

9.8. СИСТЕМА МЕТОДОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Чая В.Т., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, академик РАЕН;

Золотухина А.Д., преподаватель института коммерции и права, финансовый директор ЗАО «Атлант»

Управленческий учет имеет исторические корни не только за рубежом, но и в Российской Федерации, однако системное представление с четко выраженными взаимосвязями и собственным инструментарием возникло на Западе. Когда в начале 1990-х гг. в РФ в информационном обеспечении потребностей менеджеров в управлении бизнесом образовался вакуум, обусловленный развитием рыночных отношений, переводы изданий по управленческому учету и контроллингу Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, К. Друри, Э. Майера, Г. Мюллера и др. вызвали исключительный интерес и дали толчок развитию отечественной науки и практики в этой области. За прошедшие десятилетия сложился опыт создания систем управленческого учета и отдельных его элементов на предприятиях РФ, экономические результаты их внедрения выявили старые и поставили новые проблемы.

Методология и процедуры управленческого учета интенсивно развиваются, что является ярким свидетельством перемен в экономической жизни предприятий и информационных технологиях. Перемещаются акценты с информационного обеспечения оперативного управления на стратегическое, появляются новые методики, адекватные новым теориям управления, таким как:

- теория ограничений (theory of constraints, TOQ);
- управление «точно в срок» (just-in-time, JIT);
- всеобщее управление качеством (total quality management, TQM);
- управление на основе операций (функций) (activity-based management, ABM) и др.

В настоящее время в РФ идет в основном стадия популяризации и внедрения на практике традиционного управленческого учета. Зародившись на основе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, и услуг), традиционный управленческий учет впитал в себя методики управленческого анализа и сформировался в комплексную систему подготовки информации для управления бизнесом и подразделениями организации. Его структура включает бюджетирование и анализ гибких бюджетов, калькулирование, комплекс подходов и методик подготовки информации для текущих и стратегических управленческих решений.

Таким образом, методы управленческого учета условно можно поделить на традиционные и современные. Традиционные методы управленческого учета служат двум основным целям:

- калькулированию себестоимости (методы учета полной или усеченной себестоимости);
- реализации планово-контрольной функции управленческого учета (метод учета затрат по центрам ответственности).

Современные методы управленческого учета исправляют недостатки традиционных моделей и дополняют их. Особую значимость приобретают передовые формы и методы организации управленческого учета.

1. ТАРГЕТ-КОСТИНГ (TARGET COSTING) И КАЙЗЕН-КОСТИНГ (KAIZEN COSTING)

Предприятия обычно оптимизируют издержки за счет сокращения расходов на производство и продажу готовой продукции. При этом финансовые специалисты часто не принимают во внимание величину затрат на разработку новых товаров. Как правило, производители знают заранее, за сколько они смогут реализовать тот или иной продукт. Поэтому первоочередной становится задача разработать товар, себестоимость которого была бы достаточно низкой для обеспечения необходимого уровня прибыли.

Этого можно достигнуть, если внедрить на предприятии концепцию таргет-костинг. Впервые данный подход к ценообразованию был применен в 1965 г. одной из крупнейших японских автомобильных корпораций, хотя некоторые ранние, более примитивные ее формы еще в 1947 г. использовала компания General Electric (GE).

Американцы частенько приписывают честь изобретения таргет-костинга Л. Майлзу из GE, хотя его система управления целевыми издержками (target cost management) была не более чем довольно примитивной версией современной концепции, не получившей достаточно широкого распространения. Полномасштабное же внедрение таргет-костинга в промышленных корпорациях США началось лишь в конце 1980-х гг., причем за образец была взята именно японская модель, достаточно эффективная и продвинутая к тому времени.

Система таргет-костинг – это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Сама идея, положенная в основу концепции таргет-костинг, несложна и революционна одновременно. Японские менеджеры просто вывернули наизнанку традиционную формулу ценообразования:

$$\text{Себестоимость} + \text{Прибыль} = \text{Цена},$$

которая в концепции таргет-костинг трансформировалась в равенство:

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}.$$

Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат еще на стадии проектирования.

Система таргет-костинг, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчет себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.



Рис. 1. Процесс управления по целевой себестоимости (таргет-костинг)

Для определения целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Процесс управления по целевой себестоимости (таргет-костинг) представлен на рис. 1.

Если в традиционном подходе к разработке нового продукта инженерные и технологические работы совершенно не связаны между собой, то в таргет-костинге проектирование конструкции и проектирование себестоимости являются неразделяемыми составляющими интегрированного процесса формирования потребительских свойств будущего товара.

Одно из первых, но актуальных и сегодня, определений таргет-костинга, приведенное М. Сакураи в 1989 г., подчеркивает именно комплексность и объединяющую сущность этой концепции: «Таргет-костинг может быть определен как средство управления затратами, применяемое для снижения любых затрат, связанных с продуктом в течение всего периода его жизненного цикла, путем объединения усилий производственных, конструкторских, исследовательских, маркетинговых, экономических подразделений компании».

Многие процессы в системе таргет-костинг выполняются параллельно, причем их последовательность может быть несколько изменена:

- определение рыночной цены продукции. Используются средства маркетингового анализа. Продукт позиционируется в своем сегменте, выполняется конкурентный анализ, рассчитываются две важнейшие величины: базовая цена (target price) продажи продукта конечному потребителю и возможный объем продаж;
- уточнение требований к функциям и качеству. Выполняется анализ предпочтений потребителя, влияющих на выбор конкретного товара;
- установление целевой прибыли для продукта (target profit). Ставка прибыльности продукта может устанавливаться из различных соображений:
 - дивидендной политики предприятия;
 - требований развития бизнеса;
 - анализа доходности конкурентов;
 - политики продвижения товара на рынке и т.д.;
- определение допустимой себестоимости продукта (allowable cost). Определяется как разница между базовой ценой и целевой прибылью. Для всех последующих расчетов допустимая себестоимость устанавливает предел всех затрат на разработку, производство, продвижение и продажи планируемых объемов разрабатываемого продукта;
- расчет прямой целевой себестоимости производства продукции. Расчет отражает сложившиеся на данном предприятии и в отрасли особенности системы сбыта аналогичных продуктов, затраты и прибыль каждого из участников сбытовой цепи, систему доставки и хранения товара в сбытовой системе. Административные, общие и коммерческие затраты бизнеса должны находиться под управлением общей системы бюджетирования или специализированной системы на основе ABC;
- функциональная декомпозиция продукта и определение допустимых затрат по каждой функции. Производится распределение прямых целевых затрат по функциям продукта, согласно ожидаемой значимости этих функций для потребителя. Значимость той или иной функции товара может определяться в простейшем случае методом экспертной оценки. Более точную информацию предоставляет опрос или анкетирование потребителей из предполагаемого целевого сегмента;
- разработка продукта. Разработка ведется с учетом функциональных требований, определенных ранее, а также различных дополнительных ограничений: соответствие ограничениям технологического уровня предприятия, системе контроля качества, экологии и повторного использования материалов изделия. Результатом разработки является прототип продукта;

- оценка затрат по каждой составной части продукта. Затраты, калькулируемые для вновь разрабатываемого продукта называются дрефтинг-затраты (drifting costs). На этом этапе определяются дрефтинг-затраты для отдельных компонентов (drifting component costs). По каждому компоненту продукта на основе прототипа выполняется калькулирование затрат;
- оценка затрат на реализацию каждой функции товара (drifting function costs, дрефтинг-затраты для функций). На этом этапе обычно предлагается дополнительное привлечение различных функциональных специалистов предприятия для выяснения соответствия функций и компонентов в рамках коллективных организационных мероприятий: совещаний или заседаний временной рабочей группы. С точки зрения документирования проблема решается составлением таблицы соответствия дрефтинг-затрат функций и дрефтинг-затрат компонентов;
- сравнение допустимых затрат по продукту и по отдельным функциям с соответствующими дрефтинг-затратами. Для большей наглядности выполняется расчет индекса целевых затрат и строится диаграмма целевых затрат. Индекс целевых затрат показывает соотношение двух величин: доли «полезности» компонента и доли дрефтинг-затрат компонента в дрефтинг-затратах продукта. Индекс целевых затрат показывает соответствие распределения полезности компонентов с точки зрения потребителя и распределения затрат для производства этого компонента;
- корректировка или перепроектирование продукта. По результатам сопоставления производятся дополнительные исследования, определяется возможность использования компромиссов «желания потребителя – стоимость», возможности снижения цен поставщиков или использования новых технологий;
- установление целевых затрат. Если в результате нескольких корректировок удалось определить сочетание конструкции и технологии, соответствующее функциональным требованиям, и при этом затраты не превышают допустимых, то этот уровень затрат признается как целевой и для изделия в целом;
- производство и непрерывный контроль затрат в процессе производства. Технический уровень и организация производства должны позволять непрерывно контролировать текущий уровень затрат на производство нового продукта, иначе все усилия системы таргет-костинг будут совершенно напрасными.

Уже много лет система таргет-костинг используется на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях, где постоянно разрабатываются новые модели и виды продукции. Таргет-костинг использует приблизительно 80% крупных японских компаний. Однако по сравнению с японскими компаниями американские внедряют таргет-костинг значительно медленнее. Это объясняется их большей приверженностью привычным инструментам управления затратами и методам калькулирования себестоимости, которые традиционно используются в американской модели управленческого учета.

Кроме сферы производства инновационных продуктов, таргет-костинг все чаще применяют предприятия, задействованные в сфере обслуживания. Однако данная система имеет как ряд достоинств, так и ряд недостатков.

Достоинства системы таргет-костинг.

- Функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, в результате чего получается продукт, имеющий максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее вероятную цену реализации. При использовании системы таргет-костинг вся производственная деятельность предприятия координируется и контролируется в соответствии с важным стратегическим ориентиром – целевой себестоимостью.

- Таргет-костинг прекрасно совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. В целом таргет-костинг прекрасно интегрируется в стратегический управленческий учет – относительно новое и перспективное направление управленческого учета.
- Положительной характеристикой системы является фокусирование внимания на внешних (рыночных), а не только на внутренних факторах. Таргет-костинг обеспечивает отделу маркетинга неплохие возможности принимать решения не только на основе изначально заданного уровня затрат, но и на основе параметров рыночного окружения.
- Таргет-костинг помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую с точки зрения рынка себестоимость, которая должна быть осознана, если компания хочет получить положительный финансовый результат в условиях конкуренции. В свое время в японских компаниях таргет-костинг внедрялся скорее с целью мотивации своих сотрудников, чтобы те действовали в соответствии долгосрочными стратегиями, чем с целью обеспечения топ-менеджеров точной и детальной информацией о прибыли, целевых затратах и отклонениях.

В целом применение системы таргет-костинг технически не так уж сложно, чтобы стать невозможным для отечественных предприятий. Однако необходимо учитывать основное ограничение системы таргет-костинг: для ее внедрения в организации должно быть налажено тесное взаимодействие между подразделениями, коллектив должен стать единой командой.

Анализируя опыт использования таргет-костинга японскими и западными компаниями, также можно выделить несколько недостатков, которые могут стать препятствием для внедрения этой системы на российских предприятиях:

- время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться из-за неоднократного перепроектирования. Поэтому нужно учитывать, что не всякий инновационный продукт можно приспособить к современным рыночным условиям;
- давление руководства на персонал для достижения целевой себестоимости любой ценой. Подобные действия могут привести к саботажу со стороны подчиненных;
- возникновение конфликтов между проектировщиками, стремящимися снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, не желающими снижения затрат на сбыт и продвижение продукции к конечному потребителю.

В отличие от системы таргет-костинг, которая, по мнению некоторых исследователей, была создана в Японии на базе американской концепции Value engineering (VE) или системы Total quality management (TQM), кайзен-костинг имеет исключительно японские корни. В западном мире деятельность в стиле кайзен стала известной во второй половине 1980-х гг., когда были опубликованы первые книги о роли кайзен в японских промышленных корпорациях.

Слово «кайзен» в переводе с японского означает «улучшение, совершенствование маленькими шагами». Понятие «кайзен» очень широко – оно обозначает усовершенствование как в личной, семейной и общественной жизни человека, так и в его трудовой деятельности. Когда слово «кайзен» употребляют в отношении деятельности человека на его рабочем месте, имеют в виду процесс постоянного улучшения, в который вовлекаются все сотрудники компании. Цель кайзен – усовершенствование деятельности компании или ее отдельных подразделений с помощью внутренних резервов без привлечения крупных инвестиций извне.

Понятие же «кайзен-костинг» (kaizen costing) носит более определенное значение. Оно означает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня. Система кайзен-костинг – важнейший и необходимый элемент японского управленческого учета, в отличие от понятия «кайзен», которое можно рассматривать как своеобразную философию, стиль управления и взаимодействия персонала.

Во многих источниках, описывающих японскую модель управления производством и систему управленческого учета, подчеркивается взаимосвязь между системами таргет- и кайзен-костинг: они являются элементами единой системы управления затратами и взаимодействуют между собой. И таргет-костинг, и кайзен-костинг решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами. Обе концепции предназначены для снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоего целевого уровня.

На рис. 2 представлен жизненный цикл продукции и взаимосвязь систем таргет- и кайзен-костинг.



Рис. 2. Взаимосвязь систем таргет- и кайзен-костинг на различных этапах жизненного цикла продукции

Обе системы дают предприятию весьма важное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для захвата или удержания соответствующих секторов рынка.

Необходимо отметить важную особенность совместного использования систем таргет- и кайзен-костинг в японских компаниях. В традиционных отраслях промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом, основное внимание фокусируется именно на кайзен-костинг, и наоборот, в инновационных отраслях с коротким жизненным циклом производимых продуктов на первое место выдвигается таргет-костинг.

В традиционных отраслях промышленности Японии деятельность кайзен осуществляется на трех уровнях:

- менеджеров, для которых поддержка философии кайзен является функциональной обязанностью;
- инициативных групп сотрудников, объединенных в кружки качества;
- отдельных рабочих, имеющих возможность через систему предложений вносить новые идеи.

При этом предусмотрена система материального и нематериального поощрения сотрудников, принимающих активное участие в деятельности кайзен. Система

нематериального стимулирования включает мероприятия, укрепляющие в сознании рабочих и специалистов ценности компании и сознание того, что успех каждого напрямую связан с успехом его компании.

В инновационных отраслях кайзен-костинг гармонично дополняет систему таргет-костинг, уступая последней первенство, но не утрачивая своей значимости.

2. JIT (JUST-IN-TIME, ТОЧНО В СРОК)

Система JIT появилась в Японии в середине 1970-х гг. в японской автомобильной компании Toyota. Ее автор – Т. Оно (ставший впоследствии вице-президентом компании Toyota по производству) и несколько его коллег. На то, что JIT была разработана именно в Японии, вероятно, повлиял факт, что Япония – перенаселенная страна с очень ограниченными природными ресурсами. Поэтому японцы очень чувствительны к пустым тратам материалов, времени и средств, и к неэффективности труда. Они расценивают брак и исправления дефектов как необоснованные затраты, а запасы – как зло, потому что они занимают пространство и связывают ресурсы.

Термин «точно в срок» используется по отношению к промышленным системам, в которых перемещение изделий в процессе производства и поставки от поставщиков тщательно спланированы во времени – так, что на каждом этапе процесса следующая партия прибывает для обработки точно в тот момент, когда предыдущая партия завершена. Отсюда и название just-in-time («точно в срок», «только вовремя»). Суть системы состоит в отказе от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, что по существу превращается в поштучное. В результате получается система, в которой отсутствуют любые пассивные единицы, ожидающие обработки, а также простаивающие рабочие или оборудование, ожидающие изделия для обработки.

Широко распространено мнение, что система JIT – это просто соответствующее планирование производства, результатом которого является минимальный уровень незавершенного производства и материальных запасов. Но в сущности JIT представляет собой определенную философию, которая охватывает каждый аспект производственного процесса – от разработки до продажи изделия и послепродажного обслуживания. Эта философия стремится к созданию системы, которая хорошо функционирует с минимальным уровнем материальных запасов, минимальным простоями и минимальным делопроизводством.

Конечная цель системы JIT – это сбалансированная система; то есть такая, которая обеспечивает плавный и быстрый поток материалов через систему. Основная идея состоит в том, чтобы сделать процесс как можно короче, используя ресурсы оптимальным способом. Степень достижения этой цели зависит от того, насколько достигнуты дополнительные (вспомогательные) цели, такие как перечисленные ниже.

1. Исключить сбои и нарушения процесса производства.
2. Сделать систему гибкой.
3. Сократить время подготовки к процессу и все производственные сроки.
4. Свести к минимуму материальные запасы.
5. Устранить необоснованные затраты.

Необоснованные расходы представляют собой непроизводительные ресурсы; их устранение может освободить ресурсы и расширить производство. В философии JIT необоснованные расходы включают:

- перепроизводство;
- время ожидания;
- ненужные перевозки;
- хранение материальных запасов;
- брак и отходы;
- неэффективные методы работы;
- дефекты изделий.

Наличие подобных необоснованных расходов говорит о возможности усовершенствования или список необоснованных расходов определяет потенциальные цели непрерывного усовершенствования.

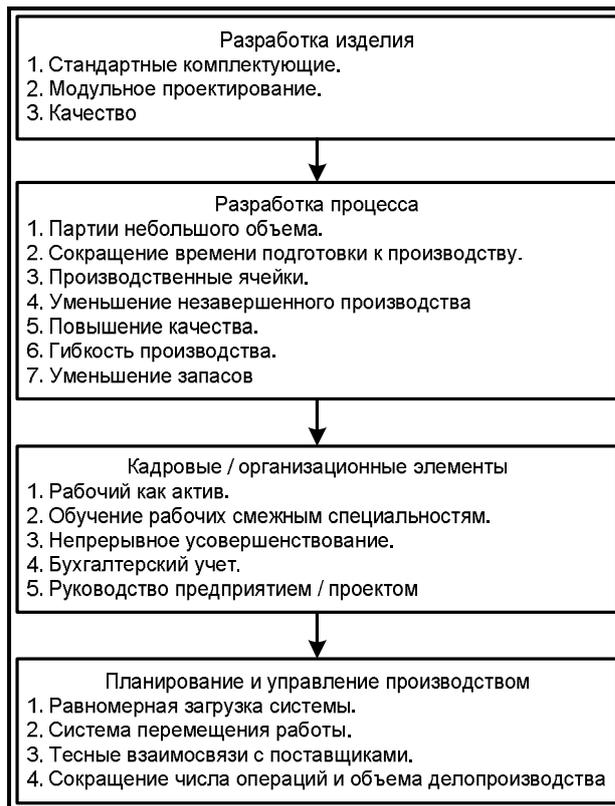


Рис. 3. Процесс системы JIT

Проектирование и производство в системе JIT представляют собой основу для выполнения перечисленных выше целей. Эта основа состоит из четырех формирующих блоков (рис. 3).

Применение принципов JIT упрощает процесс учета производственных затрат и помогает менеджерам регулировать и контролировать расходы. Традиционная система производственного учета становится все более сложной системой со множеством счетно-учетных операций и отчетных данных. Упрощение этого процесса преобразовывает систему производственного учета в систему управления стоимостью. Так, учет материалов и незавершенного производства ведется на одном объединенном счете. Использование обособленного счета для контроля за складскими запасами теряет свою актуальность.

Кроме того, прямые затраты на оплату труда и производственные накладные затраты на счета производства не относят, а списывают на себестоимость реа-

лизованной продукции. Большинство косвенных затрат при применении системы JIT переходят в состав прямых затрат. Например, рабочие, занятые непосредственно выпуском продукции, обязаны также заниматься обслуживанием оборудования.

Системы JIT имеют ряд важных преимуществ, которые привлекают внимание компаний с традиционным подходом к производству. Основными преимуществами являются следующие.

1. Пониженный уровень материальных запасов в процессе производства (незавершенного производства), закупок и готовых изделий.
2. Снижение риска морального старения запасов.
3. Меньшие требования к размерам производственных площадей.
4. Повышение качества изделий, уменьшение брака и переделок.
5. Сокращение сроков производства.
6. Уменьшение документооборота.
7. Большая гибкость при изменении ассортимента изделий.
8. Более плавный поток производства с очень редкими сбоями, причинами которых являлись бы проблемы качества, короче сроки подготовки к производственному процессу; рабочие с многопрофильной квалификацией, которые могут помочь или заменить друг друга.
9. Повышенный уровень производительности и использования оборудования.
10. Участие рабочих в решении проблем.
11. Необходимость хороших отношений с поставщиками.
12. Меньше необходимости в непроизводственных работах, например, складировании и перемещении материалов.

Таким образом, при системе JIT происходит преобразование производственного учета в систему управления стоимостью, которая используется для обеспечения потребностей менеджеров в принятии эффективных управленческих решений о виде, цене, стоимости и путях сбыта продукции, способствуя дальнейшему совершенствованию производственной и коммерческой деятельности.

3. STRATEGIC COST MANAGEMENT (SCM, КОНЦЕПЦИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ) И STRATEGIC COST ANALYSIS (SCA, СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ЗАТРАТ)

В связи с глобальными изменениями экономической системы, такими как бурное развитие информационных технологий, изменение характера производств, транснациональная конкуренция, изменился и подход к управленческому учету. Возникла потребность в интегрированном методе анализа и оптимизации затрат по всем статьям деятельности предприятия. Поэтому и был разработан Strategic cost management (SCM) – концепция стратегического управления затратами. Появление SCM явилось результатом слияния трех направлений стратегического менеджмента:

- анализа цепочек образования стоимости (цепочек ценностей);
- стратегического позиционирования;
- анализа и управления факторами, определяющими затраты.

Под цепочкой образования стоимости (ЦОС) в SCM понимают согласованный набор видов деятельности, создающих стоимость для предприятия, начиная от исходных источников сырья для поставщиков данного предприятия вплоть до готовой продукции, доставленной конечному пользователю, включая обслуживание потребителя.

На рис. 4 представлено воздействие управленческого учета на цепочку ценностей.

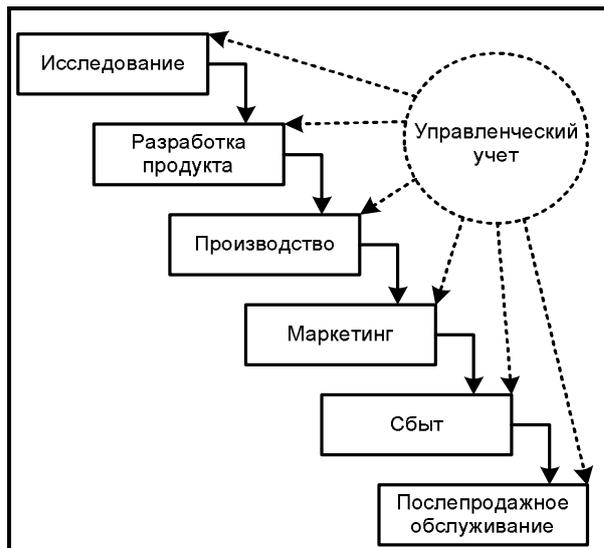


Рис. 4. Влияние управленческого учета на цепочку образования стоимости

Стратегическое позиционирование влияет на процессы управления затратами предприятия в зависимости от его стратегического выбора создания конкурентных преимуществ. Согласно диаграмме Портера, предприятие может добиться успеха в конкурентном соперничестве:

- либо поддерживая низкие затраты (лидерство на основе затрат);
- либо предлагая потребителям разнообразную, превосходящую конкурентов, продукцию (стратегия дифференциации продукции).

Таблица 1

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И STRATEGIC COST MANAGEMENT (SCM)

Показатель	Управленческий учет	Стратегическое управление затратами (SCM)
Наиболее эффективный способ анализа затрат	С точки зрения изделий, заказчиков и функций	С точки зрения различных этапов общей цепочки ценностей
Цель анализа затрат	Удержание преимущества, направление внимания и разрешение проблем	Планирование системы управления затратами меняется в зависимости от основного стратегического позиционирования организации: либо в рамках стратегического направления на лидерство по затратам, либо на дифференциацию продукции
Поведение затрат	Затраты – это прежде всего функция объема выпуска продукции: постоянные затраты, переменные затраты и смешанные затраты	Затраты – это функция стратегических выборов, которая зависит от стратегических направлений
Кост-драйверы (управляющие факторы)	Объем выпуска продукции	Структурные и операционные кост-драйверы

В табл. 1 представлено сравнение концептуальных основ управленческого учета и стратегического управления затратами.

В 1990-е гг. на основе общей теории SCM был разработан новый метод управленческого учета – Strategic cost analysis (SCA, стратегический анализ затрат).

Согласно методу SCA, деятельность фирмы трактуется как цепь образования потребительной стоимости (value chain, последовательность операций по созданию стоимости изделия, ЦОС). Каждое звено цепи рассматривается как с позиции его необходимости в производственном процессе, так и с позиции потребляемых им ресурсов. Затем определяется cost driver (кост-драйвер) – управляющий фактор, т.е. параметр, который характеризует стоимость выполнения конкретной операции. Путем контроля кост-драйверов и перестройки ЦОС предполагается достичь устойчивого преимущества над конкурентами.

Систему SCA предполагается использовать при работе предприятия в условиях острой конкуренции с ориентацией управленческого учета на цели маркетинга. Если при традиционном ценообразовании за основу берется себестоимость продукции, то в SCA производятся маркетинговые оценки емкости рынка и конкурентоспособной цены. Исходя из объема производства и розничной цены, определяется целевая себестоимость. Задача стратегического анализа затрат – конструирование такой ЦОС, чтобы реальная себестоимость не превышала целевую. Т.е. предприятие ориентируется на достижение ценового лидерства за счет экономии на объемах производства, тщательного контроля затрат, минимизации затрат на этапах НИОКР, обслуживания, продаж и рекламы.

Помимо ценового лидерства SCA предусматривает такой фактор, как «уникальность», т.е. продукты brand-name, дизайн, сервис.

SCA рассматривает ЦОС не только в рамках одного предприятия, но и в масштабе отрасли, так как учитывает процесс образования стоимости от добычи ресурсов до оказания сервисных услуг по ремонту готовой продукции. Ориентация на отраслевые цепочки позволяет предприятию не только реализовать одну из своих стратегий, но и синхронизировать выбор своей стратегии с отраслевым окружением.

Именно рассмотрение отраслевой ЦОС отличает методологию стратегического анализа затрат от анализа в рамках традиционного управленческого учета, областью которого является только технология добавления стоимости внутри предприятия.



Рис. 5. Реализация системы SCA

Отраслевые показатели, оказывающие сильное влияние на рыночные предложения отдельных предприятий,

в случае использования SCA успешно поддаются анализу и учету. Организацию SCA условно можно представить в виде рис. 5.

В традиционном управленческом учете единственным кост-драйвером является объем выпуска продукции (работ, услуг), а в стратегическом анализе затрат рассматриваются структурные и операционные виды кост-драйверов.

Структурные кост-драйверы определяются особенностями экономической политики компании. SCA предлагает пять критериев для выбора структурных кост-драйверов:

- масштаб производства, определяющий объем инвестиций в производство, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, маркетинг;
- охват – степень вертикальной интеграции;
- опыт – каков экономический опыт осуществления предполагаемых операций;
- технологии и их специфика;
- сложность – широта номенклатуры продукции (работ, услуг).

Операционные кост-драйверы характеризуют способность предприятия успешно реализовывать свою структурную политику. Основные операционные кост-драйверы:

- вовлечение персонала – в какой степени персонал вовлечен в достижение общих целей фирмы;
- всеобщий контроль качества (Total quality management, TQM);
- уровень загрузки мощностей;
- эффективность расположения мощностей;
- конструкция изделий;
- связи с поставщиками и потребителями.

Таким образом, основная идея SCA состоит в лучшем контроле затрат, чем у конкурентов, а также в реорганизации звеньев цепочки образования стоимости для получения большей потребительной стоимости. Стратегический анализ затрат тесно связан с техникой учета и спецификой конкретного предприятия и требует профессиональной оценки и анализа его деятельности.

3. LIFE CYCLE COSTING (LCC, КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА)

Большой эффект в оптимизации затрат предприятия можно достичь, применяя метод Life cycle costing (LCC) – концепцию управления затратами жизненного цикла. Этот подход впервые был применен в США в рамках государственных проектов в оборонной отрасли. Стоимость полного жизненного цикла изделия – от проектирования до снятия производства – была наиболее важным показателем для государственных органов власти, так как проект финансировался исходя из полной стоимости контракта или программы, а не из себестоимости конкретного изделия. Внедрение новых технологий производства спровоцировало перемещение методов LCC в сектор частной экономики. Основными причинами этого перехода являются:

- резкое сокращение жизненного цикла изделий;
- увеличение стоимости подготовки и запуска в производство новых изделий;
- полное определение затрат и доходов продукта на стадии проектирования.

Типичный жизненный цикл продукта состоит из пяти этапов. Очевидно, что не все продукты будут следовать этой модели. Некоторые из них потерпят неудачу на ранних стадиях и будут иметь усеченный жизненный цикл.

1. Этап разработки и планирования продукта. На этой стадии организация несет значительные затраты на исследование и разработку, а также на испытание продукта. Традиционное калькулирование часто рассматривает эти затраты в качестве общих накладных (общепроизводственных) расходов с двумя вытекающими отсюда последствиями: они не связываются с продуктом, порождающим их, и общая сумма этих затрат чаще всего либо неизвестна, либо известна только приблизительно. Вследствие возрастания затрат на запуск продукции в производство организации прилагают больше усилий на стадии разработки и планирования продукта. Следовательно, характер и величина затрат данного этапа жизненного цикла должны быть четко определены.
2. Этап внедрения на рынок. На этом этапе организация несет значительные затраты на продвижение товара, когда новый продукт поступает на рынок. В это время доход от реализации зачастую не покрывает суммы затрат на производство продукции.
3. Этап роста. На этой стадии доход от реализации продукции наконец-то начинает покрывать затраты на производство, реализацию и дистрибуцию продукта. В период роста ценовая конкуренция обычно либо небольшая, либо полностью отсутствует. В центре внимания находится разработкой системы эффективной доставки продукции до клиента.
4. Этап зрелости продукта. На этом этапе ценовая конкуренция становится более интенсивной, соответственно маржинальный доход (разница между доходом от реализации и переменными затратами) начинает сокращаться. И хотя продукт все еще приносит прибыль, его прибыльность начинает снижаться по сравнению с периодом роста. На этапе зрелости продукта организации стремятся сократить затраты для того, чтобы сохранить конкурентоспособность и прибыльность.
5. Этап спада и снятия продукта с производства. На этапе уменьшения объема продаж и падения прибыли конкуренты начинают покидать рынок: наименее эффективные уходят первыми. Оставшиеся компании конкурируют за долю сокращающегося рынка. Как только организация принимает решение об исключении продукта из номенклатуры, она несет затраты, связанные с прекращением производства данной продукции, которые могут включать затраты на продажу высвободившегося оборудования или на восстановление актива (например, рекультивацию земли в случае выработки и ликвидации месторождения).

При рассмотрении вышеперечисленных этапов жизненного цикла продукции становится очевидно, что относящиеся к продукции затраты осуществляются неравномерно на протяжении времени его жизни. В связи с этим некоторые исследователи пришли к выводу, что затраты, не связанные с производством и реализацией продукции, должны включаться в себестоимость систематически, в течение времени жизни продукта.

Мотивацией к рассмотрению затрат, отличных от затрат на производство и дистрибуцию, до внедрения продукта, является гарантия того, что разница между выручкой от продажи продукта и затратами на его производство и продвижение покроет прочие затраты, связанные с разработкой, поддержанием и ликвидацией продукта. Цель рассмотрения этих затрат на протяжении жизненного цикла продукта заключается в следующем:

- в определении величины и природы данных затрат с тем, чтобы эти затраты можно было систематически оценивать и управлять ими;
- в понимании размера этих затрат для существующих продуктов в целях планирования и оценки затрат, связанных с разработкой новых продуктов.

Кроме того, существует мнение, что будущие затраты на продукт должны систематически начисляться на протяжении всей его жизни, чтобы соблюдался принцип соответствия доходов и расходов.

Технический прогресс сократил жизненный цикл множества продуктов. Например, в компьютерной технике время производства изделия стало сопоставимым со временем его разработки. Высокая техническая сложность изделия приводит к тому, что до 90% производственных затрат определяются именно на стадии НИОКР. Таким образом, важнейший принцип LCC можно определить как «прогноз и управление расходами на производство изделия на стадии его проектирования». Калькуляция затрат жизненного цикла является удачным примером системы расчета затрат, которая разработана с целью принятия решений и не имеет никакого практического значения для внешней отчетности.

4. BALANCED SCORECARD (BSC, СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ)

Все большее распространение и применение получают стратегические системы управленческого учета, одной из которых является концепция Balanced scorecard. Основное назначение систем подобного рода заключается в обеспечении функций сбора, систематизации и анализа информации, необходимой для принятия стратегических управленческих решений. BSC нельзя назвать просто учетной системой, она является составной частью системы управления организации и может являться ее основным ядром.

Разработка концепции BSC началась в 1990 г., когда Norlan Norton Institute, являющийся исследовательским центром всемирно известной аудиторско-консалтинговой компании KPMG Peat Marwick, приступил к изучению вопроса эффективности управления, а также поиску возможностей и инструментов, обеспечивающих ее повышение. В течение года проводилось исследование «Measuring Performance in the Organization of the Future / Измерение эффективности организации будущего», имеющее в качестве цели поиск новых альтернативных методов измерения эффективности, базирующихся на нефинансовых показателях. Исследование возглавлялось директором Norlan Norton Institute Д. Нортоном, на сегодняшний день занимающим пост руководителя Balanced scorecard collaborative и Р. Капланом – профессором Harvard business school, привлеченного в качестве научного консультанта проекта.

Основной причиной исследований, связанных с разработкой BSC, являлась нарастающая потребность в оценке критериев будущего и текущего потенциала различных компаний, связанного с перспективами развития и роста базирующаяся на совокупности как финансовых, так и нефинансовых показателей.

После значительных успехов, достигнутых первыми компаниями, внедрившими технологию BSC в качестве основного метода управления, использование BSC стало общей тенденцией. В первую очередь она затронула средние и крупные компании самых различных отраслей.

Среди предприятий, использующих BSC такие корпорации как Coca-Cola, BP, General Electric, McDonalds, L'Oreal, BMW, Boeing, Samsung Electronics, и других. Теперь Balanced scorecard активно внедряется и на российских предприятиях (первые прецеденты внедрения BSC в России – компании ЛУКОЙЛ и «Северсталь»).

Основной принцип BSC, который во многом стал причиной высокой эффективности этой технологии управ-

ления, – управлять можно только тем, что можно измерить. Иначе говоря, цели можно достигнуть только в том случае, если существуют поддающиеся числовому измерению показатели, говорящие управленцу, что именно нужно делать и правильно ли с точки зрения достижения цели он делает то, что делает.

BSC делает акцент на нефинансовых показателях эффективности, давая возможность оценить такие аспекты деятельности, как степень лояльности клиентов или инновационный потенциал компании.

Авторы BSC предложили четыре блока оценки эффективности, отвечающие на самые значимые для успешной деятельности компании вопросы (рис. 6):

- насколько интересно акционерам инвестировать деньги в предприятие (блок «Финансы»);
- чем можно заинтересовать клиентов, чтобы их привлечь и добиться требуемых финансовых результатов, в чем конкурентные преимущества предприятия (блок «Рынок / клиенты»);
- какие процессы играют наиболее важную роль при реализации конкурентного преимущества (блок «Бизнес-процессы»);
- за счет каких знаний, умений, опыта, технологий и прочих нематериальных активов можно реализовать конкурентные преимущества (блок «Обучение / развитие»).

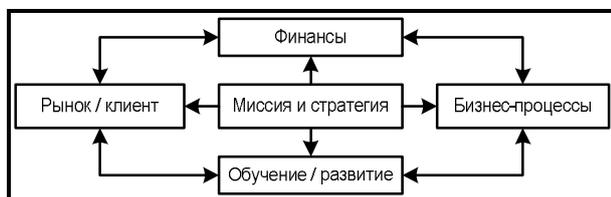


Рис. 6. Оценка эффективности в системе BSC

Блок «Финансы»

Блок «Финансы» является одним из ключевых составляющих BSC. Финансовые результаты являются ключевыми критериями оценки текущей деятельности предприятия. Как правило, в качестве типичных целей в рамках данного блока выступают увеличение рентабельности продукции, рентабельности собственного капитала, чистого денежного потока, чистой прибыли и др. Эти показатели являются основными драйверами эффективности (performance drivers).

Как правило, финансовые цели стоят во главе древа целей организации, однако существует очень тесная взаимосвязь с целями в области маркетинга, внутренних процессов и роста организации.

Блок «Рынок / клиенты»

Блок «Рынок / клиенты» (или блок маркетинга). Руководители определяют ключевые сегменты рынка, на которых компания намеревается сосредоточить свои усилия по продвижению и реализации своих продуктов. Это является первым шагом построения инфраструктуры данной составляющей системы. Затем определяются основные драйверы эффективности и показатели, их оценивающие. Как правило, основными драйверами или двигателями эффективности в данном блоке являются:

- удовлетворенность покупателей;
- удержание клиентов;
- приобретение новых клиентов;
- прибыльность клиентов;
- доля рынка в целевых сегментах и т.д.

В блок также включаются показатели, определяющие ценностное предложение со стороны компании (value proposition), которая в свою очередь во многом опреде-

ляет лояльность клиентов по отношению к поставщику продукции или услуг. Следует отметить, что выявление основных критериев ценности предложения для клиента или покупателя является весьма не простой задачей, требующей досконального анализа потребностей. Например, ценность для клиента может представлять быстрая доставка и скорость реагирования на полученный заказ. Соответствующим образом, показателями, характеризующими данные двигатели эффективности, могут быть время обработки заказа и средняя скорость доставки в часах.

Таким образом, блок «Рынок / клиенты» дает возможность менеджерам усилить стратегию в области маркетинга и продаж, что должно привести к росту финансовых показателей в будущем.

Блок «Бизнес-процессы»

Блок «Бизнес-процессы» идентифицирует основные процессы, подлежащие усовершенствованию и развитию с целью укрепления конкурентных преимуществ. Эффективность бизнес-процессов определяет ценность предложения компании, от которого зависит количество привлеченных клиентов и конечный финансовый результат. Показатели данного блока фокусируются на процессах, осуществляющих основной вклад на пути достижения намеченных финансовых результатов и удовлетворения покупателей. После выявления ключевых бизнес-процессов определяются драйверы, характеризующие данные процессы, и разрабатываются показатели эффективности. Например, в качестве показателя эффективности процесса производства может быть количество и частота поломок производственной линии, количество забракованной продукции и т.д.

Следует также отметить, что выбор ключевых процессов должен осуществляться не только с позиции текущей эффективности, но и с точки зрения будущих возможностей для ее повышения. Именно поэтому инновационные процессы – двигатели будущей эффективности – должны рассматриваться в первую очередь.

Блок «Обучение / развитие»

Блок «Обучение / развитие» определяет инфраструктуру, которую организация должна создать для обеспечения роста и развития в долгосрочной перспективе. Рост и развитие организации являются результатом взаимодействия трех основных факторов: человеческого ресурса, систем и организационных процедур. Для того чтобы обеспечить себе долгосрочное присутствие на рынке, предприятие должно инвестировать средства в повышение квалификации своих сотрудников, информационные технологии, системы и процедуры. В данном блоке основными драйверами эффективности могут быть удовлетворение сотрудников, удержание сотрудников, их умения и квалификация, возможность мгновенно получать информацию, необходимую для принятия управленческих решений, эффективность работы информационной системы.

На основе индивидуально разработанных показателей эффективности, последующего сопоставления плановых и фактических данных руководители получают информацию, позволяющую им сделать оценку эффективности реализации стратегий в четырех основных областях, рассматриваемых Balanced scorecard. Таким образом, сбалансированная система показателей эффективности является своеобразным средством мони-

торинга и эффективным инструментом как текущего, так и долгосрочного управления стратегией предприятия.

Построение BSC для отделимой взятой компании включает несколько необходимых элементов:

- карту стратегических задач, логически связанных со стратегическими целями;
- непосредственно карту сбалансированных показателей (количественно измеряющих эффективность бизнес-процессов);
- целевые проекты (инвестиции, обучение и т.п.), обеспечивающие внедрение необходимых изменений;
- «приборные панели» руководителей различных уровней для контроля и оценки деятельности.

«Приборная панель» руководителя каждого уровня включает те показатели, которыми он оперирует в своей деятельности. Построение BSC осуществляется таким образом, чтобы задачи и показатели менеджеров более высокого уровня в целом отражали задачи и показатели менеджеров более низкого уровня организационной структуры.

В результате удается сделать реализацию стратегии предприятия постоянной деятельностью всех подразделений, управляемой с помощью планирования, учета, контроля и анализа сбалансированных показателей, а также мотивации персонала на их достижение.

Преимущества системы BSC:

- возможность оценить стратегию и цели;
- устранение разрыва между целями компании и их реализацией;
- оперативное реагирование на изменения;
- оценка результативности любого затратного проекта;
- привязка цели компании к деятельности персонала.

Система сбалансированных показателей может использоваться в различных отраслях, известны примеры ее применения в:

- кредитных организациях (банках);
- здравоохранении;
- правительственных учреждениях;
- страховании;
- телекоммуникациях;
- некоммерческих организациях и т.д.

Полезность методики выражается в нескольких открывающихся возможностях, не зависящих от отрасли. Компания вырабатывает и формулирует свое видение, распространяет и разъясняет его всем своим служащим. Подразделения и отдельные сотрудники сосредотачиваются на общих стратегических приоритетах. Достигается согласие в команде исполнительных руководителей, а также между ними и собственниками предприятия. Организация получает структуру для собственного выравнивания соответственно принятой стратегии.

Время разработки BSC зависит от размера компании, ее структуры, отрасли и специализации. Первоначальный период обычно занимает два-три месяца. Вместе с тем, однажды определенные драйверы эффективности Balanced scorecard продолжают постоянно развиваться и совершенствоваться, поскольку изменяется и стратегия предприятия. Фактически планирование стратегии становится непрерывным, постоянно улучшаемым процессом.

Система BSC проявила себя достаточно гибкой и универсальной методикой, чтобы ее можно было применять в разных странах мира. Консультационные компании во всех регионах приняли и адаптировали ее соответственно действующим на их рынках традициям без существенных изменений в основе построения системы показателей. Методика может с одинаковым успехом использоваться и транснациональными корпорациями, и малыми предприятиями, поскольку решает ключевую проблему любой организации независимо от ее размера – приведение бизнес-процессов и действий служащих к единой стратегии.

С другой стороны, есть и трудность, общая для всех стран и компаний мира: BSC требует определенной зрелости управления и готовности руководителей. В частности, это предполагает отказ от авторитарности. Многим компаниям приходится некоторое время приспосабливаться к новому стилю управления, прежде чем они смогут получить максимальную отдачу от перехода на новые принципы.

К трудностям перехода к BSC отнести и то, что, как правило, после первого этапа внедрения многие драйверы эффективности еще не разработаны (иногда отсутствует до 40% показателей). Первая реакция руководства предсказуема: если мы не можем измерять то, что хотим, давайте хотеть то, что мы можем измерить. Это – одна из самых распространенных ошибок.

5. БЕНЧМАРКИНГ (BENCHMARKING)

Сам термин «бенчмаркинг» произошел от английского слова benchmark («начало отсчета», «зарубка»). В наиболее общем смысле benchmark – это нечто, обладающее определенным количеством, качеством и способностью быть использованным как эталон при сравнении с другими предметами. Бенчмаркинг представляет собой систематическую деятельность, направленную на поиск, оценку и обучение на лучших примерах ведения бизнеса.

Последние изменения в философии менеджмента указывают на повышенное внимание к конкуренции. Постепенно происходящие изменения в философии менеджмента отражают изменяющуюся конкурентную среду. В 1950-х гг., когда спрос был больше предложения, в задачи менеджмента входило лишь установление конечных критериев и отслеживание процесса их достижения. Однако уже в 1990-х гг. предложение значительно превышало спрос, и менеджмент начал задумываться о том, как опередить показатели конкурента в производственных и маркетинговых «процессах».

Существует огромное количество трактовок понятия бенчмаркинга. Одни считают его продуктом эволюционного развития концепции конкурентоспособности, вторые – программой по улучшению качества, третьи же причисляют его к экзотическим продуктам японской бизнес-практики.

Впервые этот метод был разработан в 1972 г. для оценки эффективности бизнеса Институтом стратегического планирования в Кембридже (США). Впервые целенаправленно использовать бенчмаркинг начала компания Rank Xerox в момент тяжелейшего кризиса в 1979 г. для анализа затрат и качества собственных продуктов по сравнению с аналогичной продукцией японского производства.

Процесс применения бенчмаркинга представлен на рис. 7.



Рис. 7. Процесс бенчмаркинга

Исходя из последовательности бенчмаркинга, выделяют его разновидности. Приведем лишь некоторые:

- внутренний – сравнение работы подразделений компании;
- конкурентный – сравнение своего предприятия с конкурентами по различным параметрам;
- общий – сравнение компании с непрямыми конкурентами по выбранному параметрам;
- функциональный – сравнение по функциям (продажи, закупки и т.д.).

В основу бенчмаркинга положена идея сравнения деятельности не только предприятий-конкурентов, но и передовых фирм других отраслей. Практика показывает, что грамотное использование опыта конкурентов и успешных компаний позволяет сократить затраты, повысить прибыль и оптимизировать выбор стратегии деятельности организации. Фактически бенчмаркинг – это альтернативный метод стратегического планирования, в котором задания определяются на основе анализа показателей конкурентов. Технология бенчмаркинга объединяет в единую систему разработку стратегии, отраслевой анализ и анализ конкурентов.

Чтобы отбирать направления деятельности, размещать ресурсы и искать связи между направлениями деятельности, компания должна понимать стратегические особенности своей отрасли. Поэтому отраслевой анализ – первая ступень в разработке стратегии. Он включает в себя изучение степени и характера конкуренции, моделей поведения клиентов и их покупательной способности, моделей поведения поставщиков, барьеры входа в отрасль, угрозы замены продуктов и услуг, а также другие особенности. Отраслевой анализ дает материал для расчета потенциала прибыли в среднем по отрасли и помогает выявить причины превосходства некоторых компаний по сравнению с другими.

Начиная отраслевой анализ, необходимо проанализировать прибыльность отрасли на текущий момент времени и определить, каковы ее перспективы в ближайшем будущем. Рынок сегментируется по наиболее прибыльным секторам, потом выделяются факторы успеха (это может быть система продаж, низкая цена и др.). Затем проводится факторный анализ влияния показателей успеха на прибыльность.

Следующий этап – это анализ конкуренции. Необходимо определить конкурентные преимущества и их соотношение. Например, снижение цены, имеющее целью увеличить долю присутствия на рынке, будет эффективным оружием в борьбе с финансово слабым конкурентом, но та же самая стратегия не принесет успеха в борьбе с финансово стабильным конкурентом, придерживающимся тех же приоритетных направлений. Большое внимание следует уделить усилиям конкурента в области исследований и разработок, которые способны изменить себестоимость его продукции и затраты на маркетинг через определенный промежуток времени.

Таблица 2

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

Метод управленческого учета	Применение в процентном соотношении
Absorption costing (система учета полных затрат)	32,3
Variable costing (директ-костинг)	29,2
Life cycle costing	9,3
CVP analysis	20,5
Operating budget	90,1
Capital budgeting	78,3
Cash flow budgets	86,3
Target costing	6,8
Strategic planning	81,4
Benchmarking	57,4

После анализа наиболее прибыльных сегментов рынка и оценки своих конкурентных преимуществ необходимо выбрать «объект для подражания». Для достижения наиболее эффективного результата в бенчмаркинге специалисты рекомендуют не только найти такие предприятия и накапливать информацию об их деятельности, прогрессивных управленческих решениях, но и установить контакты с ними. После того как информация собрана и классифицирована, оценивается степень достижения цели и факторы, определяющие результат. Далее необходимо разработать стратегию.

Основным достоинством бенчмаркинга является то, что производственные и маркетинговые функции становятся наиболее управляемыми, исследуются и внедряются лучшие методы и технологии предприятий отраслей. Это приводит к повышению эффективности бизнеса, экономному управлению ресурсами, созданию полезной конкуренции и удовлетворению потребностей покупателей.

В завершение обзора современных методов управленческого учета необходимо привести результаты исследований D. Forsaith и C. Tilt по применению методов управленческого учета на предприятиях (табл. 2).

Литература

1. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет / Пер. с англ. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2008.
2. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет / Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Вильямс, 2007.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007.
4. Николаева С.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России, ИА «ИПБР-БИНФА», 2004.
5. Горелик О.М. Управленческий учет и анализ: Учеб. пособие / О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова. – М.: КНОРУС, 2007.
6. Смирнова Н. Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью // Консультант. – 2006. – №7.
7. D. Norton, R. Kaplan «The Balanced Scorecard: translating strategy into action», Harvard Business Press, 1996.
8. Троян И. Алгоритмы Target Costing // Internet resource: <http://www.gaap.ru>.
9. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: Кайзен-костинг // Internet resource: <http://www.gaap.ru>.
10. Глинский Ю.М. Новые методы управленческого учета // Internet resource: <http://www.gaap.ru>.
11. Коробков А. The Balanced Scorecard – новые возможности для эффективного управления // Internet resource: <http://www.cfin.ru>.
12. David Forsaith, Carol Tilt. The future of management accounting: a south australian perspective // Internet resource: <http://www.ssn.flinders.edu.au/commerce/researchpapers/03-2.pdf>.

Ключевые слова

Управленческий учет, себестоимость, таргет-костинг, кайзен-костинг, система JIT («точно в срок»), концепция стратегического управления затратами (SCM), стратегический анализ затрат (SCA), концепция управления затратами жизненного цикла (LCC), система сбалансированных показателей (BSC), бенчмаркинг.

Золотухина Анна Дмитриевна

Чая Владимир Тигранович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы рецензируемой работы не вызывает сомнения, а исследования свидетельствуют о том, что цель и задачи работы выполнены.

В работе рассмотрены вопросы развития системы методов управленческого учета, систематизированы современные методы управленческого учета, такие как: таргет-костинг и кайзен-костинг, JIT, концепция стратегического управления затратами (SCM) и стратегический анализ затрат (SCA), концепция управления затратами жизненного цикла (LCC) и система сбалансированных показателей (BSC). В работе рассмотрены концептуальные основы вышеуказанных систем, их функционирование, достоинства и недостатки.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

В.П. Суйц, д.э.н., профессор кафедры учета анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова

9.8. SYSTEM OF METHODS OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING

V.T. Chaya, Doctor of Science (Economics), Professor of the Moscow State M.V. Lomonosov University, Academician of the Russian Academy of Natural Sciences;

A.D. Zolotukhina, Financial Director of JSC «Anlant»

Methodology and procedures of the management accounting intensively develop that is a graphic evidence of changes in an economic life of the enterprises and an information technology. Accents from an operational administration supply with information on strategic move, there are the new techniques adequate to new theories of management, such as the Theory of constraints (TOQ), management «Just-in-time » (JIT), Total Quality Management (TQM), Activity-based management (ABM), etc.

Now to Russia there is basically a stage of popularisation and introduction in practice of the traditional management accounting. The traditional management accounting has absorbed in itself techniques of the management analysis and was generated in complex system of preparation of the information for a business management and organisation divisions.

Thus, methods of the management accounting can be divided on traditional and modern. Modern methods of the management accounting correct lacks of traditional models and supplement them. The special importance is got by the advanced forms and methods of the organisation of the management accounting.

Literature

1. Charles T.Horngren, Gorge Foster, Srikant M.Datar. Management accounting, 10-th edition. – CPb.:Piter, 2008.
2. Atkinson A.A, Banker R.D., Kaplan R.S, Young M.S. Management accounting. Third edition: Translation from English – M.: Publishing house «Williams», 2007.
3. Vakhrushina M.A. Management accounting: the textbook for students of the high schools trained on economic specialties.-the sixth edition, corrected. – M.:Omega-L, 2007.
4. Nikolaeva S.A. Management accounting: the Manual. – M.: The Institute of professional accountants of Russia: News agency «IPBR-BINFA», 2004.
5. Gorelik O.M. Management accounting and analysis: the manual / O.M. Gorelik, L.A. Paramonova, A.S. Nizamova. – M.: KNORUS, 2007.
6. N. Smirnova. Target-costing allows to operate the cost price // «Konsultant», 2006, №7.
7. D. Norton, R. Kaplan. The Balanced Scorecard: translating strategy into action, Harvard Business Press, 1996
8. I. Trojan. Algorithms of Target Costing // Internet resource: <http://www.gaap.ru>.
9. K. Redchenko. Small steps to the big success: Kaizen-costing// Internet resource: <http://www.gaap.ru>.
10. J.M. Glinisky. New methods of management accounting // Internet resource: <http://www.gaap.ru>.
11. A. Korobkov. The Balanced Scorecard – new possibilities for efficient control // Internet resource:<http://www.cfin.ru>
12. David Forsaith, Carol Tilt. The future of management accounting: a south australian perspective// Internet resource: <http://www.ssn.flinders.edu.au/commerce/researchpapers/03-2.pdf>

Keywords

Management accounting, cost price, Target Costing, Kaizen Costing, Just-in-time, Strategic Cost Management (SCM), Strategic Cost Analysis (SCA), Life Cycle Costing (LCC), Balanced Scorecard (BSC), Benchmarking.