

Развитие методологии управленческого учета

Костюкова Елена Ивановна,

доктор экономических наук, заведующая кафедрой
«Бухгалтерский управленческий учет»
ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный
аграрный университет», Ставрополь
(E-mail: elena-kostyukova@yandex.ru)

Феськова Марина Викторовна,

кандидат экономических наук, ассистент кафедры
«Бухгалтерский управленческий учет»
ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный
аграрный университет», Ставрополь
(E-mail: marina.feskova@mail.ru)

ФОРМИРОВАНИЕ МОДЕЛИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПО СТАДИЯМ ЦИКЛА ДЕМИНГА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Аннотация. В статье рассматриваются возможности комбинированного применения традиционных и перспективных методов калькулирования для целей управления себестоимостью продукции на основе инструментарно-содержательного наложения этих методов на стадии цикла Деминга. Изучение этих возможностей позволило построить модель управления затратами для целей управленческого учета по стадиям цикла Деминга (бюджетирование, производство, контроль и проверка, воздействие). На этапе «Бюджетирование» предлагается применять метод «таргет-костинг», на этапе «Производство» - метод «кайзен-костинг», на этапе «Контроль проверка» - нормативный метод, на этапе «Воздействие» - директ-костинг.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, цикл Деминга, таргет-костинг, кайзен-костинг, нормативный метод, директ-костинг.

В последние годы все большую востребованность приобретают различные системы управления сложно-структурированными производствами. В мировой практике в настоящее время широкое распространение получает использование методологии PDCA (цикл Деминга). Цикл Деминга – постоянный круг регулирования усовершенствования продукта и производственных процессов (рис. 1). Отличие цикла Деминга от традиционной схемы из трех шагов: «разработка - производство – продажа» Деминг определил следующим

образом: «Эта диаграмма, как я полагаю, чрезвычайно проста для понимания, я ее нарисовал в виде «колеса», разделенного на четыре сектора. Это колесо катится вдоль линий: «идеи, касающиеся качества продукции» и «чувство ответственности за качество продукции».

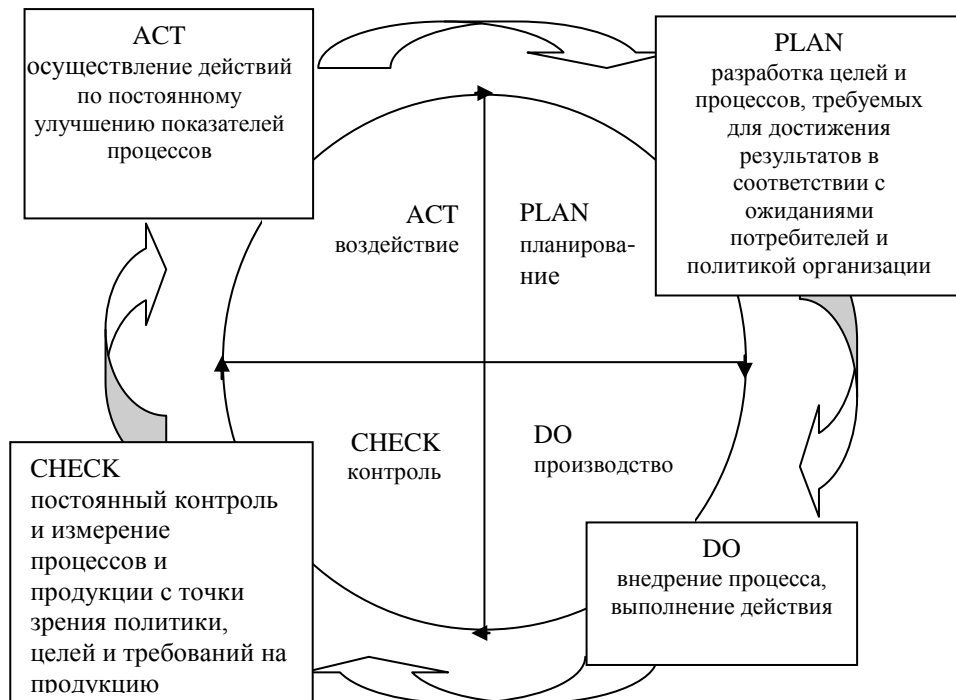


Рис. 1. Цикл Деминга (PDCA)

Очень важно, что все четыре части колеса непосредственно соединены друг с другом, без какого бы то ни было начала или конца. Именно по этой причине я нарисовал круг. Вы не должны приостанавливать проектирование или испытания продукции. Когда ваша продукция выходит на реальный рынок, после того, как вы исследуете, насколько она полезна людям, и что они думают о ней, вы перепроектируете ее. Управление качеством продукции не имеет предела. Я хочу, чтобы вы делали все более и более нужные покупателям изделия, используя управление качеством продукции, производя постоянно улучшающиеся товары, проектируя, перепроектируя и находя более дешевые и лучшие способы производства. В то время как это, без сомнения, принесет пользу покупателям, это также будет полезно и вам» [1].

Не только управление процессами требует новых подходов, к учетному обеспечению управления организацией предъявляются особенно высокие требования. Руководству компании необходима достоверная и оперативная информация о ключевых показателях деятельности: выручке, прибыли, рентабельности. Одним из самых важных показателей является себестоимость, так как именно она показывает, во что обходится производство продукции предприятию [2].

Результатом изучения возможностей применения методологии цикла Деминга для управления себестоимостью продукции стало инструментально-содержательное наложение перспективных калькуляционных систем на стадии цикла Деминга, а также выработка практических рекомендаций по их эффективному использованию в системе учетно-аналитического обеспечения деятельности на примере винодельческих организаций.

На стадии цикла Деминга «Бюджетирование продукта» рекомендуем применение метода таргет-костинг. Метод таргет-костинг предполагает выполнение последовательности действий: 1) определение целевой себестоимости продукции (за единицу и по всей продукции); 2) сравнение целевой и плановой (сметной) себестоимости продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат; 3) перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

Рассмотрим применение таргет-костинга на примере производства нескольких видов продукции виноделия.

В примере исследуем производство вина красного полусладкого, вина белого сухого и шампанского игристого. Исходные данные приведены в таблице 1.

Целевая себестоимость единицы продукции, определенная по таргет-костингу, по видам продукции рассчитана следующим образом:

- вино «Мускатное» – 715 руб. ($1\ 300 \text{ руб.} - 1300 \text{ руб.} \times 45\%$);
- вино красное сухое – 781,20 руб. ($1260 \text{ руб.} - 1260 \text{ руб.} \times 38\%$);

– шампанское игристое – 995 руб. (1170 руб. – 1170 руб. × 15%).

Таблица 1 - Исходные данные для использования метода «таргет-костинг»

Показатель	Вино красное полусладкое	Вино белое сухое	Шампанское игристое
Планируемый объем продаж, дкл	5 000	6 000	2 000
Прибыль, %	45	38	15
Цена продаж, руб.	1300	1260	1 170
Плановая себестоимость, руб.	910	890	1 040
Целевая себестоимость, руб.	715	781,20	995
Расхождение между целевой и плановой себестоимостью, %	16,8	7,1	4,3
Принятие решения о запуске продукта в производство	нет	нет	да

Таким образом, разница между плановой и целевой себестоимостью составляет:

– по продукции вино «Мускатное» – 21,4% ((910 руб. – 715 руб.) / 910 руб. × 100%). В расчете на объем производства – 975 тыс. руб.;

– по продукции вино красное сухое – 12,2% ((890 руб. – 781,20 руб.) / 890 руб. × 100%). В расчете на объем производства – 653,4 тыс. руб.;

– по продукции «Шампанское игристое» – 4,3% ((1040 руб. – 995 руб.) / 1040 руб. × 100%). В расчете на объем производства – 90 тыс. руб.

Пример показывает, что предприятие может начинать производство игристого шампанского, так как отклонение целевой себестоимости от плановой не превышает 5% (критическое значение для принятия решения о запуске продукта в производство согласно методу «таргет-костинг»).

Для обозначения затрат, калькулируемых при оценке вновь разрабатываемого продукта, применяют специальный термин – дрефтинг-затраты (drifting costs). Разница между плановой и целевой себестоимостью должна быть максимально уменьшена на стадии проектирования изделия. Итак, по каждому компоненту продукта на основе разработанного прототипа выполняется калькулирование затрат. При этом исходят из

действующих норм расхода материалов, поскольку пока что продукт предполагается выпускать в рамках действующего уровня технологии. Для определения закупочных цен на материалы выполняется анализ поставщиков (обычно для ранее использованных материалов такой анализ уже имеется на предприятии). На основании рассчитанных затрат по каждому компоненту для типовых узлов выполняется анализ «Производить или закупать» (Make/Buy Analysis). В результате анализа дрифтинг-затрат в части основного сырья (виноград) было принято решение для производства игристого шампанского использовать частично приобретенное сырье, что даст экономию в 64 тыс. руб. (таблица 2), плановая себестоимость составит 1008 руб. (1040 руб. – 64000 руб./2000 дкл), отклонение между плановой и целевой себестоимостью 1,3% ((1008 руб. – 995 руб.) / 1008 руб. *100%)

Таблица 2 - Анализ дрифтинг-затрат методом таргет-костинг

Статьи затрат	Плановые издержки, тыс. руб.	Планируемое снижение, тыс. руб.	Планируемое снижение, %	Целевые издержки, тыс. руб.
Основные материалы, в том числе:	1490	64	4,30	1426
Сырье для переработки:	1490	64	4,30	1426
собственного производства	1490	-	-	1226
приобретенное у сторонних организаций	-	-	-	200

Метод кайзен-костинг целесообразно применять на этапе «Производство» цикла Деминга. Если на этапе проектирования разница между плановой и целевой себестоимостью составляет до 5%, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчетом на то, что 5% будут ликвидированы в процессе производства методом кайзен-костинга. Сокращение разницы между плановой и целевой себестоимостью называется кайзен-задачей, которая касается всего персонала организации – от инженеров до менеджеров. На основе данных предыдущего примера была сформулирована кайзен-задача, которая заключается в том, что на стадии производства издержки на

единицу изделия «Шампанское игристое» должны быть снижены на 1,3%. Значения целевого снижения затрат, которые в совокупности и составляют кайзен-задачу, определяются по целому списку статей затрат (в основном переменных), таких как прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и т.д. [3]. Кайзен-костинг предполагает процесс постоянного улучшения деятельности человека на рабочем месте. Целью метода является усовершенствование деятельности организации или ее отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения внешних крупных инвестиций.

На этапе «Контроль, проверка» необходимо применять нормативный метод, так как он позволяет рассчитать полную себестоимость произведенной продукции. Нормативный метод основывается на наличии норм потребления ресурсов, отражении фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонения. Действенность нормативного метода проявляется в том, что он предполагает своевременное вмешательство в формирование производственных затрат, строгое соблюдение технико-технологической и производственной дисциплины. Данный метод выступает активным средством ресурсосбережения и дает возможность выявить как внешние, так и внутривыпускные резервы снижения затрат [4].

В таблице 3 представлена предварительная калькуляция 1 дкл продукта «Шампанское игристое», которая послужит основой для сравнения плановых и фактических значений затрат после их отражения в учете, а также выявления отклонений в целях анализа и устранения их причин.

На этапе «Воздействие» цикла Деминга для расчета основных показателей эффективности используется метод учета прямых (переменных) затрат – директ-костинг. Одно из преимуществ директ-костинга заключается в возможности расчета точки безубыточности, т.е. объема продукции, при реализации которого предприятие сможет покрыть свои издержки, прибыль в этой точке равна нулю.

Цель анализа безубыточности состоит в установлении влияния изменения объема производства на финансовый результат. Система директ-костинг предоставляет возможность ответов на вопросы: при каком уровне производства предприятие

работает безубыточно; сколько единиц продукции нужно продать, чтобы получить запланированную прибыль; какую прибыль можно получить при заданном уровне производства и др.

Таблица 3 - Расчет плановой калькуляции 1 дкл продукта «Шампанское игристое»

Состав затрат	Плановые затраты, руб.
Основные материалы, в том числе:	745,00
собственного производства	745,00
приобретенное у сторонних организаций	-
Прочие материалы (сахар, бентонит)	7,09
Вспомогательные материалы	61,00
Оплата труда основных работников с отчислениями	40,15
Оплата труда сезонных работников с отчислениями	12,00
Оплата труда стимулирующего характера с отчислениями	6,00
Амортизация	24,89
Услуги вспомогательных производств:	24,98
электроэнергия	17,00
пар	2,98
вода	5,00
Потери в пределах норм естественной убыли	5
Прочие затраты	3
Итого:	929,11
Общепроизводственные расходы	36,89
Общехозяйственные расходы	61,65
Коммерческие расходы	12,35
Полная себестоимость	1040,00

Использование этого метода актуально, когда решается вопрос о дополнительных заказах и производстве дополнительного объема определенного вида продукции. К. Друри вывел бесспорное правило: «неизбежные постоянные расходы, общие для нескольких сегментов и распределяемые между ними традиционным способом пропорционально какой-либо базе, не учитываются при принятии решений».

Практические примеры доказывают эффективность внедрения предложенной модели управления затратами по стадиям цикла Деминга, раскрывают возможности системы управленческого учета по формированию релевантной информации о затратах и себестоимости на всех этапах процесса производства и управления.

В условиях рыночной экономики методы учета затрат на

производство и калькулирование себестоимости продукции должны быть гибкими, простыми в применении и оперативными [5]. Приведенные расчеты показали, что для принятия определенных управленческих решений необходимо осуществлять расчеты разных видов себестоимости и, как следствие, использовать разные методы калькулирования себестоимости. Каждый из методов имеет как преимущества по сравнению с другими методами, так и недостатки. Нормативный учет используется в основном для регулирования затрат и оценки результативности, директ-костинг – для принятия оперативных управленческих решений, а таргет- и кайзен-костинг являются инструментами снижения затрат и относятся к области стратегического управления затратами. Несмотря на то, что области применения у этих методов различны, все они служат выполнению одной задачи – снижению себестоимости продукции и максимизации прибыли на всех этапах жизненного цикла продукта. Следовательно, эти методы могут применяться в рамках одного предприятия [6]. Таким образом, система управления затратами может трансформироваться в симбиоз: таргет-костинг (стратегическое управление затратами для достижения целевой себестоимости на этапе проектирования продукта), кайзен-костинг (поиск возможностей снижения себестоимости на этапе производства), нормативный учет (учет затрат и их регулирование на этапе контроля), директ-костинг (принятие решений об объемах производства и заказах) (рис. 2).

Предложенная модель представляет комплексную систему управления себестоимостью, и наглядно отображает этапы производственного процесса: проектирование – производство – контроль, проверка – воздействие, и далее снова проектирование и по кругу. Таким образом, модель полностью накладывается на цикл Деминга, представляющий собой постоянный круг регулирования усовершенствования продукта и производственных процессов, оптимизации отдельных единиц и объектов.

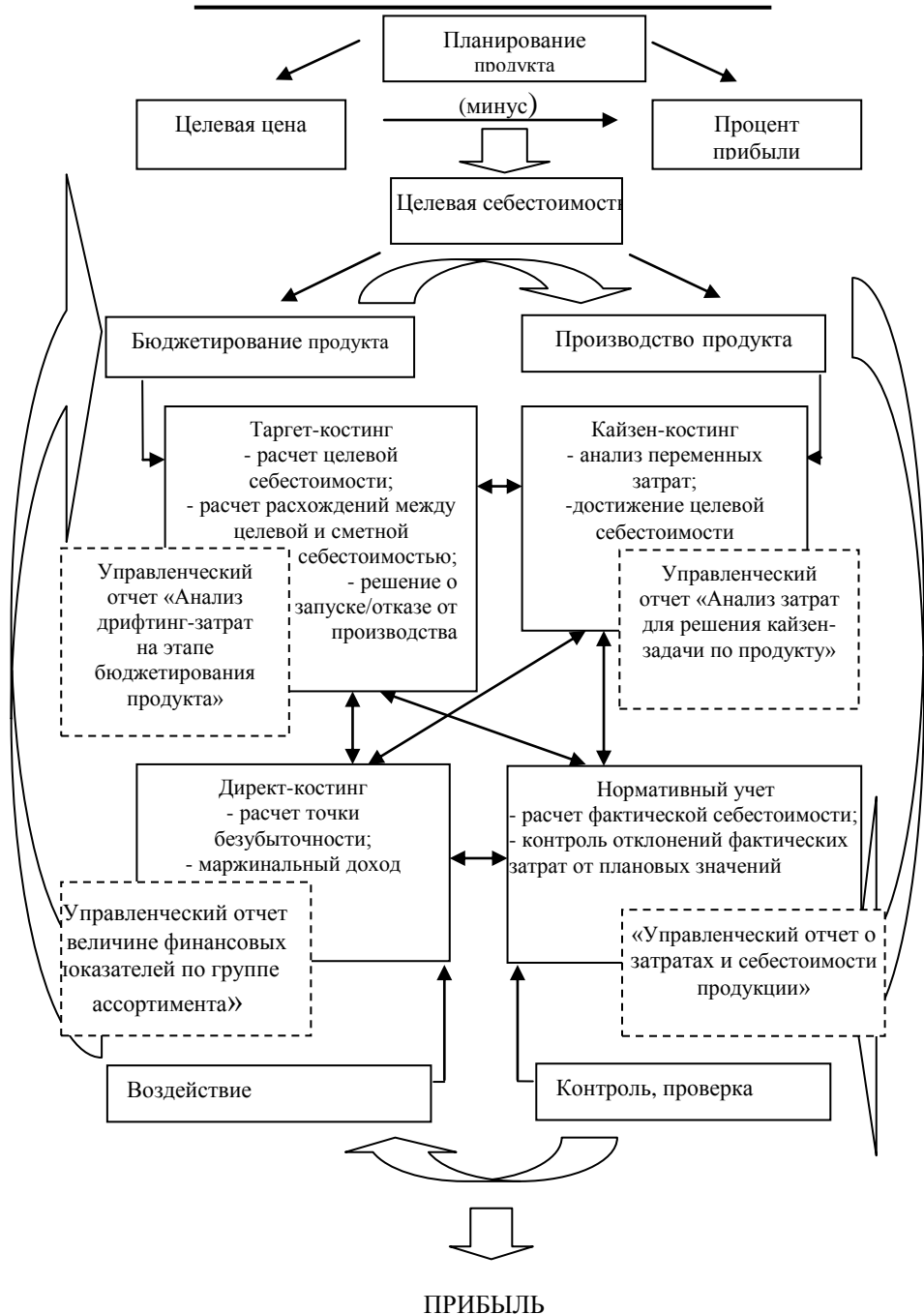


Рис. 2. Модель управления затратами по стадиям цикла Деминга для целей управленческого учета

В предложенной модели методы калькулирования находятся между собой в тесной взаимосвязи, элементы методов могут быть использованы не только на тех стадиях, к которым прикреплены согласно модели.

Закрепление методов калькулирования за стадиями цикла Деминга произведено по принципу максимальной реализации возможностей метода применительно к стадиям.

Цикл Деминга – это путь повышения качества продукции, модель управления затратами по стадиям цикла Деминга – это средство регулирования себестоимости при заданных качественных характеристиках товара.

Модель управления затратами по стадиям цикла Деминга позволит сделать производство и управление единой системой, нацеленной на достижение лучших производственных и финансовых результатов.

Список литературы:

1. Адлер Ю.П., Хунузиди Е. И., Шпер В. Л. Методы постоянного совершенствования сквозь призму цикла Шухарта-Деминга / Ю. П. Адлер, И. Хунузиди, В.Л. Шпер // Методы менеджмента качества. – 2005. – №3.

2. Костюкова, Е.И. Управленческий учет на предприятиях виноделия в соответствии с принципами МСФО / Е.И. Костюкова, М.В. Феськова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №33 (279). – С. 20-27.

3. Федотова С. В. Управленческий учет затрат по видам и центрам деятельности / С. Федотова // Бухгалтерский учет, 2009. - № 16. – С. 61-63.

4. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 472 с.

5. Костюкова Е. И. Управленческий учет: учебник / Е. И. Костюкова, А.Н. Бобрышев, О.В. Ельчанинова, И.Б. Манжосова, М.Н. Татарина, С.В. Гришанова. – Ставрополь: Седьмое небо, 2013. - 271 с.

6. Костюкова, Е.И. Использование различных калькуляционных систем в деятельности предприятий алкогольной промышленности / Е.И. Костюкова, М.В. Феськова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №34 (280). – С. 2-8.

Management accounting methodology development

Elena I. Kostyukova, Doctor of Economics,
Professor of Stavropol State Agrarian University,
Chief of Accounting Management Department
(E-mail: elena-kostyukova@yandex.ru)

Marina V. Feskova, Candidate of Economics,
Assistant of Accounting Management Department,
The Stavropol State Agrarian University
(E-mail: marina.feskova@mail.ru)

FORMING OF MANAGEMENT COSTS MODEL ACCORDING TO PDCA FOR PURPOSES OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract. The opportunities of combining traditional and perspective calculative methods for purposes of costs of manufacture managing, based on instrumental and substantial imposition of methods on stages PDCA, are described in the article. Researching of these opportunities is allowed to build the management costs model according to PDCA (Plan – Do – Check -Act). The method «target costing» is necessary to use on the stage «Plan», the method «kaizen costing» - on the stage «Do», normative calculation - on the stage «Check», direct-costing - on the stage «Act».

Key words: management accounting, costs, Deming Cycle (PDCA), target costing, kaizen costing, normative calculation, direct-costing.

References:

Adler Y.P., Hynyzidi E.I., Shper V.L. The methods of constant perfection through prism PDCA. The methods of management quality. 2005. #3.

Kostyukova E.I Management accounting on enterprises producing wine in accordance with principles of IFRS/ E.I. Kostyukova, M.V. Feskova // International accounting. 2013. #33 (279). p. 20-27.

Fedotova C.V. Management accounting of costs in the context of aspects and centers of responsibilities. Accounting. 2009. #16. p. 61-63.

Volkova O.N. Management accounting. M.: TK Velbi, Prospect, 2006. 472 p.

Kostyukova E.I Management accounting / E.I Kostyukova, A.N. Bobryshev, O.V. Elchaninova, I.B. Manzhosova, M.N. Tatarinova, C.V. Grishanova. Stavropol: Sedmoe nebo. 2013. 271 p.

Kostyukova E.I Using different calculation systems in the activity of enterprises producing alcohol / E.I. Kostyukova, M.V. Feskova // International accounting. 2013. #34 (280). C. 2-8.