

УДК 330.44

ТРАНСФОРМАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ПОДХОДА К УПРАВЛЕНИЮ ЗАТРАТАМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

Л.П. Наговицина, С.А. Городкова, З.А. Капелюк

Сибирский университет потребительской кооперации

E-mail: gorsa77@mail.ru

В статье представлены результаты исследования традиционной модели управления затратами, обоснована необходимость ее трансформации, введено новое содержание понятия «система управления затратами», раскрыты иные особенности затрат и сформулированы новые принципы управления ими.

Ключевые слова: уровень затрат, субоптимизация, особенности затрат, принципы управления затратами, система управления затратами.

TRANSFORMATION OF COST MANAGEMENT ACCOUNTING APPROACH IN CONSUMER OPERATIVE ORGANIZATIONS

L.P. Nagovitsina, S.A. Gorodkova, Z.A. Kapelyuk

Siberian University of Consumer Cooperation

E-mail: gorsa77@mail.ru

The article presents the research results of the traditional cost management model. The necessity for its transformation is proved. A new concept content of the cost management system is introduced. Other cost features are revealed. New management principles are formulated.

Key words: level of costs, suboptimization, cost features, cost management principles, cost management system.

Современные тенденции развития потребительской кооперации свидетельствуют о необходимости формирования инновационного подхода к управлению затратами. Это является базовым принципом иной идеологии, требующей изменения стиля мышления и поведения руководителей.

Исследование управленческих методологий позволило нам раскрыть три базовых положения, на которых основаны традиционные методы управления затратами:

- 1) сравнение с нормативными и целевыми параметрами;
- 2) адекватное распределение накладных расходов;
- 3) объективное исчисление себестоимости продукции.

Данная парадигма сохранилась с периода плановой экономики, особенно-сти системы которой обуславливали осуществление многих этапов процесса управления затратами вне предприятия, в том числе разработку плановых заданий, нормирование расхода ресурсов. На предприятиях же акцент делался на развитие учетных и контрольных функций.

Подобный взгляд не мог не оказать влияние на содержательное формирование системы управления затратами. В современных условиях термин «управление» в традиционном понимании предполагает наличие механизма, обеспечивающего возможность правильного определения плановых значе-

ний, точного определения текущих фактических значений, оперативного влияния на процесс формирования фактических значений управляемых показателей и регулирования уровня затрат. Процесс планирования, учета и анализа затрат на производство и реализацию продукции протекает в разрезе центров возникновения затрат.

До сих пор исследователи ставят проблему выбора базы и правильности распределения накладных расходов. Так, С.А. Пивкин пишет: «Для более точного выбора базы распределения уместно будет использовать такие показатели, как «эластичность» базы распределения, темп ее роста и др.» [9, с. 64]. А.С. Паламарчук замечает: «Выбор той или иной базы распределения косвенных расходов в значительной степени предопределяется спецификой отрасли и предприятия, технологическими процессами и сочетанием различных видов ресурсов, используемых в производственном процессе (материальных, трудовых, основных средств в части амортизации)» [8, с. 45].

В процессе исследования теоретических положений и установок в практике хозяйствования нами выявлено, что целенаправленность современной системы управления затратами связана со снижением уровня затрат (себестоимости единицы продукции). Достижение же данной цели управления оценивается в процессе бухгалтерского учета. Снижение издержкоемкости продукции является критерием, относительно которого оценивается эффективность управления затратами.

В традиционной управленческой модели расчетный уровень затрат (расчетная себестоимость изготовления единицы продукции) как приоритетная характеристика позволяет определять направления повышения производительности каждого процесса и принимать решения исходя из их воздействия на уровень затрат. Данное положение, на наш взгляд, основано на принципе экономичности масштаба, согласно которому при увеличении объема деятельности удельные затраты снижаются.

Именно под таким углом зрения в системе управления хозяйствующим субъектом оцениваются любые усовершенствования на уровне подразделений (процессов), которые можно подвергнуть субоптимизации.

Система локальных оптимумов наблюдается и в организациях потребительской кооперации. Об этом свидетельствуют показатели, применяемые для оценки работы структурных подразделений (процессов) организации потребительской кооперации, отраженные в бухгалтерской отчетности.

Формы и содержание бухгалтерской отчетности кооперативных организаций разработаны и утверждены Постановлениями Президиума Совета Центросоюза РФ с учетом многоотраслевой деятельности потребительской кооперации. Так, в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках»¹ подлежат расшифровке по видам деятельности (торговля, общественное питание, производство, бытовые и другие услуги, другие виды деятельности) два показателя: выручка от продажи товаров (продукции, работ, услуг) и себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг). В форме № 3 – ЦС «Отчет о расходах в торговле и общественном питании»¹, а также в форме № 7 «Отчет о расходах в организациях промышленности и ее финансовых результатах»²

¹ Утверждена Постановлением Президиума Совета Центросоюза РФ от 06.12.2006 г. № 351-Сп.

² Утверждена Постановлением Президиума Совета Центросоюза РФ от 02.04.2002 г. № 4-Сп.

содержание характеризуется перечнем статей затрат в разрезе видов деятельности.

Более того, исследователи, не взглянув с позиции общей перспективы, продолжают предлагать систему субоптимизации для управления многоотраслевым кооперативным хозяйством через совершенствование учета и отчетности. Так, в диссертационном исследовании О.И. Науменко «Организация управленческого и финансового учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в потребительской кооперации» указывается: «До сих пор ряд существенных аспектов организации бухгалтерского учета затрат остается фактически не разработанным, в частности, применительно к условиям и особенностям функционирования организаций потребительской кооперации. Так, в отечественной науке практически не рассматривается возможность организации бухгалтерского учета при одновременном сочетании ряда отраслей деятельности, что присуще организациям потребительской кооперации: розничной торговли, производства кондитерских изделий, хлебобулочных изделий, вспомогательных производств. Особую актуальность приобретает исследование вопросов процедуры распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, правильный выбор базы распределения для организаций потребительской кооперации» [6, с. 4].

Л.В. Шпакова затрагивает вопрос совершенствования методологии отчетности для организаций потребительской кооперации. Диссертация «Формирование и анализ сегментарной отчетности организаций потребительской кооперации» содержит рекомендации по совершенствованию информационного обеспечения сегментарного анализа, предусматривающие внесение изменений в «Отчет о прибылях и убытках» и разработку новой формы внешней отчетности «Сведения об основных показателях деятельности районного потребительского общества за отчетный период» (абсолютные и относительные показатели доходов, расходов, финансовых результатов, активов и обязательств организации в разрезе отраслей кооперативного хозяйства). Автор пишет: «Управление такой сложной организационной структурой нуждается в качественном и полноценном информационном обеспечении, включающем сведения об объемах и результатах деятельности в разрезе отдельных отраслей и географических регионов. Одним из эффективных инструментов такого управления является сегментарный анализ, цель которого состоит в оценке целесообразности и эффективности функционирования конкретных видов деятельности; *оптимизации* показателей деятельности как кооперативной организации в целом, так и *отдельных отраслей*» [12, с. 3] (курсив наш. – Л.Н. и С.Г.).

Данную точку зрения поддерживает и Л.Н. Трофимова: «Принятая учетная номенклатура отражает общую сумму расходов заготовительно-производственного предприятия без детализации по направлениям деятельности, структурным подразделениям, центрам ответственности и центрам возникновения затрат. Действующий «котловый» метод учета затрат не обеспечивает организацию персональной ответственности на каждом этапе возникновения расходов из-за отсутствия необходимого информационного обеспечения. Поэтому основной целью бухгалтерского учета расходов является своевременная регистрация и обобщение расходов по каждому направлению деятельности заготовительно-производственной организации потребительской кооперации

(снабженческо-заготовительной, производственной, коммерческо-сбытовой, организационно-управленческой)» [10, с. 191].

Таким образом, подход к управлению с позиции локальной субоптимизации часто лежит в основе суждений, решений и стратегий управления. При этом, как отмечал Э. Деминг, «функционирование любого составляющего системы подпроцесса должно оцениваться в терминах его вклада в цели всей системы, а не по его индивидуальной производительности или прибыли и ни по какому другому соревновательному критерию... Один из очевидных симптомов субоптимизации – рост «бумаготворчества», приводящего к значительному снижению эффективности, раздражению и затратам» [7, с. 133, 303].

Справедливым представляется и суждение У. Левинсона и Р. Рерика в отношении недостатков управленческой модели, проистекающей из традиционных систем бухгалтерского учета: «Ни один высший руководитель компании не станет призывать к субоптимизации производственных процессов, но показатели, применяемые им для оценки работы подразделений, фактически подталкивают именно к принятию подобных псевдооптимальных решений... Многие сокращения расходов являются мнимыми и существуют только на бумаге. Именно этим опасна ситуация, когда система бухгалтерского учета становится главным инструментом управления предприятием» [5, с. 142].

Касательно позиций бухгалтерского учета, Дж. Вумеку и Д. Джонсу принадлежит следующее утверждение: «Традиционная система стандарт-костинга считает использование машин и живого труда главным показателем эффективности. Незавершенное производство, даже если оно никому не нужно, признается активом фирмы... Проблема состоит в том, что, согласно традиционной системе учета, уменьшение запасов увеличивает издержки производства...» [2, с. 87, 178].

Данные высказывания можно конкретизировать следующим. Главная опасность управления ресурсами на основе бухгалтерского учета состоит в том, что применяемые в нем показатели поощряют создание запасов ценностей, генерирующих фиктивные доходы и рассматриваемых в качестве текущих активов, в целях повышения уровня загрузки мощности и снижения расчетного уровня затрат (себестоимости изготовления единицы продукции). Как указывает Й. Беккер, «удвоение объема производства одного вида товара дает экономию в 20–30% в расчете на единицу продукта» [1, с. 40]. Хотя результатом такой «бумажной» экономии становится локальное повышение эффективности и снижение затрат на рубль (единицу) продукции, ее реальное следствие – формирование избыточных запасов ценностей, генерирующих скрытые затраты.

Г. Форд предостерегал работников управления о том, что попытки распределения или поглощения косвенных расходов за счет максимального увеличения выпуска готовой продукции оказываются бесполезными, а зачастую и вредными [11].

В этой связи Э. Голдрат и Дж. Кокс задаются вопросом: «Можно ли предполагать, что быть занятым и зарабатывать деньги – одно и то же? Способствует ли все происходящее получению прибылей, или мы просто играем в бухгалтерские игры» [3]. Авторы приводят примеры того, как существующие системы бухгалтерского учета сводят на нет усилия по ускорению оборота запасов ценностей. Хотя данная управленческая модель признает необходимость уче-

та затрат на содержание таких запасов и стимулирует их сокращение, усилия по сокращению объема запасов постепенно становятся более дорогостоящими, и может быть достигнута точка отсечения, после которой управленческая модель квалифицирует дальнейшие усилия в этой области как экономически неоправданные.

Э. Деминг, характеризуя управление компанией на основе одних лишь количественных критериев, цитирует Л. Нельсона: «Наиболее важные числа, нужные для управления любой организацией, как правило, не известны и количественно не определимы» (цит. по: [4, с. 43]). В пояснение мысли Деминга Г. Нив пишет: «Никто не сможет преуспеть, используя только количественные критерии... Тот, кто управляет своей компанией, основываясь лишь на точных числах, в скором времени останется и без чисел, и без компании» [7, с. 71–72].

Еще Г. Форд высказывался относительно того, что «...закон требует денежной оценки предприятий и оборудования в соответствии с методами бухгалтерского учета, которые бессмысленны для принятия практических деловых решений. Реальная ценность предприятия определяется тем, что мы собираемся с ним делать» [11].

Таким образом, исследование характера традиционной системы управления затратами обеспечило теоретическую базу для обоснования положения ее узкоцелевой направленности – корреляции с процессом регулирования уровня затрат, порождающего ограниченность восприятия экономической мыслью сущностного предназначения системы управления затратами.

В данном контексте следует подчеркнуть, что менеджмент затрат не есть управление затратами как таковыми, а представляет собой управление деятельностью, в результате которой возникают затраты, требующее детерминации меры потребления ресурсов, что делает крайне необходимым обладание обширными знаниями и опытом в областях инвестирования, управления производственными процессами, запасами, трудовыми ресурсами, организации труда и другими областями знаний. Поэтому сущностное предназначение системы управления затратами, по нашему убеждению, учитывает целедостижение хозяйственной деятельности и заключается в максимизации отдачи примененного капитала.

Следовательно, система управления затратами в целях регулирования уровня результативных показателей должна учитывать технологические особенности хозяйствования для определения причин затратообразования и отражения процесса их нарастания в потоке создания ценности. Управление затратообразующими факторами рассматривается как экономическая предпосылка повышения деловой активности и эффективности хозяйственных процессов.

В результате уточнения целевой установки, мы определяем систему управления затратами как *совокупность организационных процедур для обоснования операционной упорядоченности и технологии скоростного маршрута деятельности, снижения затрат и максимизации отдачи использованных ресурсов.*

В этой связи концептуальные основы системы управления затратами можно представить другими особенностями затрат и принципами их управления, отличными от традиционных (см. рисунок).



Элементы концептуальных основ системы управления затратами

С позиции детерминистского подхода нами раскрываются другие особенности затрат как объекта управления.

Безвозвратность. Поскольку затраты присутствуют как в момент поступления ресурсов на предприятие, так и в момент их трансформации, то часть из них является безвозвратной. Это значит, что в отличие от многих других объектов управления, после того как конкретные затраты перешли в категорию безвозвратных, управление ими становится бессмысленным и сводится к констатации факта с последующим ретроспективным анализом и контролем. Эта особенность затрат как объекта управления обуславливает тот факт, что управление затратами должно иметь преимущественно превентивный характер, т.е. решения о затратах должны приниматься до того, как эти затраты возникнут.

Конечность и цикличность. Затраты как объект управления обладают двумя противоположными, но одновременно дополняющими свойствами: они, с одной стороны, конечны, а с другой – цикличны. Конечность затрат применительно к конкретному ресурсу означает, что после его использования затраты становятся исчерпанными и больше в деятельности предприятия не возникают. Одновременно с этим большинство затрат в деятельности предприятия цикличны по своей сути, т.е. для каждого конкретного ресурса время возникновения затрат будет различным, но сущность и целенаправленность затрат остаются неизменными. Эта особенность затрат позволяет использовать экстраполяцию в управлении затратами и обоснованно утверждать, что хотя величина затрат на будущее и является относительно неизвестной, но их сущность и факторы, которые на них влияют применительно к конкретному предприятию, остаются неизменными. Это дает возможность планировать затраты и превентивно управлять ими.

Интегрированность с другими сферами управления. Поскольку затраты теснейшим образом связаны с другими сферами деятельности предприятия, управление затратами должно быть интегрировано или, по крайней мере, согласовано с управлением другими экономическими категориями.

Взаимосвязанность. Затраты отдельных процессов влияют друг на друга – изменение затрат в одном процессе приводит к изменению затрат в других процессах.

Непродуктивность. Часть затрат предприятия не связана с действиями, преобразующими форму продукта, создающими свойство или функцию, порожденными необходимостью или ненужностью.

Целенаправленность управленческих процедур в нашем понимании определяет следующие принципы управления затратами.

Принцип совершенствования – предусматривает постоянное совершенствование механизма управления затратами.

Принцип гибкости. Несмотря на периодичность и постоянство, управление затратами должно быть гибким и соответствовать изменениям в деятельности предприятия. Деятельность предприятия, внутренняя организация и процедуры не остаются постоянными, они изменяются в соответствии с изменениями внешней среды. В этих условиях необходимость интегрированности управления затратами требует, чтобы оно соответствовало произошедшим изменениям.

Принцип превентивности. Очевидно, что управление затратами должно носить опережающий характер и осуществляться на упреждение. Многие затраты в деятельности предприятия являются безвозвратными, поэтому управление должно осуществляться частично до того, как эти затраты возникают, а частично – в момент их возникновения. Ясно, что после возникновения безвозвратных затрат управление ими сводится к ретроспективному контролю, при котором возможности регулирования минимальны.

Принцип выявления закономерности поведения затрат. Если затраты объективны, то в их возникновении и изменении всегда проявляется закономерность, что облегчает управленческое воздействие.

Принцип децентрализации. Особенности объекта управления и динамика внешней среды для многих предприятий обуславливают необходимость децентрализации в управлении затратами. Высокая степень централизации приводит к тому, что информация достигает лиц, принимающих решения, недопустимо медленно – когда затраты перестают быть управляемыми или становятся безвозвратными. Соответственно, управление лишается смысла. В случае децентрализации ярко проявляется неоднородность субъекта управления затратами и тесная связь управления затратами с другими сферами управления предприятием.

Принцип долговременности. Любые оперативные решения по управлению затратами должны приниматься с учетом стратегических интересов.

Мы полагаем, что выявленные особенности и принципы управления затратами могут выступать исходными положениями для трансформации традиционной системы управления ими. Необходимость трансформации обуславливается повышением остроты восприятия сущностного предназначения системы управления затратами в сложных бизнес-процессах.

Литература

1. Беккер Й., Вилков Л., Таратухин В. и др. Менеджмент процессов. М.: Эксмо, 2008. 384 с.
2. Вумек Дж., Джонс Д. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании / Пер. с англ. 2-е изд. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 473 с.
3. Голдрат Э.М., Кокс Дж. Цель: процесс непрерывного совершенствования / Пер. с англ. П.А. Самсонов. Минск: Попурри, 2004. 560 с.
4. Деминг Э. Выход из кризиса: Новая парадигма управления людьми, системами и процессами / Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. 370 с.
5. Левинсон У., Рерик Р. Бережливое производство: синергетический подход к сокращению потерь / Пер. с англ. А.Л. Раскина; под науч. ред. В.В. Брагина. М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. 272 с.
6. Науменко О.И. Организация управленческого и финансового учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в потребительской кооперации: Дисс. ... канд. экон. наук. URL: <http://diplomnie.com>
7. Нив Г. Организация как система: Принципы построения устойчивого бизнеса Эдвардса Деминга / Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. 370 с.
8. Паламарчук А.С. Формирование и списание затрат при производстве продукции // Справочник экономиста. 2009. № 3. С. 38–45.
9. Пивкин С.А. Особенности выбора базы распределения косвенных расходов при расчете себестоимости продукции производственного предприятия // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 9. С. 63–67.
10. Трофимова Л.Н. Проблемы и пути совершенствования учета затрат заготовительно-производственных организаций потребительской кооперации // Актуальные проблемы учета и финансов в организациях потребительской кооперации, других сферах и отраслях: Матер. междунар. науч.-практ. конф., посв. 175-летию потреб. кооперации России и 50-летию СибУПК, 7–8 апреля 2006 г. Новосибирск: СибУПК, 2006. С. 190–193.
11. Форд Г. Моя жизнь, мои достижения / Пер. под ред. В.А. Зоренфельда. Л.: Время, 1924 (Репринт: М.: Финансы и статистика, 1989. 208 с.).
12. Шпакова Л.В. Формирование и анализ сегментарной отчетности организаций потребительской кооперации: Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Саратов, 2009. 16 с.

Bibliography

1. Bekker J., Vilkov L., Taratuhin V. i dr. Menedzhment processov. M.: Jeksmo, 2008. 384 p.
2. Vumek Dzh., Dzhons D. Berezhlivoe proizvodstvo: Kak izbavit'sja ot poter' i dobit'sja procvetaniya vashej kompanii / Per. s angl. 2-e izd. M.: Al'pina Biznes Buks, 2005. 473 p.
3. Goldrat Je.M., Koks Dzh. Cel': process nepreryvnogo sovershenstvovaniya / Per. s angl. P.A. Samsonov. Minsk: Popurri, 2004. 560 p.
4. Deming Je. Vyhod iz krizisa: Novaja paradigma upravleniya ljud'mi, sistemami i proces-sami / Per. s angl. M.: Al'pina Biznes Buks, 2007. 370 p.
5. Levinson U., Rerik R. Berezhlivoe proizvodstvo: sinergeticheskij podhod k sokraweniju poter' / Per. s angl. A.L. Raskina; pod nach. red. V.V. Bragina. M.: RIA «Standarty i kachestvo», 2007. 272 p.
6. Naumenko O.I. Organizacija upravlencheskogo i finansovogo ucheta zatrat i kal'kulirowaniya sebestoimosti produkci v potrebitel'skoj kooperacii: Diss. ... kand. jekon. nauk. URL: <http://diplomnie.com>
7. Niv G. Organizacija kak sistema: Principy postroenija ustojchivogo biznesa Jedvardsa Deminga / Per. s angl. M.: Al'pina Biznes Buks, 2007. 370 p.
8. Palamarchuk A.S. Formirovanie i spisanie zatrat pri proizvodstve produkci // Spravochnik jekonomista. 2009. № 3. P. 38–45.

9. *Pivkin S.A.* Osobennosti vybora bazy raspredelenija kosvennyh rashodov pri raschete sebestoimosti produkcii proizvodstvennogo predprijatija // *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika*. 2007. № 9. P. 63–67.
10. *Trofimova L.N.* Problemy i puti sovershenstvovanija ucheta zatrat zagotovitel'no-proizvodstvennyh organizacij potrebitel'skoj kooperacii // *Aktual'nye problemy ucheta i finansov v organizacijah potrebitel'skoj kooperacii, drugih sferah i otrasljah: Mater. mezhdunar. nauch.-prakt. konf., posv. 175-letiju potreb. kooperacii Rossii i 50-letju SibUPK, 7–8 aprelja 2006 g.* Novosibirsk: SibUPK, 2006. P. 190–193.
11. *Ford G.* Moja zhizn', moi dostizhenija / Per. pod red. V.A. Zorenfel'da. L.: Vremja, 1924 (Reprint: M.: Finansy i statistika, 1989. 208 p.).
12. *Shpakova L.V.* Formirovanie i analiz segmentarnoj otchetnosti organizacij potrebitel'skoj kooperacii: Avtoref. diss. ... kand. jekon. nauk. Saratov, 2009. 16 p.