

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ В ЗАДАЧАХ УПРАВЛЕНИЯ ПРОМЫШЛЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

© 2011 г. Г. И. Сычева

Южно-Российский государственный технический университет (НПИ)

Дается классификация и рассматриваются особенности базовых методов расчета затрат на промышленных предприятиях. Показывается, что эффективное решение данной проблемы возможно с применением функционального моделирования основных бизнес-процессов предприятия.

Ключевые слова: *методы учета затрат; объекты учета затрат; ABC-метод учета затрат; бизнес-процессы предприятия; бизнес-правила (функции); функциональное моделирование.*

Author gives a classification and exams numerous features for basic methods of industrial enterprises' cost accounting. It's shown, that this problem can be solved efficiently with the help of functional modeling of the enterprise's basic business processes.

Key words: *methods of costs accounting; object of cost accounting; ABC-method of costs accounting; business processes of the enterprise; business rules (functions); functional modeling.*

В условиях растущей глобализации рынков, отличительной чертой которых стало постоянное сокращение жизненного цикла продукта вследствие усиливающегося давления нововведений, все большее значение для победы в конкурентной борьбе приобретает управление затратами предприятия. Этим объясняется то большое внимание, которое уделяется на предприятиях вопросам учета затрат и калькуляции себестоимости выпускаемой продукции.

В отечественной и мировой практике существуют различные методы учета затрат. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, ее составом, способом обработки. При этом общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует и на практике методы учета обычно группируют по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами [1; 2]. По объектам учета затрат выделяют: заказную систему учета (*Job-on-Order Costing*

(*JOC*)), процессную систему учета (*Process Costing (PrC)*), а также метод учета затрат по функциям. С точки зрения полноты учитываемых издержек возможно калькулирование полной и усеченной себестоимости. В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Главное, чтобы выбранный предприятием метод обеспечивал возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета — управление себестоимостью по отклонениям.

В настоящей работе основное внимание уделено рассмотрению методов учета затрат по объектам учета как наиболее важному организующему признаку. Выделенные при этом заказная и процессная системы учета характеризуются следующими существенными отличиями в организации основных производственных процессов на предприятии. Считается, что для предприятий, связанных с выпуском широкого ассортимента индивидуализированных под требования потре-

бителя товаров наиболее подходит позаказная система калькулирования. Она хорошо отражает особенности организации таких производств, как производство мебели, работу строительных организаций, предприятий кораблестроения, производство энергооборудования и т. п. Для предприятий, связанных с производством относительно однородной продукции, например, предприятий химической, нефтеперерабатывающей, цементной, машиностроительной, металлургической промышленности, более подходит процессная система калькулирования. Рассмотрим особенности этих систем в отдельности.

Заказная система учета затрат имеет следующие характерные признаки:

- продукция изготавливается по заказам;
- имеет место технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- учет издержек должен быть локализован для каждого заказа.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты на основные материалы и заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями в органы социального страхования и обеспечения) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные косвенные затраты (накладные расходы) учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной ставкой распределения методом базового показателя. Возникающие возможные отклонения фактической и плановой суммы накладных затрат корректируют посредством распределения сумм отклонений между незавершенным производством, готовой продукцией на складе и реализованной продукцией.

Процессная система учета затрат применяется на предприятиях, где процесс получения продукции состоит из нескольких последовательных технологических стадий с самостоятельной технологией и организацией производства. Каждая стадия заканчивается получением полуфабриката, который может быть отправлен на следующую фазу обработки или реализован на сторону. Это

определяет характерную особенность процессной системы учета затрат — объектом калькулирования здесь является продукт каждой технологической стадии. При этом важной особенностью данных предприятий является наличие, как правило, существенных остатков незавершенного производства на конец отчетного периода, ставящих перед аналитиками задачу распределения затрат между готовой продукцией и остатками. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию [2; 3]. К отличительным чертам процессного калькулирования следует отнести и тот факт, что затраты здесь аккумулируются в привязке к производственным подразделениям, а не к заказам и равномерно распределяются на все единицы продукции, прошедшие через подразделение в течение отчетного периода.

Далее отметим, что одним из принципов калькулирования себестоимости продукции является выбор метода распределения косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования. При этом ранее, как правило, в отечественной и зарубежной практике базой распределения накладных расходов являлись прямые трудозатраты на производство единицы продукции. В настоящее время сформировались предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов в связи со следующими обстоятельствами:

- развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции;
- вследствие автоматизации производственных процессов имеет место спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными расходами и прямыми трудозатратами;
- возрос объем затрат, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий (расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, расходы на продажу).

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям или ABC-метода (*Activity Based Costing*). Принципиальное отличие ABC-тех-

нологии учета затрат состоит в следующем: накладные издержки приписываются к продукту по мере их проявления в процессе реализации соответствующего бизнес-процесса, а не локализуются по видам продукции после завершения процесса производства или продаж. При этом важным здесь является то, что внимание акцентируется прежде всего на исследовании природы возникновения накладных затрат, их обоснованности.

Алгоритм *ABC*-метода учета затрат выглядит следующим образом.

Производится построение пооперационной диаграммы процесса производства каждого вида продукции (выделение функций, реализуемых в производстве) с детализацией его каждого шага от оформления заказа, получения материалов до последней операции производства готовой продукции, ее продажи и послепродажного обслуживания.

Для каждой бизнес-операции (функции) определяется собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения.

Оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов операционного центра для каждой функции на количественное значение соответствующего носителя затрат в этом центре.

Определяется себестоимость выпущенной продукции. Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам функций, выполнение которых необходимо для изготовления продукции.

Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельная функция (операция), а объектом калькулирования — вид продукции. При этом следует отметить, что применение *ABC*-метода учета затрат может существенно изменить взгляд на реальную долю прибыли, которую приносит компании тот или иной вид продукции. Особенно показательным бывает выявление в ходе такого анализа затрат видов продукции, которые оказываются убыточными для бизнеса. Однако здесь надо помнить, что построение *ABC*-системы учета затрат требует высокой структурированности учета и соответственно значительных усилий от предприятий по ее созданию.

Очевидно, что из соображений построения наиболее рациональной организа-

ции экономической работы на предприятии должна быть принята такая система расчета себестоимости, которая в наибольшей степени соответствует характеру основных производственных процессов предприятия и типу его продукции. Это определяет необходимость проведения структурного анализа организации производства и оценки эффективности возможных вариантов в реализации стоимостного анализа в системе учета затрат, что обуславливает целесообразность проведения функционального моделирования сети основных бизнес-процессов на предприятии (см. рис. 1).

Здесь бизнес-процесс определяется как логически завершенная цепочка взаимосвязанных и взаимодействующих повторяющихся видов деятельности (бизнес-функций, работ), в результате которых ресурсы предприятия используются в производственном процессе по выпуску определенных видов продукции. В цепочку, формируемую из функциональных блоков, обычно входят операции, которые выполняются по определенным бизнес-правилам различными элементами организационной структуры предприятия. Под бизнес-правилами (функциями) понимают способы реализации отдельных операций, а также характеристики и условия их выполнения. Применение для управления производственной деятельностью и ресурсами предприятий системы взаимосвязанных процессов называется процессным подходом. Такое определение процессного подхода соответствует стандартам МС ИСО 9001:2000 [4].

Решение задачи функционального моделирования сети основных бизнес-процессов на предприятии тесным образом связано с выбором соответствующей методики моделирования. Поэтому дадим краткую характеристику методологий функционального моделирования.

Функциональная модель системы, как правило, описывает совокупность выполняемых системой функций и характеризует морфологию системы (ее строение) — состав подсистем, их взаимосвязи, т. е. структуру моделируемой системы. При этом развитие предложенной еще в 1970-х гг. в Массачусетском технологическом институте методологии структурного анализа и проектиро-

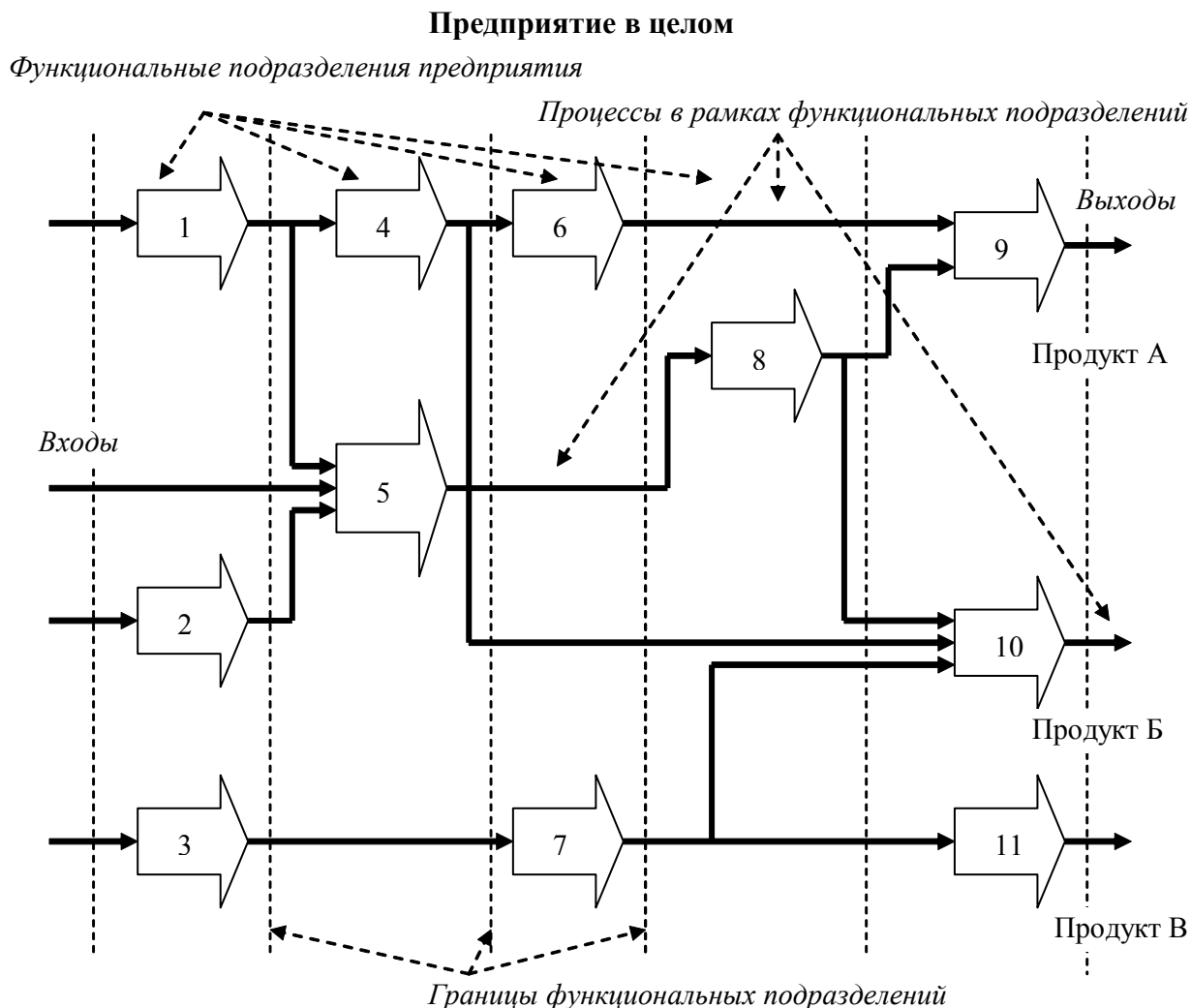


Рис. 1. Сеть бизнес-процессов предприятия

вания *SADT* (Structured Analysis and Design Technique) привело к появлению целого ряда методов описания и анализа организационных и производственных систем под названием *IDEF* (Integrated DEFinition). Сегодня *IDEF*, формально не являясь международным стандартом, остается широко распространенным семейством методов моделирования организационных систем, на основе которого в разных странах разработано множество различных функциональных моделей [5]. В настоящее время к семейству *IDEF* принято относить следующие методологии:

IDEF0 — методология функционального моделирования, снабженная наглядным графическим языком и позволяющая представить моделируемую систему в виде набора взаимосвязанных функций. Как правило,

моделирование средствами *IDEF0* является первым этапом изучения производственной системы;

IDEF1 — методология функционального моделирования информационных потоков внутри системы, позволяющая отображать и анализировать их структуру и взаимосвязи;

IDEF1X (*IDEF1 Extended*) — методология построения реляционных структур. *IDEF1X* относится к типу методологий «сущность — взаимосвязь» и, как правило, применяется для моделирования реляционных баз данных, имеющих отношение к рассматриваемой системе;

IDEF3 — методология описания процессов, происходящих в производственной системе. С помощью *IDEF3* описываются сце-

нарий и последовательность операций для каждого процесса. Хотя IDEF3 и не имеет статуса стандарта, эта технология приобрела широкое распространение как дополнение к IDEF0: каждая функция (функциональный блок) IDEF0 может быть представлена в виде отдельного процесса средствами IDEF3;

IDEF4 — методология объектно-ориентированного проектирования. IDEF4 реализует объектно-ориентированный анализ больших систем, предоставляя пользователю графический язык для изображения классов, диаграмм наследования, таксономии методов;

IDEF5 — методология онтологического исследования сложных систем. Применяя методологию IDEF5, онтологию системы можно описать с помощью определенного словаря терминов и правил, на основании которых могут быть сформированы достоверные утверждения о состоянии рассматриваемой системы в некоторый момент времени. На базе этих утверждений формируются выводы о дальнейшем развитии системы и производится ее оптимизация.

Очевидно, что вышеописанное семейством методов функционального моделирова-

ния организационных систем составляет основу для построения систем корпоративного управления финансами широкого круга предприятий, в том числе корпоративных систем управления затратами.

Литература

1. Варнеке Х. Расчет затрат для инженеров. / Х. Варнеке, Х.-Й. Буллингер, Р. Хихерт, А. Фегеле. / Пер. с нем. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. — 307 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. — М.: Омега-Л, 2005. — 576 с.
3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. / Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 665 с.
4. Елиферов В. Г., Ретин В. В. Бизнес процессы: Регламентация и управление. Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 319 с.
5. Самуйлов К. Е. Бизнес-процессы и информационные технологии в управлении телекоммуникационными компаниями. / К. Е. Самуйлов, А. В. Чукарин, Н. В. Яркина. — М.: Альпина Паблишерз, 2009. — 442 с.

Поступила в редакцию

10 июня 2011 г.



Галина Ивановна Сычева — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и управление предприятием» ЮРГТУ (НПИ). Автор более 80 работ по проблемам управленческого учета, финансового менеджмента, анализа хозяйственной деятельности, оценки бизнеса.

Galina Ivanovna Sycheva — Ph.D., Candidate of Economics, docent of SRSTU (NPI) «Economics and Management of the Enterprise» department. Author of more than 80 works in management's accounting, financial management, economic activities' analyzing and business valuation.

346428, г. Новочеркасск, ул. Просвещения, 132
132 Prosveshcheniya st., 346428, Novocherkassk, Rostov reg., Russia
Тел./факс: +7 (8635) 25-51-54; e-mail: sitchev@mail.ru