

О.Н. Харченко, С.А. Катцына

**ЭВОЛЮЦИЯ ПОДХОДОВ К УЧЕТУ ЗАТРАТ В СТРУКТУРЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ**

С середины 1970-х годов в мировом бизнесе происходят революционные изменения, вызванные, в первую очередь, изменением парадигмы управленческого мышления, возникновением глобальной конкуренции и нововведениями как в сфере технологий производства и оказания услуг, так и в сфере управления. Новые условия создают спрос на более точную, своевременную и достоверную информацию об издержках, производительности, организационной деятельности, продукции, процессах, услугах и покупателях. Именно в этих условиях учетная система организации перестает быть эффективной, если ее основной целью по-прежнему является составление финансовой отчетности для удовлетворения потребностей внешних пользователей.

Роберт Каплан, один из основоположников современной теории управления затратами, считает, что в настоящих условиях эффективная система учета затрат должна выполнять, как минимум, следующие функции [1, с.2-4]:

- отвечать потребностям управления запасами и формировать информацию о затратах по реализованным товарам, необходимую для составления финансовой отчетности;
- оценивать затраты по видам деятельности, продуктам, услугам, покупателям для определения их рентабельности и эффективности;
- служить организации экономической обратной связи для управления осуществляемыми организацией хозяйственными процессами.

Первая потребность вызвана нуждами внешнего окружения организации: инвесторов, кредиторов, государственных органов. Процедура подготовки финансовой отчетности для внешних пользователей регламентируется законодательными актами в области бухгалтерского учета и национальными стандартами. Иногда на реализацию этой функции влияют требования прочих заинтересованных пользователей: государственных органов (налоговых служб, таможенных органов, органов стандартизации и сертификации), общественных объединений профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Вторая и третья функции происходят из потребностей внутренних пользователей: менеджерам необходимо понимать и совершенствовать экономическую систему в организации, они нуждаются в своевременной и точной информации о затратах как для принятия стратегических решений, так и для использования этой информации в качестве тактического инструмента.

Р. Каплан отмечает, что на настоящем этапе многие компании предпринимают попытки объединить все эти три разнородные функции в единую систему учета затрат. Он пишет: "В условиях Ограниченности изменений процессов и продуктов - когда высокое качество производственного процесса не является решающим для успеха

- единая система учета затрат может иметь успех. Но эта система нежизнеспособна в долгосрочном периоде. Традиционная система "стандарт-кост" все еще эффективна для составления финансовой отчетности" [1, с.2]. Но использование информации, предоставляемой системой финансового учета предприятия, для целей принятия управленческих решений не является удачным решением. По ряду причин такая информация не может считаться релевантной и качественной. Один из концептуальных принципов бухгалтерского учета, обоснованных Р. Антони и Ч. Хорнгреном, говорит о необходимости использования организацией "разной себестоимости для различных целей" [2, с. 17].

Одной из целей финансового учета, как уже было сказано, является составление полной и достоверной отчетности о результатах деятельности организации для внешних пользователей. Необходимым условием достоверности отчетности является ее унифицированность, предполагающая применение единообразных, законодательно закрепленных принципов регистрации, группировки, обобщения, оценки и итогового предоставления информации. Исторически такие принципы представлены общепринятой практикой ведения учета, впоследствии закрепленной в национальных стандартах учета и отчетности. Такое единообразие может и не отвечать условиям конкретной ситуации, требующей принятия адекватного решения. Единые принципы и правила учета предполагают некоторую универсальность и обезличенность применяемых методов. Так, в национальных стандартах многих стран принципами финансового учета предполагается использование простой ставки распределения общепроизводственных расходов, исчисленной на основе показателя прямых трудовых затрат, при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг). Такая ставка применяется как при распределении затрат по операциям, включающим ручную сборку, так и по высокоавтоматизированным производственным операциям. При этом она может составлять и 500, и 1000% от прямых трудовых затрат. Затраты искажаются в этом случае практически по каждому продукту, а в отчетности они грубо усредняются по всем имеющимся запасам.

Проиллюстрированная выше проблема отражает суть дискуссии, развернувшейся в зарубежной печати в конце 1970-х годов. Центральным моментом в обсуждаемой проблеме был вопрос целесообразности использования единой информационной системы предприятия одновременно в целях финансового и управленческого учета, а также критика традиционных моделей учета затрат в управленческом учете. При выполнении системой управленческого учета обозначенных выше функций неизбежно возникает основная проблема, требующая обоснованного методологического

подхода к ее разрешению: проблема распределения косвенных расходов. В различных системах акцент при анализе таких расходов смещается либо на косвенные (общепроизводственные) расходы в целом, либо на постоянные расходы.

CIMA (Общественный институт бухгалтеров-аналитиков Великобритании) определяет общепроизводственные расходы (ОПР) как "расходы труда, материалов или услуг, которые не могут быть экономично соотнесены со специфической единицей затрат, предназначенной для продажи" [3, с. 152]. Это определение содержит индикатор проблемы, присутствующий в любом вопросе, связанном с анализом ОПР: эти расходы не могут быть экономично отнесены на определенную единицу или объект затрат, предназначенных для продажи.

Cardullo и Moellenbrendt [3, с. 152] (1987) подытожили эту проблему: "Распределение затрат-всеобъемлющая проблема... проблема существует, поскольку существуют косвенные затраты. Прямые затраты могут быть соотнесены с определенным объектом затрат, но косвенные затраты являются общими для двух или более объектов затрат". Попытки найти основание для соотнесения непрямых затрат с конкретными продуктами или услугами являются проблематичными, поскольку такие затраты являются общими для нескольких видов продукции.

Анализ основных публикаций в специализированных источниках позволяет сделать вывод о том, что с середины и до конца 1980-х годов происходит смещение акцента в обсуждаемых вопросах от проблемы учета трудовых затрат к проблеме учета ОПР. Дункан Вильямсон отмечает: "Develin (1990) наглядно показывает изменения, произошедшие в структуре издержек за три последних десятилетия, используя для этого отчеты компаний Великобритании. Он пишет, что за период с 1960 по 1986 годы средняя доля ОПР в составе совокупных издержек возросла в сопоставимых показателях на 45%, тогда как доля прямых трудовых затрат в той же структуре снизилась на 32%. Доля прямых материальных затрат в структуре общих издержек практически не претерпела изменений, наблюдалось незначительное снижение примерно на 5%. Кроме того, Develin показывает, что в промышленных отраслях только 27% общепроизводственных расходов являются контролируруемыми. Следовательно, общепроизводственные расходы будут продолжать расти до тех пор, пока их значительная часть является неконтролируемой.

Важность контроля ОПР проистекает также из того хорошо доказанного факта, что 60-90% производственных затрат закладываются задолго до того, как продукт попадет на рынок. Но, тем не менее, затраты будут зафиксированы в бухгалтерии, как правило, тогда, когда продукт перейдет в постпроизводственную фазу. Следовательно, бухгалтеры на промышленных предприятиях растрачивают время впустую, пытаясь контролировать затраты, которые уже содержатся в продукте и которые уже совершены на стадиях планирования, проектировки, производства и контроля качества. В финансовом секторе, секторах товародвижения и розничной торговли, транспорта и связи в среднем примерно 64% общепроизводственных расходов являются контролируемыми, поэтому подразумевается, что в сфере услуг проблема контроля общепроизводственных расходов не стоит так остро, как в сфере производства" [3, с. 153-155].

По результатам всеобъемлющего исследования поведения трудовых затрат и общепроизводственных расходов в промышленном секторе США за период с 1846 по 1987 годы, проведенном в 1994 г. Боером, с 1846 г. затраты в промышленности на труд составляли только 23% от продажной цены товара и снизились до 10% в 1987 г. На основе проведенного анализа общепроизводственных расходов Боер делает вывод о том, что не происходило неожиданных сдвигов в тенденции роста этих расходов, но, тем не менее, наблюдался устойчивый рост таких расходов в долгосрочном периоде.

Таким образом, именно с середины 80-х годов происходит резкое размежевание в позициях аналитиков - исследователей. По-нашему мнению, все представленные в настоящее время позиции можно условно разделить на три подхода: традиционный, управленческий и интеграционный. Перечислим ряд основных характеристик, определяющих, на наш взгляд, принадлежность учетной системы к тому или иному направлению.

I. Традиционная система учета затрат после ее модернизации отличается следующими характеристиками.

1. Происходит преимущественное отождествление понятий системы учета затрат и системы калькулирования. Эта позиция была характерна для ранних западных систем учета, появившихся в 1920-х годах, и до сих пор присутствует у отечественных теоретиков и практиков учета. Как правильно было отмечено В.Ф. Палием, "калькулирование входит как составная часть в производственный учет, охватывающий все аспекты подготовки и получения информации о процессе производства (о затратах и результатах этого процесса), включая и калькуляционный учет" [4, с.43]. Другими словами, когда основная цель в системе управленческого учета затрат сводится к расчету детальных показателей себестоимости по всем продуктам, работам, услугам, направлениям деятельности, процессам организации для целей управления, которая затем обобщается в финансовом учете и подвергается ряду корректировок для получения валовых показателей и их включения в отчетность, то это традиционный подход.

По-нашему мнению, в современных условиях роль системы учета затрат не может ограничиваться одним только составлением калькуляций, даже с высокой периодичностью, даже самых точных, поскольку эти системы не выполняют двух вышеобозначенных важных функций: они не связывают процесс формирования затрат в организации с эффективностью или неэффективностью, а также технологической конфигурацией производственных и бизнес-процессов и не обеспечивают быстрой и эффективной обратной связи с исполнителями.

II. Традиционные системы учета основаны на традиционной концепции происхождения и поведения затрат. Зачастую все нововведения в этих системах, предлагаемые сторонниками традиционного подхода, заключаются в пересмотре или методов группировки затрат, или методов их распределения. Так, традиционная концепция видит в качестве основной причины возникновения затрат осуществление производственного процесса, изготовление продукции или оказание услуг. При таком подходе вполне закономерно увязывать любой вид производственных

расходов с конечной продукцией и искать "самый точный" путь для включения этих расходов в себестоимость данного продукта. Как отмечает Роберт Каплан, "эти системы в целом предполагают, что общепроизводственные и поддерживающие деловую активность процессы изменяются в зависимости от физического объема или количества произведенной продукции. Они терпят неудачи, признавая тот факт, что многие дорогостоящие производственные ресурсы требуются для управления выпуском партий продукции (виды деятельности по установке, формированию заказов, получению партий, производственное перемещение или контроль производственных процессов) и для разработки и поддержки огромного количества продукции, которое в состоянии произвести завод (виды деятельности, требующиеся для разработки, усовершенствований и поддержки выпуска индивидуальных видов продукции)" [1, с.15]. Следовательно, применение новых методов группировки производственных затрат по местам их возникновения или центрам ответственности с целью последующего отнесения на себестоимость конечного продукта дает искаженные результаты, поскольку часть затрат, включаемых при этом в себестоимость, вызывается не потребностями в изготовлении определенного количества продуктов или в оказании определенного объема услуг, а причинами другого порядка. Сторонники усовершенствования традиционного метода в этой связи также предлагают заменять традиционные базы распределения затрат, такие как показатели прямых трудозатрат или прямых материальных затрат, на более современные — показатели машино-часов работы оборудования. При сочетании этих нововведений мы приходим к прежнему результату- формируется усредненная искаженная информация об издержках, только в последнем случае она в большей степени детализована и рассчитана другим способом.

3. Та же концепция возникновения затрат приводит к противоположному подходу в организации систем учета затрат, который также не может быть признан верным. Многие компании, изучая сложную природу общепроизводственных расходов в их системе управления запасами, предпочитают внедрять систему "директ-костинг" для принятия управленческих решений. Система "директ-костинг" игнорирует общепроизводственные расходы при калькулировании себестоимости продукции, работ и услуг, объясняя это тем, что общепроизводственные расходы (в отдельных модификациях системы "директ-костинг" это могут быть либо косвенные, либо только постоянные издержки) не принимают прямого участия в создании продукта, не зависят от количества выпущенного продукта, выполняя только функции поддержания деловой активности, и, следовательно, не должны включаться в себестоимость. На каждый вид продукции при калькулировании в классической системе "директ-костинг" относятся только прямые материальные затраты и прямые затраты по оплате труда, а в модифицированной системе "верибл-костинг" - только переменные расходы. Система "директ-костинг", как отмечает Каплан, хороша в том случае, когда не принимаемые во внимание не прямые издержки и издержки по поддержанию деловой активности имеют малый удельный вес в общих затратах, или в том случае, когда, как утверждают сторонники этой системы, они являются постоянными затратами. Но, как показывают исследования организаций, чаще всего не прямые затраты и затраты по поддержанию деловой активности не являются ни постоянными, ни переменными. Для многих организаций эти издержки "суперпеременные": они прирастают в большей степени, чем объем производства или продаж, а методы системы "директ-костинг" не могут, вероятно, установить связь между приростом маржинальных расходов и доходов для маркетинга, продаж, товародвижения, совершенствования продуктов и общей административной поддержкой покупателей, каналов сбыта и подразделений.

Таким образом, можно отметить, что традиционная система учета затрат не соответствует потребностям современного бизнеса и управления по следующим причинам:

- Традиционные системы учета затрат формируют искаженную, несвоевременную и неточную информацию, не позволяющую делать точных выводов о затратах, рентабельности и целесообразности осуществления отдельных процессов, выпуска отдельных продуктов, выполнения работ и оказания услуг или обслуживания отдельных покупателей.
- Традиционные системы не способны к организации эффективной обратной связи по отдельным участкам производственного и делового цикла, не способны вносить оперативные корректировки при осуществлении этих процессов и не позволяют планировать их организацию в будущем.

I. В противоположность традиционному подходу в 1980-х годах возникает управленческий подход, сводящий к минимуму или вовсе отрицающий значение управления затратами в общей системе управления предприятием. К управленческому подходу можно отнести такие разработки: предложенная Э. Голдраттом теория ограничений, вышедшая из японского менеджмента система своевременного производства, система всеобщего управления качеством или система гибкого производства. Общим для всех этих разработок является то, что, в отличие от традиционных систем, в них обосновывается необходимость использования в процессе управления не только финансовых показателей, но и нефинансовых измерителей эффективности производственных и бизнес-процессов. Более того, финансовые показатели теперь рассматриваются не как основные индикаторы экономического состояния системы, а как производные характеристики от показателей нефинансовых.

Чаще всего такие нефинансовые измерители эффективности представлены двумя блоками показателей.

1. Показатели качества продукции и процессов, которые характеризуются с одной стороны, уровнем брака или производственных дефектов при осуществлении процессов, с другой - выработкой, отражающей уровень производства качественных изделий. В состав этой группы показателей включаются следующие:

- индекс брака в процессе на миллион единиц;
- индекс выработки качественных товаров;

- индекс производственных потерь;
- индекс отходов;
- показатели исправления брака;
- показатели отдачи.

Кроме того, иногда базовые показатели дополняются некоторыми специфическими измерителями, характеризующими уровень непроизводительных затрат и уровень непроизводительного потребления, к которым относятся:

- потери по индексу излишков - характеризуют излишне произведенное количество продукции, сверх заказанного покупателем объема, которое иногда создается в качестве гарантии того, что покупатель не получит партию ниже заказанного им объема. К этой группе непроизводительного выпуска относят также объем произведенной продукции для анализа и контроля качества;
- потери по индексу отходов - характеризуют дополнительное количество материалов, вводимое в начале производственного процесса, до момента его стабилизации, и в конце, при завершении процесса.

2. Показатели времени, которые характеризуются, с одной стороны, эффективностью времени производства, необходимого для полного завершения изделия, и временем на освоение, характеризующим продолжительность периода с момента поступления заказа до момента начала его производства, с другой стороны, своевременностью поставки, отражающей исполнение сроков по договорам с заказчиками. Наиболее общим показателем эффективности использования времени является показатель эффективности цикла производства (ЭЦП):

$$\text{ЭЦП} = \frac{\text{Время производства}}{\text{Время получения денежного дохода}}$$

где

$$\text{Время получения денежного дохода} = \text{Время производства} + \text{Время на контроль качества} + \text{Время на доставку на склад} + \text{Время складирования}$$

В системе нефинансовых измерителей также часто предлагается использовать комбинированные показатели, отражающие одновременно и качество, и своевременность процессов.

Некоторые из авторов и идеологов управленческого подхода (Э. Голдратт, Г. Томас Джонсон) вообще отрицают роль финансовых показателей в современной системе управления, определяя следующие особенности настоящего этапа развития рыночных отношений:

- рыночные условия, в которых работает предприятие, становятся все более динамичными;
- уровень управления, на котором происходит оценка и измерение показателей исполнения, становится все более закрытым от производственных видов деятельности. Они с очевидностью утверждают, что сигналы системы затрат, в лучшем случае, недостоверны, а в худшем - дезориентируют и дезинформируют передовых сотрудников в условиях нововведений, высокого риска и высокого качества процессов.

Г. Томас Джонсон, отстаивающий теорию всеобщего контроля качества и непрерывного развития и совершенствования, а также японский подход к достижению производственных показателей, пишет: "Управление с использованием информации, предоставляемой системой финансового учета, сегодня задерживает реализацию бизнес-процессов, поскольку данные традиционного производственного учета не отслеживают источников конкурентоспособности и прибыльности в глобальной экономике. Информация о затратах, по существу, не отслеживает источников конкурентных преимуществ, таких как качество, гибкость, надежность... Бизнес нуждается в информации о деятельности, а не об учетных затратах, для того, чтобы организовать конкурентоспособное управление и определить прибыльные виды продукции.

Выручка и затраты... не позволяют проникнуть в суть покупательских нужд или в суть источников формирования прибыли... Информация о затратах ... говорит о том, сколько затрачено, чего и где, но она никогда не указывает на источники возникновения этих издержек... Старые, ориентированные на затраты, концепции до сих пор препятствуют развитию конкурентоспособности, даже там, где компании применяют подходы пооперационного учета затрат для принятия стратегических решений"[1, с.54].

Таким образом, некоторые из сторонников управленческого подхода придерживаются мнения о том, что в настоящее время для организации эффективного контроля и управления в организации нет необходимости увязывать финансовые и нефинансовые измерители; область формирования нефинансовых показателей ими приписывается к сфере управления, область финансовых - только к сфере финансового учета. В основе такого рода утверждений лежит идея о том, что следствием эффективной системы контроля качества и своевременности будет снижение издержек и

увеличение выручки, то есть финансовые показатели рассматриваются как производные от нефинансовых измерителей. Впоследствии была доказана ошибочность подобной позиции.

Современные идеологи зарубежного производственного учета утверждают, что финансовые и нефинансовые показатели неразрывно связаны и изменение или ухудшение одной из составляющих системы отражается на других показателях. В этом смысле финансовые показатели могут служить количественным индикатором эффективности системы управления. Так, совершенствование качества исполнения производственных процессов может потребовать увеличения времени на его осуществление, то есть приведет к ухудшению показателя времени. В то же время совершенствование качества может потребовать привлечения дополнительных производственных ресурсов, что, в свою очередь, увеличит затраты организации. Таким образом, только взаимосвязанное и синхронное совершенствование трех подсистем управленческих показателей - качества, времени и затрат - может привести к росту эффективности производственных и бизнес-процессов. Такая концепция управления затратами и производством получила название "системы синхронного производства". Система синхронного производства представляет собой ориентированную во времени конкурентную стратегию предприятия, своеобразный синтез современных концепций управления затратами и производством. Основные цели в системе синхронного производства [5, с. 6-15]:

- максимизация показателя чистого денежного дохода, представляющего собой разность между валовыми поступлениями денежных средств за период и операционными издержками предприятия;
- минимизация производственных запасов предприятия;
- контроль и минимизация операционных расходов, определяемых как затраты на перевод запасов в чистый денежный доход.

Система синхронного производства вбирает в себя техники таких концепций, как система своевременного производства или теория ограничений и отличается от традиционных методик управленческого учета по следующим характеристикам:

- в системе синхронного производства материальные затраты всегда рассматриваются в качестве переменных, поскольку процесс закупки материалов синхронизируется по времени и объемам с потребностями производственного цикла;
- в отличие от традиционных систем управленческого контроля, фокусирующихся на локальной внутренней эффективности, субоптимизации процессов, в системе синхронного производства происходит глобальная оптимизация на уровне компании в целом по комплексу показателей;
- общепроизводственные расходы и трудовые затраты рассматриваются в качестве постоянных затрат и не включаются в себестоимость продуктов, так как считаются иррелевантными при принятии управленческих решений;
- запасы в системе синхронного производства рассматриваются в качестве обязательств до тех пор, пока они не проданы с целью получения денежного дохода;
- анализ эффективности и затрат в процессах тесно связан с анализом производственных мощностей - выявляются как ограничивающие ресурсы, так и холостые затраты по недогруженным мощностям.

Система синхронного производства страдает, однако, тем недостатком, что в ней не решается в полной мере исходная финансовая проблема - проблема распределения общепроизводственных затрат. Как уже было отмечено выше, игнорирование этой затратной составляющей не позволяет в полной мере выявить факторы, вызывающие появление непроизводительных затрат, а следовательно, снижает эффективность систем учета затрат. Как отмечают сторонники этой системы, "важность синхронного производства - в производственном планировании решений, принимаемых в краткосрочном периоде, в котором все затраты, отличные от прямых материальных, могут быть постоянными, хотя в долгосрочном периоде они и становятся переменными"[5, с.12]. Таким образом, система синхронного производства может быть использована только как инструмент краткосрочного управления производством и затратами.

Из вышеизложенного становится понятным, что ни традиционный, ни управленческий подход не решают в полной мере всех проблем, стоящих перед современным управленческим учетом.

III. В 80-х же годах возник и получил широкое распространение интеграционный подход, позволяющий сочетать преимущества обоих существующих подходов, одновременно преодолевая свойственные им недостатки. Ключевым инструментом в интеграционных системах является пооперационный (функциональный) учет затрат. Основоположителем пооперационного учета явился Джордж Стаубс, написавший в 1971 г. основополагающий труд "Пооперационное калькулирование и учет затрат и результатов" [6]. Эта новая система опиралась на пять фундаментальных идей:

- в качестве основы любого производственного процесса определялся набор базовых операций, необходимых для его осуществления, соответственно, основой для группировки затрат являлась операция;
- объектом калькулирования признавался результат от осуществления отдельной операции (Стаубс считал, что ценность производственного учета определяется способностью правильно идентифицировать объект калькулирования, соответствующий интересам системы управления);
- затраты определялись как экономические убытки, то есть отток созданной стоимости;
- затраты по операциям определялись как затраты по использованию внешних и внутренних ресурсов;

- в качестве определения эффективности производственного учета и системы управления в целом предлагалась концепция соотнесения затрат и выгод по операциям.

В современных концепциях система пооперационного учета определяется как "система по сбору информации оперативного и финансового характера, позволяющая соотнести существенные виды деятельности фирмы с возникающими издержками по производству продукции" (СМ-1, программа "системы управления затратами индустриальных групп").

Существующая в настоящее время концепция пооперационного учета развита и сформулирована Робинот Купером и Робертот Капланот. Эта концепция соответствует всем современным требованиям, предъявляемым к системе учета затрат, - она позволяет формировать точную и достоверную себестоимость, приемлемую как в целях управления, так и в целях составления отчетности, обеспечивает менеджеров информацией для принятия решений и формирует эффективную и своевременную обратную связь в организации.

В основе пооперационного подхода лежит идея не о прямой связи производственного процесса с возникающими затратами, а об опосредованной, через важнейшие операции. Операция в настоящее время не считается объектом калькулирования, а определяется в качестве основного промежуточного объекта учета затрат. Революционным моментом в концепции пооперационного учета было появление нового подхода к обоснованию причин возникновения затрат, что позволяет в современных условиях пересмотреть и саму концепцию затрат.

Важнейшим фактором затрат на настоящем этапе признается не характер их поведения (постоянные или переменные) и не характер их отношения к объекту калькулирования (прямые или косвенные), а причины, вызывающие появление той или иной группы затрат в определенной сумме. Общие затраты предприятия всегда разнородны. Поскольку существует многообразие хозяйственных процессов (заготовление, производство, реализация, управление), существуют и различные факторы, при помощи которых эти процессы увязываются с объектами калькулирования. Например, почти все операции, осуществляемые в процессе производства, осуществляются непосредственно для изготовления объектов калькулирования. Но если одни производственные операции непосредственно связаны с физическим процессом производства изделий, следовательно, затраты по этим операциям связаны с объектами калькулирования через факторы, характеризующие физический объем выпуска или затрат ресурсов на этот выпуск, и такие затраты мы относим к прямым, то другие операции необходимы для обслуживания производственного процесса. Связывать затраты по таким операциям с объектами калькулирования напрямую, через использование показателей, характеризующих физический объем выпуска, таких как прямые материальные затраты или прямые трудовые затраты, нецелесообразно, поскольку эта связь не отражает сущности отношений между объектами калькулирования, вспомогательными производственными операциями и затратами, возникающими в результате осуществления таких операций. Поэтому в качестве основной базы для распределения косвенных производственных затрат на объекты калькулирования выбирают факторы затрат, или физические результаты от осуществления отдельных операций. Кроме того, существенно повышает достоверность затратной информации применяемая в пооперационном учете иерархия операций.

Многие оппоненты пооперационного подхода ошибочно полагают, что конечная цель распределения затрат в этой системе - исчисление полной себестоимости с отнесением затрат всех уровней на конечные продукты, объекты калькулирования. Между тем авторы концепции считают, что на уровне хозяйственного процесса операции имеют определенную иерархию, связанную с характером, целью и направлением той или иной операции. Так, ими выделяется несколько иерархических уровней:

- единичный уровень затрат и операций - все операции, совершаемые с целью изготовления продукции конкретного вида и наименования. Здесь присутствует прямая связь между операциями, операционными затратами и объектами калькулирования;
- партийный уровень - операции, осуществляемые не для производства конкретных продуктов, а для освоения, развития и поддержания производства и продвижения на рынок отдельных групп однородных видов продукции или партий продуктов;
- уровень поддержки производства - операции, осуществляемые с целью поддержания производственного процесса как такового, они могут быть не связанными с выпуском отдельных наименований или групп продукции и с объемами производства;
- уровень поддержки деловой активности и бизнеса - операции, необходимые для поддержания компании в целом, могут быть не связанными с осуществлением процесса производства, а диктоваться потребностями управления, связей с потребителями и общественностью.

Таким образом, чем более общим является уровень иерархии, тем менее очевидна связь затрат по операциям данного уровня с интенсивностью производственного процесса и с выпуском продукции. Если прямо или опосредованно (через отнесение затрат на промежуточные уровни в иерархии и их новую группировку) связь операций и объектов калькулирования может быть установлена, то в системе пооперационного учета производится распределение операционных затрат на объекты калькулирования через использование факторов затрат. При этом используется так называемый метод "обратного списания", при котором происходит последовательное отнесение затрат более общего уровня иерархии на операции или объекты низших уровней, заканчиваясь на уровне объектов калькулирования. Если связи между операциями и объектами калькулирования не существует, то распределение заканчивается на том уровне иерархии, на котором и происходит потребление распределяемых операций.

Результатом пооперационного калькулирования является формирование точной и достоверной информации о затратах и результатах не только по отдельным продуктам, группам продуктов, торговым маркам, но и по всем существенным видам деятельности и операциям предприятия. Такая информация несет в себе два важных управленческих преимущества. Во-первых, себестоимость отражает реальные производственные взаимосвязи и причины возникновения затрат и, с одной стороны, не содержит искусственных составляющих, не связанных с производством данного объекта калькулирования, с другой стороны, из нее не исключаются важные затраты, связь с которыми, на первый взгляд, не является очевидной. Во-вторых, существует возможность для определения реальной экономической эффективности всех производственных процессов и операций, осуществляемых предприятием, путем соотнесения сформированных затрат с полученными результатами. Такая информация и лежит в основе принятия важнейших управленческих решений и организации обратной связи.

Проблема эффективного использования производственных мощностей, являющаяся основной идеей теории ограничений, также исследуется пооперационным учетом. Операции рассматриваются не только с позиций величины затрат, приходящихся на каждую из операций, но и с позиций загрузки мощностей. Если реальная (нормальная) мощность операции, определяемая как фактическая величина результата от осуществления операции, за отчетный период меньше практической мощности или максимально возможного результата при эффективной организации операции, то разность между практической и нормальной мощностью отражает величину недогруженной или неиспользованной мощности. Поскольку считается, что ресурсы, привлекаемые для осуществления операции, рассчитаны на ее практическую мощность, то и затраты по операции определяются по коэффициенту практической загрузки мощностей. Затраты, приходящиеся на неиспользуемые мощности, считаются убытками организации и списываются на финансовые результаты ее деятельности. Система пооперационного учета затрат может быть интегрирована с концепцией экономической добавленной стоимости (ЭДС). ЭДС отличается от традиционных учетных измерителей доходов тем, что при расчете чистых доходов организации рассматривает дополнительную составляющую затрат - расходы на капитал. В данной теории, предложенной еще в 1800-х годах Альфредом Маршаллом, под расходами на капитал подразумеваются расходы на отвлечение средств в активы предприятия (преимущественно-долгосрочные). Это альтернативные издержки на отвлечение денежных фондов предприятия и его акционеров (собственников) в состав основного и оборотного капитала. У эффективно работающего предприятия издержки на капитал должны покрываться за счет прибыли после налогообложения. Эта разность и представляет собой ЭДС. Ряд исследований ведущих зарубежных компаний, адаптировавших концепцию ЭДС, позволяет судить о наличии прямой связи между положительным показателем ЭДС компании и значительным ростом курсовой стоимости ее акций, более того, была обнаружена более тесная связь роста рыночного курса акций с показателем ЭДС, чем с показателем чистой прибыли [7, с.5].

Сказанное позволяет заключить, что именно использование интеграционного подхода в системах учета затрат в наибольшей степени соответствует современным потребностям управления. Интеграционный подход дает возможность использовать преимущества, предоставляемые объединением производственной контрольной системы, которая опирается на нефинансовые измерители и показатели, с пооперационной системой учета затрат, позволяющей точно, оперативно и достоверно формировать показатели затрат и доходов по всем направлениям и участкам деятельности организации. Более того, такое объединение позволяет решить проблему соотношения показателей финансового и управленческого учета. В современных системах учета затрат система управленческого учета предполагается в качестве основной, формирующей ежедневную финансовую информацию для обеспечения процесса принятия управленческих решений. Финансовая отчетность составляется по данным той же системы, путем периодического объединения и корректировки сформированных итоговых показателей в соответствии с требованиями национальных стандартов составления отчетности.

#### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Kapan R.S. & Cooper R. Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. President and Fellows of Harvard College. USA, 1998.
2. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". М.: Финансы и статистика, 1993.
3. Duncan Williamson. Cost and Management accounting. Prentice Hall Europe, 1996.
4. Палий В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987.
5. Rezaee Z., Elmor R. Synchronous Manufacturing: Putting the Goal to Work. // Journal of Cost Management. March/ April 1997.
6. Staubus G. Activity Costing and Input-Output Accounting. USA. 1971.
7. Kee R. Using Economic Value Added with ABC to Enhance your Production Related Decision-Making. // Journal of Cost Management. December 1999.