

централизованное управление которыми осуществляется топ-менеджерами в рамках производственной деятельности ФПГ.

Система управления инновациями должна охватывать весь комплекс проблем, возникающих в рамках ФПГ. Поэтому главным органом координирующим и контролирующим инновационную деятельность в рамках ФПГ является ИТЦФПГ.

Консолидация ресурсов — не только условия решения внутренних проблем России, но и предпосылка успешного ответа на вызовы глобализации. Парадокс глобализации состоит в том, что чем выше степень экономической и социальной консолидации общества, тем успешнее оно способно использовать внутренние резервы и преимущества внешних интеграционных связей и адаптироваться к условиям глобального рынка.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ И СЕБЕСТОИМОСТЬЮ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

Барахоева М.С.

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ИнГУ

Традиционная система управления затратами и себестоимостью продукции, работ, услуг не в полной мере способствует оптимизации затрат и эффективности деятельности экономических субъектов. Коммерческая организация, которая в качестве основной цели ведения бизнеса использует критерий минимизации затрат, для успешной реализации разработанной стратегии должна иметь систему стратегического учета. Неспособность контролировать затраты может привести к неблагоприятным для организации последствиям. В настоящее время стратегический управленческий учет рассматривается в качестве одного из прогрессивных видов бухгалтерского учета.

Для рационального управления затратами и себестоимостью продукции, работ, услуг на всех стадиях возникновения затрат необходимо реализовать функции планирования и нормирования, учета, контроля и анализа. Данные функции необходимо привести в действие и создать условия для их оптимального

взаимодействия. Рационально организованное учетно-аналитическое обеспечение управления затратами и себестоимостью продукции, работ, услуг с целью контроля и управления предполагает снабжение всех звеньев экономического субъекта целенаправленной, полной, достоверной информацией. Управление затратами и себестоимостью для предприятия не является самоцелью, оно необходимо для достижения определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Возможны два концептуальных подхода к организации системы стратегического управленческого учета в коммерческой организации. Первый подход ориентирован на создание единой системы управленческого учета, включающей в себя систему мониторинга внешней среды, систему финансового и управленческого учета, стратегическое планирование. В таком понимании в стратегическом управленческом учете сливаются в единый процесс анализ, планирование и контроль.

Второй подход базируется на организации стратегического учета в части показателя который является базовым для коммерческой организации, например — затраты, себестоимость продукции, работ, услуг. В этом случае все факторы внешней и внутренней среды коммерческой организации анализируются с точки зрения их влияния на величину затрат и себестоимости продукции, работ, услуг.

М. Портер выделяет две базовые деловые стратегии, которые связаны с затратами, и организация может использовать для достижения конкурентного преимущества: стратегия лидерства в издержках; стратегия концентрации на низких издержках. Стратегия лидерства в издержках основана на использовании низких рыночных конкурентных цен. Источником ценности в данной стратегии выступает низкая стоимость продукта. Примеры действий по увеличению ценности продукта в рамках стратегии лидерства в издержках приведены в таблице 1.

Как показывает практика, организации, использующие стратегию низких издержек более конкурентоспособны. Недостатком этой стратегии является то, что она не учитывает в полной мере технологических инноваций конкурентов.

Таблица 1. Примеры действий по увеличению ценности продукта в рамках стратегии лидерства в издержках

Инфраструктура фирмы	Эффективное низ- козатратное управ- ление информаци- онными техноло- гиями	Относительно не- большой управленче- ский штат	Упрощенная практика планирования - сни- жение затрат на планирование		
Управление персоналом	Постоянные усилия по снижению затрат		Интенсивные тренинговые программы по повышению эффективности работы персо- нала		
Развитие тех- нологий	Простые в использовании производственные технологии		Инвестирование в технологии с целью снижения затрат, связанных с ходом про- изводственного процесса		
Обеспечение снабжения	Поиск самых дешевых продуктов для после- дующего использования в качестве сырья		Постоянные оценочные процессы для от- слеживания действий поставщиков		
	Высокоэффектив- ные системы увязы- вания продуктов поставщиков с про- изводственными процессами	Экономия с целью снижения производ- ственных затрат	График по- ставок, сни- жающий за- траты	Немного- числен- ная, от- лично подго- товлен- ная груп- па по продажам	Эффективная и должная установка товара с це- лью сниже- ния частоты и серьезности повторных вызовов
			Низкие затра- ты на транс- портные средства	Цена, позволя- ющая генериро- вать су- щест- венную прибыль	
	Внутренняя логи- стика	Операция	Внешняя ло- гистика	Марке- тинг и продажи	Услуги

В коммерческой организации необходимо создание гибкой системы, позволяющей определять релевантные затраты на производство, что не позволяет обеспечить совпадение данных о затратах, формируемых в системе финансового учета и в системе стратегического управленческого учета. При этом возникает необходимость трансформации данных финансового учета и их корректировки в целях получения информации о релевантных затратах. Например, при учете затрат по полной фактической себестоимости целесообразно в рамках стратегического управленческого учета формировать данные с использованием метода ABC либо PFC, формировать данные о нормативной

(плановой) стоимости готовой продукции для последующего анализа, возникших отклонений как по элементам затрат, так и по статьям затрат. Одним из наиболее распространенных методов является метод нормативной калькуляции затрат. Целью данного метода является сравнение данных о фактических затратах с нормативными, выявление и анализ возникших отклонений и на этой основе определение ответственности менеджеров за эффективность деятельности коммерческой организации. Примеры неправильной калькуляции нормативных затрат и использования вариационного анализа рассмотрены в таблице 2.

Таблица 2. Пример неправильной калькуляции нормативных затрат и использование вариационного анализа

№ п/п	Показатели	Значения/Расчет
Пример неправильной калькуляции нормативных затрат		
Исходные данные		
Структура нормативных затрат для продукта А:		
1.	Нормативные затраты на рабочую силу	Нормативное Нормативная время (6ч.) x почасовая ставка (8,50 руб.) = 51 руб.
2.	Нормативные материальные затраты для продукта В	Нормативное Нормативная цена, количество единиц (5шт) x (5 руб.) = 25 руб.
3.	Всего нормативных затрат	76
4.	Плановый выпуск продукта А за период (ед.)	1500
5.	Фактические затраты:	
5.1.	ставка почасовой заработной платы, руб.	5
5.2.	Цена за единицу продукта В	12
5.3.	Затраченное рабочее время, час.	2000
5.4.	Использованное количество единиц продукта В шт.	12000
Вариационный анализ отклонений		
1.	Расчет отклонения затрат на рабочую силу	
1.1.	Отклонение затрат на рабочую силу, руб.	(Нормативная ставка – фактическая ставка) x фактические часы = $(8,50 - 5) \times 2000 \text{ч} = + 7000$
1.2.	Отклонение использования рабочей силы, руб.	(Нормативное использование – фактическое использование) x нормативная ставка = $(1500 \times 6 - 2000) \times 8,50 = + 59500$
1.3.	Общее благоприятное отклонение затрат на рабочую сил, руб.	+ 66500
2	Расчет отклонений затрат на продукт В	
2.1.	Отклонение цены материала, руб.	(Нормативная цена – фактическая цена) x использованное количество единиц = $(5 - 12) \times 12000 \text{ч} = - 84000$
2.2.	Отклонение использования материалов, руб.	(Нормативное использование – фактическое использование) x нормативная цена = $(7500 - 12000) \times 5 = - 22500$
2.3.	Общее неблагоприятное отклонение затрат на материал, руб.	- 106500
3.	Перечень отклонений	
3.1	Неблагоприятное отклонение цены материала	- 7000
3.2.	Благоприятное отклонение ставки заработной платы	+ 84000
3.3.	Чистое неблагоприятное отклонение цены	- 77000
3.4.	Благоприятное отклонение производительности труда	+ 59500
3.5.	Неблагоприятное отклонение использования материала	- 22500
3.6.	Чистое благоприятное отклонение использования ресурсов	+ 37000
3.7.	Общее неблагоприятное отклонение	- 40000
3.8.	Неблагоприятное отклонение на производство 1500 единиц А	40000 (Нормативные затраты на производство 1500 единиц А- Фактические затраты) = (114000 - 154000)

На следующем этапе нормативные затраты скорректированы. Произведенные корректировки, учитывают экономию сырья и рост трудозатрат на 1500 единиц продукта А (таблица 3)

Таблица 3. Корректировки, учитывающие экономию сырья и рост трудозатрат на 1500 единиц продукта А, руб. (по прогнозным и фактическим ценам)

№ п/п	Нормативные затраты		Скорректированные, учитывающие экономию сырья и рост трудозатрат	
По нормативным ценам				
1.	Затраты на рабочую силу	51x1500=76500	Затраты на рабочую силу	8,50 x 1500 x 8ч=102000
2.	Затраты на материалы	25x1500=37500	Затраты на материалы	Зед.х 5x1500 = 22500
3.	Всего затрат	114000	Всего затрат	124500
По фактическим ценам				
1.	Затраты на рабочую силу	5 x 1500 x 6ч = 45000 Затраты	Затраты на рабочую силу	8ч x 5 x 1500=60000
2.	Затраты на материалы	15едх12х1500=90000	Затраты на материалы	Зедх 12х1500=£54000
3.	Всего затрат	135000	Всего затрат	114000

В таблице 4 нами произведен сравнительный анализ данных традиционного расчета отклонений эффективности по нормативным ценам и расчета реальных отклонений эффективности (по текущим ценам).

Таблица 4. Сравнительный анализ данных традиционного расчета отклонений эффективности по нормативным ценам и расчета реальных отклонений эффективности (по текущим ценам), в руб.

№ п/п	Традиционный расчет отклонений эффективности (по нормативным ценам)		Расчет реальных отклонений эффективности (по текущим ценам)	
1	Отклонение производительности труда	1500чх 8,50= +12750	Отклонение производительности труда	1500х5=+7500
2.	Отклонение использование материалов	1500ед. х 5= - 7500	Отклонение использования материалов	1500ед.х12= - 18000
3.	Чистый итог		Чистый итог	-10500

Данные рассмотренной выше ситуации, показывают, что калькуляция нормативных затрат - это важный инструмент стратегического анализа конкурентных стратегий.

При создании системы стратегического управленческого учета в коммерческой организации, необходимо учитывать концепцию цепочки создания ценности. Как справедливо отмечает профессор Маршал В. Мейер: «Затраты измеряют эффективность не полностью – если оценивать эффективность в первом приближении, то гораздо более близкую оценку даст сопоставление доходов и затрат, чем рассмотрение только затрат».

Процесс управления затратами реализуется в рамках конкретной корпоративной стратегии коммерческих организаций, которая включает общую стратегию, конкурентную стратегию, портфельную стратегию, стратегию диверсификации. Для организации важно оценить создание новой стоимости при реализации избранных стратегий. Для проведения такой оценки важно располагать информацией о себестоимости реализованной продукции, работ, услуг, соотношении постоянных и переменных затрат и другие показатели, характеризующие как внутреннюю, так и внешнюю среду организации. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется с отставанием от данных оперативного учета, а для управления затратами и себестоимостью продукции, работ, услуг на основе концепции цепочки ценностей необходимо определить стоимость создаваемую каждым сегментом ор-

ганизации в разрезе видов деятельности и видов производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и оценить издержки по ним. Данная информация может быть сформирована в системе стратегического управленческого учета.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

Барахоева М.С.

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ИнГУ

В условиях расширения хозяйственной самостоятельности предприятий и ускоренного обновления производства одно из центральных мест в работе любой организации занимает анализ и обоснование стратегии ее развития. В стратегическом анализе затрат основное внимание акцентируется на качественных, содержательных аспектах. Результаты прямо ориентированы на использование в рамках процедур принятия решений.

Стратегический анализ является одним из видов управленческого анализа, позволяющий принимать решения, направленные на долгосрочные стратегические цели.

Традиционный анализ затрат ограничивается оценкой финансового влияния альтернативных управленческих решений, без рассмотрения стратеги-