

УДК (65.012.7)

Т.М. Одинцова, канд. экон. наук, доцент

Севастопольский национальный технический университет

ул. Университетская, 33, г. Севастополь, 99053, Украина E-mail:

E-mail: odintsova06@mail.ru

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПЕРСПЕКТИВНЫХ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫХ СИСТЕМ В ОПЕРАТИВНОМ И СТРАТЕГИЧЕСКОМ КОНТРОЛЛИНГЕ

В теории и практике управления издержками все большую роль приобретают калькуляционные системы, обеспечивающие соотношение затрат с их носителями с целью информационного обеспечения процесса управления и осуществления функций их планирования, учета, контроля, анализа и регулирования. Статья посвящена анализу современных калькуляционных систем, используемых в оперативном и стратегическом контроллинге.

Ключевые слова: контроллинг, строение систем, калькуляция, стоимость.

Постановка проблемы. В настоящее время контроллинг становится все более распространенным понятием в сфере экономических знаний и востребованным видом управленческой деятельности в практике хозяйствования. Его развитие предполагает новое видение целевых установок, соответственно - формирование современных концепций, расширение спектра решаемых задач и выполняемых функций, комплексное видение объектов, разработку и совершенствование используемых методов.

Эволюция концепций контроллинга показывает, что в своем развитии он проходит стадии от средства комментирования учетной информации и элементарной координации управленческих функций до системы обеспечения стратегической навигации и управления достижением целей, балансирующих интересы предприятия и стейкхолдеров [1, с. 8-11].

Современный контроллинг решает задачи в области оценки стратегических намерений и потенциалов, увязки целей с интересами заинтересованных институтов, измерении и выражении этих целей в системе сбалансированных стратегических и оперативных показателей деятельности.

Одним из ключевых показателей с точки зрения создания стоимости и обеспечения конкурентоспособности являются издержки предприятия. Кроме того, издержки традиционно и по праву считаются важнейшим объектом контроллинга, который сформировался на базе управленческого учета с присущим ему акцентом на затраты. Концепция стратегического управления издержками в настоящее время рассматривается как одно из фундаментальных направлений в области стратегического менеджмента, управленческого учета и контроллинга.

Существенную роль в управлении издержками играет калькуляционная система. Понятие «калькуляционная система» появилось в отечественной экономической литературе в начале 90-х годов XX века. Вначале оно рассматривалось как зарубежный аналог принятого в отечественном учете термина «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции». Затем, с развитием управленческого учета, под калькуляционной системой стали понимать информационно-контрольную систему, позволяющую не только рассчитывать себестоимость продукта, но и формировать комплекс информации, необходимой для управления издержками.

В первоначальном значении калькуляция представляет собой комплекс затрат, а калькулирование – процесс их исчисления, включающий систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости калькуляционной совокупности в целом и ее отдельной единицы. Обычно процесс калькулирования рассматривался применительно к расчету себестоимости продуктов, производимых и реализуемых данным предприятием. По мере развития управленческого учета калькулирование стало рассматриваться как процесс расчета себестоимости значительно большего числа объектов и способ соотнесения издержек с различными носителями для их контроля и информационного обеспечения принимаемых решений.

В современном управленческом учете и контроллинге калькулирование вышло далеко за рамки счетоводческих процедур определения себестоимости и может рассматриваться как один из действенных методов, обеспечивающих управление затратами. Более того, в экономической литературе чаще используется более широкое и емкое понятие – калькуляционная система.

Анализ последних исследований и публикаций. Понятие калькуляционная система наиболее часто встречается в литературе по управленческому учету, причем в большинстве источников дается характеристика применяемых в мировой практике калькуляционных систем без серьезных попыток их систематизации. Вопросы калькулирования и построения калькуляционных систем рассматриваются в трудах Голова С.Ф., Кавериной О.В., Данилочкиной Н.Г. и ряда других ученых.

Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы. Однако в современной экономической литературе пока нет четкого определения сущности калькуляционных систем, их места в системе учета, контроллинга и управления. Кроме того, поскольку калькуляционные системы многоплановы и имеют

разные принципы построения, цели и механизмы функционирования, то представляется целесообразной их классификация, что позволит более четко выявить их существенные характеристики, особенности формирования и использования.

Цель статьи. Целью данной статьи является анализ применяемых в современном управленческом учете и контроллинге калькуляционных систем, характеристика особенностей и принципов их построения, выделение калькуляционных систем оперативного и стратегического уровня.

Изложение основного материала. Под калькуляционной системой можно понимать совокупность методов и процедур, обеспечивающих соотнесение издержек с их носителями с целью информационного обеспечения процесса управления затратами и осуществления функций их планирования, учета, контроля, анализа и регулирования.

Такая емкая трактовка понятия калькуляционной системы связана с рядом объективных факторов.

Прежде всего, как уже отмечалось, меняются задачи, решаемые данной системой. Помимо традиционных задач расчета себестоимости, она призвана обеспечить:

- формирование информации для принятия решений оперативного и стратегического характера;
- выявление носителей затрат и соотнесение издержек с этими носителями;
- оценку эффективности и моделирование бизнес-процессов;
- выявление и регулирование затратнообразующих факторов;
- диагностирование отклонений от заданных значений в процессе формирования затрат, управление по возмущениям;
- мониторинг и контроль затрат в процессе локализации и отнесения;
- оценку эффективности отдельных сегментов и управленческих решений на стадии планирования и бюджетирования;
- соотнесение затрат и выгод (прибыли, ценности для потребителя, конкурентных преимуществ и т.д.).

Соответственно, в современном калькулировании существенно расширяется спектр объектов отнесения издержек. В управленческом учете под объектом затрат понимается предмет или сегмент деятельности, который требует отдельного измерения связанных с ним затрат. В качестве объектов затрат могут выступать изделия, услуги, проекты, заказчики, марки, виды деятельности, подразделения, программы, регионы и т.д. [2, с. 100]. Кроме того, обеспечивая выполнение задач стратегического контроллинга, прогрессивные калькуляционные системы выделяют такие объекты отнесения затрат, как:

- бизнес-процессы и операции;
- функции деятельности;
- стоимость, создаваемая для потребителя;
- набор видов деятельности, создающих такую стоимость (цепочка ценностей);
- атрибуты продукта;
- стадии жизненного цикла продукта;
- стадии движения продукта в процессе его создания;
- бренды и т.д.

При этом в себестоимость калькулируемых объектов включаются не только фактические, но и нормативные, бюджетные, будущие (прогнозируемые), альтернативные затраты (издержки упущенной выгоды). Меняется подход к включению в себестоимость затрат – в зависимости от цели и принципа построения калькуляционной системы себестоимость может ограничиваться только определенным кругом издержек – например, исключительно релевантными, переменными, нормативными и т.д.

Методы, используемые в современных калькуляционных системах, последовательность и процедура калькулирования все в большей степени сориентированы на достижение целей соотнесения издержек со стратегически значимыми сегментами деятельности, обеспечения информации, необходимой для регулирования бизнес-процессов, текущего мониторинга и контроля затрат и затратнообразующих факторов. Основные методологические особенности калькулирования традиционно связаны процедурами с локализации, отнесения, выбора соответствующей базы, распределения и перераспределения издержек. В современных калькуляционных системах наблюдается многовариантность расчетов и отход от стереотипов в реализации данных процедур – выделение различных пулов затрат и их многоэтапное распределение, концептуальный подход к выбору баз распределения, комбинирование методов и развитие гибридного калькулирования.

Таким образом, калькуляционная система трансформируется в систему поддержки управления затратами, бизнес-целями и бизнес-процессами, позволяет выявить объекты, требующие внимания, привлечь к ним действия руководства, и перераспределить ресурсы с максимальной эффективностью. Возможно, что и сам термин «калькуляционная система» становится несколько узким для определения сущности такого комплекса управленческих действий по оценке и регулированию затрат.

К перспективным калькуляционным системам, применяемым в контроллинге в настоящее время, можно отнести такие системы (рисунок 1).

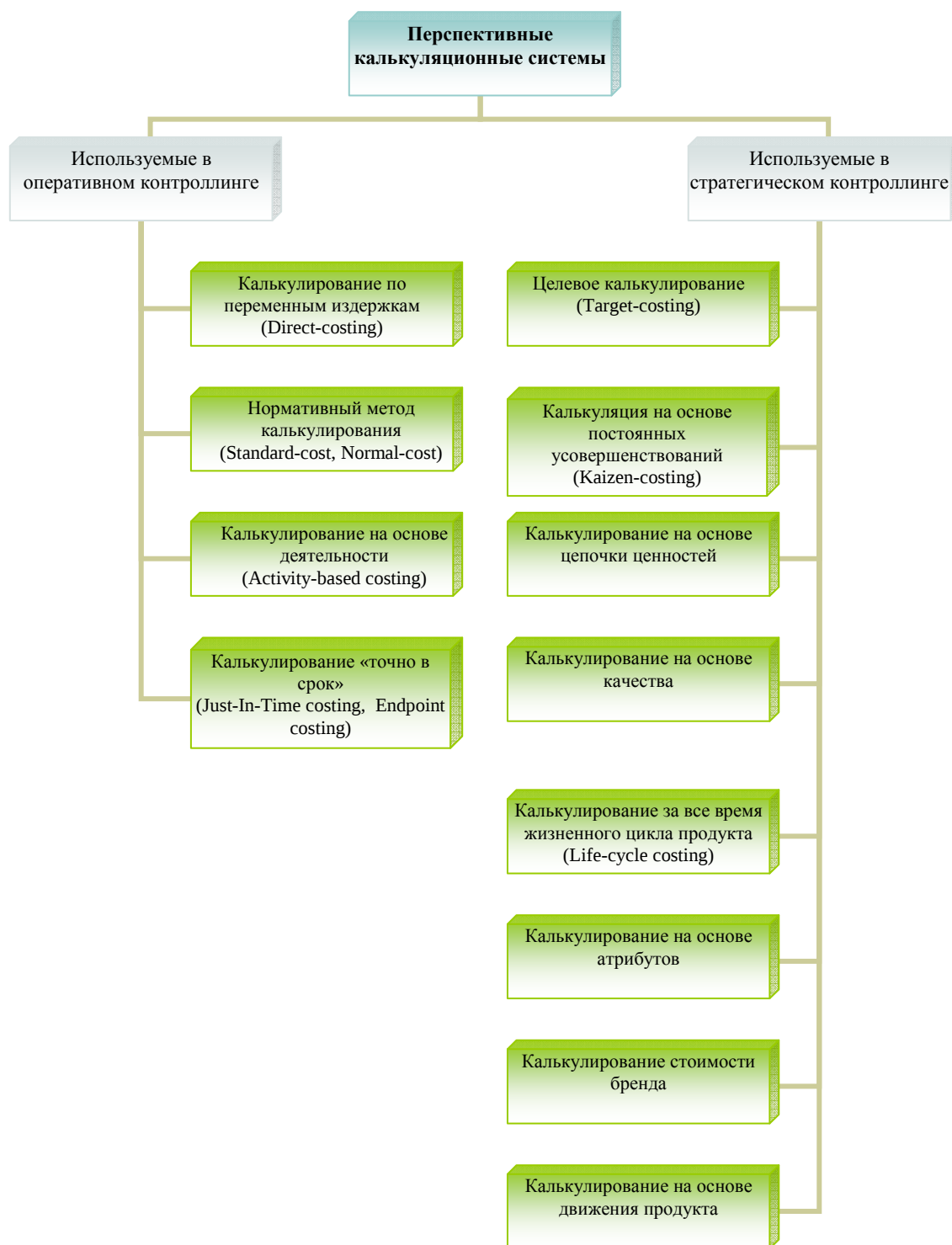


Рисунок 1 – Перспективные калькуляционные системы, применяемые в оперативном и стратегическом контроллинге

Все перечисленные системы являются калькуляционными системами, так как в основе их лежит соотношение затрат с объектами и расчет себестоимости, но при этом они неоднородны и существенно различаются по принципу построения, характеру участия в регулировании издержек и уровню управления ими.

Часть калькуляционных систем построена по принципу выбора (ограничения или расширения) круга издержек, относимых в себестоимость объекта (к ним относятся, например, системы калькулирования по переменным издержкам, по затратам, связанным с обеспечением качества). В основе построения других – выбор объектов отнесения затрат, информация о себестоимости которых может использоваться в процессе принятия решений – например, функциональное калькулирование

себестоимости процессов и операций, атрибутов продукции, брендов, калькулирование за все время жизненного цикла продукта, на основе цепочки ценностей. Некоторые системы основаны на том, какая информация об издержках – фактическая или нормативная - используется в качестве основы для расчета себестоимости (нормативный метод). Определенные калькуляционные системы основаны на принципе ликвидации избыточной информации для управления, их специфика связана непосредственно с организацией производства и учета затрат на производство (калькулирование «точно в срок»). И, наконец, ряд калькуляционных систем нацелен на непосредственно регулирование затрат в процессе их планирования и осуществления (целевое калькулирование, калькуляция на основе постоянных усовершенствований).

Любая калькуляционная система в первую очередь призвана обеспечить процесс управления необходимой информацией и привлечь внимание менеджеров к самим издержкам, их носителям и затратообразующим факторам. Однако среди приведенных выше калькуляционных систем можно выделить такие, которые предполагают реализацию не только информационной функции, но и обеспечение контроля, планирования, мониторинга и оперативного регулирования затрат, то есть более активное и многофункциональное участие в процессе управления.

Кроме того, ряд калькуляционных систем возник в процессе развития стратегического управленческого учета и контроллинга и концепции, заложенные в их основу, связаны с современными тенденциями стратегического управления затратами.

К системам калькулирования, используемым в оперативном контроллинге и связанными, в первую очередь, с расчетом себестоимости производимого продукта, можно отнести следующие (таблица 1).

Таблица 1 – Классификация методов калькулирования, используемых в оперативном контроллинге

Классификационный признак	Метод калькулирования (калькуляционная система)
1. По основным объектам учетной группировки затрат на производство	Позаказный
	Попроцессный
	Попередельный
2. По степени поглощения затрат	Учет полных затрат
	Учет переменных затрат (direct-costing)
3. По степени использования нормативных затрат в расчете себестоимости	Фактическое калькулирование
	Смешанное (нормальное) калькулирование
	Нормативный учет (standard-cost)
4. По концепции локализации и отнесения затрат на продукт	Одноступенчатое калькулирование
	Калькулирование на основе деятельности (Activity-based costing)

Калькуляционные системы, в большей степени относящиеся к стратегическому контроллингу – целевое калькулирование, калькуляция на основе постоянных усовершенствований, калькулирование на основе цепочки ценностей, калькулирование на основе качества, калькулирование на основе движения продукта, калькулирование на основе атрибутов продукции, калькулирование за все время жизненного цикла продукта, калькулирование стоимости бренда и т.д. Эти системы предполагают выделение специфических объектов калькулирования и определение круга затрат, относимых в себестоимость этих объектов для информационного обеспечения решений стратегического характера.

На основании сказанного можно сделать вывод о том, что различные калькуляционные системы не являются взаимоисключающими, могут комбинироваться и дополнять друг друга и дальнейшее развитие теории и практики контроллинга в области управления издержками, в частности, предполагает формирование комплексных и гибридных систем калькулирования.

Представим краткую характеристику принципов построения и особенностей применения наиболее интересных с точки зрения оперативного и стратегического контроллинга калькуляционных систем.

Система калькулирования по переменным издержкам (Direct-costing), предполагает включение в себестоимость продукта или другого калькулируемого объекта только переменных затрат, непосредственно связанных с их производством и сбытом. Постоянные расходы при этом рассматриваются и контролируются как расходы периода, связанные не с производством определенного вида продукции, а со способностью предприятия (подразделения) производить, заданной существующей производственной мощностью. Полученная информация дает возможность применять анализ зависимостей «издержки – объем – прибыль» и принимать решения оперативного характера по структуре затрат, ценам, объему и ассортименту производства и сбыта и другие. Данная калькуляционная система насчитывает уже более чем столетнюю историю и широко применяется в управленческом учете и контроллинге.

Альтернативой данной методике является система калькулирования по полным издержкам (Absorption-costing), в которой себестоимость продукта поглощает как переменные, так и постоянные

затраты. В настоящее время в чистом виде калькулирование по полным затратам применяется достаточно редко; даже в финансовом учете затраты административного характера, сбытовые и, в ряде случаев - постоянные общепроизводственные – считаются расходами периода без включения в себестоимость продукции (работ или услуг).

По степени использования нормативных затрат в расчете себестоимости традиционно выделяют два базовых варианта калькулирования – на основе фактических затрат и на основе нормативных затрат. Система калькулирования фактической себестоимости является традиционной и применяется на большинстве предприятий, хотя имеет ряд существенных недостатков, основным из которых является сложность получения оперативной информации о себестоимости и периодичность ее исчисления.

Калькулирование на основе нормативных затрат предполагает включение в себестоимость затрат по нормам; в отечественном варианте (нормативный метод) – с дальнейшей корректировкой на отклонения и изменения норм, а в зарубежном аналоге метода (система Standard-cost) – без такой корректировки. Такая система калькулирования дает возможность оперативного контроля затрат, выявления отклонений, их систематизацию по видам и факторам, что позволяет реализовать подход управления по возмущениям. Возможностям и перспективам применения калькулирования на основе нормативных затрат было посвящено много серьезных исследований, однако широкого распространения в отечественной практике данный метод так и не получил, очевидно, в первую очередь потому, что требовал существенных изменений в действующей системе учета. Промежуточным вариантом является так называемое нормальное (смешанное) калькулирование. При этом подходе прямые издержки относятся в себестоимость продукта в фактической величине, а косвенные накладные расходы – в нормативной величине, приходящейся на фактическое значение базы распределения. Таким образом, может быть достигнута большая оперативность в расчете себестоимости и обеспечен дополнительный контроль накладных расходов, но без кардинальной перестройки системы учета затрат. Сегодня такой подход реализован в методике финансового учета постоянных общепроизводственных расходов, установленной П(С)БУ 16 «Расходы».

С точки зрения оперативного контроллинга, одной из ключевых целей которого является регулирование затрат, методы, использующие нормативные издержки в расчете себестоимости являются перспективными и позволяющими реализовать не только учетную, но и аналитическую, плановую и контрольные функции любой калькуляционной системы, в которую они легко и органично встраиваются.

С 80-х годов XX века в теории и практике менеджмента, учета и контроллинга все большую популярность стал приобретать подход, сориентированный на управление процессами и операциями предприятия, и возникла новая система калькулирования на основе деятельности – Activity-based costing. В отличие от традиционной концепции одноступенчатого калькулирования, при котором считается, что продукт потребляет ресурсы, данный подход предполагает, что процесс потребляет ресурсы, а продукт – процессы. Соответственно процессы и операции рассматриваются как объекты отнесения затрат, рассчитывается их себестоимость и формируется информация для оценки эффективности самих бизнес-процессов. Использование такого калькулирования дает возможность контролировать процессы различного уровня, определять их связь с производимыми продуктами, степень участия в создании стоимости для потребителя, а также более точно относить косвенные расходы в себестоимость продукции (работ или услуг). Данная калькуляционная система представляет большой интерес, т.к. предполагает процессно-ориентированный подход к управлению затратами и формирует информацию как оперативного, так и стратегического характера – с точки зрения реинжиниринга бизнес-процессов, оценки вариантов инновационных и инвестиционных решений и регулирования ключевых затратнообразующих факторов.

Калькулирование «точно в срок» (Just-in-time calculation, Endpoint costing) является составным элементом одноименной системы управления и организации бизнес-процессов. Ее особенностями являются: ячеистый тип производства, организация материального потока по принципу втягивания, тенденция к сокращению затрат, не добавляющих ценности продукту, обеспечение нулевых товарно-материальных запасов, доведение размера партии до единицы. Особенности данного метода калькулирования связаны с технологией отражения затрат в системе учета и принципом ликвидации избыточной информации для управления. Учет затрат на производство существенно упрощается и расчет себестоимости осуществляется на одной, заключительной точке материального потока (на счете готовой продукции). В данной системе существенно повышается роль оперативного учета и контроля, регулирующего объемы производства каждой предыдущей стадии в соответствии с потребностями последующей и общую ориентацию на конечный спрос. Кроме того, проводится анализ операций цикла прохождения заказа: ожидание, обработка, контроль, транспортировка и хранение и выявляются пути устранения и минимизации издержек операций, не добавляющих ценности продукту (практически всех, кроме обработки).

Целевая калькуляция себестоимости (Target-costing) относится к калькуляционным системам стратегического уровня и представляет собой систему формирования и регулирования себестоимости продукта на стадии его проектирования. Соответственно здесь оперируют плановыми затратами для достижения целевой себестоимости. Исходной точкой такого калькулирования является определение ценности продукта с точки зрения потребителя: проводятся рыночные исследования, и оценивается готовность потребителя оплачивать те или иные функции и атрибуты этого продукта, при этом проводится сравнение с конкурентными продуктами. Из сформированной таким образом целевой цены вычитается целевая прибыль, заданная требуемым уровнем рентабельности, и полученная себестоимость рассматривается как целевая. Задачей команды разработчиков является ее достижение путем принятия решений по конструкции продукта, его функциональным характеристикам, технологии изготовления и т.д. Такая калькуляция позволяет оценить соответствие функциональности и стоимости продукта, выделить затратнообразующие факторы на этапе его проектирования и планирования производственных процессов. Кроме того, делается попытка позиционировать внешние факторы – потребительские предпочтения и конкурентные предложения – в качестве объектов отнесения издержек.

Калькуляция постоянных усовершенствований (Kaizen-costing) является системой, направленной не столько на расчет, сколько на регулирование издержек. Философия кайзен зародилась и нашла применение на японских предприятиях; она предполагает внесение улучшений в процесс небольшими шагами, постепенными мероприятиями, а не за счет радикальных инновационных решений. В отличие от целевой данная калькуляция используется не на этапе проектирования, а на этапе производства и сориентирована, в первую очередь, на снижение затрат путем повышения эффективности производственных процессов. При этом до непосредственных исполнителей доводится целевой показатель снижения расходов и им предоставляются широкие полномочия по выбору путей сокращения расходов и улучшения производственных процессов [3, с. 540].

В стратегическом контроллинге все более широкое распространение в настоящее время получает система калькулирования на основе цепочки ценностей. Под цепочкой ценностей понимается взаимосвязанный набор видов деятельности, создающих ценность для потребителя (от источников сырья для поставщиков до обслуживания потребителя). Соответственно расчет и анализ затрат на каждом из этапов цепочки ценностей дает возможность оценить и скоординировать деятельность по управлению издержками, затратнообразующими факторами, технологическими связями и конкурентными преимуществами каждого из звеньев. Данный подход к калькулированию предполагает обмен внутренней информацией об издержках ряда компаний, составляющих цепочку ценностей в данной отрасли. На основании этого устанавливаются методы взаимодействия для большего удовлетворения потребителей (каждого следующего этапа цепочки), минимизации затрат и повышения эффективности деятельности.

Калькулирование на основе качества является составным элементом системы всеобщего управления качеством (TQM, Total quality management) и формирует комплекс информации о затратах, связанных с качеством продукции. К ним относятся расходы на обеспечение качества и расходы, связанные с несоответствием качеству. Данная калькуляционная система предполагает не расчет себестоимости, а формирование выборочной информации о затратах, связанных с обеспечением качества, с целью их контроля и регулирования.

Применяемые в стратегическом контроллинге калькуляционные системы могут строиться по принципу выделения тех объектов отнесения издержек, которые важны для оценки конкурентных преимуществ и принятия стратегических решений относительно предлагаемых потребителю продуктов. К таким системам можно отнести, в частности калькулирование стоимости бренда и калькулирование на основе атрибутов продукции. Полученная себестоимость сопоставляется со значениями стоимостной оценки потребительских ожиданий и предпочтений относительно того или иного продукта, поэтому эти методы базируются на обстоятельном исследовании рынка.

Калькулирование жизненного цикла продукции (Life-cycle costing) это система измерения затрат не только производственной, но и всех других стадий жизненного цикла продукта. В этом случае целый ряд издержек, рассматриваемых в традиционном учете как периодические (на исследования и разработки, обучение, сбыт) включаются в себестоимость продукта. Информация, полученная в данной калькуляционной системе, позволяет находить пути снижения издержек на стадиях разработки и проектирования продукта, его производства, обслуживания и вывода с рынка и более точно оценивать рентабельность.

Идея, лежащая в основе системы калькулирования на основе движения продукта заключается в том, что затраты на продукт образуются из набора физических ресурсов, ряда последовательных «вмешательств» в этот ресурс и временных затрат. Под вмешательствами понимают действия, преобразующие ресурс, меняющие его местоположение, контролирующие качество продукта, добавляющие ему дополнительные выгоды. Причем, выделяют вмешательства, добавляющие и не добавляющие ценность продукту с точки зрения потребителя. Кроме того, в данной системе

определяются временные затраты, которые сопутствуют всем стадиям движения продукта до конечного потребителя. Рассмотрение ресурсов, вмешательств и временных издержек как основных факторов затрат, позволяет осуществлять анализ и реконфигурацию бизнес-процессов и минимизировать себестоимость продукции [4, с. 240-241].

Выводы. В современном контроллинге калькуляционная система выполняет не только функцию расчета себестоимости, но и рассматривается как информационная база для принятия решений оперативного и стратегического характера, а также действенный инструмент управления издержками предприятий. Значительно расширяется спектр задач, решаемых системами калькулирования, используемых методов, объектов отнесения затрат, и видов издержек, контролируемых и соотносимых с данными объектами. Существующие калькуляционные системы неоднородны и различаются по принципу построения, характеру участия в регулировании издержек и уровню управления ими. В современных условиях многие из них предполагают не только реализацию информационной функции, но и обеспечение контроля, планирования, мониторинга и оперативного регулирования затрат, то есть более активное и многофункциональное участие в процессе управления. Более того, ряд систем предполагает выделение принципиально новых направлений отнесения затрат, позиционирование которых в качестве объектов регулирования меняет саму концепцию управления издержками.

Библиографический список

1. Фалько С.Г. Контроллинг: миссия, современное состояние и перспективы развития / С.Г. Фалько // Формування ринкової економіки: зб. наукових праць. Спец. вип., присвяч. Між нар. наук.-практ. конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». — К.: КНЕУ, 2008. — 512 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник/ С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ./ К. Друри; под ред. С.А. Табалиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. — 560 с.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 352 с.

Поступила в редакцию 20.04.2010 г.