{кос}j} / \Sigma B_i, \quad (2.3)$$

где

k – коэффициент отнесения косвенных затрат,

$\Sigma Z_{\text{кос}j}$ – сумма всех косвенных затрат за период,

j – номер разновидности косвенных затрат, $j = 1, 2, \dots, J$,

ΣB_i – суммарное значение величины базового показателя, то есть такого показателя, который объясняет величину косвенных затрат,

i – номер вида продукции, $i = 1, 2, \dots, I$.

Традиционные методы калькулирования (эмпирический, метод однородных секций [18], [54], [64], [78]) в качестве базы отнесения косвенных затрат используют показатель, который по мнению руководства компании наилучшим образом отражает влияние объема производства на величину затрат. Обычно для этих целей применяются такие показатели, как различные виды прямых затрат или их сумма, данные о человеко- или станко-часах в основном производстве.

Таким образом, полная себестоимость продукции вида i будет равна ($S_{\text{пол}i}$):

$$S_{\text{пол}i} = Z_{\text{пр}i} + Z_{\text{кос}i} = Z_{\text{пр}i} + k \cdot B_i. \quad (2.4)$$

где

B_i – величина базового показателя, соответствующая продукции вида i .

Формула расчета полной себестоимости продукции вида i в терминах “основных – накладных” затрат будет выглядеть следующим образом:

$$S_{\text{пол}i} = Z_{\text{осн}i} + Z_{\text{накл}i}, \quad (2.5)$$

где

$Z_{\text{осн}i}$ – основные затраты продукции вида i ,

$Z_{\text{накл}i}$ – накладные расходы продукции вида i .

Понятия “основные” и “накладные” затраты обусловлено существованием на предприятии технологических процессов трех видов: основных, вспомогательных и обслуживающих [58, 197]. Основной технологический процесс непосредственно связан с изготовлением основной продукции предприятия. В ходе основных процессов сырье и материалы превращаются в новый продукт. В машиностроении, например, это резка металла, механическая обработка, сборка. Вспомогательные технологические процессы предназначены для создания продукции, необходимой для удовлетворения собственных потребностей предприятия, например, изготовление специальных инструментов. А обслуживающие технологические процессы, как явствует из их названия, оказывают различные услуги основным и вспомогательным процессам. К

обслуживающим процессам, в частности, относятся транспортная служба и складское хозяйство (сфера логистики).

“Основными” затратами называются затраты, возникающие в связи с выполнением основных технологических процессов. К “основным” затратам относят, прежде всего, затраты на сырье и основные материалы и заработную плату основных производственных рабочих. “Накладными” затратами (обычно их называют “накладные расходы”) являются все остальные виды затрат. К категории “накладных расходов” относят также и внепроизводственные затраты. Таким образом, можно выделить производственные, сбытовые и административно-управленческие (общехозяйственные) накладные расходы. В последнее время из состава общехозяйственных расходов особо выделяют затраты на НИР и ОКР в силу их особого значения для современных предприятий.

Очевидно, что производственная себестоимость продукции состоит из основных затрат и производственных накладных расходов, а полная себестоимость должна включать все виды накладных затрат. Некоторые авторы определяют основные затраты, как затраты, обусловленные протеканием технологического процесса [22, 113], то есть без акцента на то, что это должен быть основной технологический процесс. Такой подход приводит к тому, что основные затраты становятся тождественны производственным, что вряд ли можно считать оправданным.

Переходя к расчету полной себестоимости в терминах “переменных/постоянных” затрат, необходимо вспомнить, что “переменными” называются те затраты, общая сумма которых изменяется пропорционально объему деятельности предприятия, а “постоянными” - те затраты, общая сумма которых в связи с изменениями объема деятельности предприятия в данном периоде не изменяется. Классическим примером переменных затрат являются затраты на сырье и основные материалы, а примером постоянных затрат может служить арендная плата.

При использовании категорий “переменных/постоянных” затрат придется говорить не о полной себестоимости отдельно взятых видов продукции, а об их суммарном значении, потому что постоянные затраты (как производственные, так и непроизводственные) являются характеристикой деятельности предприятия в целом и в общем случае на виды продукции не распределяются. Себестоимость продукции того или иного вида определяется только на основе переменных

(переменных производственных) затрат. В этом как раз и заключается научная и практическая ценность данного подхода.

Таким образом, можно записать:

$$\sum S_{\text{пол}i} = \sum S_{\text{пе}i} + 3_{\text{по}}. \quad (2.6)$$

где

$\sum S_{\text{пол}i}$ – суммарное значение полной себестоимости,

$\sum S_{\text{пе}i}$ – суммарное значение переменной себестоимости,

$3_{\text{по}}$ – постоянные затраты.

Полная себестоимость продукции вида i в этом случае будет определяться следующим образом:

$$S_{\text{пол}i} = S_{\text{пе}i} + B_i / \sum B_i \cdot 3_{\text{по}}, \quad (2.7)$$

где

$S_{\text{пе}i}$ – значение переменной себестоимости продукции вида i ,

$\sum B_i$ – суммарное значение величины показателя, выбранного руководством для распределения постоянных затрат между видами продукции,

B_i – значение базового показателя, свойственное продукции вида i .

Формула расчета “удельной полной себестоимости” во всех случаях выглядит следующим образом:

$$S'_{\text{пол}i} = S_{\text{пол}i} / K_i \quad (2.8)$$

где

$S'_{\text{пол}i}$ – удельная полная себестоимость продукции вида i ,

K_i – количество единиц продукции вида i .

“Усеченная” себестоимость включает только определенный перечень затрат. Наиболее распространенными видами усеченной себестоимости являются следующие её разновидности:

а) прямая себестоимость,

б) переменная себестоимость.

Названия сами говорят за себя: прямая себестоимость включает только те виды затрат, которые являются прямыми по отношению к данному объекту отнесения затрат, а переменная – соответственно, только переменные. Следует отметить, что переменная себестоимость и ее применение в практике управления является более развитой формой усеченной себестоимости. Прямая себестоимость исторически возникла раньше переменной себестоимости, но на практике иногда используется

и в настоящее время, поскольку в учетно-расчетном плане является менее сложным вариантом.

“Полная” себестоимость в современном менеджменте, как правило, используется для решения задач стратегического, долгосрочного планирования, для обоснования долгосрочной цены продукции. Получение данных, необходимых для калькулирования полной себестоимости в терминах “прямых/косвенных” затрат, обеспечивает принятая система финансового учета. Эту систему учета и соответствующие методы калькулирования в настоящее время называют традиционными. Начиная с последней трети XX-го века, в адрес традиционных методов калькулирования полной себестоимости было высказано большое количество нареканий, главная причина которых заключается в значительной условности большинства расчетов, свойственных этим методам, а также их преимущественная нацеленность на сферу производства.

Инструментом калькулирования, позволяющим осуществить расчет полной себестоимости более обоснованным способом, в настоящее время признан метод “АВ-костинг” (activity based costing), который также называют калькулированием по видам деятельности (процессам). Этот метод предполагает калькулирование полной себестоимости в терминах “основных затрат/накладных расходов”. Достоинством его является сокращение количества условных расчетов и выявление причин возникновения затрат (поглощения ресурсов). Если традиционные методы калькулирования (даже наиболее совершенные) рассматривают величину затрат как функцию от объема производства, то АВ-костинг предлагает механизм отнесения накладных косвенных затрат, опирающийся на выявление реальных причинно-следственных связей между факторами (драйверами) затрат различного вида и величиной этих затрат. АВ-костинг может быть использован для отнесения, как косвенных основных затрат, так и накладных производственных, управленческих, и сбытовых расходов, если они не являются прямыми. Этот метод может применяться, как в промышленности, так и в сфере услуг или торговле, как в коммерческих, так и бюджетных организациях. Для внедрения АВ-костинга на практике обычного бухгалтерского (финансового) учета недостаточно. Подробное освещение этого способа калькулирования себестоимости выходит за рамки данной книги. Особенности АВ-костинга описаны в работах [13], [18], [65].

Для получения данных об “усеченной” себестоимости, а также для расчета “полной себестоимости” в терминах “переменных/постоянных” затрат необходимо создание специальной системы учета – системы “директ-костинг”.

Это историческое название системы, обусловленное калькулированием прямой себестоимости. Более поздние разновидности “директ-костинга” стали относить на себестоимость продукции переменные затраты, то есть помимо прямых переменных затрат и часть косвенных, которые являются переменными, а также часть реализационных затрат, изменяющихся пропорционально соответствующим объемам деятельности. В связи с этим высказывались предложения переименовать данную систему в “верибл-костинг” [64].

При решении управленческих задач короткого периода основу анализа должна составлять усеченная себестоимость. В этом случае говорят об использовании модели “объем – затраты – прибыль”, особенности, возможности и приложения которой достаточно подробно описываются во всех учебниках по управленческому учету, например, в [18], [65].

2.3.4. Производственная, полная и усеченная себестоимость

В начале данного раздела мы познакомились с понятием “производственная себестоимость”. Теперь мы знаем, что существует понятие “полная себестоимость”. Однако в учете иногда используется также термин “полная производственная себестоимость”, который представляет собой затраты, соотносимые с изделием. То есть это тоже, что “себестоимость реализованной продукции”. “Полная производственная себестоимость” не имеет в своем составе расходов периода (расходов на реализацию, на научные исследования и разработки, общих административных расходов, выплаты процентов по кредитам). Но, будет ошибкой думать, что она содержит только переменные затраты. Постоянные производственные затраты также включаются в состав полной производственной себестоимости. Это понятие (производственная себестоимость) обычно используется для оценки стоимости товарно-материальных запасов и реализованной продукции.

“Полная” же себестоимость изделия представляет собой сумму его полной производственной себестоимости и соответствующей части внепроизводственных затрат. В переводах западных учебников термин

“полная себестоимость” часто используется для обозначения полной производственной себестоимости. На необходимость различать эти понятия обращают внимание Р.Энтони и Дж.Рис [78, 316]. Они подчеркивают, что на практике термин “полная себестоимость” часто используется для обозначения “полной производственной себестоимости”. Это, естественно, может вводить в заблуждение.

В отечественной учетной практике, как известно, предприятию предоставлено право, самому решать, каким образом будут участвовать в расчете прибыли общие и административные расходы, которые названы “общехозяйственными” и учитываются на счете 26. Предприятие в соответствии с выбранной учетной политикой может:

1) включать их в состав производственных затрат (списание на счета 20, 23, 29) с дальнейшим распределением между видами производимой продукции,

2) списывать на счет 90, то есть на счет продаж.

При реализации второй возможности калькулируется себестоимость, которая получила у нас название “неполной” (“ограниченной”) [32, 97]. Этот вариант учета “общехозяйственных расходов” часто трактуется у нас как возможность вести финансовый учет по системе “директ - костинг”. О системе “директ-костинг” в первые годы перестройки у нас говорили так много, что некоторые и до сих пор полагают, что суть управленческого учета сводится именно к внедрению этой системы.

Если же предприятие выберет первую возможность учета “общехозяйственных расходов”, то какой вид себестоимости будет получен? Многие полагают, что в этом случае калькулируется “полная” себестоимость. Однако, для того, чтобы быть “полной”, рассчитанной таким образом себестоимости, например, не хватает расходов на сбыт. Но и “производственной себестоимостью” возникающий в результате такого способа учета показатель не назовешь, так как он будет содержать часть “внепроизводственных” затрат.

А можно ли считать “усеченной” себестоимость, которая получается при использовании второго способа? Повторимся, “усеченной” (то есть “неполной”, “ограниченной”) себестоимостью в международной практике учета называют себестоимость, содержащую только переменные (или только прямые) затраты. Как известно, система “директ-костинг” предполагает списание на финансовый результат данного периода целиком всех постоянных затрат (в том числе и постоянных производственных). В более ранних версиях этой системы на изделие относились только прямые затраты, а на финансовый

результат периода целиком списывались все косвенные затраты. Но, “общехозяйственные расходы” не обязательно все ведут себя как постоянные. Например, если арендная плата устанавливается как определенный процент от прибыли (на практике такое встречается), этот вид расходов становится разновидностью переменных. И, наоборот, среди “общепроизводственных расходов” (счет 25), которые согласно положениям финансового учета во всех случаях должны быть включены в состав себестоимости (отнесены на счет 20), могут быть и переменные (например, стоимость вспомогательных материалов), и постоянные (например, амортизация) составляющие. Считать же все “общепроизводственные расходы” прямыми тем более нет оснований. Только в редких случаях некоторые разновидности общепроизводственных затрат могут рассматриваться в качестве прямых по отношению к конкретным изделиям. Таким образом, получается, что разрешенный у нас для организации финансового учета вариант списания счета 26 (“Общехозяйственные расходы”) на счет продаж отнюдь не является сигналом к внедрению системы “директ - косинг”.

Какую же себестоимость позволяют получать разрешенные у нас варианты учета “общехозяйственных расходов”? Поскольку речь идет о бухгалтерском учете, который ориентирован на формирование показателя “себестоимости реализованной продукции”, и в том, и в другом случае именно он и должен быть получен. При этом очевидно, что второй путь позволяет реализовать принятый в международной практике учета способ калькулирования, включающий в себестоимость только производственные затраты. В первом же случае в производственную себестоимость изделия будут включены и “общехозяйственные расходы”.

Следовательно, в настоящее время у нас предприятие самостоятельно делает выбор не между расчетом себестоимости по полным или по переменным затратам, а между расчетом по производственным или по “производственно-административным” затратам.

Как показали проведенные опросы, в большинстве случаев наши предприятия выбирают тот способ учета себестоимости, при котором общехозяйственные расходы включаются в расчет себестоимости продукции.

Чем это вызвано? Может быть, мы стали жертвой той терминологической путаницы, о которой предупреждают Р.Энтони и Дж. Рис, когда пишется “полная себестоимость”, а имеется в виду

“полная производственная себестоимость”? Возможно. Но, вероятнее то, что некоторые менеджеры и специалисты, работавшие на предприятиях еще в советский период, продолжают мыслить по старинке: включение административно-хозяйственных расходов в расчет производственной себестоимости в период централизованно управляемой экономики, было общепринятой практикой. Сбыт тогда не играл для предприятия столь значительной роли, как в настоящее время, и внимание администрации предприятия было направлено, главным образом, на организацию процесса изготовления продукции. А в настоящее время прежние подходы распространяются, благодаря эффекту “фольклора”.

О том, к каким результатам может привести практика включения “общехозяйственных расходов” в “себестоимость реализованной продукции” речь пойдет в разделе 2.4.2.

2.4. Осторожно: полная себестоимость!

Проведенные опросы показали, что наиболее популярной разновидностью себестоимости на наших предприятиях в настоящее время является показатель полной себестоимости. Это обстоятельство требует более подробного изучения особенностей данного показателя.

2.4.1. “Самая точная” с точностью до...

Среди менеджеров распространено мнение, что полная себестоимость является “самым точным значением себестоимости”. Однако, это заблуждение.

В разделе 2.3.3 было рассмотрено несколько вариантов расчета полной себестоимости. Подставив в формулу (2.4) выражение для расчета коэффициента отнесения косвенных затрат (2.3) получим развернутое представление способа определения полной себестоимости какого-либо вида в терминах “прямых/косвенных” затрат:

$$\Sigma \text{пол}i = \Sigma \text{пр}i + \Sigma \text{кос}i = \Sigma \text{пр}i + (\Sigma \text{Зкос}j / \Sigma \text{Б}i) \cdot \text{Б}i, \quad (2.9)$$

где

$\Sigma \text{пол}i$ – полная себестоимость продукции вида i ,

$\Sigma \text{пр}i$ – прямые затраты продукции вида i ,

$\Sigma \text{Зкос}j$ – сумма всех косвенных затрат за период,

j – номер разновидности косвенных затрат, $j = 1, 2, \dots, J$,

ΣB_i – суммарное значение величины базового показателя, то есть такого показателя, который объясняет величину косвенных затрат,
 i – номер вида продукции, $i = 1, 2, \dots, I$,
 B_i – значение величины базового показателя, которую он принимает при изготовлении продукции вида i .

Отметим еще раз, что выбор базы отнесения косвенных затрат – результат решения руководства компании. При традиционном калькулировании в качестве базы используются так называемые объемозависимые показатели (штуки, человеко-часы, заработная плата основных производственных рабочих и т.п.). Понятно, что себестоимость продукции конкретного вида существенно зависит от того, на каком именно показателе базы (Б) остановит свой выбор руководство компании.

Иногда “прямые” затраты отождествляются с “основными”, а “косвенные” затраты с “накладными расходами”. В теоретическом плане такое отождествление ошибочно, поскольку смешиваются результаты использования двух различных классификационных принципов. На практике же в отдельных ситуациях такие совпадения могут иметь место. Но, в общем случае это, разумеется, неправильно. Накладные расходы в большинстве своем являются косвенными, однако среди них могут присутствовать и прямые затраты. Например, затраты изготовления специального инструмента, предназначенного для использования в процессе создания только одного вида продукции, – накладные прямые затраты. Вместе с тем, среди основных затрат могут встретиться косвенные, например, амортизация основного оборудования.

Следовательно, формулу (2.5) можно уточнить:

$$\begin{aligned} \Sigma \text{пол} i &= \Sigma \text{осн} \text{пр} i + \Sigma \text{осн} \text{косв} i + \Sigma \text{накл} \text{пр} i + \Sigma \text{накл} \text{косв} i = \\ &= (\Sigma \text{осн} \text{пр} i + \Sigma \text{накл} \text{пр} i) + (\Sigma \text{осн} \text{косв} + \Sigma \text{накл} \text{косв}) \\ &= (\Sigma \text{осн} \text{пр} i + \Sigma \text{накл} \text{пр} i) + (\Sigma \text{Зкос} j / \Sigma B_i) \cdot B_i = \\ &= (\Sigma \text{осн} \text{пр} i + \Sigma \text{накл} \text{пр} i) + k \cdot B_i, \end{aligned} \quad (2.10)$$

где

$\Sigma \text{осн} \text{пр} i$ – основные затраты продукции вида i , которые являются прямыми,

$\Sigma \text{осн} \text{косв} i$ – основные затраты продукции вида i , которые являются косвенными,

Знакл $прі$ - накладные расходы продукции вида i , которые являются прямыми,

Знакл $косві$ - накладные расходы продукции вида i , которые являются косвенными,

k - коэффициент отнесения косвенных затрат.

Коэффициент отнесения косвенных затрат k также рассчитывается по формуле (2.3), но понятно, что в состав косвенных затрат входят как основные, так и накладные расходы.

Формула (2.10) показывает связь между различными группами затрат, возникающими при применении двух классификационных подходов. Ясно, что при выражении полной себестоимости через понятия “основных/накладных” затрат, как и при выражении себестоимости через понятия “прямых/ косвенных” затрат, величина полной себестоимости будет зависеть от выбранного базового показателя (B). Метод калькулирования “АВ-костинг” хоть и повышает точность расчетов, поскольку предусматривает выявление причинно-следственных связей между затратами и функциональными факторами их возникновения, не может обеспечить абсолютную точность проводимых расчетов, поскольку все равно оставляет место для волевых решений, а также предполагает довольно широкое использование экспертных оценок.

Серьезные проблемы существуют с отнесением ряда накладных расходов, которые обусловлены конкретным видом продукции, то есть являются по отношению к этому виду продукции прямыми (Знакл $прі$). Например, затраты, связанные с разработкой и запуском в производство продукции данного вида. Традиционные методы калькулирования учитывают их как часть расходов, которые, как правило, распределяются косвенно. То есть на практике формула (2.10) часто принимает вид:

$$Сполі = Зосн\text{ }прі + k \cdot Бі. \quad (2.11)$$

Таким образом часть прямых затрат продукции вида i распределяется по всей продукции, что, естественно, снижает точность всех расчетов.

Полная себестоимость в терминах “переменных/постоянных” затрат, рассчитанная по формуле (2.7) также зависит от базового показателя (B), который используется для распределения постоянных затрат между видами производимой продукции:

$$Сполі = Спеі + Бі / \sum Бі \cdot Зпо.$$

В данном контексте, кроме того, можно выделить такие затраты, которые являются постоянными относительно определенных объектов учета затрат, например, конкретных видов продукции (или определенных групп продукции). Эти затраты получили название “специальных” или “прямых постоянных” затрат. Примером таких затрат вида может служить амортизация специализированного станка, используемого в процессе изготовления только одного какого-то вида продукции.

С учетом этого обстоятельства зависимость между полной себестоимостью, переменной себестоимостью и постоянными затратами будет выглядеть следующим образом:

$$\sum \text{Сполі} = \sum \text{Спе і} + \sum \text{Зпо сп і} + \sum \text{Зпо сп g} + \text{Зпо об}, \quad (2.12)$$

где

$\sum \text{Сполі}$ – суммарная полная себестоимость,

Спеі – переменная себестоимость продукции вида i , то есть себестоимость, содержащая только переменные статьи затрат,

$\sum \text{Спеі}$ – суммарное значение переменной себестоимости, включающее переменную себестоимость всех видов продукции, $i = 1, 2, \dots, I$,

Зпо спі – специальные (прямые постоянные) затраты продукции вида i ,

$\sum \text{Зпо спі}$ – суммарное значение специальных затрат всех видов продукции, $i = 1, 2, \dots, I$,

Зпо спg – специальные (прямые постоянные) затраты, группы продукции или места возникновения затрат с номером g ,

$\sum \text{Зпо спg}$ – суммарное значение всех специальных групповых затрат, $g = 1, 2, \dots, G$,

Зпо об – общие постоянные затраты.

Очевидно,

$$\text{Зпо} = \sum \text{Зпо спі} + \sum \text{Зпо сп g} + \text{Зпо об}, \quad (2.13)$$

где

Зпо – постоянные затраты,

Для отнесения общих постоянных затрат (Зпо об) при расчете полной себестоимости потребуется первоначальное их распределение по видам продукции i с помощью какой-либо базы (Б). Выделение специальных затрат при расчете полной себестоимости также означает необходимость применения косвенных методов для их отнесения, что связано с использованием каких-либо баз (Д).

Учитывая также, что в современных системах раздельного учета переменных и постоянных затрат, в состав переменных могут быть включены не только прямые, но и косвенные затраты, общая величина которых изменяется вслед за изменением объема деятельности (например, стоимость вспомогательных материалов). Поскольку эти затраты первоначально также необходимо распределить по видам продукции с помощью какой-то базы (F), формула (2.7) примет следующий вид:

$$\begin{aligned} \text{Спол}i = & \text{Спр} \text{ пе}i + (F_i / \sum F_i) \cdot \text{Зкосв} \text{ пе} + \text{Зпо} \text{ сп}i + \\ & + \sum ((\sum (\text{Зпо} \text{ сп} g) / \sum Dg_i) \cdot Dg_i) + B_i / \sum B_i \cdot \text{Зпо} \text{ об}, \end{aligned} \quad (2.14)$$

где

$\text{Спр} \text{ пе}i$ – переменные прямые затраты продукции вида i ,

$\text{Зкосв} \text{ пе}$ – переменные косвенные затраты,

F_i - значение базового показателя для распределения переменных косвенных затрат по видам продукции, соответствующее продукции вида i ,

$\sum F_i$ – суммарное значение базового показателя для распределения переменных косвенных затрат по видам продукции, $i = 1, 2, \dots, I$,

$\sum Dg_i$ - суммарное значение базового показателя для отнесения специальных затрат типа g , $i = 1, 2, \dots, I$ (рассчитывается для каждого $g = 1, 2, \dots, G$),

Dg_i – значение базового показателя для отнесения специальных затрат типа g , соответствующее продукции вида i .

Таким образом, понятно, что любой способ расчета полной себестоимости продукции при отнесении на продукцию определенных категорий затрат связан с использованием условных методов. Самым объективным элементом себестоимости можно считать затраты на сырье и основные материалы. Они являются одновременно и “прямыми” и “основными” и “переменными” затратами. Но и об их точности можно говорить только “с точностью до” выбранной учетной политики. Хорошо известно, что разные методы определения стоимости сырья и материалов, относимых на себестоимость продукции, а именно методы ЛИФО, ФИФО и средневзвешенной цены, дают разные значения этой стоимостной оценки. Аналогичные результаты возникают и при использовании разных концепций учета запаса незавершенного производства при использовании попроцессного (передельного) метода калькулирования [18].

Еще более “коварным” показателем является “удельная полная себестоимость”, которая в общем виде рассчитывается по формуле (2.8):

$$S'_{\text{полі}} = S_{\text{полі}} / K_i$$

где

$S'_{\text{полі}}$ – удельная полная себестоимость продукции вида i ,

$S_{\text{полі}}$ – валовая полная себестоимость продукции вида i ,

K_i – количество единиц продукции вида i .

Многие не обращают внимания на то, что полная себестоимость имеет не только переменную, но и постоянную составляющую. Это обстоятельство, а, точнее, поведение удельных постоянных затрат при изменении объемов производства, приводит к тому, что и удельная полная себестоимость ведет себя аналогично, что наглядно показывает рисунок 2.7.

В условиях стабильности, когда не происходит резких колебаний объемов производства, удельная производственная себестоимость может восприниматься величиной не изменяющейся, постоянной. Кроме того, при больших объемах производства, близких производственной мощности предприятия, возможные изменения значения себестоимости в связи с колебаниями объема, как можно видеть на рисунке 2.7, незначительны. Но, обратите внимание, к каким существенно отличающимся изменениям себестоимости приводят одинаковые изменения объемов в точках Q_1 и Q_2 . Стабильность и объемы производства, приближающиеся к производственной мощности предприятия, были характерными четами для централизованно управляемой экономики. Вероятно, это обстоятельство “усыпило” внимание и многие продолжают воспринимать удельную полную себестоимость как величину постоянную, не зависящую от объема производства.

И так, величина “удельной полной себестоимости” зависит от объема производства. И в рыночных условиях, когда объем производства предприятия существенно зависит от рыночного спроса на его продукцию, а тем более, когда не удастся обеспечить высокую степень загрузки производственной мощности, “полная” себестоимость перестает быть хорошим инструментом оперативного контроля деятельности предприятия. Для этих целей лучше использовать модель “объем – затраты – прибыль”, информационное обеспечение которой позволяет получить система учета “директ-костинг”.

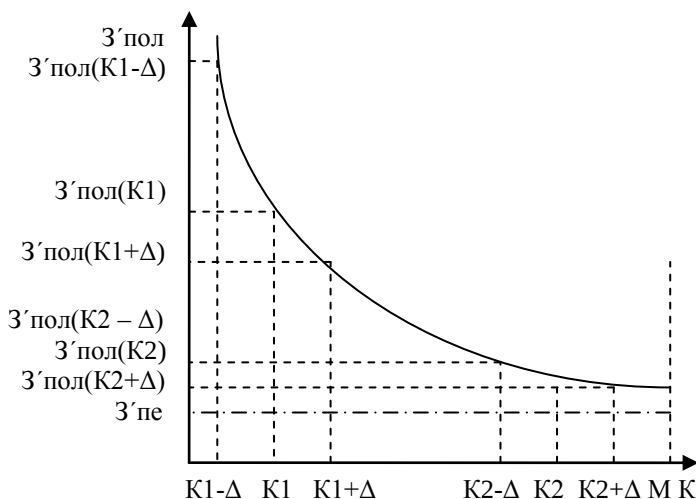


Рис. 2.7. Динамика показателя полной себестоимости единицы продукции при изменении объема производства

На рисунке использованы следующие обозначения:

- - линия полной удельной себестоимости,
 ·-·-·-·-·-· - линия переменных затрат на единицу продукции,
 K - объем производства,
 M - производственная мощность,
 $Z'_{пол}$ - полная удельная себестоимость,
 $Z'_{пе}$ - переменные затраты на единицу продукции.

2.4.2. Не верь глазам своим

Наличие постоянных затрат в структуре себестоимости может оказать роковое влияние на показатели функционирования предприятия даже при неизменном значении удельной полной себестоимости. Дело в том, что наличие постоянной составляющей в себестоимости приводит к возникновению эффекта “капитализации постоянных затрат

в запасах” и следующему за этим искажению операционной прибыли в тех случаях, когда объем производства в рассматриваемом периоде не совпадает с объемом реализации в том же периоде. Это, например, может привести к тому, что при увеличении “неликвидов” (продукции, которую не удастся продать) операционная прибыль, рассчитанная на основе полной себестоимости, будет возрастать, вводя руководство в заблуждение относительно состояния дел на предприятии. И, наоборот, активный процесс реализации продукции будет сопровождаться падением значения величины прибыли. Механизм такого искажения подробно рассмотрен в литературе по управленческому учету [18], [63].

В составе “себестоимости реализованной продукции”, получаемой с помощью системы финансового учета, как известно, имеются постоянные затраты, например, амортизация производственного оборудования или аренда производственных помещений. Поэтому данную разнovidность себестоимости иногда называют “полной производственной себестоимостью”. Таким образом, себестоимость, калькулируемая на основе данных финансового учета, неизбежно приводит к искажению значения операционной прибыли (“прибыли (убытка) от продаж”), если объем производства не равен объему реализации.

В предыдущем разделе мы установили, что в отечественной практике учета распространен вариант, при котором “общехозяйственные расходы” включаются в состав себестоимости. Но, во-первых, это противоречит трактовке себестоимости в качестве суммы затрат, обусловленных продукцией как физическим объектом. А, во-вторых, “административно-хозяйственные расходы” по большей части являются затратами постоянными. Поэтому их участие в себестоимости еще сильнее маскирует ситуацию, сложившуюся на предприятии, усиливая искажение прибыли [71]. Возможные последствия практики включения “общехозяйственных расходов” в себестоимость продукции более подробно представлены во вставке 2.3.

Вставка 2.3.

“Производственная” себестоимость, содержащая общехозяйственные расходы

К чему же приводит практика включения в расчет себестоимости реализованной продукции общехозяйственных расходов?

Ответ: в этом случае стоимостная оценка запасов и реализованной продукции будет включать значительную часть периодических

(структурных) затрат, то есть затрат, не являющихся запасоемкими (см. п. 2.3.1). Что в этом плохого?

Дело в том, что большая часть периодических затрат это затраты постоянные. В теории управленческого учета изучено влияние практики включения в себестоимость реализованной продукции постоянных затрат.

Как известно, в случае превышения объемов сбыта над объемами производства, значение прибыли, рассчитанное в системе отнесения на себестоимость продукции как переменных, так и постоянных затрат, будет меньше, чем значение прибыли, рассчитанное на основе себестоимости, содержащей только переменные затраты. И наоборот, если объем производства превышает объем реализации, то есть на предприятии образуются запасы непроданной продукции, именно в системе калькулирования полной производственной себестоимости значение прибыли будет выше, чем в системе калькулирования себестоимости по переменным затратам. Если же в себестоимость изделия включить еще и общехозяйственные затраты, которые по большей части являются постоянными, этот эффект усилится и “затуманит” неблагоприятную ситуацию на предприятии еще больше.

Рассмотрим пример.

Воспользуемся данными о компании, производящей и реализующей один продукт (ситуация, описанная в книге К.Друри [17, с.268]):

“Сметные затраты (при нормальной производительности)	Тыс. ф.ст.
Основные материалы и труд основных производственных рабочих	264
Переменные производственные накладные расходы	48
Постоянные производственные накладные расходы	144
Переменные реализационные и административные расходы	24
Постоянные реализационные и административные расходы	96.

Нормы поглощения накладных расходов рассчитаны при нормальном производстве, составляющем 240000 ед. продукции за период. В течение только что закончившегося периода произведено 260 000 ед. продукции и 230000 ед. продано по 3,0 ф.ст. за единицу. На начало периода запас готовой продукции составлял 40000 ед., которые оценивались по сметной себестоимости, указанной выше. Фактические затраты соответствовали сметным.”

На основе этих данных составим “Отчет о прибыли и убытках” в системе учета полной производственной себестоимости и в системе

учета переменной себестоимости. Затем рассчитаем прибыль, исходя из разрешенной у нас практики включения в себестоимость продукции общехозяйственных расходов.

Расчет по переменной себестоимости нам необходим в качестве базы для сравнения. Предположим, что все реализационные затраты переменные, а все административные - постоянные. Предположим также, что объем реализации по плану должен быть равен объему производства. Предварительно рассчитаем удельные значения затрат:

- удельные переменные производственные затраты ($З'_{\text{пе пр}}$) равны

$$З'_{\text{пе пр}} = (264\,000 + 48\,000) / 240\,000 = 1,3 \text{ ф.ст./ед.},$$

- удельные постоянные производственные затраты ($З'_{\text{по пр}}$) –

$$З'_{\text{по пр}} = 144\,000 / 240\,000 = 0,6 \text{ ф.ст./ед.},$$

-удельные переменные реализационные затраты ($З'_{\text{пе р}}$) –

$$З'_{\text{пе р}} = 24\,000 / 240\,000 = 0,1 \text{ ф.ст./ед.},$$

- удельные постоянные административные затраты ($З'_{\text{по а}}$) составят

$$З'_{\text{по а}} = 96\,000 / 240\,000 = 0,4 \text{ ф.ст./ед.}$$

Расчет прибыли на основе переменной производственной себестоимости представлен в таблице А, а на основе полной производственной себестоимости в таблице В. Заметим, что условия данного примера не предусматривают изменений запасов сырья и материалов, а также запасов незавершенного производства.

Различия в значениях операционной прибыли есть проявление эффекта капитализации постоянных производственных затрат в запасах готовой продукции при калькулировании полной себестоимости, возникающего в тех случаях, когда объем производства не совпадает с объемом реализации. Механизм возникновения этого эффекта обычно подробно описывается в учебниках по управленческому учету.

В данном примере происходит следующее: запас готовой продукции увеличивается с 40 000 единиц продукции в начале до 70 000 единиц в конце периода. Это результат того, что в данном периоде продукции было продано меньше, чем произведено (объем производства составляет 260 000 ед., а объем реализации - 230 000 ед.).

Таблица А:

Отчет о прибыли (убытках) при калькулировании себестоимости по переменным производственным затратам, ф.ст.

Запасы на начало периода	$40\,000 \cdot 1,3 = 52\,000$
Переменные производственные затраты	$260\,000 \cdot 1,3 = 338\,000$
Запасы на конец периода	$(70\,000 \cdot 1,3 = 91\,000)$
Себестоимость реализованной продукции	$52\,000 + 338\,000 - 91\,000 = 299\,000$
Постоянные производственные затраты	144 000
Совокупные производственные затраты	$299\,000 + 144\,000 = 443\,000$
Выручка	$230\,000 \cdot 3,0 = 690\,000$
Валовая прибыль	$690\,000 - 443\,000 = 247\,000$
Переменные реализационные затраты	$230\,000 \cdot 0,1 = 23\,000$
Постоянные административные расходы	96 000
Операционная прибыль	$247\,000 - (23\,000 + 96\,000) = 128\,000$

При полном отнесении затрат на продукт (табл.В) в себестоимость реализованной продукции по статьям постоянных производственных затрат было включено (ф.ст.):

- путем отнесения	156 000 $(260\,000 \cdot 0,6)$
- <u>корректировка</u>	<u>$(12\,000)^*$</u>
постоянные производственные затраты в себестоимости <u>изготовленной продукции</u>	<u>144 000</u>
- за счет изменения величины <u>запаса готовой продукции</u>	<u>$(18\,000)^{**}$</u>
постоянные производственные затраты в себестоимости реализованной продукции	126 000.

***) За счет запасов на начало периода в полную производственную себестоимость реализованной продукции включается 24 000 ф.ст. постоянных производственных затрат предыдущего периода ($40\,000 \cdot 0,6$), а, благодаря запасам на конец периода, исключается и переходит в стоимость начального запаса следующего периода 42 000 ф.ст. ($70\,000 \cdot 0,6$). Обиций эффект, который получил название эффекта капитализации постоянных затрат в запасах, - уменьшение постоянных затрат на 18 000 ф.ст. ($24\,000 - 42\,000$).*

Таблица В:

Отчет о прибыли (убытках) при калькулировании полной производственной себестоимости, ф.ст.

Запасы на начало периода	$40\,000 \cdot (1,3 + 0,6) = 40\,000 \cdot 1,9 = 76\,000$
Производственные затраты	$260\,000 \cdot 1,9 = 494\,000$
Запасы на конец периода	$(70\,000 \cdot 1,9 = 133\,000)$
Себестоимость реализованной продукции	$76\,000 + 494\,000 - 133\,000 = 437\,000$
Корректировка себестоимости в связи с отклонением фактического объема производства от нормального*)	(12 000)
Совокупные производственные затраты	$437\,000 - 12\,000 = 425\,000$
Выручка	$230\,000 \cdot 3,0 = 690\,000$
Валовая прибыль	$690\,000 - 425\,000 = 265\,000$
Реализационные затраты	$230\,000 \cdot 0,1 = 23\,000$
Административные расходы	96 000
Операционная прибыль	$265\,000 - (23\,000 + 96\,000) = 146\,000$

**) Корректировка себестоимости: в процессе учета затрат на себестоимость произведенной продукции по статьям постоянных производственных затрат будет отнесено 156 000 ф.ст. ($260\,000 \cdot 0,6$), однако, фактически по этим статьям было понесено только 144 000 ф.ст. расходов, как было запланировано для нормального объема производства в 240 000 ед. продукции. Поэтому отчетные данные должны быть уменьшены на разницу*

между отнесенными и фактическими затратами, то есть на 12 000 ф.ст (156 000 – 144 000).

Отметим, что в действительности постоянные производственные расходы в данном периоде составили 144 000 ф.ст. (см. табл. А). Но, при полном отнесении затрат на продукт (табл. В) в расчет прибыли включается величина затрат, скорректированная на изменение величины запасов, то есть 126 000 ф.ст. Таким образом в данном случае оценка себестоимости уменьшается, что при постоянных ценах реализации приводит к увеличению оценки прибыли.

Действительно, при калькулировании полной производственной себестоимости прибыль равна 146 000 ф.ст., а при калькулировании переменной себестоимости ее величина составляет 128 000 ф.ст. Это объясняется тем, что при калькулировании себестоимости по переменным затратам постоянные затраты не участвуют в оценке запасов готовой продукции и не приводят к искажению оценки прибыли. Обратите внимание, оценки операционной прибыли, рассчитанные разными способами, отличаются как раз на 18 000 ф.ст., то есть на величину эффекта капитализации постоянных производственных затрат в запасах готовой продукции.

Теперь рассмотрим, как будет выглядеть отчет о прибыли (убытках) если в себестоимость произведенной продукции будут включены также и общехозяйственные расходы (табл. С).

Сравнительный анализ данных, приведенных а таблицах В и С показывает, что при включении в себестоимость продукции административных расходов значение валовой прибыли уменьшается, что естественно. Оценка операционная прибыль в этом случае возрастает. Это происходит потому, что в себестоимости продукции увеличивается блок постоянных затрат. Теперь в него входят не только постоянные производственные затраты, но и административные расходы, которые также являются постоянными и также “оседают” в запасах готовой продукции. Таким образом, эффект капитализации постоянных затрат в запасах усиливается и приводит к еще большему искажению оценки операционной прибыли. Действительно, значение операционной прибыли, рассчитанное в таблице С, на 12 000 превышает значение прибыли, рассчитанное в таблице В (158 000 – 146 000). Объясняется это следующим образом: величина постоянных административных расходов данного периода, исключаемая из расчетов прибыли в данном периоде в связи с движением запасов готовой продукции, равна 12 000 ф.ст. ($40\,000 \cdot 0,4 - 70\,000 \cdot 0,4$). Именно на эту величину и возрастает при постоянных ценах реализации оценка

операционной прибыли. Таким образом, влияние эффекта капитализации постоянных затрат в запасах усиливается.

Таблица С:

Отчет о прибыли (убытках) при калькулировании полной себестоимости (производственные и административные затраты), ф.ст.

Запасы на начало периода	$40\,000 \cdot (1,3 + 0,6 + 0,4) = 40\,000 \cdot (1,3 + 1,0) = 40\,000 \cdot 2,3 = 92\,000$
Полная себестоимость произведенной продукции*)	$260\,000 \cdot 2,3 = 598\,000$
Запасы на конец периода	$(70\,000 \cdot 2,3 = 161\,000)$
Себестоимость реализованной продукции	$92\,000 + 598\,000 - 161\,000 = 529\,000$
Корректировка себестоимости в связи с отклонением фактического объема производства от нормального**)	(20 000)
Совокупные производственные затраты	$529\,000 - 20\,000 = 509\,000$
Выручка	$230\,000 \cdot 3,0 = 690\,000$
Валовая прибыль	$690\,000 - 509\,000 = 181\,000$
Реализационные затраты	$230\,000 \cdot 0,1 = 23\,000$
Операционная прибыль	$181\,000 - 23\,000 = 158\,000$

*) Обратите внимание, при расчете полной себестоимости произведенной продукции затраты на ее реализацию в себестоимость не включаются.

**) Корректировка:

отнесенные постоянные затраты составляют 260 000 ф.ст. ($260\,000 \cdot 1,0$), а фактические постоянные затраты равны сумме постоянных производственных затрат (144 000 ф.ст.) и административных расходов (96 000 ф.ст.), которые также являются постоянными, то есть 240 000 ф.ст. Таким образом, на себестоимость отнесено на 20 000 ф.ст. ($260\,000 - 240\,000$) больше, чем на самом деле потрачено. Следовательно, себестоимость реализованной продукции, включаемую в расчет прибыли, необходимо уменьшить на 20 000 ф.ст.

2.4.3. «Страховка» от убытков?

Еще одним достаточно распространенным заблуждением, связанным с использованием показателя полной себестоимости является представление о том, что, используя этот показатель в качестве основы цены при реализации продукции, предприятие тем самым страхует себя от убытков.

В этом случае цена продукта определяется по формуле:

$$Ц = \text{Спол}' + P' = S' + \alpha \cdot S' = S' \cdot (1 + \alpha),$$

где

Ц – цена,

Спол' – полная удельная себестоимость,

P' – удельная прибыль, $P' = \alpha \cdot \text{Спол}'$,

α – норма прибыли относительно полной себестоимости.

Такой способ калькулирования цены является одним из вариантов способов ценообразования, имеющих в мировой практике общее название “затраты - плюс”.

Рассмотрим, как находится цена при использовании данной модели ценообразования (рис.2.8).

Алгоритм определения цены в этом случае заключается в следующем:

1) при запланированном объеме деятельности (Кпл) определяются совокупные полные затраты (длина отрезка КплС);

2) к совокупным затратам добавляется запланированная прибыль P (длина отрезка CD);

3) рассчитывается искомая цена путем деления запланированной суммы затрат и прибыли (длина отрезка КплD) на запланированное количество единиц продукции (длина отрезка ОКпл):

$$Ц = (\text{Спол} + P)_{\text{пл}} / \text{Кпл}.$$

Геометрическая интерпретация цены, рассчитанной таким образом, очевидна. Цена – это тангенс угла DOKпл. Отметим, что на рисунке 2.8 линия ЗпоС является линией полной себестоимости, а линия OD – линия выручки при цене Ц.

Существенным обстоятельством в данном случае является то, что, при проведении подобных расчетов обычно забывают, что в состав полной себестоимости входят как переменные, так и постоянные затраты: длина отрезка КплС равна сумме длин отрезков КплВ –

постоянные затраты, и BC – совокупные переменные затраты при объеме деятельности $K_{пл}$.

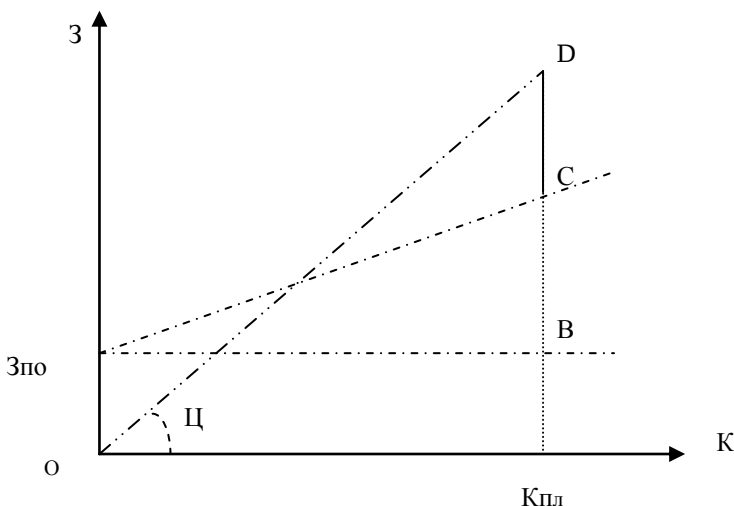


Рис. 2.8. Определение цены по схеме “полная себестоимость плюс прибыль”.

Теперь допустим, что фактический объем деятельности (K_f) оказался меньше запланированного ($K_{пл}$). Обеспечит ли в этом случае цена, построенная по принципу “полная себестоимость плюс прибыль” полное покрытие всех затрат, понесенных при этом предприятием? Рассмотрим рисунок 2.9.

Если фактический объем деятельности K_f окажется меньше запланированного, то предприятию не удастся получить запланированную прибыль. Причем, если K_f окажется меньше K^* , то предприятие будет иметь убыток. При объеме деятельности K^* полная себестоимость равна выручке. Это хорошо известная всем точка безубыточности. На графике длина отрезка A_0B_0 является величиной запланированной прибыли P . Прибыль при фактическом объеме деятельности $K_{ф1}$ представлена длиной отрезка A_1B_1 , а при фактическом объеме деятельности $K_{ф2}$ – длиной отрезка A_2B_2 .

Видно, что фактическая прибыль и в том, и в другом случае меньше плановой. При этом в точке $K_{ф2}$ прибыль имеет отрицательное значение, то есть является убытком. Следовательно, цена, построенная

по принципу “полная себестоимость + прибыль” не может “застраховать” от убытков.

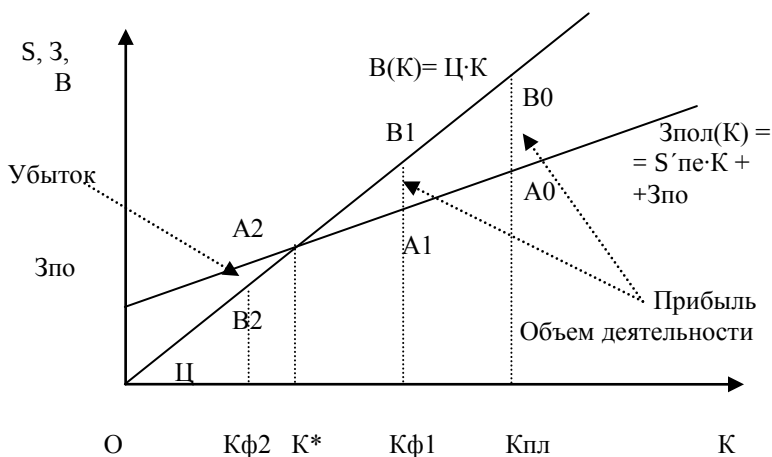


Рис. 2.9. Влияние на прибыль изменения объема деятельности при использовании цены, построенной по принципу “полная себестоимость - плюс”

Некоторые менеджеры считают рассмотренную ситуацию слишком упрощенной. Они утверждают, что руководитель всегда учитывает, что при уменьшении объема деятельности “полная удельная себестоимость” должна будет измениться. Возможно, хотя нет полной уверенности в том, что на практике все менеджеры готовы рассуждать подобным образом. Но, даже если так, то, в случае возрастания объема деятельности об уменьшении полной себестоимости единицы продукта обычно забывают. А это приводит к тому, что может быть упущен выгодный заказ. Данная ситуация обсуждается во вставке 2.4.

Модель “затраты - плюс” в рыночных условиях не считается достаточно обоснованным инструментом ценообразования, так как не учитывает спрос. Но при этом на практике она довольно часто используется в качестве отправной точки при проведении переговоров по цене. Не смотря на критику модели как основы ценообразования само соотношение между ценой, себестоимостью и прибылью ($\Pi = S + P$) не вызывает сомнений каким бы ни был способ установления цены.

Это соотношение является базовой структурой одного из современных направлений управленческого учета – “целевого калькулирования” (“таргет – костинг”). Целевое калькулирование опирается на идеи обратного калькулирования и функционально-стоимостного анализа [13], [18].

Вставка 2.5.

Дополнительный заказ

Необходимость перерасчета полной себестоимости единицы продукции возникает не только при снижении объема деятельности по сравнению с принятым за норму, но и при его возрастании. Например, в случае получения дополнительного заказа, то есть заказа сверх обычного объема деятельности, но в пределах имеющейся производственной мощности. Обычно данная ситуация рассматривается для демонстрации возможностей “объем – затраты – прибыль” и системы “директ-костинг”, осуществляющей раздельный учет переменных и постоянных затрат.

Но, если на предприятии осуществляется учет только полной себестоимости, то, получив предложение изготовить дополнительную партию изделий и реализовать ее по цене, которая оказывается ниже той полной себестоимости, которая была рассчитана на основе исходных (нормальных) условий, как правило, менеджеры склонны отказаться от такого заказа. Рассмотрим рисунок 2.10.

На рисунке используются следующие обозначения:

M – годовая производственная мощность предприятия, шт.,

KN – нормальный объем деятельности предприятия, шт.,

S' – полная себестоимость единицы продукции, рассчитанная для нормального объема деятельности KN , д.е.,

Π – обычная цена продукции, д.е.,

Δ – размер дополнительной партии, шт.

Установив объем деятельности, который предприятие считает для себя нормальным (KN) и прибыль, на которую предприятие рассчитывает (длина отрезка AB), менеджеры определяют полную себестоимость (S') и цену реализации продукции (Π).

Когда поступает предложение изготовить дополнительно партию изделий в количестве Δ изделий и реализовать их по цене Π_1 (тангенс угла DAA_1), менеджеры предприятия могут это предложение отклонить, если на предприятии ведется учет только полной себестоимости. В данном случае цена Π_1 меньше не только обычной

цены Π (тангенс угла $ВОК$), но меньше даже полной себестоимости единицы продукции S' (тангенс угла $АОК$). Заключение такой сделки в их глазах выглядит нелепостью.

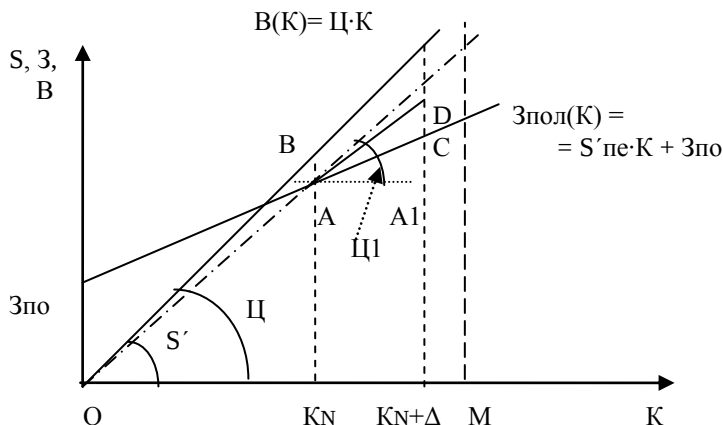


Рис.2.10. Решение о выполнении дополнительного заказа по цене, не превышающей полную себестоимость единицы продукции.

Однако, если произвести более тщательный анализ, для чего и необходим раздельный учет постоянных и переменных затрат (система “директ-костинг”), то обнаружится, что данная сделка предприятию выгодна, так как приносит дополнительную прибыль (длина отрезка CD).

Таким образом, ориентируясь на показатель полной себестоимости, предприятие может упустить сделку, которая на самом деле увеличила бы его прибыль. Если предприятие возьмется за выполнение данного заказа, его совокупная прибыль будет равна сумме длин отрезков AB и CD .

При обсуждении данной ситуации иногда менеджерами высказываются следующие замечания:

1) эта теория подводит к тому, чтобы “хвататься” за любое предложение сверх нормы;

2) выполнение сверхнормативных заказов приводит к снижению доходности используемого капитала.

Обсудим эти возражения. Во-первых, имеет смысл браться не за любой сверхнормативный заказ, а только за тот, который:

- позволит получить дополнительную выручку, превышающую дополнительные затраты и

- не приведет к осложнению отношений с постоянными клиентами.

Дополнительными затратами и выручкой являются те затраты и та выручка, которые вызваны выполнением дополнительного заказа. На графике дополнительным является заказ Δ (длина отрезка $KNKN+\Delta$), дополнительные затраты изображаются длиной отрезка $A1C$, а дополнительная выручка – длиной отрезка $A1D$. Очевидно, что в данном случае дополнительная выручка превышает дополнительные затраты.

Поскольку цена на дополнительно изготовленную продукцию ниже цены, по которой предприятие обычно реализует ту же самую продукцию, это может спровоцировать конфликт между предприятием и его обычными клиентами. В связи с этим такие приемы ценообразования обычно не разглашаются или применяются для использования на изолированных рынках.

Второе: как отразится выполнение дополнительного заказа на доходности используемого капитала? Прежде всего, необходимо отметить, что часто доходность используемого капитала путают с показателем прибыльности (рентабельности). Коэффициент прибыльности или, иначе говоря, рентабельности по затратам (R_3) это отношение прибыли к себестоимости:

$$R_3 = P / S.$$

Доходность же используемого капитала (ДИК) представляет собой отношение прибыли к используемому капиталу (ИК):

$$\text{ДИК} = P / \text{ИК}.$$

На основе данных рассматриваемого примера, очевидно, можно рассчитать только показатель рентабельности по затратам (R_3).

Можно показать, что в том случае, когда показатель рентабельности по затратам дополнительного заказа превышает значение того же показателя при нормальном объеме деятельности, совокупная

рентабельность возрастет, и наоборот. Естественно, имеет смысл браться за выполнение тех дополнительных заказов, которые приведут к повышению показателя общей рентабельности. Надо сказать, что на практике предприятия порой не придерживаются этих соображений, например, в целях получения дополнительного денежного потока.

Между рентабельностью по затратам и доходностью используемого капитала существует определенная зависимость:

$$\text{ДИК} = P / \text{ИК} = (P / S) \cdot (S / \text{ИК}) = R_3 \cdot (S / \text{ИК}) = R_3 \cdot (S / B) \cdot (B / \text{ИК}).$$

То есть доходность используемого капитала может быть представлена в виде трехфакторной модели. В качестве факторов в данном случае выступают:

R_3 – рентабельность по затратам,

S / B – доля себестоимости в выручке от реализации продукции,

$B / \text{ИК}$ – оборачиваемость используемого капитала – один из важнейших инструментов финансового управления предприятием.

К сожалению, данные факторы не являются независимыми. Поэтому, окончательное решение о том, как повлияет дополнительный заказ на показатель доходности используемого капитала, требует изучения соответствующего поведения показателей (S / B) и $(B / \text{ИК})$. Напомним также, что проблема целесообразности дополнительного заказа обсуждается в рамках концепции альтернативных издержек (п.п. 2.2).

2.5. Резюме

Проблемам себестоимости посвящена отдельная глава, потому что:

1) этот показатель со времен централизованного управления экономикой страны у нас считается едва ли не самым главным.

Но, на практике отношение к себестоимости неоднозначно: признавая значимость показателя, реально оказывать на него воздействие в настоящее время решаются далеко не все;

2) принятый учетно-расчетный подход к определению себестоимости не дает представления о сути понятия.

Себестоимость – внутрифирменная стоимостная оценка ресурсов, потраченных на создание продуктового результата деятельности предприятия;

3) себестоимость, действительно, очень важная характеристика функционирования предприятия.

В международной практике существуют разные подходы к измерению себестоимости. Она может быть оценена как в затратах, так и в издержках, то есть в экономических затратах. Первый способ оценки себестоимости используется для формирования финансовой отчетности предприятия, а второй – при обосновании управленческих решений;

4) себестоимость многообразна, существуют различные формы этого показателя.

Для успешного использования различных форм себестоимости в управлении необходимо знать их особенности и сферы применения. Если менеджер при определении себестоимости полагается исключительно на традиционную бухгалтерию, он рискует получить совсем не тот показатель, на который рассчитывал;

5) наша приверженность показателю полной себестоимости, распространенное мнение, что это самый лучший, самый точный способ измерения себестоимости, уходит корнями в практику централизованного управления экономикой и является выражением “эффекта фольклора”.

Поскольку этот показатель необходим для осуществления стратегического и долгосрочного планирования, в качестве основы долгосрочного ценообразования, а также используется при составлении финансовой отчетности, необходимо подробное объяснение особенностей его расчета и возможных последствий его использования особенно в практике оперативного управления:

- алгоритмы расчета полной себестоимости содержат значительное количество условных приемов, что ставит величину полной себестоимости отдельно взятого вида продукции в зависимость от управленческих решений о способах ее калькулирования,

- использование показателя полной себестоимости при расчете операционной прибыли может приводить к возникновению эффекта капитализации постоянных затрат в запасах и искажения вследствие этого величины операционной прибыли; распространенный у нас прием включения в себестоимость продукции общехозяйственных расходов усиливает действие этого эффекта,

- построение цены по схеме “полная себестоимость + прибыль”, вопреки распространенному мнению, не может служить гарантией прибыльности.

Глава 3. В новые земли прежним путем

3.1. Заданный диагноз

Одна из наиболее часто встречающихся на практике управленческих задач – необходимость установить, каково участие разных видов продукции в общем предпринимательском результате, то есть прибыли. Обычно решение этой задачи называют анализом рентабельности продукции.

Теория такого анализа разработана уже достаточно давно. Основу соответствующих исследований составляет модель “объем – затраты – прибыль”, предусматривающая разделение затрат на постоянную и переменную составляющие и расчет показателя маржинального дохода, то есть разницы между выручкой от реализации продукции данного вида и ее переменной себестоимостью. Любой вид продукции, приносящий положительный маржинальный доход, полезен. Но, разумеется, чем выше значения маржинального дохода, тем лучше. Практическая реализация данной модели предусматривает организацию учета согласно системе “директ-костинг”. Ознакомиться с деталями такого анализа можно практически в любом учебнике по управленческому учету.

Однако, как показали опросы, еще достаточно велико число тех, кто использует для анализа рентабельности продукции данные о полной себестоимости. Сторонники такого подхода определяют значение прибыли для каждого вида продукции, проведя предварительно калькулирование их полной себестоимости. Как правило, затем рассчитывается относительная величина (по каждому виду продукции) – показатель продуктовой рентабельности (отсюда и название). Этот показатель может быть рассчитан как относительно себестоимости продукции, так и относительно выручки. Таким образом, обычно выполняются следующие расчеты:

1) полная себестоимость обычно рассчитывается в контексте “прямых/косвенных” затрат, то есть по формуле (2.9) Приведем ее еще раз:

$$\text{Сполі} = \text{Зпрі} + \text{Зкосі} = \text{Зпрі} + (\sum \text{Зкосj} / \sum \text{Бі}) \cdot \text{Бі}, \quad (3.1)$$

где

Сполі – полная себестоимость продукции вида і,

Зпрі – прямые затраты продукции вида і,

$\sum \text{Зкосj}$ – сумма всех косвенных затрат за период,

j – номер разновидности косвенных затрат, j = 1, 2, ..., J,

ΣB_i – суммарное значение величины базового показателя, то есть такого показателя, который объясняет поведение косвенных затрат при изменении объема производства,

i – номер вида продукции, $i = 1, 2, \dots, I$.

B_i – значение величины базового показателя, которую он принимает при изготовлении продукции вида i ;

2) прибыль от реализации продукции данного вида определяется как разность:

$$P_i = B_i - \text{Сполі}, \quad (3.2)$$

где

P_i – прибыль от реализации продукции вида i ,

B_i – выручка от реализации продукции вида i ;

3) показатель рентабельности по затратам (R_z), то есть

$$R_z = P_i / \text{Сполі}, \quad (3.3a)$$

или по выручке (R_v) –

$$R_v = P_i / B_i. \quad (3.3b)$$

Сторонники данного подхода, очевидно, упускают из виду, что значение полной себестоимости, а, следовательно, и значение прибыли самым непосредственным образом зависят от того, какой показатель был выбран в качестве базового для отнесения косвенных затрат на продукт. Таким образом, рентабельность продукции будет определяться не ее ценностью и особенностями организации производства и ценой, а решением руководства фирмы относительно способа расчета себестоимости. Соответствующая иллюстрация приведена во вставке 3.1.

Распространенность данного подхода к анализу рентабельности продукции следует объяснять эффектом “фольклора”, о существовании которого шла речь в первой главе. Но, удивляет также то, что и в некоторых современных изданиях, посвященных проблемам экономического анализа, можно встретиться с подобными методиками, например, в работе [66].

Вставка 3.1.

Анализ рентабельности продукции на многономенклатурном предприятии

У руководства предприятия, осуществляющего сборку продукции нескольких видов из стандартных компонентов, которые закупаются у

поставщиков (ООО, малое предприятие), возникла потребность в проведении анализа рентабельности производимой продукции. Это было вызвано сомнениями в правильности используемого на предприятии способа ценообразования, который представлял собой сочетание метода “затраты-плюс” и “здорового смысла”, трактовавшегося как учет покупательной способности потребителей, о которой судили по заключению дистрибьюторов.

Объем реализации и производства на предприятии устанавливается ежемесячно. Задействованная производственная мощность определяется, исходя из предположения о работе в одну смену, 8-часовом рабочем дне и 20 рабочих днях в месяц. Таким образом, поскольку на предприятии работают 22 рабочих, месячный фонд рабочего времени составляет 3520 часов ($22 \cdot 8 \cdot 1 \cdot 20$).

Поскольку предприятие планирует свою деятельность на короткие отрезки времени, ему удастся избегать возникновения запасов.

К прямым затратам отнесены: стоимость сырья и основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих (ЗП ОПР) с единым социальным налогом (ЕСН). Прямые материальные затраты (гр. 3 табл. С) определены на основе спецификаций.

Таблица А:

Расчет плановых удельных затрат по оплате труда
основных производственных рабочих (рпл = 55,11 д.е./час)

№	ti	Ki	Ti	3'ti
1	2	3	4	5
1	63,24	30	1897,2	3485,16
2	4,81	25	120,25	265,08
3	13,04	25	326	718,63
4	13,88	35	485,8	764,93
5	2,26	1	2,26	124,55
6	2,18	50	109	120,14
7	3,12	100	312	171,94
8	4,57	30	137,1	251,85
9	4,35	30	130,5	239,73
Итого:		326	3520	

Заработная плата рабочим начисляется, исходя из реально отработанного времени (t) и повременной ставки ($рпл$), которая с учетом единого социального налога (ЕСН) равна 55,11 д.е. за час. Данные о трудоемкости продукции и величина удельных затрат по оплате труда рабочих в расчете на один месяц приведены в таблице А.

В таблице А использованы следующие обозначения:

№ - номер изделия,

t_i - норма времени на изготовление единицы изделия вида i , час.,

K_i - плановое количество изделий вида i , шт.,

$рпл$ - плановая ставка оплаты труда основных производственных рабочих за час с учетом ЕСН, д.е./ чел.-час.,

T_i - плановая трудоемкость изделия вида i , час., $T_i = t_i \cdot K_i$,

$Z't_i$ - удельные затраты по оплате труда основных производственных рабочих с ЕСН при изготовлении изделия вида i , д.е./шт.,

$$Z't_i = t_i \cdot K_i \cdot рпл.$$

Затраты предприятия и их структура в расчете на один месяц приведены в таблице В.

Таблица В:

Структура затрат (плановая) при полном использовании производственной мощности.

Статьи затрат	Сумма, д.е.	Структура, %
1	2	3
Стоимость сырья и материалов	434767,4	41
Заработная плата основных производственных рабочих с начислениями	193993,26	18
“Хозрасходы”	433246,1	41
Итого:	1062007	100

Косвенные затраты на предприятии называют “хозрасходами”. Они объединяют производственные накладные расходы, реализационные и административно- управленческие расходы.

Методика калькулирования себестоимости на этом предприятии предусматривает отнесение косвенных затрат на единицу изделия

пропорционально стоимости основных материалов. Такое решение руководством предприятия было принято, так как наибольший удельный вес в структуре затрат имеет материальная составляющая (стоимость сырья и материалов) - 41%.

Расчет “хозрасходов”, относимых на единицу продукции, при использовании стоимости основных материалов в качестве базы отнесения косвенных затрат приведен в таблице С, а расчет полной себестоимости - в таблице D.

Таблица С

Расчет “хозрасходов”, относимых на единицу продукции, д.е.
(база отнесения косвенных затрат – стоимость основных материалов)

№	Ki	З'мi	Змi	З'xi
1	2	3	4	5
1	30	8311,4	249342,3	8282,327
2*	25	0,00	0,0	0,00
3	25	668,00	16700,0	665,6626
4	35	780,00	27300,0	777,2707
5	1	603,20	603,2	601,0893
6	50	483,64	24182,0	481,9477
7	100	817,40	81740,0	814,5398
8	30	869,00	26070,0	865,9593
9	30	294,33	8829,9	293,3001
Σ	326		434767,4	

*)услуги

В таблицах помимо уже введенных используются следующие обозначения:

З'мi – материальные затраты на единицу продукции вида i, д.е. ,

Змi - материальные затраты на весь объем производства продукции вида i (валовые), д.е.,

$$Змi = З'мi \cdot K_{плi},$$

Зxi – сумма “хозрасходов”, отнесенная на продукцию вида i, д.е.,

$$З_{xi} = З_{mi} \cdot k,$$

где

k – коэффициент отнесения хозрасходов, который рассчитывается следующим образом:

$$k = \sum З_{xi} / \sum З_{mi}, \quad (*)$$

$З'_{xi}$ – хозрасходы, отнесенные на единицу продукции вида i , д.е.,

$$З'_{xi} = З'_{mi} \cdot k = З_{xi} / K_{плi}, \quad (**)$$

$S'_{полi}$ – полная себестоимость единицы продукции вида i , д.е.,

$$S'_{полi} = З'_{ti} + З'_{mi} + З'_{xi}. \quad (***)$$

Таблица Д:

Расчет полной себестоимости, д.е.

(база отнесения косвенных затрат – стоимость основных материалов)

№	K_i	$З'_{ti}$	$З'_{mi}$	$З'_{xi}$	$S'_{полi}$
1	2	3	4	5	6
1	30	3485,2	8311,4	8282,3	20078,9
2*)	25	265,08	0,00	0,00	265,08
3	25	718,63	668,00	665,7	2052,30
4	35	764,93	780,00	777,3	2322,20
5	1	124,55	603,20	601,1	1328,84
6	50	120,14	483,64	482,0	1085,73
7	100	171,94	817,40	814,5	1803,88
8	30	251,85	869,00	866,0	1986,81
9	30	239,73	294,33	293,3	827,36

*) услуги

Так, например, “полная себестоимость” продукции №1 рассчитывается следующим образом:

1) общая сумма “хозрасходов” ($\sum З_{xi}$) в рассматриваемом периоде составляет 433246,1 д.е. (таблица В), валовая величина прямых материальных затрат – 434767,4 д.ке. (табл.В). Поэтому коэффициент k , рассчитанный по формуле (*), будет равен

$$k = 433246,1 / 434767,40 = 0,9965;$$

2) удельные “хозрасходы” ($3'x1$) определяются по формуле (**):

$$3'x1 = 3'm1 \cdot k = 8311,41 \cdot 0,9965 = 8282,327 \text{ д.е.};$$

3) полная удельная себестоимость изделия №1 согласно формуле (***) составит:

$$S'_{\text{полі1}} = 3485,16 + 8311,41 + 8282,33 = 20078,89 \text{ д.е.}$$

В ходе переговоров с покупателями на продукцию предприятия были установлены договорные цены, которые приведены в гр.4 таблицы Е. В этой таблице приведен расчет выручки, прибыли и рентабельности продукции.

В таблице Е использованы обозначения:

$K\phi i$ – фактический объем производства и реализации продукции вида i , шт.,

$\text{Цд} i$ - цена договорная на продукцию вида i , д.е.,

$S i$ - полная себестоимость реализованной продукции вида i , д.е.,

$$S_{\text{полі}} = S'_{\text{полі}} \cdot K\phi i,$$

$B i$ - выручка от реализации по договорным ценам продукции вида i д.е.,

$$B i = K\phi i \cdot \text{Цд} i,$$

$P i$ - прибыль от реализации продукции вида i по договорным ценам , д.е.,

$$P i = B\phi i - S_{\text{полі}}.$$

$R\phi i$ - рентабельность по выручке продукции вида i , %,

$$R\phi i = P i / B i \cdot 100.$$

Расчеты показывают, что наименее рентабельными являются изделия №8 и №7. Они имеют отрицательное значение прибыли, то есть убыток. Кроме того, план загрузки производственной мощности оказался не выполнен, так как на услуги № 2 договор заключить не удалось. Таким образом, фактически производственная мощность

загружена только на 96,6% $((3520 - 120,25) / 3520 \cdot 100)$. Руководство предприятия полагает, что никакие убытки при этом не возникают, так

Таблица Е:

Расчет фактической прибыли и рентабельности.

№	Кфi	S'полi	Цд i	S i	B i
1	2	3	4	5	6
1	30	20078,9	22000	602366,8	660000
2	0*	265,08	0,00	0,00*	0,00
3	25	2052,30	2083	51307,4	52082,5
4	35	2322,20	2500	81276,9	87500
5	1	1328,84	1542	1328,8	1541,7
6	50	1085,73	1108	54286,4	55416,5
7	100	1803,88	1667	180388,3	166670
8	30	1986,81	1400	59604,4	42000
9	30	827,36	1000	24820,8	30000
Σ	301			1055380	1095211

Продолжение таблицы Е:

№	Кфi	Pi	Rvi
1	2	7	8
1	30	57633,2	8,7
2	0*	0,00	-
3	25	775,1	1,5
4	35	6223,1	7,1
5	1	212,9	13,8
6	50	1130,1	2,0
7	100	-13718,3	-8,2
8	30	-17604,4	-41,9
9	30	5179,2	17,3
Σ	301	39831	3,6

*) В данном месяце предприятию не удалось заключить контракт на выполнение услуг (направление деятельности №2).

как “удельная полная себестоимость” услуги №2 складывается только из затрат по оплате труда рабочих. Оплата труда рабочих на данном предприятии осуществляется только за то время работы, в ходе

которого были изготовлены продукты (оказаны услуги). Таким образом, суммарные затраты (“Итого” гр.5 табл. Е) оказались меньше запланированных (“Итого” гр.2 табл.В) на сумму невыплаченной заработной платы по услуге №2: 265,08 д.е. · 25 шт. = 6627 д.е. = 1062007 д.е. - 1055380 д.е.

Отметим, что столь простой вариант расчета “полной себестоимости реализованной продукции ” стал возможен, во-первых, в силу отсутствия запасов и, во-вторых, потому что мы “закрыли глаза” на необходимость включать в “себестоимость реализованной продукции” только производственные затраты (на рассматриваемом предприятии это правило не соблюдается), чтобы не усложнять анализ.

Тревогу у руководства предприятия вызывает тот факт, что именно те изделия, которые согласно расчетам являются убыточными (№7, №8), конечному потребителю с успехом продаются дистрибьюторами по ценам, значительно превышающим отпускные договорные цены предприятия.

Причины такого явления могут быть разными. Это может быть связано и с особенностями организации каналов сбыта, требующими больших затрат, и с особенностями взаимоотношений предприятия с его дистрибьюторами, которые имеют возможность не соглашаться на более высокие цены производителей, и с нежеланием фирмы вступать в ценовую борьбу с конкурентами, ее “боязливая” политика в области ценообразования и пр. Но, ясно, что спрос на эти изделия есть, то есть не имеет смысла отказываться от их производства без предварительного анализа. Следует также сказать, что руководство предприятия исключают для себя возможность повышения прибыльности путем снижения затрат.

В сложившейся ситуации менеджер по сбыту решил провести самостоятельные исследования и пересчитать себестоимость продукции, меняя базовые показатели для расчета коэффициента отнесения “хозрасходов” (косвенных затрат). Менеджер остановился на двух вариантах базы”:

- а) прямые затраты,
- б) объем деятельности, выраженный в человеко-часах труда основных производственных рабочих.

Соответствующие расчеты и полученные результаты приведены в таблицах F.1 - F.2 (вариант F) и G.1 – G.3 (вариант G)..

Вариант F.

В этом случае в качестве базы отнесения косвенных затрат рассматриваются прямые затраты. Удельные прямые затраты ($З'_{пр}$)

представляют собой сумму прямых материальных затрат и удельной заработной платы основных производственных рабочих с ЕСН (данные табл.Д):

$$З'_{\text{прі}} = З'_{\text{мі}} + З'_{\text{ті}}.$$

Валовые прямые затраты (Зпр) рассчитываются по формуле:

$$З_{\text{пр}} = \sum З_{\text{прі}} = \sum (З'_{\text{прі}} \cdot K_{\text{плі}}).$$

Суммарное значение валовых прямых затрат также может быть определено на основе данных таблицы В.

Таблица F.1:

Расчет полной удельной себестоимости, д.е.
(база отнесения косвенных затрат – прямые затраты)

№	Ki	З'прі	Зпрі	З'хі	.S'полі
1	2	3	4	5	6
1	30	11796,6	353897,1	8128,4	19925
2	25	265,1	6627	182,6	448
3	25	1386,6	34665,8	955,5	2342
4	35	1544,9	54072,6	1064,5	2609,5
5	1	727,8	727,8	501,5	1229
6	50	603,8	30189	416,0	1020
7	100	989,3	98934	681,7	1671
8	30	1120,9	33625,5	772,3	1893
9	30	534,1	16021,8	368,0	902
Σ	326		628760,5		

Коэффициент отнесения косвенных затрат в данном случае рассчитывается по следующей формуле:

$$k = Z_x / Z_{\text{пр}} = \sum Z_{\text{хі}} / \sum Z_{\text{прі}}.$$

Поскольку величина “хозрасходов” на предприятии составляет 433246 д.е., коэффициент будет равен:

$$k = 433246 \text{ д.е.} / 628760,7 \text{ д.е.} = 0,69.$$

Таблица F.2:

Расчет прибыли и рентабельности (вариант F)

№	Кфi	S'полі	Цд i	S i	B i
1	2	3	4	5	6
1	30	19925	22000	597749,2	660000
2	0*	448	0,00	4566,32*	0,00
3	25	2342	2083	58552,11	52082,5
4	35	2609,5	2500	91331,13	87500
5	1	1229	1542	1229,205	1541,7
6	50	1020	1108	50990,67	55416,5
7	100	1671	1667	167104,3	166670
8	30	1893	1400	56795,08	42000
9	30	902	1000	27061,59	30000
Σ	301			1055380	1095211

Продолжение таблицы F.2

№	Кфi	Pi	Rvi
1	2	7	8
1	30	62250,8	9,4
2	0*	-4566,3*	
3	25	-6469,61	-12,4
4	35	-3831,13	-4,3
5	1	312,5	20,3
6	50	4425,9	8,0
7	100	-434,3	-0,3
8	30	-14795,1	-35,2
9	30	2938,4	9,8
Σ	301	39831,2	3,6

*) Поскольку план по реализации услуг №2 выполнен не был, менеджер не включает в расчет себестоимости услуг прямые затраты, так как материальных затрат выполнение услуг не предполагает, а заработная плата рабочим, в соответствии с установленными на предприятии правилами, также не будет выплачена. Однако, часть косвенных

затрат, отнесенная согласно по-новому рассчитанному коэффициенту k на продукцию №2, превращается в убыток на сумму 4566 д.е. ($182,6 \cdot 25$).

Расчет удельных “хозрасходов” и удельной полной себестоимости осуществляется в обычном порядке:

$$3'xi = k \cdot 3'pri,$$

$$S'поли = 3'pri + 3'xi.$$

Прибыль и рентабельность рассчитаны в таблице F.2.

Вариант G.

В данном случае коэффициент отнесения косвенных затрат рассчитывается на основе объема деятельности, выраженного в человеко-часах труда основных производственных рабочих. При расчете “хозрасходов”, относимых на единицу продукции (табл. G.1) использованы обозначения:

t_i - норма времени на изготовление единицы изделия вида i , час.,

T_i – трудоемкость изготовления планового объема продукции вида i ,

$$T_i = t_i \cdot K_i.$$

Таблица G.1:

Расчет “хозрасходов”, относимых на единицу продукции, д.е.
(база отнесения косвенных затрат – труд основных производственных рабочих в человеко-часах)

№	K_i	t_i	T_i	$3'xi$
1	2	3	4	5
1	30	63,24	1897,2	7783,42
2	25	4,81	120,25	592,00
3	25	13,04	326	1604,93
4	35	13,88	485,8	1708,32
5	1	2,26	2,26	278,16
6	50	2,18	109	268,31
7	100	3,12	312	384,00
8	30	4,57	137,1	562,46
9	30	4,35	130,5	535,39
Σ	326		3520	

При данном способе расчета коэффициент отнесения косвенных затрат рассчитан по формуле:

$$k = Z_x / T_{пл} = \sum Z_{xi} / \sum T_i,$$

где

$T_{пл}$ – плановая трудоемкость производственной программы.

Значение коэффициента, рассчитанное данным способом, будет равно:

$$k = 433246 \text{ д.е.} / 3520 \text{ чел.-час.} = 123,1 \text{ д.е./чел.-час.}$$

Удельные “хозрасходы” рассчитываются, соответственно, как

$$Z'_{xi} = k \cdot t_i.$$

Расчет удельной полной себестоимости приведен в таблице G.2.

Таблица G.2:

Расчет удельной полной себестоимости, д.е.
(база отнесения косвенных затрат – труд основных производственных рабочих в человеко-часах)

№	K_i	Z'_{pri}	Z'_{xi}	$S'_{полі}$
1	2	3	4	5
1	30	11796,6	7783,42	19579,99
2	25	265,1	592,00	857,08
3	25	1386,6	1604,93	2991,56
4	35	1544,9	1708,32	3253,24
5	1	727,8	278,16	1005,90
6	50	603,8	268,31	872,09
7	100	989,3	384,00	1373,34
8	30	1120,9	562,46	1683,31
9	30	534,1	535,39	1069,45

Расчет прибыли и рентабельности произведен в таблице G.3.

Проведенные расчеты продемонстрировали зависимость результатов анализа рентабельности от управленческого решения относительно способа списания косвенные затраты на продукцию. При одном и том же значении общей рентабельности (3,6%) при использовании разных вариантов расчета коэффициента отнесения косвенных затрат значения

удельной полной себестоимости продукции, а, следовательно, и данные о рентабельности отдельных продуктов, будут очень отличаться друг от друга.

Таблица G.3:

Расчет прибыли и рентабельности
(вариант G)

№	Кф _i	S'пол _i	Цд _i	S _i	B _i
1	2	3	4	5	6
1	30	19580	22000	587399,6	660000
2	0*	857,1	0,00	14800,06*	0,00
3	25	299156	2083	74788,99	52082,5
4	35	3253,2	2500	113863,6	87500
5	1	1005,9	1542	1005,905	1541,7
6	50	872,1	1108	43604,44	55416,5
7	100	1373,3	1667	137334,2	166670
8	30	1683,3	1400	50499,42	42000
9	30	1069,5	1000	32083,4	30000
Σ	301			1055380	1095211

Продолжение таблицы F.2:

№	Кф _i	P _i	Rв _i
1	2	7	8
1	30	72600,4	11,0
2	0*	-14800,1*	-
3	25	-22706,5	-43,6
4	35	-26363,6	-30,1
5	1	535,795	34,8
6	50	11812,06	21,3
7	100	29335,84	17,6
8	30	-8499,42	-20,2
9	30	-2083,4	-6,9
Σ	301	39831,15	3,6

*) При данном способе расчета коэффициента отнесения косвенных затрат за продукцией №2 также “закрепляются” косвенные затраты, несмотря на то, что контракт на ее выполнение не заключен, что ведет к возникновению убытка на сумму 148000 д.е. (592 д.е. · 25)

3.2. Несколько замечаний о корректировке цен

На решение о цене производимой продукции, как известно, оказывает влияние большое количество факторов:

- действие сил общего рыночного спроса и предложения,
- себестоимость продукции,
- временной горизонт принимаемого решения,
- ценовая политика, проводимая компанией,
- действия конкурентов,
- степень ценности продукции для потребителей.

Освещение всех этих столь разнообразных аспектов проблемы не входит в задачи настоящей работы. Познакомиться с данной тематикой в разрезе управленческого учета можно, например, в работах Друри К. [18], Дейли [13], Долана Р. Дж. и Саймона Г. [15].

Но, как бы ни происходил процесс ценообразования на предприятии, информация о себестоимости продукции того или иного вида, при установлении цены является существенной. При этом возникает серьезный вопрос, на какой из показателей себестоимость следует опереться? Если речь идет о долгосрочной цене на новую продукцию, то основу ценообразования должна составлять полная себестоимость, рассчитанная по возможности более точно и измеренная в издержках. Для обоснования краткосрочной цены, а также специальной цены на дополнительный заказ, используется модель “объем – затраты – прибыль” при соответствующем контроле загрузки производственной мощности. То есть в данном случае в центре внимания будет находиться себестоимость переменная.

Без всестороннего анализа ситуации при ценообразовании легко принять или подсказать (если речь идет о консультировании) неверное решение. Так, например, трудно согласиться с рекомендациями по корректировке цен, сформулированными в работе В.А.Чернова “Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности” [66].

В этой работе для калькулирования себестоимости в современных торговых организациях предлагается использовать методику, предложенную М.И. Бакановым еще в 30-х годах прошлого столетия. Сама по себе данная методика, действительно, очень интересна. По некоторым признакам ее можно рассматривать как прообраз современной системы АВ-костинг. Но, вызывают недоумение рекомендации В.А.Чернова относительно использования результатов расчетов, проведенных на ее основе. Методика М.И.Баканова предназначена для калькулирования полной себестоимости. На основе

полной себестоимости В.А.Чернов рассчитывает показатель рентабельности по обороту (выручке), а затем, исходя из этих данных, судит о выгодности различных видов продукции и предлагает корректировать на основе этих данных цены (66, 132-133). Рекомендации формулируются без уточнения, о каких управленческих решениях идет речь: долгосрочных или краткосрочных. Поскольку в предшествующем разделе пособия В.А.Чернова описываются достоинства анализа на базе деления затрат на постоянные и переменные и определения маржинального дохода, да и сами рекомендации сопровождаются различными рассуждениями о безубыточности и запасе финансовой прочности (показатели, которые являются атрибутами модели “объем – затраты - прибыль”), само собой складывается впечатление, что читателю предложены инструменты краткосрочного анализа. Но, как известно, при анализе ассортимента в рамках короткого периода прибыль и рентабельность являются плохими советчиками.

Тем более опасно принимать решения об изменении цены, опираясь лишь на данные о полной себестоимости и рентабельности продукции. Во вставке 3.2 содержится более подробное обсуждение вышеупомянутых рекомендаций.

Вставка 3.2.

О целесообразности использования показателя групповой рентабельности для анализа операционной деятельности и обоснования управленческих решений по корректировке цен (по материалам книги В.А.Чернова[66])

Рентабельность, рассчитанную как отношение прибыли к товарообороту (выручке) по каждой товарной группе, В.А Чернов предлагает использовать в качестве основы анализа ассортимента и формулирует ряд предложений:

а) “...Увеличение удельного веса этих (наиболее рентабельных – Н.Ш.)товаров в товарообороте будет способствовать максимальному повышению финансового результата универсама. Руководству выгодно увеличивать закупки этих товаров для последующей перепродажи” [66, 133];

в) “...Для увеличения объема товарооборота, повышения конкурентоспособности и прироста общего объема прибыли за счет этих факторов у предприятия имеются значительные резервы. Для этого оно (руководство универсама – Н.Ш.) может снизить торговую

надбавку, т.е. цену на...товары с высокой рентабельностью. ...Снижение цен на них в наибольшей степени будет способствовать увеличению спроса покупателей, а затем и общего товарооборота” [66, 133];

с) “Руководству необходимо увеличить торговую наценку, а следовательно, цену по убыточным товарам на величину, превышающую процент рентабельности продаж, если это позволяет спрос”(66,133).

Рассмотрим возможные последствия использования этих рекомендаций.

А. Проверим, приводит ли к максимальному повышению финансового результата, то есть прибыли, увеличение удельного веса наиболее рентабельных товаров в общем товарообороте путем наращивания объема их закупок.

Вообще говоря, роста товарооборота можно добиваться разными способами, например, увеличивая количество перепродаваемых товаров, или увеличивая цену реализации, или тем и другим способом одновременно. Суть первой рекомендации, очевидно, сводится к предложению увеличивать товарооборот за счет увеличения количества закупок и, соответственно, продаж.

Рассмотрим условный пример.

Допустим, торговое предприятие закупает и перепродает 2 вида товаров, А и В, в одинаковых количествах, по 200 единиц каждое. Предположим также, что цены реализации на товары установлены одинаковые: $C_a = C_b = 20$ д.е. Значения полной себестоимости единицы товаров разного вида различны: $S'_a = 12,5$ д.е., $S'_b = 13,5$ д.е.

Предположим также, что предприятие имеет необходимый запас неиспользованной мощности, что понадобится в дальнейших рассуждениях.

Расчет удельного веса товаров в общем товарообороте, прибыли и рентабельности представлен в таблице А.

Использованные обозначения:

№ - разновидность товара,

K_i - количество единиц товара i , шт.,

C_i – цена реализации товара i , д.е.,

TO_i – товарооборот (выручка от реализации) товара i , д.е.,

$$TO_i = C_i \cdot K_i,$$

d_i - доля товара i в общем товарообороте,

$$d_i = TO_i / \sum TO_i,$$

S'_i - удельная полная себестоимость товара i , д.е.,

Si - валовая полная себестоимость товара i , д.е.,

$$Si = S'_i \cdot Ki,$$

Pi – прибыль от реализации товара i , д.е.,

$$Pi = TO_i - Si,$$

Ri - рентабельность по товарообороту товара i , %,

$$Ri = Pi / TO_i \cdot 100.$$

Таблица А:

Расчет удельного веса товаров, прибыли и рентабельности
($Ц_a = 20$ д.е., $Ц_b = 20$ д.е.)

№	K_i	$Ц_i$	TO_i	d_i	S'_i	Si	P_i	R_i
1	2	3	4	5	6	7	8	9
А	200	20	4000	0,5	12,5	2500	1500	37,5
В	200	20	4000	0,5	13,5	2700	1300	32,5
Σ	400		8000	1,0		5200	2800	

Расчеты показывают, что товар А более рентабелен. Тогда, согласно рекомендациям В.А. Чернова, для увеличения прибыли данному торговому предприятию следует увеличить долю (удельный вес) товара А в общем товарообороте. В исходной ситуации, как можно видеть, доли товаров А и В одинаковы.

В условиях рыночной экономики в общем случае изменения объема реализации и цены взаимосвязаны, но для простоты будем считать в данном случае, что можно изменять цены и объем независимо друг от друга.

Предположим, руководство компании может увеличить объем товарооборота либо за счет увеличения количества товаров вида А на

25%, либо за счет товаров вида В тоже на 25%. Расчеты новых значений удельного веса и прибыли представлены в таблицах В1 и В2.

При увеличении доли товара А прибыль возрастает по сравнению с исходным значением (2800д.е.) в большей степени, чем в случае увеличения доли товара В (до 3175д.е. и до 3125д.е. соответственно). В результате создается впечатление, что рекомендации себя оправдывают. Но, это поверхностное суждение. Оно не учитывает разного поведения издержек обращения при изменении объема деятельности.

Таблица В1:

Расчет новых значений удельного веса товаров и прибыли при увеличении количества товара А на 25%.

№	Ki	Цi	TOi	di	S'i	Si	Pi,
1	2	3	4	5	6	7	8
A	250	20	5000	0,56	12,5	3125	1875
B	200	20	4000	0,44	13,5	2700	1300
Σ	450		9000	1,0		5825	3175

Таблица В2:

Расчет новых значений удельного веса товаров и прибыли при увеличении количества товара В на 25%.

№	Ki	Цi	TOi	di	S'i	Si	Pi,
1	2	3	4	5	6	7	8
A	200	20	4000	0,44	12,5	2500	1500
B	250	20	5000	0,56	13,5	3375	1625
Σ	450		9000	1,0		5875	3125

Здесь необходимо дать некоторые пояснения: себестоимость продукции определенного вида в торговле складывается из суммы закупочных цен на этот товар (цен, по которым товары были приобретены) и определенной доли издержек обращения – затрат торгового предприятия, которые оно несет в связи с организацией и

обслуживанием процесса товарного обращения, то есть затрат по доведению товаров до потребителей. Если цена закупки относится к категории переменных затрат, то издержки обращения могут иметь в своем составе как переменную оставляющую (например, затраты на упаковку), так и постоянную (например, стоимость аренды помещений).

Конкретизируем данные о себестоимости товаров. Предположим, переменная себестоимость единицы товара А ($S'_{пеа}$) составляет 12 д.е., а единицы товара В ($S'_{пев}$) – 11 д.е. Предположим также, что постоянные затраты (издержки обращения) данного торгового предприятия (ИО_{по}) составляют 600 д.е. за период. Руководство предприятия постановило относить эти затраты на товар А и товар В в пропорции 1:5. Распределение по товарным группам может осуществляться, например, пропорционально величине среднего товарного запаса. Таким образом на товарную группу А списывается 100 д.е., а на товарную группу В - 500 д.е.. С учетом этого решения, а также с учетом данных о базовых объемах деятельности, и были получены ранее приведенные значения удельной полной себестоимости товаров А и В:

$$S'_a = S'_{пеа} + ИО'_{поа} = 12 + (100 / 200) = 12 + 0,5 = 12,5,$$

$$S'_b = S'_{пев} + ИО'_{пов} = 11 + (500 / 200) = 11 + 2,5 = 13,5,$$

где

$S'_{пеа}$, $S'_{пев}$ – удельные переменные затраты товара А и товара В соответственно,

$ИО'_{поа}$, $ИО'_{пов}$ – удельные постоянные затраты, отнесенные на товар А и товар В соответственно.

Рассчитаем значения финансового результата торговой организации с учетом существования переменных и постоянных затрат. Следует помнить, что постоянные затраты – это затраты организации в целом, а отнесение их на отдельные товары есть всегда условный, расчетный прием. Показателем же, позволяющим охарактеризовать влияние конкретного товара на финансовый результат предприятия, как известно, является маржинальный доход. Напомним, что маржинальный доход представляет собой разницу между выручкой от реализации данного товара и его переменными затратами. Прибыль же определяется путем вычитания постоянных затрат, в данном случае, издержек обращения, из суммарного маржинального дохода:

$$P = МД - ИО_{по} = \sum МД_i - ИО_{по},$$

где.

МД – маржинальный доход,

МД_і – валовый маржинальный доход товара *i*, д.е.,

$$\text{МД}_i = \text{ТО}_i - \text{С}_{\text{пе}i} = \text{ТО}_i - (\text{Ц}_i \cdot \text{К}_i + \text{ИО}_{\text{по}}),$$

С_{пе_і} – валовые переменные затраты товара *i*, д.е.,

Ц_і – цена приобретения товара *i*, д.е.,

ИО_{пе_і} – валовые переменные издержки обращения товара *i*, д.е.

ИО_{по} – постоянные затраты (постоянные издержки обращения), д.е.

Уточняющий расчет прибыли при изменениях количества товаров А и В представлен в таблицах С1 и С2 соответственно.

Таблица С1:

Расчет прибыли при раздельном учете постоянных и переменных затрат для увеличенного объема товара А.

№	К _і	Ц _і	ТО _і	С'пе _і	С _{пе_і}	МД _і	ИО _{по}	Р _і ,
1	2	3	4	5	6	7	8	9
А	250	20	5000	12	3000	2000		
В	200	20	4000	11	2200	1800		
Σ	450		9000		5200	3800	600	3200

Таблица С2:

Расчет прибыли при раздельном учете постоянных и переменных затрат для увеличенного объема товара В.

№	К _і	Ц _і	ТО _і	С'пе _і	С _{пе_і}	МД _і	ИО _{по}	Р _і ,
1	2	3	4	5	6	7	8	9
А	200	20	4000	12	2400	1600		
В	250	20	5000	11	2750	2250		
Σ	450		9000		5150	3850	600	3250

Данные расчеты показывают, что большее приращение прибыли может быть получено при наращивании количества товаров вида В

(3250 – 2800 = 450д.е.), а не товаров вида А (3200 – 2800 = 400д.е.), хотя уровень рентабельности товара В меньше.

В. Теперь обсудим, действительно ли снижение цен на товары с высокой рентабельностью “в наибольшей степени будет способствовать увеличению спроса покупателей, а затем и общего товарооборота”.

Вообще говоря, требует дополнительной проверки утверждение, что снижение цен на наиболее рентабельные товары приводит к возрастанию спроса на них. Рентабельность во многом определяется условиями внутрифирменного положения дел в коммерческой организации. Спрос же, как известно, в значительной степени зависит от ценности продукции, от ее способности удовлетворять потребности покупателей. Совсем не обязательно, что наиболее рентабельные товары одновременно являются и наиболее востребованными.

Но, что же произойдет, если все-таки снижение цен приведет к увеличению количества покупок этого товара? Приведет ли это к росту товарооборота? Мы уже отмечали наличие связи между изменениями цен и объемов реализации. Очевидно, величина товарооборота складывается под воздействием, как снижения цен, так и роста количества единиц проданного товара.

Предположим, руководство компании (ситуация №1) принимает решение снизить цену на высокорентабельную продукцию А ($R_a = 37,5\%$) на 30%. следовательно, новая цена (C_{1a}) будет равна:

$$C_{1a} = (1 - 0,3) \cdot C_{0a} = 0,7 \cdot 20 = 14 \text{д.е.},$$

где

C_{0a} – первоначальная цена товара А, д.е..

Допустим, что снижение цены на этот товар приводит к увеличению количества его продаж в три раза, то есть

$$K_{1a} = 3 \cdot K_{0a} = 3 \cdot 200 = 600 \text{шт.},$$

где

K_{0a} – первоначальное количество проданных единиц товара А, шт.,

K_{1a} – количество единиц товара А, проданных после снижения цены, шт.

Расчет соответствующего значения прибыли представлен в таблице D, где используются введенные обозначения.

Прибыль, полученная после снижения цены на товар А (2400 д.е.), как мы видим, уменьшается по сравнению с ее исходным значением (2800д.е.).

Таким образом, далеко не каждое снижение цены высокорентабельной продукции, даже сопровождающееся ростом продаж, приводит к увеличению финансового результата предприятия.

Таблица D:

Расчет прибыли после снижения цены на высокорентабельную продукцию А

№	Ц _{1i}	K _{1i}	ТО _i	S'п _{еi}	Sп _{еi}	МД _i	ИО _{по}	P _i
1	2	3	4	5	6	7	8	9
A	14	600	8400	12	7200	1200		
B	20	200	4000	11	2200	1800		
Σ		800	12400		9400	3000	600	2400

С. Согласно следующему предложению цены на убыточные товары следует увеличивать “на величину, превышающую процент рентабельности продаж, если это позволяет спрос”. Как известно, повышение цен - момент крайне болезненный, особенно если речь идет о продуктах питания. Поэтому поставим вопрос следующим образом: является ли повышение цены единственным возможным способом улучшения финансового результата в данной ситуации?

Несколько изменим условия рассматриваемого примера. Допустим, что постоянные затраты составляют теперь 900 д.е. и распределяются на товары А и В в пропорции 1: 8, таким образом удельная полная себестоимость остается на прежнем уровне (12,5 д.е. и 13,5 д.е. соответственно). При этом цена на продукт В равняется 12,5 д.е. Очевидно, в этом случае товар В является убыточным.

Расчет соответствующей прибыли и рентабельности представлен в таблице Е.

Если следовать рекомендациям, то нечего и думать об изменении ситуации путем снижения цены на убыточную продукцию В. Но, допустим, отдел маркетинга компании прогнозирует увеличение количества продаж в два с половиной раза по товару В при снижении цен на эту продукцию на 3%. Это означает, что новая цена продукции В (Ц_{1в}) составит:

$$Ц_{1в} = Ц_{0в}(1 - 0,03) = 12,5 \cdot 0,97 = 12,125 \text{ д.е.},$$

а новое количество проданных единиц товара В ($K_{1в}$) будет равно:

$$K_{1в} = K_{0в} \cdot 2,5 = 320 \cdot 2,5 = 800 \text{ шт.}$$

Таблица Е:

Расчет удельного веса товаров, прибыли и рентабельности
($\Pi_a = 20$ д.е., $\Pi_b = 12,5$ д.е.)

№	K_i	Π_i	TO_i	d_i	S'_i	S_i	P_i	R_i
1	2	3	4	5	6	7	8	9
A	200	20	4000	0,5	12,5	2500	1500	37,5
B	320	12,5	4000	0,5	13,5	4320	(320)	-8
Σ	520		8000	1,0		6820	1180	

Рассчитаем прибыль, которую получит компания в этом случае (таблица F).

Таблица F:

Расчет прибыли после снижения цены на
убыточную продукцию В

№	Π_{1i}	K_{1i}	TO_i	$S'_{пеi}$	$S_{пеi}$	MD_i	ИОп	P_i
1	2	3	4	5	6	7	8	9
A	20	200	4000	12	2400	1600		
B	12,125	800	9700	11	8800	900		
Σ		1000	13700		11200	2500	900	1600

Расчеты показывают, что “если позволяет спрос” к увеличению финансового результата может привести и снижение цен на убыточную продукцию (со 1180 д.е. до 1600 д.е.).

Обратите внимание, если бы в данной ситуации руководство компании провело предварительные проверочные расчеты, пользуясь данными о полной себестоимости, оно отвергло бы предложение отдела маркетинга относительно снижения цены на убыточный товар В, поскольку получило бы уменьшение расчетной прибыли по сравнению с исходной. Действительно, значение валовой полной себестоимости

товара В в случае снижения цены на него получается равным 10800д.е. (13,5д.е. · 800шт.). Понятно, что прибыль, полученная от товара А останется на прежнем уровне, то есть составит 1500д.е. (4000д.е. – 2500д.е.), а убыток от товара В станет еще больше и достигнет размера -1100д.е. (9700д.е. – 10800д.е.). Таким образом, расчетная величина совокупной прибыли составит 400д.е., что значительно меньше исходной величины (1180д.е.).

Таким образом, при выборе в качестве мер воздействия на прибыль путь корректировки цен не следует забывать о динамике издержек обращения при изменении объема деятельности. Использование показателя рентабельности, построенного на основе полной себестоимости, может привести к неверным решениям. Но, подчеркнем еще раз, проблема эффективного ценообразования не может быть решена только за счет анализа себестоимости.

3.3. В ожидании прибыли

На вопрос о том, что является целью коммерческой организации, в настоящее время вы гарантированно получаете ответ: максимум прибыли. Но, такая теоретическая “подкованность” удивительным образом сочетается с чрезвычайно неоднозначным отношением к прибыли на практике.

Действительно, принято считать, что прибыль является доминирующей целью функционирования коммерческой организации. При этом у фирмы могут быть и иные (даже немонетарные) цели, образующие так называемую “целевую картину”. Идея максимизации прибыли в свое время породила в научных кругах дискуссию. И в настоящее время говорят скорее о стремлении к достижению приемлемой, чем максимальной прибыли [45], [57]. Но, без прибыли вообще коммерческая организация существовать не может. В рыночной экономике прибыль является мерой экономического роста предприятия и источником самофинансирования его развития. Прибыль также является и источником удовлетворения ожиданий владельцев собственного капитала в форме дивидендов.

Поэтому крайне удивляет, например, практика ценообразования некоторых отечественных предприятий, использующих схему “полная себестоимость-плюс”, но не закладывающих в эту формулу прибыль. То есть схема ценообразования, практически, приобретает вид “полная

себестоимость + 0". На вопрос о том, почему в методике ценообразования отсутствует мотив прибыли, обычно следует ответ: "Нам не до прибыли, выжить бы!". Ситуация, связанная со стремлением к выживанию рассматривается во вставке 3.3 [73]. Но, проблема столь пассивного отношения к прибыли на самом деле гораздо серьезней.

Целевая картина современного управляемого предприятия включает такие компоненты как цель по прибыли, цели роста и развития. Стремление к росту вызвано тем, что влечет за собой возрастание престижа компании, ее возможностей, а также позволяет снижать удельные затраты. Но, возможности снижения затрат на основе роста не безграничны. Для успеха в конкурентной борьбе предприятию приходится постоянно думать о своем видоизменении, развитии. Оба этих направления (рост и развитие) требуют вложения значительных средств, для чего и необходима прибыль. Некоторые полагают, что проблеме финансового обеспечения роста и развития можно решить с помощью заемных средств. Но, займы дают только тем, кто возвращает долги, а для этого также необходима прибыль. Кроме того, если размер прибыли не позволит выплачивать соответствующие дивиденды владельцам капитала, то предприятие может быть ликвидировано. Таким образом, коммерческому предприятию прибыль необходима как средство обеспечения его долгосрочного существования. И процесс "зарабатывания" прибыли, чтобы быть успешным, должен быть осознанным и целенаправленным.

Это выражается, например, в необходимости начинать планирование именно с разработки целевой картины, формулировки стратегий, разработки задач и мероприятий. В настоящее же время планирование у нас, если и осуществляется, обычно отождествляется с бюджетированием, то есть лишь с завершающей, по сути дела, проверочной стадией процесса планирования.

Но, для достижения поставленных целей лишь планирования недостаточно. Нужно действовать, выполнять запланированные мероприятия. Не случайно предприятие определяют как центр действий [63, 22].

Все это, практически, хрестоматийные положения. Но, по-видимому, необходимо их разъяснять, так как все еще сказывается наша внутренняя пассивность и иждивенческая психология. В комментариях редакции журнала "Менеджмент в России и за рубежом" к одной из статей, посвященных вопросам оценки прибыли, читаем: "Мы полагаем, что получение прибыли, даже теоретически не

может являться целью предприятия. На наш взгляд, прибыль – следствие успешного достижения цели” [51, 123]. Если так думают некоторые маститые экономисты (редколлегия журнала), то чего же ждать от “простых” менеджеров.

В рыночной экономике прибыль сегодня - средство достижения целей компании завтра. Поэтому прибыль должна быть целью уже сегодня. Помощниками компании в таком способе ведения дел являются концепция издержек и контроллинг, о которых речь шла в предыдущих разделах.

Вставка 3.3

О выживании без прибыли.

На предприятии, о котором речь шла во вставке 3.1., при заключении контрактов на производство и поставку продукции перед началом переговоров о цене выполняется процедура оценки базовых цен фирмы. Эти цены предприятие рассчитывает по схеме “полные затраты - плюс”. Однако прибыль в расчет цен не закладывается, то есть эти базовые цены равны полной себестоимости. На вопрос консультанта, к которому обратился один из менеджеров компании с просьбой проверить правильность его расчетов, почему же на данном предприятии прибыль не принимается во внимание, последовал ответ: “Нам не до прибыли, выжить бы!”. В связи с этим возникает вопрос, о выживании кого или чего идет речь?

Предположим, что речь идет о выживании фирмы. Проблема выживания предприятия обычно рассматривается в финансовом аспекте, причем в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

В краткосрочном периоде выживание трактуется, как способность предприятия отвечать по своим обязательствам (ликвидность и платежеспособность). В связи с этим большое значение для предприятия имеет такая характеристика как поток денежных средств. Как известно, поток денежных средств (ДС) не тождественен прибыли, но связан с ней. В самом общем виде и без учета внешнего финансирования он может быть представлен как сумма прибыли (Р) и амортизации (А): $ДС = Р + А$.

В долгосрочной перспективе проблема выживания трактуется как финансовая устойчивость фирмы, что характеризуется степенью зависимости от заемного капитала. Причем высокая степень зависимости, с одной стороны, является показателем значительного риска, но, с другой стороны, при высокой рентабельности капитала

фирмы она является источником определенных преимуществ, что лишний раз доказывает необходимость “зарабатывания” прибыли.

Таким образом, решение проблемы финансового выживания непосредственно связано с необходимостью сознательного стремления к извлечению прибыли.

Нельзя сказать, что руководство рассматриваемого предприятия совсем не беспокоят финансовые аспекты выживания. Судя по тому, что в составе затрат нет процентов, руководство предприятия избегает зависимости от заемного капитала. В процессе проведения консультаций выяснилось также, что предприятие не предоставляет кредит покупателям своей продукции, что означает стремление иметь гарантированный денежный поток для решения проблем выживания в краткосрочной перспективе, то есть для возобновления производственного цикла и погашения собственной кредиторской задолженности. Но, отказ от использования заемного капитала ограничивает возможности бизнеса. А, выручка, способная покрыть лишь затраты предприятия, делает его положение очень уязвимым. Поэтому, руководство предприятия, которое пустило процесс получения прибыли на самотек, не имеет права говорить, что заботится о выживании предприятия.

Но, о выживании иногда говорят и в менее формализованном, так сказать, поведенческом аспекте. В этом случае имеется в виду поведение предприятий, которое явилось реакцией на экономические трудности, вызванные перестройкой. Эта “ориентация на выживание” подразумевает, во-первых, отказ от нацеленности на длительную перспективу и, во-вторых, большое разнообразие целевых установок предприятия, среди которых значительный удельный вес имеют цели социальные (стабилизация занятости, сохранение ядра коллектива, реализация социальных интересов) [4, 45 - 47].

На рассматриваемом предприятии отказ от ориентации на длительную перспективу очевиден (плановый период равен одному месяцу). Возможно, в данном случае мы имеем дело со стратегией выживания трудового коллектива предприятия. То есть, наверное, прибыль (а с ней и возможное долгосрочное, успешное существование предприятия) приносится в жертву насущным потребностям работников предприятия. Разберемся.

Если рассмотреть сложившуюся практику удовлетворения насущных потребностей рабочих, то она демонстрирует, скорее противоположное. Наемные рабочие при системе повременной оплаты труда готовы трудиться в течение всего планового периода и

рассчитывают получать за это соответствующее стабильное вознаграждение. Но, на данном предприятии их заработок поставлен в зависимость от профессиональных навыков и усилий менеджеров: как только фактический объем деятельности снижается по сравнению с плановым (следствие пассивной работы менеджеров или неудачно выбранный рынок), сразу же уменьшается заработок рабочих, что наглядно демонстрирует ситуация с продукцией №2. То есть не прибыль приносится в жертву интересам трудового коллектива, а, наоборот. Эта ситуация является примером весьма распространенного явления, когда предпринимательский и управленческий риск перекладывается на плечи исполнителей.

В отношении менеджеров, которые также являются наемными работниками, складывается в каком-то смысле аналогичная ситуация. В процессе ценообразования на предприятии не устанавливается нижняя граница договорной цены. Базовые внутрифирменные цены, установленные на уровне полной себестоимости, такой границей, как показывает пример, не являются: договорные цены на ряд видов продукции оказались ниже их полной себестоимости (сравните данные гр.3 и гр.4 табл.Е, вст.3.1). Если учесть, что на предприятии не организован внутрифирменный контроль, то факт извлечения прибыли в рассмотренном в примере периоде явился чистой случайностью. Обычно результаты деятельности становятся известны руководству только в конце квартала, когда составляется финансовая отчетность. При такой организации учета вполне реальна ситуация, когда выручка не покрывает всех затрат периода и у предприятия не окажется средств, необходимых для оплаты труда менеджеров.

Реальная забота о выживании трудового коллектива, по-видимому, должна предполагать установление некоего гарантированного минимума оплаты труда рабочих и определение нижней границы цены реализации, которая позволит хотя бы покрыть основные материальные затраты, гарантированный минимум оплаты труда рабочих и оплату труда наемных менеджеров [28], то есть должно соблюдаться условие:

$$\sum C_{d\min i} \cdot K_i = Z_m + Z_{t\min} + Z_{P\text{мен}},$$

где

$C_{d\min i}$ – минимальные договорные цены на продукцию вида i ,

K_i – количество единиц продукции вида i ,

Z_m – основные материальные затраты,

$Z_{t\min}$ – гарантированный минимум оплаты труда рабочих,

$Z_{P\text{мен}}$ – заработная плата менеджеров.

Одним из менеджеров данного предприятия является его владелец, работающий финансовым директором. Согласно экономической теории и здравому смыслу, не получая желаемого дохода на капитал, вложенный в предприятие, собственник теряет желание продолжать финансирование. Но, вместе с тем в критической для предприятия ситуации владелец может и отказаться от получения своей доли прибыли, а использовать ее на производственные нужды. Так поступают ради выживания фирмы и получения прибыли в будущем. Действует ли таким образом владелец данного предприятия нам не известно. Но, можно предположить, что предприятие все-таки планирует прибыль, в замаскированном виде. Вероятно, прибыль включена в заработную плату менеджера-владельца в размере, равном, по крайней мере, минимальной величине дохода на вложенный капитал.

Для расчета минимальной суммы дохода на вложенный капитал лучше всего было бы использовать среднеотраслевую норму прибыли на вложенный капитал и данные баланса предприятия. Но, эту информацию, к сожалению, получить не удалось (в настоящее время многие фирмы считают, что данные финансовой отчетности – коммерческая тайна, хотя в действительности это информация открытая, публичная). Поэтому дадим приближенную оценку запланированного дохода на вложенный капитал путем вычитания из суммы заработной платы менеджера-владельца так называемой “калькуляционной заработной платы предпринимателя”:

$$P_{\min} = ЗП_{\text{вл}} - ЗП_{\text{к}},$$

где

$P_{\min}$ – минимальный доход на вложенный капитал владельца,

$ЗП_{\text{вл}}$ – заработная плата владельца,

$ЗП_{\text{к}}$ – калькуляционная заработная плата владельца.

“Калькуляционная заработная плата предпринимателя” [63, 773], [75, 400], является элементом издержек (см. также п.п. 2.2). Согласно В.Б. Ивашкевичу, калькуляционная заработная плата предпринимателя “принимается на уровне, соответствующем средним окладам руководящего персонала (менеджеров) на предприятиях, примерно равных по масштабу и роду деятельности” [19, 142]. Использование такого способа предполагает доступ к информации, которая в настоящее время на современных отечественных предприятиях всячески скрывается. Поэтому примем калькуляционную заработную

плату владельца на уровне средней заработной платы менеджеров данного предприятия того же ранга, что и менеджер-владелец

По данным предприятия его владелец (финансовый директор) в качестве заработной платы с ЕСН получил 73200 д.е. Заработная плата коммерческого директора и директора по производству в среднем составляет 32400 д.е. с ЕСН. Принимая калькуляционную заработную плату владельца равной этой величине, получаем оценку минимального дохода на капитал ($P_{\min}$) равной 40800 д.е (73200 – 32400).

Теперь можно уточнить величину прибыли, которой располагает предприятие (P), а также рентабельность по выручке, которые на основе исходных данных имели следующие значения (табл. Е, вст. 3.1):

$$P = 39830,92 \text{ д.е.}, \quad R_z = 3,6\%.$$

Уточненные значения прибыли (P_y) и рентабельности по выручке (R_{vy}) составят:

$$P_y = 39830,92 + 40800 = 80630,92 \text{ д.е.},$$

$$R_{vy} = 80630,92 / 1095210,70 * 100 = 7,36\%.$$

Понятно, что новые значения прибыли и рентабельности выше первоначально рассчитанных. Следует подчеркнуть, что данное исследование посвящено не проблемам налогообложения, а внутрифирменному управлению. Руководство коммерческой организации в первую очередь должно быть заинтересовано в получении информации об истинном положении дел на предприятии. От этого и будет зависеть выживание фирмы.

3.4. Резюме.

Работа в новых условиях требует использования соответствующих инструментов учета и анализа. Практика применения методов, свойственных централизованно управляемой экономике может привести к ошибочным решениям, поставить предприятие на грань банкротства или затормозить его развитие.

К сожалению, использование устаревших подходов обусловлено не только психологическими аспектами, эффектом “фольклора”, но бывает “подсказано” некоторыми из современных публикаций по вопросам менеджмента, экономики, управленческого учета.

Заключение

Управленческий учет – понятие многогранное. Исходя из того, что предприятие представляет собой систему с управлением, а неотъемлемой фазой управления, с системных позиций, является учет, можно утверждать, что учет вообще есть учет управленческий. Управленческий учет (*management accounting*) как сознательный и самостоятельный вид деятельности в рамках предприятия, направленный на обеспечение экономических мотивов управления, представляет собой комплекс различных инструментов, обеспечивающих практическую реализацию экономики фирмы. Бухгалтерия управленческого учета, осуществляющая информационное обеспечение управления, является одним из элементов этого комплекса.

Принято считать, что управленческий учет как определенный вид деятельности на предприятии (*management accounting*) сформировался в середине XX- го века в западных странах. Однако аналогичный вид деятельность осуществлялся и на предприятиях нашей страны в период централизованного управления экономикой (назовем его, условно, также управленческим учетом, хотя такой термин и не применялся), что исторически сформировалось гораздо раньше, чем на западе. Разумеется, данный вид деятельности на предприятиях периода социализма имел ряд особенностей, к числу которых относятся:

- управленческий учет на социалистических предприятиях не затрагивал сферу стратегического управления, что ограничивало самостоятельность предприятий;

- учет в бухгалтерском плане был един, по форме приближаясь к финансовому, хотя внешнего пользователя в его современном понимании у предприятия, являющегося элементом единой общегосударственной экономической системы не было, а по задачам - к управленческому. Таким образом, бухгалтерский учет той поры можно считать управленческим, но при этом обязательным и регулируемым со стороны вышестоящих органов;

- инструменты управленческого учета, использовавшиеся в целях анализа и управления, естественно, были ориентированы на реализацию особенности существовавшего хозяйственного механизма. Среди этих особенностей следует обратить внимание на то, что предприятие находилось в относительно стабильных условиях, и на достаточно высокую степень загрузки его производственной мощности, что объясняет популярность показателя полной себестоимости.

Воздействие этих особенностей на состояние управленческого учета современных отечественных предприятий обнаруживает себя в следующем:

- пассивный подход к освоению современных методов управления предприятием, в том числе и к внедрению инструментов современного управленческого учета, что принимает разные формы, например, ожидание приказа сверху (закона), несовременное отношение к трактовке понятия “ответственность” (ответственность обычно воспринимается как распределение прав и обязанностей, а не как делегирование задач и прав), прибыль на практике, вопреки теории, часто не рассматривается в качестве целевого показателя;

- отождествление управленческого учета с бухгалтерским делом (действует “магия” слова учет), следствием чего является: использование при обосновании управленческих решений только тех данных, которые могут быть получены из финансовой (узаконенной) бухгалтерии, внутрифирменная управленческая бухгалтерия в подавляющем большинстве случаев отсутствует (исключением могут быть совместные предприятия или предприятия, возглавляемые людьми, получившими соответствующее образование), получение отчетной, необходимой для осуществления анализа информации по срокам привязано к моментам составления финансовой отчетности, сам анализ, если осуществляется, сводится к расчету финансовых коэффициентов и т.п.;

- инструменты экономического управления на предприятии представляют собой, как правило, инструменты оперативного управления: стратегическое управление на деле оказывается долгосрочным планированием, указаний на существование какой-либо системы стратегического учета не обнаружено;

- процедуры обоснования управленческих решений используют те показатели, которые были распространены в период централизованно управляемой экономики, в частности, на показатель полной себестоимости, что, как известно, часто может приводить к ошибочным решениям;

- отрицательное влияние перечисленных выше обстоятельств на эффективность предприятий усугубляется эффектом “фольклора”, возникновение и существование которого вызвано, в частности, отсутствием на предприятиях методической поддержки процессов управления. Ее необходимость просто не осознается, поскольку раньше такое обеспечение разрабатывалось не самим предприятием, а вышестоящим органом.

Возвращаясь к задаче, которую поставил перед собой автор – выяснить, чему нужно учить, когда речь идет об управленческом учете, подходят ли нам западные программы и учебники, можно сказать следующее.

Прежде всего, имеет смысл вернуться к привычным для нас формулировкам и вместо термина “управленческий учет” использовать выражение - “экономика предприятия”. Слово “учет” постоянно уводит в область бухгалтерии, счетоводства, тем самым, сужая и искажая содержание управленческого учета (экономики предприятия).

Преподавание актуальных, прогрессивных методик управленческого учета представляется не только оправданным, но и необходимым, поскольку современные предприятия начинают испытывать ограниченность традиционных для отечественной практики приемов управления.

При этом процесс обучения в экономических вузах должен предусматривать содержательный критический разбор методик, применявшихся на предприятиях в советский период, разъяснение ошибочности их механического перенесения в современную практику предприятий.

Еще одним требующим разъяснения моментом является конкретизация границ финансового менеджмента. В настоящее время к сфере финансового менеджмента у нас относят очень многое из того, что на самом деле является элементом управленческого учета (экономики предприятия), например, бюджетирование, разработку и анализ сбалансированной системы показателей, измерение ценности компании, управление компанией на базе процессного подхода и др. Даже общепринятый термин “центр ответственности” у нас переименован в “центр финансовой ответственности”. В действительности же задачей финансового менеджмента является формирование оптимальной структуры источников финансирования, необходимых для осуществления основной и инвестиционной деятельности предприятия. Задача же экономической составляющей управления на предприятии заключается в эффективном использовании ресурсов, в том числе и финансовых.

Безусловно, существует необходимость изучения и преподавания взаимосвязей между различными видами деятельности предприятия (основной, инновационной, инвестиционной, финансовой), между различными уровнями управления (стратегическим и оперативным, краткосрочным и долгосрочным), между различными фазами управления (планирование и контроль). Такой комплексный,

межфункциональный подход к управлению, обусловленный экономическими мотивами менеджмента, в настоящее время в мировой практике реализуется как концепция контроллинга. В основе контроллинга лежит координация планирования, контроля, информационного обеспечения управления, а также методическое обеспечение управленческой деятельности фирмы. Внедрение основ контроллинга в качестве учебной дисциплины и профессиональной специализации у нас в стране делает только первые шаги.

Понятно, что преподавание управленческого учета (экономики предприятия) закладывает основу для становления контроллинга. Однако в настоящее время преподавание управленческого учета, даже если он выделен в самостоятельную учебную дисциплину, осуществляется стандартно, повторяя структуру переведенных зарубежных учебников. Вместе с тем, очевидно, что управленческий учет для бухгалтеров, менеджеров и экономистов (экономистов-менеджеров) следует преподавать по-разному. Если менеджерам необходимо владеть языком издержек (экономических затрат), уметь выявлять релевантные данные, научиться ставить цели и разрабатывать систему мероприятий по их достижению, то бухгалтеры (бухгалтеры экономики) должны научиться находить необходимую для управления информацию, организовать и внедрить соответствующую систему учета, уметь вести внутрифирменный учет, составлять внутрифирменную отчетность и осуществлять ее согласование с финансовой отчетностью. Для экономистов же, экономистов-менеджеров управленческий учет (экономика предприятия) – профилирующая дисциплина. Поэтому они должны знать все, что должны знать менеджеры и бухгалтеры. Основной задачей для них является изучение системных основ управления предприятием, принципов функционирования организации, овладение приемами выполнения планово-контрольных, организационных, мотивационных и аналитических функций, умение формировать информационную базу современных моделей управления, создавать методическое обеспечение процесса управления, то есть – изучение основ контроллинга.

Литература:

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
2. Антикризисное управление: Учебное пособие для технических вузов/ Под ред. Э.С. Минаева и В.П. Панагушина. – М.: “Издательство ПРИОР”, 1998 – 432 с.
3. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2007. – 880 с.
4. Бойко И.П. Лекции по курсу “Экономика предприятия и предпринимательство” , Лекции 1-3. Учебное пособие. СПб.: Издат. центр экономического факультета СПбГУ, 2006. – 118 с.
5. Богачев В.Ф., Бузановский С.С., Рогов С.В. и др. Промышленность России: антикризисные стратегии предприятий. – СПб, Издательский дом “Корвус”, 1996.-352с.
6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебн. пособие / ВЗФЭИ. – М.: “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.
7. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: Практическое пособие. Часть II. – СПб,1992. – 96 с.
8. Ворст Й., Ревентлоу П. Экономика фирмы: Учеб. – М.: Высш. шк., 1994. – 272 с.
9. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебн. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 472 с.
10. Гербер Майкл Е. Создание предприятия, которое работало бы. (Предпринимательство: миф и реальность) / Пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дои “Филинь”, 1996. – 328 с.
11. Глушков В.М. Введение в АСУ. – Киев: Издательство “Техніка”, 1972. – 312 с.
12. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 2001.–336с.
13. Дейли Джон. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества.: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. - 304 с.
14. Доилл, Дэвид П. Управление затратами: Стратегическое руководство./ Пер. с англ. – М.: Волтерс Кувер, 2006 – 264 с.
15. Долан Р. Дж., Саймон Г. Эффективное ценообразование. – М.: Издательство Экзамен , 2005. – 416 с.
16. Друкер. Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: - М.: Издательский дом “Вильямс”, 2003. – 272 с.
17. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. - М.: Аудит, 1994. – 560 с.
18. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пре. с англ.:

- Учебник. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
19. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб для вузов. - М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
 20. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
 21. Карминский А.М., Фалько С.Г. Контроллинг: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с.
 22. Карпова Т.Н. Основы управленческого учета: Учебное пособие - М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
 23. Коно Т. Стратегия и структура японских предприятий: Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1987. – 384 с.
 24. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 279 с.
 25. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Системы отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 269 с.
 26. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
 27. Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. Справочник Бухгалтера от А до Я / Сост. Матвеева В.М. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 1998. – 192 с.
 28. Манн Р, Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.
 29. Мельцер М.И. Разработка алгоритмов АСУП. [Учеб. пособие для институтов и факультетов повышения квалификации по методам и технике управления]. М., “Статистика”. 1975.– 240 с.
 30. Методы расчета себестоимости, используемые для принятия решений: современная практика управленческого учета. [http:// www.tacisinfo.ru/brochure/costing](http://www.tacisinfo.ru/brochure/costing)
 31. Милованов И.С. Под крылом Небесного Льва или бизнес в “Тянь-ши”. Серия “Психология бизнеса”. – Ростов н/Д: “Феникс”, 2004. – 320 с.
 32. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – М.: “Аналитика-Пресс”, 2000. – 208 с.
 33. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика. 1993. – 128 с.
 34. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Управленческий учет: система сбалансированных показателей. // Бухгалтерский учет. – 2002. - №9. – С. 74-79.
 35. Ольше Н-Г., Рой Ж., Ветер М. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей: Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 304 с.

36. Основы анализа финансовой, хозяйственной и инвестиционной деятельности предприятия. Автор и составитель А.Е.Абрамов. М.: АКДИ “Экономика и жизнь”. Спец. выпуск, 1994. – 35 с.
37. Основы бухгалтерского учета. Учебное издание. / Пер. с англ. М.: “ТИСО”, 1995 – 416 с.
38. Политическая экономия: Учебник для вузов / Медведев. В.А., Абалкин.Л.И., Ожерельев. О.И. и др. – М.: Политиздат, 1990. – 735 с.
39. ПБУ 10/99 «Расходы организации». Приложение к приказу МФ РФ от 6.05.1999 г. № 33н.
40. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 г. №552 с последующими дополнениями и изменениями). Состав затрат, включаемых в себестоимость. М.: Издательское объединение “Юрайт”, 1997.
41. Попова Л.В. Интервью с главным редактором журнала.// Управленческий учет. – 2005. - №1. – С.
42. Райан Б. Стратегический учет для руководителя/ Пер. с англ. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
43. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 2 -е изд., перераб. и доп. – Мн.: ИП “Экоперспектива”, 1997. – 498 с.
44. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980.
45. Сно К.К. Управленческая экономика: Пер. с англ. - М.: ИНФРА-М, 2000. – 671 с.
46. Словарь по экономике. Пер. с англ. СПб.: Экономическая школа, 1998.- 752 с.
47. Смирницкий Е.К. Экономические показатели промышленности. Справочник. М.: Экономика, 1989.
48. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 18. – С. 50-52.
49. Соколовская Г.А. Себестоимость продукции в планировании и управлении промышленностью. – М.: Экономика, - 1987.–136с.
50. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. – М.: “Аналтика-Пресс”, 1998. – 288 с.
51. Соломонов Л.А. Комплексная оценка деятельности предприятия с использованием ERP. // Менеджмент в России и за рубежом. 2005, № 6. – С.110-132.
52. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс / Пер.с англ. – СПб.: АОЗТ “Литера плюс”, 1993 – 272 с.

53. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учебное пособие / Под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 848 с.
54. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика. 1994. – 144 с.
55. Толкач В. Построение системы управленческого учета: от фундамента до венца. [http:// www. controlling-akademie.ru/pdf/6/pdf](http://www.controlling-akademie.ru/pdf/6/pdf)
56. Толстая тетрадь. “Слово о словах”. // Экономическая школа. – 1993. - №3. – С. 18-23.
57. Томпсон А., Формби Дж. Экономика фирмы / Пер. с англ. - М.: ЗАО “Издательство Бином”, 1998. – 544 с.
58. Управление эффективностью бизнеса / Под ред. Г.В. Генса. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005.
59. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.– 512 с.
60. Фахутдинов Р.А. Организация производства: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 255 с.
61. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1998. – 288 с.
62. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
63. Хан Д., Хунгенберг Х. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
64. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский управленческий учет: управленческий аспект: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
65. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд./ Пер. с англ. – СПб.; Питер, 2007. – 1008 с.
66. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.
67. Шим Д. К., Сигел Д. Г., Методы управления стоимостью и анализа затрат / Пер. с англ. – М. Информационно-издательский дом “Филинь”, 1996. – 344 с.
68. Шляго Н.Н. Задачи контроллинга. Теория и практика.// Системный анализ в проектировании и управлении. Труды XI Междунар. науч.-практ.конф. Ч.2. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2007. – С. 172-174.
69. Шляго Н.Н. Исследование практики управления на современных российских предприятиях. // Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика: Труды VI Междунар. науч.-практ. конф. СПб.:Изд-во Политехн. ун-та, 2005. – С. 570-572.
70. Шляго Н.Н. Контроллинг, менеджмент, кибернетика. Системный анализ в проектировании и управлении. Труды VI-й Междунар. науч.-практ. конф. СПб., СПбГПУ, 2002.- С.298-299.

71. Шляго Н.Н. О чем говорит пустая строка. // Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика. Тезисы V Междунар.науч. практ. конф. Ч.2. СПб.: Нестор, 2004.- С. 198-200.
72. Шляго Н.Н. Содержание и место управленческого учета в системе экономического образования. // Соврем. технологии обучения “СТО-2003”. Материалы IX Междунар. конф. СПб.: Изд-во СПбГЭТУ “ЛЭТИ”, 2003. – С. 57-59.
73. Шляго Н.Н. Стратегия выживания и издержки предприятия. // Стратегическое управление организацией: теория, методы, практика: Труды Междунар. науч.-практ. конф. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2006.–С. 515-516.
74. Шляго Н.Н. Управленческий учет: Краткий конспект лекций. – СПб.: Изд-во С.- Петербургского университета, 1998. – 26 с.
75. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, - 1996. - 512 с
76. Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.
77. Экономика социалистической промышленности/ Под ред. Г.А. Егизаряна, А.Г. Омаровского. – 3-е изд. – Изд-во Моск. ун-та, 1983. – 368 с.
78. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993.- 560 с.
79. Яругова А. Управленческий учет: экономически развитых стран. // Пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
80. Baxter Jane, Chua Wei Fong. Alternative management accounting research – whence and whither // Accounting, Organizations and Society. – 2003. – 28. – С. 97-126.
81. Hopper T., Powell A. Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions/ Address for reprints: Mr. T. Hopper, Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics and Social Studies, University of Manchester M13 9PL.
82. Ittner Christopher D., Larcker David F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – 32. –С. 349-410.
83. Kostenrechnung: Einfuhrung und Grundbegriffe zur Kosten- und Leistungsrechnung. Grundstruktur von Kostenrechnungssystemen / Autoren: Prof. Dr. Gunter Fandel. Dipl.-Kffr. Birgit Heuft, Dr. Andrea paff, Dr. Thomas Pitz. Hagen: FernUniversitat-Gesamthochschule in Hagen. – 2001.
84. Kostenrechnung: Systeme der Kosten und Leistungrechnung/ Autoren: Prof. Dr. Gunter Fandel. Dipl.-Kffr.Birgit Heuft, Dr. Andrea paff, Dr. Thomas Pitz. Hagen: FernUniversitat - Gesamthochschule in Hagen. – 2001.

85. Sherri Gerald, CPA, and Vinning Russell, CPA. Accounting for Perestroika // Management Accounting / April, 1995 – C. 42-45.
86. Shlyago N. Problems of Developing and Teaching in Management Accounting in Russia. // Norwegian-Russian Cooperation in Business Education and Research: Experiences and Challenges. Bodo Graduate School of Business, Bodo Regional University, Norway. 2002. – C. 111-117.
87. Zimmerman Jerold L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – 32. – C. 411-427.

Шляго Наталия Никодимовна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ:
рудименты прошлого в осознании настоящего**

Лицензия ЛР № 020593 от 07.08.97

Налоговая льгота – Общероссийский классификатор продукции
ОК 005-93, т. 2; 95 3004 – научная и производственная литература

Подписано в печать 23.11.2007. Формат 60×84/16.

Усл. печ. л. 10,0. Уч.-изд. л. 10,0. Тираж 200.

Заказ 426.

Отпечатано с готового оригинал-макета, предоставленного автором,
в типографии Издательства Политехнического университета.
195251, Санкт-Петербург, Политехническая ул.,29.

