

9. МЕНЕДЖМЕНТ И МАРКЕТИНГ

9.1. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗА РУБЕЖОМ

Вахрушева О.Б., к.э.н., доцент, зав. кафедрой
бухгалтерского учета и контроля

ГОУ ВПО «Хабаровская государственная
академия экономики и права»

1940-е гг. можно отнести к периоду становления и развития нового вида учета – управленческого. Бухгалтерский учет стал не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, но и превратился в исполнителя управленческой политики фирм. Появились дополнительные функции по сбору и обобщению информации для группы лиц, принимающих хозяйственные решения по формированию и сохранению информации в целях планирования, прогнозирования, принятия решений, контроля.

В условиях увеличения масштаба производственных затрат, обострения конкуренции в рамках мирового хозяйства, инфляции, появления новых методов планирования и анализа традиционные методы учета перестали соответствовать требованиям управления.

Появление управленческого учета в США обусловлено развитием акционерной формы бизнеса. Акционеры определили новые требования к системе учета. Основным требованием стало своевременное предоставление информации. Усиление конкурентной борьбы повлияло на изменение цели собственников с максимизации прибыли на максимизацию стоимости капитала. Требование оперативности предоставления информации изменило объем объектов учета, он сократился до расходов и доходов, что повысило достоверность предоставляемой информации.

Содержание управленческого учета определяется целями управления и может быть изменено по решению администрации в зависимости от целей, поставленных перед структурными подразделениями.

Рекомендации по управленческому учету Института управленческого учета США (SMA) разрабатываются с 1970-х гг. Они объединены в пять категорий.

- Категория 1: цели.
- Категория 2: терминология.
- Категория 3: концепции.
- Категория 4: практика и техника.
- Категория 5: управление учетной деятельностью.

В процессе эволюции управленческого учета бухгалтерами был разработан ряд оригинальных способов калькулирования себестоимости:

- стандарт-костинг (standart-costing);
- директ-костинг (direct-costing);
- дифференцированная система калькулирования (**ABC**) и др.

Система директ-костинг является одной из подсистем управленческого учета, в основе, которой лежит метод директ-кост.

Сущность директ-костинга состоит в разделении затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства, при этом постоянные расходы не относят

при калькулировании на себестоимость единицы продукции, а списывают на финансовые результаты.

Учет по системе директ-костинг состоит из следующих элементов:

- учет по видам затрат;
- учет по местам возникновения затрат;
- учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы продукции);
- учет результатов за период.

На предприятии ведется систематический учет затрат по видам:

- затраты на заработную плату;
- материальные затраты;
- затраты на энергию;
- затраты на ремонты;
- налоги;
- затраты на амортизацию и прочие.

Этот перечень может изменяться в зависимости от национальных особенностей учета. Учет затрат ведется по аналогии с системой учета полной себестоимости. Затраты из перечня могут носить и постоянный и переменный характер, но их отдельный учет может быть организован в разрезе мест затрат. По каждому месту возникновения затрат ведутся два вида учетных регистров в целях планирования и учета: листок планирования затрат (бюджетный лист) и листок учета затрат, где по видам затрат определяются совокупные, постоянные и переменные затраты.

При калькулировании себестоимости продукции по системе директ-костинг постоянные затраты не распределяются между носителями. В себестоимость включаются только переменные затраты. Такой вариант предоставляет информацию о тенденциях поведения затрат в условиях изменения объема производства.

Величина маржинального дохода – важная информация для управления предприятием. Эта величина показывает «вклад» изделия в покрытие постоянных затрат, прибыль предприятия.

При системе директ-костинг схема построения отчетов о доходах многоступенчатая, в ней создаются два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль.

Схема отчета о доходах по системе директ-костинг, руб.

1. Выручка от продажи продукции – 10 000.
2. Переменные затраты – 6 000.
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2) – 4 000.
4. Постоянные расходы – 3 000.
5. Прибыль (п. 3 – п. 4) – 1 000.

Внедрение развитого директ-костинга привело к отражению в учете нескольких видов маржинального дохода и полумаржинального дохода, поскольку использовалась пирамидальная система учета общего результата деятельности. Такая система могла быть построена по производственному, продажному и другим признакам.

Назовем основные преимущества «директ-костинга».

- Простота и объективность калькулирования себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат.
- Возможность сравнения себестоимости по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость.
- Возможность определения наиболее рентабельных изделий по величине маржинального дохода.
- Возможность определения порога рентабельности.

- Проводится эффективная политика цен (возможность использования демпинга – продажа товаров по цене не ниже суммы переменных затрат).

Система управленческого учета директ-костинг состоит из элементов учета, анализа и принятия на их основе управленческих решений.

Одной из особенностей организации анализа по системе директ-костинг является анализ взаимосвязи объема производства, себестоимости и прибыли на базе классификации затрат на постоянные и переменные. При помощи данного анализа можно просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяется один или несколько параметров.

Анализ проводится при помощи графика и арифметических расчетов. Точка критического объема производства показывает тот объем производства, при котором предприятие не получает ни прибыли, ни убытка, т.е. выручка равна полной себестоимости (переменные плюс постоянные расходы).

График дает возможность увидеть взаимосвязь между величиной выручки от продажи, совокупными затратами и прибылью.

В точке критического объема производства величина маржинального дохода равна сумме постоянных затрат.

С помощью данного анализа можно определить критическую продажную цену, критическую выручку, прибыль заданного размера, критические постоянные расходы, минимальный маржинальный доход и др.

Одно из важных направлений управленческой деятельности – политика цен, в результате проведения которой обеспечивается объем выручки от продажи продукции и прибыль заданного размера.

В настоящее время действуют разные методы определения цены: на основе калькуляции фактической себестоимости, спроса и др. Последний метод отражает тенденцию ориентации цены не на производство, а на спрос. Однако необходимо знать возможные пределы снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Поэтому разрабатывается понятие долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и продажу. Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь переменные затраты. Первый предел связан с калькулированием полной себестоимости изделий, а второй – по системе директ-костинг.

Важным направлением политики цен является расчет различных вариантов снижения цен. Если производитель знает эластичность спроса на рынке, то у него есть возможность увеличить выручку от продажи путем снижения цен.

Фактически с увеличением объема производства полная себестоимость единицы изделия снижается за счет экономии на постоянных расходах, что ведет к росту прибыли на единицу.

На делении расходов на постоянные и переменные основана концепция дополнительных затрат. Сущность ее заключается в том, что, принимая решение о дополнительном заказе, выручку от продажи продукции сравнивают не с полной себестоимостью, а переменными затратами, непосредственно связанными с выполнением данного заказа. Такой подход целесообразен в том случае, когда накладные постоянные расходы возмещаются в цене базовой продукции.

Создателем системы стандарт-кост является американский экономист И. Гаррисон, разработавший ее положения в начале 1930-х гг. для планирования, контроля и управления прямыми затратами. В основе этой системы лежит предварительное нормирование затрат. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют за исключением изменения экономических условий (стоимости материалов, рабочей силы). Отклонения накапливаются в течение года и списываются на убытки. Калькуляция рассчитывается на основе стандартных норм, является методом оперативного управления производством. Выявленные отклонения подвергается анализу с целью выяснения причин их возникновения.

Система используется для оценки деятельности отдельных работников и управления в целом, для подготовки бюджетов и принятия управленческих решений.

Стандартные затраты – запланированные затраты на единицу продукции. Они включают три элемента производственных затрат – прямые материальные и трудовые затраты и общепроизводственные расходы.

Всю совокупность стандартов делят на следующие группы:

- в зависимости от принимаемых в расчет уровня цен;
- от уровня использования мощности;
- от объема валового продукта.

Принятые стандарты обобщаются в бухгалтерии в карты стандартной себестоимости до начала процесса производства. Карты составляются по изделию, заказу в разрезе подразделений. Большинство компаний пересматривают стандарты в конце отчетного года, одновременно вносятся изменения в стандарты следующего года. Отклонения списываются на себестоимость выпущенной продукции в течение года.

Одним из важных преимуществ стандарт-коста является экономия ведения учетных записей по сравнению с учетом фактических затрат, так как все данные о фактических производственных затратах замещаются нормативными значениями.

Зная себестоимость единицы изделия, становится возможным принимать основные управленческие решения по ценообразованию, планированию доходов и расходов, оперативно контролировать основные показатели затрат, осуществлять оценку производственных запасов и др.

Особенности системы «стандарт-кост»:

- основой выявления отклонений являются базовые записи на специальных счетах, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача – не допускать отклонения;
- отклонения отражают компании, которые используют текущие стандарты;
- для отражения отклонений ведутся специальные синтетические счета по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

Учет отклонений в управленческом учете предоставляет средства, необходимые для организации эффективной системы контроля финансово-хозяйственной деятельности, а работникам управления – информацию для оценки их действий и корректировки полученных результатов.

Эффективность системы стандарт-кост определяется качеством полученной информации об отклонениях, правильностью их вычисления. Процесс определения величины отклонений и выявления причин их образования называется анализом отклонений.

Бухгалтерские записи по учету отклонений в системе стандарт-кост.

1. Закупка материалов:
 - Дт «Запасы материалов» (по нормативной цене);
 - Дт «Отклонения по цене материалов»;
 - Кт «Счета к оплате».
2. Использование материалов:
 - Дт «Незавершенное производство» (нормативное количество × нормативную цену);
 - Дт «Отклонения по использованию материалов»;
 - Кт «Запасы материалов».
3. Начисление заработной платы рабочим:
 - Дт «Незавершенное производство» (нормо-часы × нормативную ставку оплаты труда);
 - Дт «Отклонения по ставке труда»;
 - Дт «Отклонения по производительности труда»;
 - Кт «Задолженность по заработной плате».
4. Списание общепроизводственных расходов:
 - Дт «Незавершенное производство» (по смете);
 - Дт «Отклонения по общепроизводственным расходам»;
 - Кт «Общепроизводственные расходы».
5. Оприходование готовой продукции:
 - Дт «Запасы готовой продукции»;
 - Кт «Незавершенное производство» (по нормативной себестоимости).
6. Закрытие счетов отклонений в конце учетного периода.

Если вся продукция завершена и продана, то все отклонения переносятся на счет «Себестоимость проданной продукции».

Если в конце периода выявляются остатки по счетам «Незавершенное производство» и «Запасы готовой продукции», то сумма отклонений должна быть распределена между счетами «Незавершенное производство», «Запасы готовой продукции» и «Себестоимость проданной продукции» пропорционально остаткам на них.

Метод стандартной себестоимости имеет следующие преимущества:

- возможен управленческий контроль по отклонениям;
- легко оценить запасы на базе нормативной себестоимости всех видов запасов;
- использование нормативной себестоимости в качестве базы оценки позволяет заинтересовать различные службы в контроле за уровнем производства;
- метод позволяет составлять сметы и устанавливать сметный контроль.
- возможен оперативный контроль за уровнем себестоимости, продаж и результатами по центрам ответственности.

В последнее десятилетие XX в. в США активно развивался новый подход в менеджменте и учете, основанный на управлении операциями. Он включает:

- **ABM** – менеджмент операций;
 - **ABC** – пооперационное калькулирование;
 - **ABB** – пооперационное бюджетирование.
- Метод activity based costing (**ABC**) получил широкое распространение на предприятиях различного профиля. Этот метод означает учет затрат по операциям (функциональный учет затрат). Он возник в результате изменения мнений на методику учета затрат и расчета себестоимости продукции. Применение директ-костинга эффективно только при определенных условиях: прямые затраты составляют большую часть расходов, предприятие должно выпускать один-два вида продукции с примерно одинаковыми расходами. Если предприятие не отвечает подобным требованиям, показатели себестоимости будут искажены:
- занижена наценка на мелкосерийную продукцию и завышена на крупносерийную продукцию;
 - высокая прибыльность сложных продуктов по сравнению с простыми продуктами и др.

Поиск новых методов получения объективной информации привел к появлению метода **ABC**, по которому предприятие рассматривается как набор рабочих опера-

ций. В процессе работы потребляются ресурсы, возникает результат.

AB-костинг – калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции и определения эффективности бизнес-процессов. Использует метод поэтапного распределения на себестоимость продукции косвенных расходов.

Соответственно начальной стадией применения **ABC** является определение перечня и последовательности работ путем разложения сложных рабочих операций на простейшие, расчет потребления ресурсов.

Операция – это событие, задание или единица работы, имеющая определенную цель. **ABC** использует себестоимость этих операций как промежуточную ступень для отнесения затрат на продукцию (работы, услуги).

В рамках **ABC** выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции:

- unit level (штучная работа);
- batch level (пакетная работа);
- product level (продуктовая работа).

Для учета затрат, обеспечивающих функционирование предприятия в целом, вводится четвертый тип работ – facility level (общехозяйственные работы).

Первые три категории могли быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ распределяются с помощью различных баз распределения.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми ресурсами.

Однако для расчета себестоимости конечной продукции рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата – кост-драйвер. Например, для статьи затрат «Снабжения» – количество закупок и т.д. кост-драйвер является аналогом базы распределения затрат в классических системах.

С помощью метода **ABC** распределяются не все затраты, а лишь те, по которым экономически целесообразно обособить группы затрат по операциям и найти адекватные кост-драйверы. Остальные косвенные расходы распределяются традиционным методом.

Таким образом, схема распределения косвенных расходов на обслуживание и управление производством заключается в следующем:

- обособление групп затрат косвенных расходов;
- выбор операций;
- выбор баз распределения затрат кост-драйверов для каждой операции;
- расчет коэффициента распределения затрат (ставки кост-драйвера);
- определение себестоимости операций;
- выбор баз распределения себестоимости операций (драйверов операций) для каждого объекта калькулирования;
- расчет коэффициента распределения (ставки драйверов операций);
- определение суммы косвенных расходов по объектам калькулирования.

ABC-информацию можно использовать как для текущего управления, так и для стратегических решений. На уровне тактического управления эту информацию можно использовать для формирования рекомендаций по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности организации. На стратегическом уровне – как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продукции и услуг, выхода на новые рынки. **ABC**-информация дает возможность принять решение, как перераспределить ресурсы с максимальной выгодой, позволяет выявить те факторы (качество, обслу-

живание, снижение стоимости, уменьшение трудоемкости), которые имеют наибольшее значение.

Основная проблема применения **ABC**-костинга на практике – значительное усложнение учета затрат и повышение трудоемкости калькулирования. Но данная система обладает следующими преимуществами:

- более точное калькулирование себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов;
- обосновывает управленческие решения по ценообразованию, выбору производственной программы и др.;
- обеспечивает исчисление себестоимости бизнес-процессов как новых объектов калькулирования;
- формирует информационную базу внутрифирменного управления, способствует оптимизации бизнес-процессов;
- объективная оценка деятельности сегментов, эффективная мотивация;
- обеспечивает информацией стратегический учет, использующий полную себестоимость.

Таким образом, управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктов и подразделений, дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат. В современных условиях деятельность производителей должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при максимальном снижении затрат на ее производство. В связи с этим особый интерес представляет метод управления производством по системе *just-in-time* («точно в срок»).

Система зародилась в Японии в середине 1940-х гг. в компании «Тойота» и в настоящее время применяется во многих странах.

Суть системы сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. С практической точки зрения главной целью системы является уничтожение лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия. Отсутствии больших материальных запасов увеличивает финансовые ресурсы, маневренность и конкурентоспособность предприятия.

Система увязана со спросом, так как производится столько продукции, сколько требуется покупателю. Спрос сопровождается продукцией через производственный процесс. Система предусматривает уменьшение размера обрабатываемых партий, ликвидацию незавершенного производства, сведение к минимальному объему товароматериальных запасов. При этом упрощается система производственного учета, так как появляется возможность осуществлять учет материалов и затрат на производство на данном счете (контроль за складскими запасами теряет актуальность).

Бухгалтерские записи по движению материальных ценностей осуществляется следующим способом.

1. Поступление запасов от поставщиков:
 - Дт «Ресурсы в незавершенном производстве»;
 - Кт «Расчеты с поставщиками».
2. Выпуск и реализация готовой продукции:
 - Дт «Продажи»;
 - Кт «Ресурсы в незавершенном производстве».

По системе затраты на оплату труда и накладные расходы не списываются на счета производства, а непосредственно на себестоимость проданной продукции.

Большинство затрат, относящихся к категории косвенных, при этой системе переводятся в разряд прямых.

Преимущества системы «точно в срок».

1. Применение приводит к уменьшению уровня запасов, что означает меньше вложений в товароматериальные затраты.
2. Надежность выполнения заказа возрастает, так как значению меньше времени отводится на закупку и хранение материалов.

3. Отмечается улучшение качества производства, так как в небольших партиях качество легко выявить и внести коррективы.
4. Уменьшение количества затрат на содержание складских помещений.
5. Снижение риска морального устаревания запасов.
6. Снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку. Брак повышает расходы и снижает доверие покупателей.
7. Уменьшение объема документации.
8. Снижение затрат на основные производственные материалы за счет повышения их качества.
9. Система воздействует на производственный учет:
 - часть косвенных затрат переходит в разряд прямых;
 - увеличивается точность калькуляций за счет сокращения распределяемых косвенных затрат;
 - производственный учет преобразуется в систему управления стоимостью, которая используется менеджерами для принятия управленческих решений о виде, цене, себестоимости, составе и путях сбыта продукции, способствуя совершению производственной и коммерческой деятельности.
 - записи о расходе материалов, заработной платы и другое осуществляются только в момент продажи продукции на счете «Продажи» и, как следствие, вносятся изменения в рабочий план счетов, сокращаются учетные записи.

Среди новых методов стратегического управления затратами выделяют таргет-костинг. Эту систему управления затратами, исходя из долгосрочного функционирования бизнеса, впервые применили японские компании, а затем она получила распространение в США и Европе. Наибольшее применение она нашла в отраслях промышленности, изготавливающих высокотехнологичные изделия (автомобилестроение, электронная техника, станкостроение) массового производства с ограниченным числом модификаций.

По результатам исследований не менее 80% затрат складывается в ходе ее дизайна и разработки. Поэтому на этих этапах жизненного цикла продукции имеются существенные возможности снижения себестоимости и повышения конкурентоспособности. Для их реализации необходимо обеспечить формирование прогнозной информации о затратах, что можно сделать при помощи методики целевого калькулирования себестоимости продукции.

В ходе целевого калькулирования себестоимости производится планирование по трем стратегическим направлениям, характеризующим любое изделие:

- конкурентная борьба;
- себестоимость-цена;
- качество;
- функциональные возможности.

При этом в основе методики лежит простейшее уравнение:

$$\text{Целевая цена} - \text{Целевая прибыль} = \text{Целевая себестоимость.}$$

Таким образом, целевое калькулирование (таргет-костинг) – это структурный подход к определению себестоимости, по которой производство и продажа продукта с заданными функциональными возможностями и качеством обеспечат желаемый уровень прибыли по предполагаемой цене.

Планирование себестоимости продукции в ходе целевого калькулирования происходит по следующим этапам.

1. Установление целевой продажной цены исходя из рыночных ожиданий с использованием различных методик прогноза и исследования рынка, а также установление целевого объема производства.
2. Определение целевой маржи и целевой прибыли с учетом долгосрочного бизнес-плана и общей стратегии развития предприятия.

3. Определение целевой себестоимости, которая рассчитывается как разность между целевой продажной ценой и целевой прибылью.
4. Определение целей по сокращению себестоимости путем вычитания плановой себестоимости из целевой и распределения полученной разницы по видам затрат и функциям изделия.
5. Использование различных «инструментов» для достижения поставленных целей (функциональный анализ, ценностные инжиниринг и анализ и др.).

Методика целевого калькулирования себестоимости продукции изначально была ориентирована на поиск резервов снижения преимущественно прямых затрат. При интеграции этой методики и системы **AB**-костинг в поиск резервов снижения себестоимости дополнительно включаются косвенные затраты по обслуживанию и управлению.

Таким образом, при целевом калькулировании себестоимости продукции формируется прогнозная информация о затратах. На основе этой информации производится контроль будущих текущих расходов и поиск путей снижения себестоимости при сохранении заданных функциональных возможностей и уровня качества продукции.

Современные методы менеджмента качества связаны с методологией total quality management (**TQM**) всеобщим управлением качеством. **TQM** – это стратегический подход к менеджменту, нацеленный на производство самого лучшего товара или услуги среди инновационных аналогов, отвечающих требованиям потребителей.

Качество продукции – это одна из составляющих наряду с качеством процессов, организации и системы. Объектами качества могут быть деятельность или процесс, продукция, организация, система или отдельное лицо. Основными составляющими качества могут являться определение потребностей, качество проектирования, качество производства, соответствие качества продукции стандартам, качество послепродажного обслуживания.

В качестве основных принципов **TQM** выделяют:

- постоянное отслеживание изменений в социо-культурной среде компании, способных оказать влияние на концепцию качества и на систему контроля качества;
- наличие процесса постоянного и непрерывного совершенствования как компании в целом, так и товаров и услуг;
- ориентированность на покупателя;
- заинтересованность всего персонала компании;
- вовлеченность всего управленческого персонала, несущего ответственность за реализацию концепции **TQM**;
- определение затрат, связанных с поддержанием необходимого уровня качества;
- постоянная поддержка системы управления качеством.

Разработка системы документации качества – важное условие реализации **TQM**. Произведенные товары и услуги должны соответствовать установленным стандартам, выполнение которых контролирует сама компания. Каждая единица продукции должна проходить через жесткую систему качества, записи результатов тестирования качества продукции обязательно архивируются. Система документации качества предполагает составление на каждую партию товаров документа, в котором перечислены основные параметры и характеристики продукции, дата окончания продажи продукции.

Для повышения эффективности деятельности и оптимизации процессов необходимо соблюдать основные требования **TQM**.

1. Ориентация на потребителя. Система качества должна быть направлена на удовлетворение требований потребителя, и превзойти его ожидания. Процесс ориентации на потребителя начинается со сбора и анализа жалоб и претензий заказчиков для получения выводов по рынку в целом.
2. Ведущая роль руководства. Руководители устанавливают единые цели, направления деятельности и способы их реализации.

3. Сотрудники компании должны быть максимально вовлечены в процесс достижения поставленных целей. Персонал организации должен владеть методами работы в команде для обеспечения постоянного улучшения деятельности.

4. Процессный подход. Процессная модель состоит из множества бизнес-процессов, участниками которых являются структурные подразделения и должностные лица. Под бизнес-процессом понимают совокупность различных видов деятельности, которые создают продукт. Основой управления бизнес-процессами являются показатели эффективности:

- затраты;
- время выполнения процесса;
- качественные характеристики процессов.

5. Системный подход к управлению. Результативность и эффективность деятельности предприятия могут быть повышены за счет создания, обеспечения и управления системой взаимосвязанных процессов по созданию качественной продукции.

6. Постоянное улучшение деятельности. Предприятие должно отслеживать не только возникновение проблем, но и предупреждать их возникновение в дальнейшем.

7. Подход к принятию решений, основанный на достоверных фактах. Достоверность данных базируется на внутренних проверках системы качества и др.

Практика показывает, что квалифицированное использование методологии **TQM** обеспечивает: увеличение степени удовлетворенности потребителями продукцией и услугами, улучшение имиджа и репутации компании, повышение производительности труда, увеличение прибыли, повышение качества и конкурентоспособности продукции, обеспечение экономической устойчивости предприятия и рационального использования всех ресурсов, повышение качества управленческих решений, внедрение новейших технических и технологических разработок.

Следующей системой управления, которая эффективно применяется за рубежом, является бенчмаркинг. Эффективный бенчмаркинг предполагает анализ и применение лучшей практики управления бизнесом, получение конкурентных преимуществ. Бенчмаркинг планирует исследование по улучшению в критических областях бизнеса.

Любая деятельность компании, поддающаяся измерению, может быть бенчмаркирована. Объектами бенчмаркинга могут быть уровень запасов, незавершенное производство, количество отходов, уровень брака, уровень расходов и причины их возникновения и др.

Сегодня выделяют следующие виды бенчмаркинга:

- продуктовый;
- стратегический;
- внутренний;
- функциональный;
- общий;
- с конкурентом.

Продуктовый сравнивает продукцию по различным критериям и показателям. Внутренний предполагает проведение сравнений между различными структурными подразделениями. Бенчмаркинг с конкурентом сравниваются параметры деятельности данной компании с конкурентами. Функциональный предполагает сравнение не с внутриотраслевыми конкурентами, а сравнение отдельных функций деятельности компании. Общий бенчмаркинг сравнивает бизнес-процессы организаций внутри одной отрасли. Стратегический сравнивает стратегии деятельности различных компаний.

Выделяют пять принципов концепции бенчмаркинга.

1. Концентрация на качестве предполагает непрерывную работу в области качества по всем аспектам и функциям организационной деятельности компании.
2. Важность бизнес-процессов. Любой бизнес-процесс должен быть промаркирован, т.е. должен иметь несколько точек, по которым можно определить насколько эффективно протекает бизнес-процесс, и спланировать внедрение.

- ние изменений, способных отслеживать будущие достижения компании в области бизнес-процессов.
- Необходимость учета несовершенства классической модели **TQM** в процессе планирования бенчмаркинговой деятельности. Классическая модель **TQM** базируется на:
 - необходимости постоянного улучшения;
 - важности покупателя;
 - постоянной природе улучшений;
 - групповой работе;
 - важности работы каждого.
 - При этом может совершаться следующая ошибка: за основу оценки результатов внедрения **TQM** берутся данные о результатах компании до внедрения системы **TQM**.
 - Систематическое проведение внешнего бенчмаркинга. Систематически анализируются внутренние процессы, технологии, механизмы путем сопоставления с внешними бенчмарками для усовершенствования деятельности компании.
 - Бенчмаркинг – основа выживания организации в условиях агрессивной внешней среды.

Процесс бенчмаркинга может состоять из следующих последовательных шагов:

- распознавание предмета бенчмаркинга;
- выделение необходимого для сравнения компаний;
- сбор необходимых данных;
- выделение текущего конкурентного преимущества;
- прогнозирование будущей деятельности;
- ознакомление с результатами и получение одобрения;
- установление функциональных целей;
- разработка плана действий;
- реализация планов и контроль за процессом изменений;
- перепроверка бенчмарков.

Возможности улучшения распознаются при определении критических процессов, которые формируют систему критических факторов успеха продукции компании на рынке. Далее критические процессы анализируются с целью определения возможностей улучшения, которые предполагаются по приоритетам.

Бенчмаркинг – это внутриорганизационный процесс, направленный на усиление позиции компании в конкурентной борьбе, но сравнительный анализ деятельности с другими компаниями дает больше возможностей для развития компании.

Таким образом, опыт постановки управленческого учета за рубежом дает возможность российским компаниям оценить возможности и преимущества действующих систем управленческого учета и выработать собственные позиции по созданию систем управленческого учета применительно к особенностям деятельности в Российской Федерации. Понятно, что невозможно наложить трафаретом зарубежный управленческий учет на деятельность российских компаний. Более правильно адаптировать зарубежные системы или элементы управленческого учета к национальным особенностям, создавать интегрированные системы, используя опыт традиционной российской бухгалтерии и новых эффективных методов управления.

Для построения эффективной системы управленческого учета должны быть разработаны следующие элементы:

- учетные процедуры сбора, обработки и представления информации пользователям;
- первичные документы, учетные регистры и формы управленческой отчетности;
- контролируемые показатели и центры ответственности.

Построение системы управленческого учета заключается в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров информацией для принятия эффективных управленческих решений.

Вахрушева Ольга Борисовна

Литература

- Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс [Текст] : пер. с англ. / К. Друри ; под ред. Н.Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998.
- Красова О.С. Управленческий учет в США [Текст] / О.С. Красова. – М. : Горячая линия бухгалтера, 2006.
- Нарибаев К.Н. Организация управленческого учета в США [Текст] / К.Н. Нармбаев. – М. : Финансы, 1979.
- Рассказова-Николаева С.А. Директ-костинг. Правдивая себестоимость [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева. – М. : Книжный мир, 2009.
- Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США [Текст] / С.С. Сатубалдин. – М. : Финансы, 1980.
- Суйц В.П. Управленческий учет [Текст] : учеб. / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007.
- Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт [Текст] / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994.
- Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США [Текст] / Н.Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971.
- Langfield-Smith L.P. Target costing for effective cost management : international management accounting study.
- Schoen D., Zeitz K. Einfuehrung einer DV-gestuetzten kostenund leistungsrechnung. In controller magazine. 2002. 1. P. 69.
- Walker M. Attributes or activities? Looking to ABC // Australian CPA. 1998. October. P. 26-28.

Ключевые слова

Управленческий учет; стандарты управленческого учета; директ-костинг; стандарт-кост; система ABC; таргет-костинг; TQM; бенчмаркинг; SMA; SIMA.

РЕЦЕНЗИЯ

Статья Вахрушевой О.Б. написана на весьма актуальную и практически значимую тему. В современных условиях именно развитие управленческого учета может обеспечить транспарентность, полноту представления и прозрачность финансовой отчетности организаций.

Основная часть организаций, в первую очередь, при постановке управленческого учета ориентируется на опыт зарубежных компаний Европы и США, в частности шире используют маргинальную концепцию анализа и подхода к выбору оптимальной номенклатурной цепочки и структуры бизнес-процессов в организации. Это предполагает необходимость глубокого изучения опыта не только теоретических работ, но и практического опыта организации управленческого учета, что и сделано в статье Вахрушевой О.Б.

Бесспорно, важно, что автор пытается дать оценку не только важности и полезности разных методов управленческого учета, но и показать, какие условия необходимы для их реализации на российских предприятиях разных отраслей бизнеса.

В статье содержится достаточное количество примеров, которые показывают значимость формы и методов управленческого учета с особенностями организационно-производственной структуры и состава бизнес-процессов, в частности формы интеграции подразделений организации.

Ограниченный объем статьи не дает возможности раскрыть вопросы направлений анализа управленческой отчетности, но то, что автор затрагивает эти вопросы и подчеркивает их актуальность, уже имеет определенное значение.

Считаю возможным опубликовать данную статью в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Мельник М.В., д.э.н., профессор кафедры «Аудит и контроль» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», заслуженный деятель науки РФ

9.1. ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING ABROAD

O.B. Vakhrusheva, Ph.D., associate Professor, Head of Department Accountind and Controlling

Khabarovsk State Academy of Economics and Law

Author made analysis of management accounting organization abroad. Author made analysis the contents of

management accounting: direct-costing, standart-cost, system ABC, target-costing, TQM, benchmarking

Literature

1. Druri K. Cost Accounting by the assessment of costs. – Moscow, 1998.
2. O. Krasova. Management Accounting in the USA. – Moscow, 2006.
3. K. Naribaev. Organization of Management Accounting in the USA. – Moscow, 1979.
4. Rasskazova-Nikolaeva S. «Direct-costing». True Cost Value. – Moscow, 2009.
5. S. Satubaldin. Cost Accounting on Industrial Production in the USA. – Moscow, 1980.
6. B. Suyts. Management Accounting: textbook. – Moscow, 2007.
7. V. Tkach, M. Tkach. Management Accounting: International Experience. – Moscow, 1994.
8. N. Chumachenko. Accounting and Analysis in the Industrial Production of the USA. – Moscow, 1971.
9. Langfield-Smith, Lockett P. Target Costing for Effective Cost Management: International Management Accounting Study.
10. D. Schoen, K. Zeitz: Einfuehrung einer DV- gestuetzten Kostenund Leistungsrechnung. In Controller Magazine. 1/2002, P. 69.
11. M. Walker. Attributes or activities? Looking to ABC // Australian CPA. 1998. October. P. 26-28.

Keywords

Management accounting; standards of management accounting; direct-costing; standart-cost; system ABC; target-costing; TQM; benchmarking; SMA; SIMA.