

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ – ВЫСШИЙ УРОВЕНЬ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ

В статье рассматриваются современные направления в мировой учетно-аналитической практике, подготавливающие формирование нового концептуального подхода к построению системы управленческого учета в организации. В состав технологий стратегического управленческого учета включены: философия Just-in-time, учет затрат по функциям ABC, система сбалансированных показателей деятельности, калькулирование полного жизненного цикла товара и др.

Ключевые слова: управленческий учет, стратегический уровень управления, калькулирование себестоимости, управление затратами, интегрированная информационная система.

Современный мировой рынок характеризуется все большим обострением конкуренции, ускоряющимся техническим развитием производства и повышением его эффективности. Решающим фактором в расширении сбыта продукции становится обеспечение ее высокой конкурентоспособности. Быстрое изменение покупательского спроса, повышающиеся требования к уникальности качественных характеристик и сокращению жизненного цикла товаров, как и продолжающееся совершенствование средств производства, требуют систематического повышения качества и творческой активности применяемого труда.

Для современного этапа развития производственной сферы экономики характерно формирование новых специфических процессов в развитии систем управления:

- развитие стратегического подхода к управлению (формулирование миссии, стратегических целей организации, организация командной работы, ситуационный подход к реагированию на изменение внешней среды);
- применение электронных информационных технологий (разработка сетевых моделей управления, круглосуточная работа рынка валют и фондов, создание корпоративных хранилищ данных, применение экспертных систем в процессах выработки управленческих решений);
- реализация системного подхода в инновационной деятельности (новые консалтинговые технологии, учет национальных традиций и менталитета, международная сертификация систем управления качеством продукции);

- смена структурного подхода к реорганизации систем управления на процессный, трансформация межфирменных бизнес-процессов.

Исследованиям современных тенденций в управленческом учете посвящены труды современных зарубежных авторов А. Апчерча, Э.А. Аткинсона, Р. Вандер Вила, Р.С. Каплана, Ж.-Ж. Ламбена, М.Х. Мескона, Б. Райана, Т. Скоуна, А.А. Томпсона.

Проведенный автором анализ зарубежных публикаций показывает, что в 80-90 годы XX века у западных исследователей возникли споры об эффективности внедрения и даже о степени необходимости управленческого учета. Эти критические высказывания подготавливали формирование нового качественного скачка в развитии управленческого учета – переход к этапу, характеризующемуся стратегическим подходом к планированию, учету и анализу производственной деятельности предприятия.

Стратегия представляет собой выбор долгосрочных целей предприятия и путей их достижения. Выработанная стратегия является фундаментом при подготовке управленческих решений, определяет пути достижения миссии предприятия, задает направления для деятельности плановых, сбытовых, маркетинговых служб предприятия, создает основу для распределения материальных и финансовых ресурсов, обеспечивает подразделениям конкретные цели, увязанные с общими задачами предприятия. Выбранная стратегия оказывает непосредственное влияние на организацию производства и снабжения, ценообразование и распределение продукции.

Стратегический подход к планированию, учету, анализу затрат представляет собой высший уровень учетно-аналитической системы предприятия. На этом уровне производится выбор ключевого показателя, влияющего на величину затрат, выбор адекватной математической функции, описывающей процесс прогнозирования затрат.

В отличие от стратегического уровня, на оперативном или тактическом производится анализ затрат по составу и структуре, оценка текущих данных и нормативных заданий, установление причин и факторный анализ отклонений, контроль за использованием ресурсов. Однако взаимосвязь этих уровней учетной системы очевидна. На современном этапе определяющая роль стратегического подхода по отношению к оперативному становится все более явной.

В рамках стратегического направления в конце XX века появились новые разработки в области системной организации учетных управленческих процессов: учет затрат по функциям ABC (Activity-Based Cost), системы управления Orgware, Workflow (США), Jit-философия (Just in time) – точно в срок, DBR (drum-buffer-rope scheduling) – теория ограничений – которая предполагает увеличение и планирование пропускной способности центров затрат, расчет целевой себестоимости «таргет-костинг», систе-

ма непрерывного совершенствования «кайзен-костинг», калькулирование полного жизненного цикла товара, системы планирования потребности в материалах MRP (material resource planning), комплексные системы управления бизнес-процессами ERP (enterprise resource planning).

Одним из перспективных направлений совершенствования учета затрат следует назвать метод «точно в срок» Just in time. Особенности метода «точно в срок» являются сокращение количества поставщиков, уменьшение времени на переговоры за счет заключения долгосрочных контрактов, минимальный входной контроль качества сырья, стабильность покупных цен, сокращение документооборота при оплатах (оплата производится за несколько партий). В рамках данного метода разработано несколько методик управления запасами материалов на предприятии MRP (material resource planning) – с фиксированным размером запаса, с фиксированным интервалом времени между заказами, с установленной периодичностью пополнения запасов до постоянного уровня.

На современном этапе значительно изменилась структура производственных расходов: если в начале XX века доля прямых затрат на материалы и оплату труда в себестоимости производства достигала 50%, то сейчас она в некоторых отраслях равна 5-15%. Произошедшее увеличение доли накладных расходов связано с научно-техническим прогрессом, усложнением задач управления и соответствующим ростом численности управленческого персонала, его квалификационного уровня, широким использованием компьютерной техники, современных средств коммуникаций, повышением требований к представительности офисов, увеличением затрат на маркетинговые исследования, на проектирование новых продуктов. Такое положение привело к возникновению новых, более точных методов распределения косвенных затрат на себестоимость отдельных видов продукции.

При применении метода ABC (Activity Based Costing) традиционные группировки общепроизводственных расходов по номенклатуре статей затрат трансформируются в группировку расходов по видам деятельности. В рамках метода ABC исчисляют затраты по видам деятельности, затем «прослеживают» их до конкретных продуктов через систему носителей затрат. Носителями затрат могут выступать изделия, машино-часы, человеко-часы, время ремонта, время перевозки грузов межцеховым транспортом, численность персонала и иные базы распределения расходов. При использовании метода ABC число ставок распределения накладных расходов увеличивается, как следствие, повышается точность калькулирования себестоимости продукции, поскольку выбранные носители затрат более тесно связаны с производимыми продуктами и накладными расходами. Производственная компания может скомплектовать любые «пулы за-

трат» с необходимой степенью аналитичности, устанавливая в каждом конкретном случае компромисс между точностью системы калькулирования и ее экономичностью.

Так, Р.Купер предложил ступенчатую классификацию общепроизводственных затрат в зависимости от уровня распределения:

- 1) затраты на деятельность на уровне единицы продукта;
- 2) затраты на деятельность на уровне партии продукции;
- 3) затраты на деятельность на уровне продукта;
- 4) расходы на поддержку товарного брэнда, продуктовой линии;
- 5) расходы по обеспечению функционирования бизнеса в целом.

Учет затрат по методу ABC удорожает процесс обслуживания системы калькулирования. На рис.1 графически представлена зависимость между точностью системы калькулирования и затратами на ее обслуживание, предложенная американскими исследователями Э.А.Аткинсоном и Р.Капланом [1].

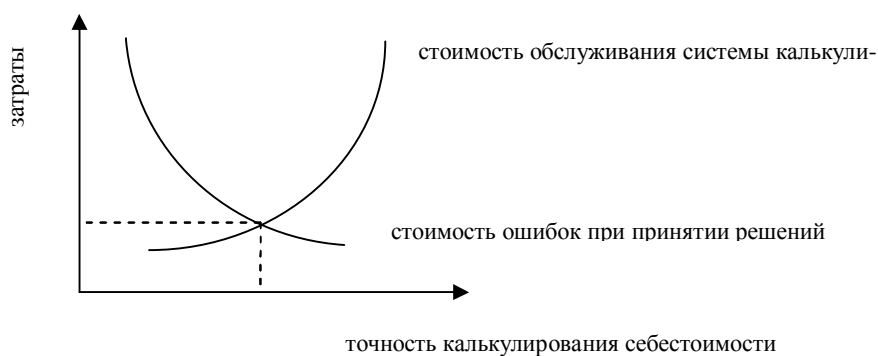


Рис.1. Зависимость между точностью системы калькулирования и затратами на ее обслуживание

Для изучения процессов, протекающих в таких сложных, масштабных и изменяющихся во времени системах, как объекты современного производства, всё чаще применяется моделирование. Моделирование в процессе исследования позволяет: исследовать механизм явлений, установить предельно допустимые (экстремальные) значения параметров объектов, снизить затраты и обеспечить безопасность исследования. Международные стандарты управления качеством производства ISO-9000 версии 2000 года рекомендуют описывать деятельность компании как совокупность бизнес-процессов, что позволяет достигнуть ее лучшей прозрачности.

Концепция управления через моделирование бизнес-процессов заложена в единых комплексных интегрированных учетно-управленческих системах класса ERP. Технология работы таких систем заключена в разбиении всей деятельности предприятия на бизнес-процессы, диагностировании, теоретичес-

ком совершенствовании их и описании в учетно-управленческой системе с помощью определенных методик и программных продуктов.

Система «калькулирования затрат полного жизненного цикла товара» позволяет оценить состав и объем не только понесенных в процессе производства расходов, но и связанных затрат, возникающих на этапе проектирования нового продукта и его послепродажного обслуживания. Эта информация необходима при принятии решений о запуске в разработку нового вида товаров, или о ликвидации производства товара, не пользующегося спросом.

Новый подход к калькулированию связан с выделением в особую группу затрат, добавляющих ценность изделию или услуге. Весь производственный процесс представляется в виде потока или цепочки создания ценности, совершенствование которого заключается в поиске возможностей исключить или сократить бесполезные затраты, не ведущие к увеличению ценности изделия: перепроизводство продукции, дополнительные затраты на хранение и транспортировку полуфабрикатов между подразделениями, недостатки диспетчеризации параллельных производств.

Изменяется традиционный подход к установлению стандартов производственной деятельности. Все большую роль начинают играть не финансовые, а качественные характеристики процессов. Принцип нормирования и контроля через отклонения от норм применяется к новым показателям: первоначальный уровень дефектов, продолжительность цикла, доля своевременных поставок, степень точности выполнения заказа.

На вовлечение поведенческих аспектов в процесс повышения эффективности деятельности направлена система сбалансированных показателей, позволяющих оценить результаты функционирования производственной организации. Достижение конгруэнтности целей отдельных исполнителей, подразделений и организации в целом является необходимым условием успешности командной работы, направленной на достижение стратегических целей организации. Выбор небольшого количества принципиально важных и взаимосвязанных между собой показателей позволяет эффективно измерять и оптимизировать деятельность компании.

Таким образом, характерные для конца XX – начала XXI века особенности развития экономической сферы деятельности цивилизации, и, в частности, промышленного производства, оказали влияние на формирование нового подхода к построению систем учета производственных затрат в странах рыночной экономики – стратегического.

Многие исследователи считают, что стратегический учет знаменует собой новый этап в развитии управленческого учета. Согласимся с этим выводом, однако стоит заметить, что стратегический подход не отменяет принципы внутреннего контроля, оперативного анализа и регулирования.

Можно сказать, что стратегический учет базируется на отлаженной системе оперативного учета, без нее он невозможен. В свою очередь, и сама система оперативного производственного учета изменяется под воздействием стратегического видения целевых ориентиров деятельности производственной организации.

Литература:

1. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет/ Пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 878 с.
2. Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет/ М.: Издательство «Рид групп», 2010
3. Сидорова М.И., Мастеров А.И. Управленческий анализ деятельности организации в условиях ограниченных ресурсов // «Вестник университета», Государственный университет управления. – 2010. – № 1. – С. 328-330
4. Сидорова М.И. Учет затрат по нормам: эволюция метода / – М.: Информационно-внедренческий центр «Дашков и Ко», 2009

*Светлана Вегера, к.э.н., доцент
УО «Полоцкий государственный университет»
г. Новополоцк, Республика Беларусь*

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНЫЙ УЧАСТОК

Экономические и политические реформы, проводимые в Республике Беларусь, повлекли перестройку земельных отношений. После многих лет существования исключительной государственной собственности на землю в Республике Беларусь начинает развиваться земельный рынок. В условиях формирования новых экономических отношений требуется информация о наличии, движении и использовании земли. Необходимость разработки целостной системы учета земельных участков, на которые у предприятия имеются различные виды прав, предопределяет в первую очередь решение вопроса в качестве объекта каких средств предприятия их учитывать.

Действующим законодательством Республики Беларусь предусмотрены следующие виды прав предприятий на земельный участок: право собственности; право постоянного пользования; право временного пользования; право аренды.

В Российской Федерации, Украине, Узбекистане земельные участки на праве собственности отражаются на счете основных средств. В соответствии с практикой учета развитых зарубежных стран (США, Германия, Австрия и др.), согласно Международным стандартам финансовой отчет-