DOI: 10.17117/na.2016.06.01.135

<http://ucom.ru/doc/na.2016.06.01.135.pdf>

Поступила (Received): 02.06.2016

Игошина Ю.А. Современные системы учета затрат в управленческом учете и возможность их применения на сельскохозяйственных организациях

Igoshina Yu.A.
Modern system of cost accounting in management accounting and
their application in agricultural organizations

Особое внимание в управленческом учете отводится возможности применения различных систем учета затрат. В международной практике используются системы: «точно в срок» JIT, «таргет-костинг» TC, «кайзен-костинг» KC и другие. Возможность использования данных систем на сельскохозяйственных организациях нашей страны рассмотрена в данной статье
Ключевые слова: управленческий учет, система затрат, сельскохозяйственная организация

Special attention in management accounting is given to the possibility of applying different cost accounting systems. In international practice used by the system: «just in time» JIT, «target costing» TC, «kaizen costing» KC and others. The possibility of using these systems in the agricultural organizations of our country discussed in this article

Key words: management accounting, cost system, agriculture organization

Игошина Юлия Александровна
Старший преподаватель
Нижегородский государственный инженерно-экономический университет
г. Княгинино, ул. Октябрьская, 22 А

Igoshina Yulia Alexandrovna
Senior teacher
Nizhny Novgorod state engineering-economics university
Knyaginino, Oktyabrskaya st., 22 A

В настоящее время система эффективного управления деятельностью организации достигается за счет слаженной работы всех руководителей подразделений, которые должны быть обеспечены своевременной полной информацией формируемой в системе управленческого учета.

Управленческий учет включает в себя системы учета затрат. В последние годы все большее распространение стали получать системы учёта расходов (затрат) и доходов, широко применяемые в международной практике управленческого учёта:

- система «точно в срок» JIT («just-in-time»);
- система «таргет-костинг» TC («target-costing») – учёт на основе целевых затрат;
- система «кайзен-костинг» KC («kaizen-costing») – учёт на основе постоянного совершенствования;

- система ABC («activity-based-costing») – процессно-ориентированное управление затратами (калькулирование) (функциональный учёт затрат);
- система ABM («activity-based-management») – управление затратами по операциям;
- система ABB («activity-based-budgetting») – процессно-ориентированное бюджетирование;
- система BSC («balanced scorecards») – учёт на базе сбалансированной системы показателей;
- система LCC («life-cycle-costing») – учёт на базе жизненного цикла;
- управление жизненным циклом LCM («life-cycle-management») и др.

Наиболее подробно данные системы учёта рассмотрены следующими авторами: Вахрушиной М.А., Дусаевой Е.М., Ивашкевичем В.Б., Керимовым В.Э., Кириловым А.Н., Соколовым Я.В. и коллектива авторов, Чая В.Т., Шереметом А.Д. и коллектива авторов, Янковским К.П. и др.

Система «точно в срок» JIT («just-in-time») зародилась в Японии в середине 70-х гг. XX в. в компании «Тойота». Суть системы JIT сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется малыми партиями. С практической точки зрения главной целью системы JIT является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия. При этой системе действует принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателю. Упрощается система производственного учета, учет материалов и затрат на производство осуществляется на одном объединенном счете. Часть затрат предприятия из разряда косвенных переходит в разряд прямых. Такая трансформация понижает частоту использования носителей разнородных затрат для распределения затрат между видами продукции, тем самым увеличивая точность калькуляции затрат. При этой системе происходит преобразование производственного учета в систему управления стоимостью, которая используется для обеспечения потребностей менеджеров в принятии эффективных управленческих решений о виде, цене, себестоимости, составе и путях сбыта продукции, способствуя дальнейшему совершенствованию производственной и коммерческой деятельности.

Преимущества использования системы «точно в срок»:

- применение системы приводит к уменьшению уровня запасов, что означает меньше вложений капитала в товарно-материальные запасы;
- надежность выполнения заказа и качество продукта намного возрастает, так как значительно меньше времени отводится на закупку и хранение материалов и сами заказы на производство не велики;
- уменьшение капитальных затрат на содержание складских помещений для запасов материалов и готовой продукции;
- снижение риска морального устаревания запасов;
- снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку;
- уменьшение объема документации;

– снижение затрат на основные производственные материалы за счет повышения их качества [3, с. 409-415].

Использование в сельскохозяйственных организациях возможно, и по существу уже существует на микро-предприятиях, для использования на малых, средних и крупных предприятиях могут возникнуть трудности при постановке системы.

Система «таргет-костинг» ТС («target-costing») – учёт на основе целевых затрат зародилась в Японии в начале 80-х гг. XX в. Задачей системы является снижение затрат при создании новых продуктов с целью достижения запланированного уровня прибыли. Согласно ТС изделие может быть продано по цене, не превышающей рыночную цену. Следовательно, сначала должна быть определена рыночная цена на данный вид продукции (с помощью маркетинговых исследований), затем установлен желаемый размер прибыли и лишь, потом рассчитана максимально допустимая себестоимость. Себестоимость + Прибыль = Цена; Цена – прибыль = Себестоимость. Эти формулы позволяют получить инструмент контроля и экономии затрат на стадии проектирования [6, с. 37-38].

В системе «таргет-костинг» весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер. Вначале определяется целевая себестоимость предполагаемого изделия. Затем разрабатывается подробный проект и выясняется, находится ли его сметная себестоимость в пределах целевой. Если нет, то вносятся необходимые коррективы. И этот процесс продолжается до тех пор, пока сметная и целевая себестоимость не придут в нужное соответствие. Оформляется конечный вариант проекта и передается в отдел производства. Данная система обеспечивает поэтапное осмысливание каждого вопроса касающегося себестоимости (менеджеры, стремясь к целевой себестоимости, находят новые нестандартные решения), а также постоянный контроль целевой себестоимости не дает возможности предлагать дорогостоящие технологии или материалы, поскольку это приведёт к перепроектированию продукта [4, с. 280-286].

Система «кайзен-костинг» КС («kaizen-costing») – учёт на основе постоянного совершенствования зародилась в Японии в начале 80-х гг. XX в.

Система направленная на постепенное усовершенствование качества, бизнес процессов, снижение затрат до целевого уровня, для обеспечения прибыльности производства.

Важным моментом в процессе применения системы «кайзен-костинг» является определение «кайзен-задачи», то есть целевого снижения статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства. Постановка и выполнение данной задачи длительный процесс, тесно связанный с планированием (бюджетированием). Разрабатываются бюджеты производства, на их основе составляются бюджеты затрат и проектируемый отчет о прибылях и убытках, которые сравниваются с целевыми затратами и прибылью, в результате определяются значения снижения затрат, по спискам переменных и в целом постоянных затрат. На протяжении отчетного года ежемесячно сверяется, достигнуты ли промежуточные цели снижения затрат или нет [4, с. 287-292].

Системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» достаточно тесно взаимосвязаны, у них единые цели, но задействованы на разных участках жизненного цикла продукта: «таргет» на стадии планирования, «кайзен» – производства и могут взаимно дополнять друг друга или использоваться по отдельности, преимущества и недостатки у них одни.

Преимущества использования систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг»:

- вся производственная деятельность координируется и контролируется в соответствии со стратегической целью;

- данные системы хорошо совмещаются с бюджетированием, планированием прибыли, формированием центров ответственности различными стратегиями ценообразования;

- фокусирование внимания на внешних (рыночных), а не только внутренних факторах.

Недостатки использования систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг»:

- время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться, поэтому надо знать, когда остановить проект;

- неумелое применение систем может негативно сказываться на персонале, находящимся под прессингом руководителей, стремящихся снизить затраты;

- возможны конфликты между проектировщиками, стремящимися к снижению себестоимости и маркетологами, не намеренным снижать маркетинговые расходы, менеджерами, стремящимися снизить затраты и инженерами отвечающими за технологию и качество продукции [4, с. 280-286].

Использование в сельскохозяйственных организациях Система не используется, но это то, что в настоящее время необходимо сельскохозяйственным организациям для развития.

Система ABC («activity-based-costing») – процессно-ориентированное управление затратами (калькулирование). Система ABC была разработана в США в 1980-е гг. Р. Капланом и Р. Купером. Дальнейшее развитие данной системы привело к обособлению систем ABM, ABB. Согласно ABC предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. В процессе работы потребляются ресурсы (материалы, информация, оборудование), возникает результат. Начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие. Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами. Второй этап применения ABC заключается в расчете «кост- драйверов» («драйверов») или носителей затрат, т. е. факторов оказывающих наибольшее влияние на затраты данного процесса, которые могут быть количественно измерены, и показателей потребления ими каждого ресурса. Эти показатели потребления умножаются на себестоимость единицы выхода работы. В итоге получается сумма затрат на изготовление конкретного продукта. Сумма,

которая затрачена для производства продукта, является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения методики ABC.

Таким образом, суть данной системы заключается в установлении взаимосвязи между операциями (функциями) и накладными расходами в целях более точного их распределения [3, с. 415-418].

Преимущества использования системы ABC:

- обеспечивает более точную калькуляцию себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов и при их не-явной связи с объектами калькулирования;
- обеспечивает расчёт себестоимости бизнес процессов при появлении новых объектов калькуляции;
- позволяет эффективно управлять косвенными затратами;
- повышает объективность оценки деятельности центров ответственности (мотивации персонала);
- обосновывает эффективные управленческие решения по ценообразованию и прочим, выгоды клиентов, сегментов рынка и прочее;
- обеспечивает информацией стратегический учёт [8, с.138-139].

Система достаточно сложная и требующая больших затрат, может использоваться на крупных сельскохозяйственных организациях.

Системы АБМ («activity-based-management») – управление затратами по операциям и АБВ («activity-based-budgeting») – процессно-ориентированное бюджетирование были разработаны в США Р. Капланом и Р. Купером, после 1980-е гг., как обособление от системы ABC. Бюджетирование осуществляется по процессам (функциям) с выделением этапов: прогнозирование ожидаемого уровня производства и объема продаж на следующий период с разбивкой по продуктам и клиентам; прогнозирование потребностей в выполнении операций; вычисление потребностей в ресурсах для выполнения операций; определение реального наличия ресурсов для удовлетворения потребностей; определение практической ресурсной емкости операций. Используются методики: матрица Boston Consulting Group (BCG) («привлекательность рынка») или матрица Mc Kinsey («конкурентный статус предприятия на рынке») [6, с.39-40].

Преимущества использования систем АБМ и АБВ:

- система АБМ позволяет более точно управлять затратами;
- система АБВ позволяет создавать более гибкие бюджеты, ориентированные на изменения внешней среды.

Недостатком использования систем является сложность и трудоемкость работ систем, необходимость наличия высоко квалифицированных кадров и финансовых ресурсов, в связи с этим их использование в управленческом учёте должно быть экономически и методологически обосновано.

Система достаточно сложная и требующая больших затрат, может использоваться на крупных сельскохозяйственных организациях.

Учёт на базе сбалансированной системы показателей BSC («balanced scorecards»). Система была разработана в США Р. Капланом и Д. Нортон в 1996 г. BSC переводит миссию и стратегию компании в систему целей и их показате-

лей. Технологически построение BSC на предприятии включает в себя несколько необходимых элементов: карту стратегических задач, логически связанных со стратегическими целями; карту сбалансированных показателей (количественно измеряющих эффективность бизнес-процессов, «точку достижения цели» и сроки, в которые должны быть достигнуты требуемые результаты); целевые проекты (инвестиции, обучение и т.п.), обеспечивающие внедрение необходимых изменений; «приборные панели» руководителей разных уровней для контроля и оценки деятельности. Построение BSC осуществляется таким образом, чтобы задачи и показатели менеджеров более высокого уровня в интегрированном виде отражали задачи и показатели менеджеров более низкого уровня организационной структуры. Именно так удастся сделать реализацию стратегии одним из видов регулярной деятельности всех подразделений, управляемой с помощью планирования, учета, контроля и анализа сбалансированных показателей, а также мотивации персонала к их достижению. Если обычно система планирования строилась по цепочке «стратегия – бюджет – планирование и принятие решений – оценка и корректировка», то BSC строится по цепочке «стратегия – balanced scorecard» с дальнейшим влиянием стратегии на четыре крупнейшие перспективы: финансы; потребители; внутренние бизнес-процессы; бучение и рост. Для каждого показателя определяются целевые значения и то, как они увязаны с другими индикаторами эффективности. В результате компания получает механизмы оценок, позволяющие двигаться к намеченной цели [6, с.40-42].

Концепция поможет обеспечить эффективное управление затратами.

Система на сельскохозяйственных организациях не используется, достаточно новая, требующая доработки для возможности применения.

Учёт на протяжении жизненного цикла LCC («life-cycle-costing») и управление жизненным циклом LCM («life-cycle-management»). Основаны на том, что для объективной оценки стоимости товара необходимо учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла. Большая часть затрат современных предприятий связана с разработкой, проектированием, выводом нового товара на рынок, а в традиционном учете рассматриваются преимущественно затраты, понесенные непосредственно в момент производства товара [6, с. 36-37].

Концепции помогут обеспечить эффективное управление затратами.

Системы на сельскохозяйственных организациях не используются, достаточно новые требующие доработки для возможности применения.

Представленные системы учёта расходов и доходов имеют свои особенности, цели и задачи, преимущества и недостатки, также как с уже ставшими традиционными системами учёта, руководству организаций необходимо суметь использовать только положительные моменты и избегать отрицательных последствий использования представленных систем.

Возможности использования представленных систем учета затрат определялись путем анкетирования руководителей и главных бухгалтеров сельскохозяйственных организаций субъекта Российской Федерации.

Следует отметить, что ведению управленческого учета на сельскохозяйственных организациях уделяется не столь значительное внимание, но потребность в нем есть, как и использование международных систем учета затрат, но с адаптацией под производственные и экономические условия.

Список используемых источников:

1. Воронова Е.Ю. *Управленческий учет*. М.: Юрайт, 2015. 428 с.
URL: http://www.biblio-online.ru/thematic/?8&id=urait.content.76404A17-7CA2-485D-B959-D23C8B3A5483&type=c_pub ЭБС «Юрайт»
2. Карпова Т.П. *Управленческий учет*. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 351 с.
URL: <http://www.iprbookshop.ru/15487>. ЭБС «IPRbooks»
3. Керимов В.Э. *Бухгалтерский управленческий учет*. М.: Дашков и К, 2014. 484 с.
URL: <http://www.knigafund.ru/books/172167/read#page2> ЭБС «КнигаФонд»
4. Кизилов А.Н., Карасева М.Н. *Бухгалтерский (управленческий) учет*. М.: Эксмо, 2006. 320 с.
5. *Управленческий учет*. М.: ИНФРА-М, 2011. 720 с.
6. Чая В.Т., Чупахина Н.И. *Управленческий учет*. М.: Эксмо, 2009. 480 с.
7. Широбоков В.Г. *Бухгалтерский учет в организациях АПК*. М.: Финансы и статистика, 2010. 688 с.
8. Янковский К.П., Мухарь И.Ф. *Управленческий учет*. СПб.: Питер, 2011. 368 с.

© 2016, Игошина Ю.А.

Современные системы учета затрат в управленческом учете и возможность их применения на сельскохозяйственных организациях

© 2016, Igoshina Yu.A.

Modern system of cost accounting in management accounting and their application in agricultural organizations