

Перевощикова Елена Львовна

Perevoshchikova Elena

Ростовский Государственный Строительный Университет

Rostov State Building University

Доцент кафедры управленческого учета и анализа

Associate Professor of Management Accounting and Analysis

Бухгалтерский учет

E-Mail: finance@kbfar.ru

Сравнительный анализ традиционных и функциональных систем учета и калькулирования себестоимости

Comparative analysis of traditional and functional systems of accounting and cost calculation

Аннотация: Статья посвящена сравнению традиционных и функциональных методик учета, с выявлением сильных и слабых сторон, достоинств и недостатков, особенностей применения. Статья дает всестороннюю оценку учетных систем, освещает сферу их применения.

The Abstract: Article devoted to a comparison of traditional and functional methods of accounting, identifying strengths and weaknesses, advantages and disadvantages, the specific application. The article gives a comprehensive assessment of the accounting systems, highlights their scope.

Ключевые слова: Бухгалтерский учет, управленческий учет, традиционные методы учета, функциональные методы учета.

Keywords: Accounting, management accounting, traditional accounting methods, functional accounting methods.

Исследование учета затрат по функциям в строительстве ставит перед исследователями 3 проблемы:

- проведение сравнительного анализа традиционных и функциональных систем учета и калькулирования себестоимости;
- разработки методики функционального учета затрат и калькулирования себестоимости;
- разработки методик интернациональной модели финансового учета, структурированного рабочего плана счетов и организации учета затрат по функциям в строительстве.

Для этого основные учетные системы были разбиты на две группы:

1. Традиционная система:

- нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- стандарт-костинг;
- директ-костинг;
- позаказно-нормативный метод и др.

2. Функциональные учетные системы:

- ABC (учет затрат по функциям);
- PFC (учет затрат на основе движения продукта);
- цепочка ценностей;
- ЛТ (точно в срок).

Автор делит основные системы учета и калькулирования на две группы (традиционные и функциональные), исходя из следующих основных соображений.

Во-первых, для проведения сравнительного анализа учетных систем по комплексу признаков, необходимо выделить системы, обеспечивающие учет и распределение затрат по изделиям на уровне предприятия (нормативный метод, стандарт-костинг, попередельный, позаказный и др.) из систем, построенных на учете и распределении затрат по функциональному признаку (функции, этапы движения продукта, цепочки ценностей, логистическая цепочка формирования себестоимости от поставщиков до покупателей и др.).

Первые ориентируют предприятие на детализацию учета по изделиям, деталям, узлам, полуфабрикатам и т.д., вторые ориентируют предприятие на функции, то есть управление бизнес-процессами, аутсорсингом, функциями, процессом создания добавленной стоимости на отдельных этапах формирования продукта.

До 2000 года в мировой практике основной упор делался на соблюдение мировых стандартов (которых более 600, в том числе 42 бухгалтерских), японских управленческих решений.

Теперь на повестке дня стратегические карты и сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard), бережливое производство (Lean Manufacturing) и шесть сигм, управление бизнес-процессами, аутсорсинг, финансовая эффективность ИТ-систем, контроль за государственными расходами, бюджетирование с учетом результатов деятельности и т.д. Система ABC так или иначе используется во всех этих концепциях, и новый "Разумный учет" объясняет, каким образом это делается [2].

Во-вторых, более 20 традиционных систем, начиная от позаказного метода и заканчивая таргет-костингом (целевым учетом), строились на самых разнообразных способах распределения накладных расходов как по их итогу, так и по отдельным статьям. В последнем случае применялись самые разнообразные показатели: площади, часы работы линии и т.д.

Традиционные системы работали хорошо, когда накладные расходы вспомогательных бизнес-процессов составляли небольшую долю прямых трудозатрат основного персонала, потраченных на производство товаров. Но сегодня автоматизация, с одной стороны, значительно уменьшила такие трудозатраты, а с другой – превратила вспомогательные процессы в очень важные факторы формирования себестоимости. По этой и другим причинам использование трудозатрат основного персонала в качестве базы для распределения накладных расходов может приводить к неправильному формированию себестоимости и неадекватным стратегическим решениям. [2].

Функциональные системы ориентируют предприятие на самые разнообразные процессы с тем, чтобы определить вклад сотрудников в формирование добавленной стоимости и в удовлетворение потребностей покупателей. Так, например, система ABC ориентирует администрацию на процессы, за которыми стоят отдельные сотрудники. Так, при анализе себестоимости товара ABC позволяет распределить затраты по продуктам на основе реальных бизнес-процессов и ресурсов, использованных в производстве, маркетинге, продажах, достав-

ке и послепродажном обслуживании. ABC формально определяет взаимосвязь между носителями издержек и видами деятельности [2].

Система PFC ориентирована на учет затрат на основе движения продукта: последовательность движения создаваемого товара, определение ключевого ресурса, определение маршрута движения продукта с минимальными затратами, определение этапов маршрута, на которых требуется вмешательство, расчет временных затрат, накопление затрат по этапам и функциям, принятие решений по рациональному использованию ресурсов.

В-третьих, за последние 150 лет, с момента появления первых систем по организации учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, произошло кардинальное изменение между трудозатратами и накладными расходами на рисунке 1.



Рис. 1. Изменение доли накладных расходов трудозатрат основного персонала в себестоимости продукта [2]

Трудозатраты сократились более чем в 10 раз, накладные расходы возросли в 2 раза. Отсюда традиционные системы учета, ориентированные на распределительные процессы в соответствии с трудозатратами, должны уступить приоритет ориентированным на функциональный или поэтапный учет накладных расходов.

В-четвертых, функциональные методы позволяют организовать управление себестоимостью и инвестициями, ориентируясь на установление приемлемых цен.

Управление стоимостью – подлинно современная система финансового анализа и обоснования решений в компании. Суть этого направления в менеджменте и финансовой аналитике компании состоит в тщательном анализе изменений стоимости бизнеса, вызываемых стратегическими решениями и их воплощением в жизнь, во введении нового критерия успеха компании, основанного на приросте ее стоимости вместо традиционных подходов, увязывающих успешный результат с показателями бухгалтерской прибыли. Разумный учет, или ABC, направлен на скрупулезный анализ создаваемой для клиента ценности в процессе производства продукта и предоставления услуг. Поэтому он построен на анализе бизнес-процессов и их компонентов – видов деятельности [5].

В-пятых, необходимо принимать во внимание отношение оценки себестоимости по функциональным системам к оценке по традиционным системам, которые в отдельных случаях составляют разницу в десятки и сотни раз (рис. 2).

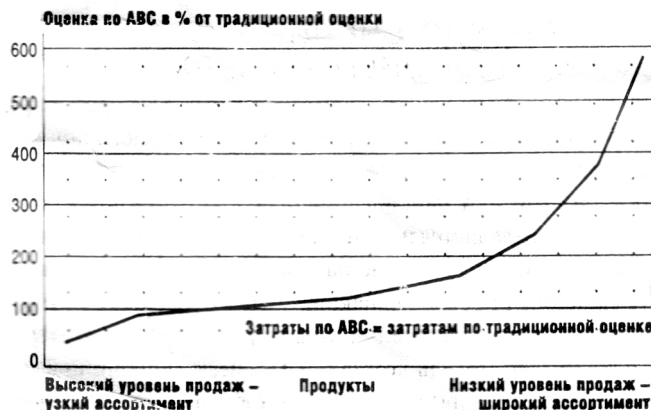


Рис. 2. Определение оценки себестоимости по традиционным системам учета

В-шестых, все традиционные системы ориентированы на прошлые периоды. На базе функциональных систем созданы системы анализа, например, ABC-анализ, используемые для прогнозирования и планирования будущих действий и позволяющие принимать эффективные решения, приводящие к снижению затрат и росту доходов.

В-седьмых, функциональные системы получили в мировой экономике значительное развитие и применение: ABC, PFC, цепочки ценностей, JIT и др.

Примерно 50 % компаний в США применяют метод ABC в той или иной форме [2].

Сравнительный анализ традиционных и функциональных систем учета и калькулирования себестоимости проводился с использованием следующего комплекса показателей: экономическая основа традиционных и функциональных систем; цель учетной системы; сущность учетной системы; объекты учета и калькулирования; последовательность проведения учета; используемый алгоритм учета и калькулирования; распределение накладных и косвенных расходов; методы учета и калькулирования; подход к формированию себестоимости; использование бухгалтерских регистров; показатели, используемые для подведения итогов (эталонные, эффективности); управление результатами; контроль; принимаемые решения; управление ценообразованием; преимущества и недостатки.

Экономической основой традиционных систем является распределение затрат по изделиям на уровне предприятия, по группам изделий, по деталям, узлам, полуфабрикатам и т.д. В традиционном управленческом учете все издержки рассматриваются только на уровне продукта. Расчет общей суммы накладных издержек с их последующим распределением по объектам затрат пропорционально некоторой базе приводит к тому, что на какие-то продукты списываются никак не связанные с ними накладные издержки, другие продукты, наоборот, оказываются в роли нахлебников [2].

Экономической основой функциональных систем выступают виды деятельности, этапы движения продукта, цепочки создания стоимости продукта. То есть, в традиционных системах первичными выступают изделия и их составные части, а в функциональных системах иерархия видов деятельности.

Понятие иерархии видов деятельности отличает метод ABC от традиционных методов учета издержек, которые устанавливают связь между продуктом и лишь прямыми издержками на его изготовление (прямые материальные и трудовые издержки), но не анализируют связь между продуктом и накладными расходами. Распределение накладных расходов проводится в зависимости от трудоемкости производства продукта: рассчитывается ставка накладных издержек на один час рабочего времени (общая сумма накладных расходов делится на суммар-

ную трудоемкость произведенной продукции), а затем умножается на трудоемкость единицы продукта [1].

Отсюда вытекает основное отличие экономической базы систем, сводящееся к тому, что функциональные системы учитывают уровень деловой активности предприятия, а традиционные системы не учитывают деловую активность.

Многие исследователи отмечают, что традиционные методы (стандарт-костинг, директ-костинг, позаказный, попередельный и др.) дают достоверную информацию об издержках лишь для того уровня хозяйственной деятельности компании, для которого проводился расчет. Если же требуется определить издержки на вид деятельности более высокого или более низкого уровня по сравнению с тем, для которого проводился расчет, то неизбежно возникают искажения [1]. Цель учетной системы в рамках традиционных методов учета и калькулирования сводится к управлению себестоимостью и, в отдельных случаях, прибылью (директ-костинг). Функциональные системы учета и калькулирования решают более широкую цель стратегического управления ценообразованием и инвестициями в направлении повышения конкурентоспособности продукта или услуг. Использование учета по видам деятельности, чтобы наиболее прибыльно управлять производственными мощностями, а также направлять капиталовложения в те области, усовершенствования в которых принесут наибольшую прибыль. Объекты учета и калькулирования в традиционной системе представлены изделиями, полуфабрикатами, узлами, деталями или группами изделий.

В рамках ABC объектом выступает продукт, продуктовая линия, покупатель, в отношении которых себестоимость необходима для установления цен, установления инвестиционной стратегии или других управленческих решений.

Последовательность учета и распределения затрат в рамках традиционной системы учета определяется данными рис. 3. В традиционных системах затраты учитываются по цепочке: затраты – центры ответственности основные – центры ответственности вспомогательные – калькуляционные статьи – объекты. В этой цепочке господствуют косвенные методы распределения (распределение затрат вспомогательных центров ответственности, распределение статей калькуляции). Если же фактические затраты, собранные по счету 20 "Основное производство" и формирующие его себестоимость (себестоимость = затраты ± изменение остатков незавершенного производства) распределяются пропорционально нормативной, сметной или плановой себестоимости, то в этом случае мы имеем котловой метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.



Рис. 3. Последовательность учета и калькулирования в традиционной системе

При использовании функциональных систем и, в частности, метода ABC, последовательность учета и распределения затрат представлена данными рис. 4.

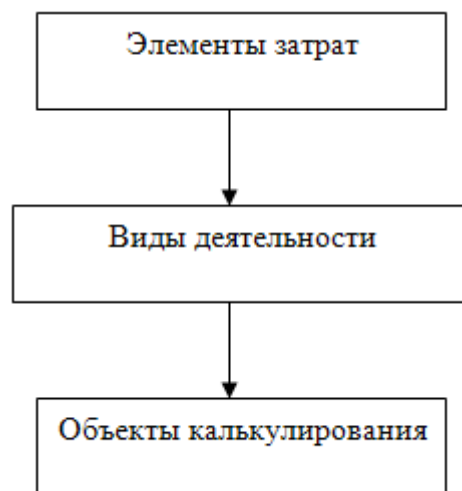


Рис. 4. Последовательность учета и калькулирования в функциональных системах

Очень часто продукт оказывается убыточным потому, что при установлении цены не учтены все необходимые для его производства виды деятельности. Традиционные методы учета затрат приводят к этой ошибке, поскольку для поиска связи между каким-либо видом деятельности и продуктом требуется столько времени и усилий, что бухгалтер предпочитает просто считать этот вид деятельности "косвенным" и распределить связанные с ним издержки каким-либо условным способом. В эту категорию часто попадают специальные требования к упаковке отдельных продуктов, требующие дополнительных видов деятельности. Исследуя причины убыточности некоторых своих продуктов, одна из компаний обнаружила, что потребители требовали упаковывать производимые ею пластиковые детали в специальные сумки, наполненные водой, чтобы предотвратить их высыхание. Никогда прежде компания не использовала такой вид упаковки. Хотя менеджеры считали такое требование обоснованным,

выяснилось, что оно было выдвинуто отделом контроля качества компании-покупателя уже после заключения контракта, а в ходе переговоров о цене деталей такой способ упаковки не оговаривался. На основе проведенного анализа компания-производитель поставила перед потребителем вопрос об увеличении цены деталей в связи с нестандартными требованиями к упаковке [1].

Алгоритм учета и калькулирования представляет из себя пошаговое описание обработки информации в целях достижения поставленной цели, в нашем случае, калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, покупателей и т.д.

В традиционной бухгалтерии при позаказном способе калькулирования в строительстве алгоритмы составляют от 15 до 18 итераций в зависимости от используемых систем организации финансового учета. Если используются котловые методы калькулирования, то количество итераций сокращается до 5-6, но при этом не достигается цель, так как учет организуется в целом по предприятию, а не по изделиям и, как правило, затраты распределяются пропорционально плановым, нормативным или сметным нормам.

Для функциональных систем учета и калькулирования, алгоритм учета затрат и калькулирования составляет от 7 до 12 итераций.

Распределение накладных и косвенных расходов на себестоимость объектов учета:

- традиционные системы построены на распределении накладных расходов на объекты учета и калькулирования пропорционально материалам, оплате труда, прямым расходам и т.д.;
- функциональные системы построены на распределении косвенных расходов в соответствии с используемыми драйверами затрат и драйверами видов деятельности.

Драйверы затрат используются для распределения расходов по элементам на соответствующие виды деятельности (функции).

Драйверы видов деятельности используются для отнесения расходов по виду деятельности на соответствующие калькуляционные объекты (готовые строительные объекты, покупатели, заказчики, девлоперы и т. д.).

Используемые методы учета и калькулирования:

- метод полного поглощения затрат и метод поглощения постоянных затрат используются в традиционных системах;
- метод распределения затрат по функциям и отнесения стоимости функционального обслуживания на продукты и покупателей – в функциональных системах и, в частности, в методе ABC.

Подход к формированию себестоимости представлен двумя процессами:

- условное отслеживание затрат до продукта характерно для традиционных систем учета затрат и калькулирования себестоимости;
- последовательное отслеживание затрат по функциям до покупателя и получателя услуг в целях обеспечения учетно-аналитической базы для управления эффективностью.

Использование бухгалтерских регистров:

- основным бухгалтерским регистром в традиционных системах является главная книга. Профессор Тёрни пишет, что главная книга – основная база данных бухгалтерской информации. Главная бухгалтерская книга распределяет финансовую информацию в соответст-

вии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP), стандартами учета в государственных организациях и стандартами для компаний сферы коммунальных услуг [3];

– функциональные системы в качестве основного учетного регистра используют структурированный рабочий план счетов, предусматривающий отражение функциональной структуры предприятия и деления затрат на прямые и косвенные.

Многие компьютерные программы для складского учета обеспечивают разделение издержек хранения на постоянные и переменные. Бухгалтеры, использующие программы этого типа, казалось бы, имеют право ожидать, что себестоимость хранения единицы товарно-материальных ценностей будет включать постоянную и переменную часть, однако на практике все издержки трактуются как переменные. Единственная полезная функция такого разделения состоит в том, что программа регистрирует проводки по постоянным и переменным издержкам на различных бухгалтерских счетах в Главной книге [2].

Показатели, используемые для подведения итогов деятельности, разбиты на две группы: эталонные и эффективности.

Для традиционных учетных систем в качестве эталонных показателей выступают самые разнообразные нормативы с отражением отклонений от них на основе анализа.

Для функциональных систем эталонными показателями – бенчмаркинг.

Бенчмаркинг – эталонное оценивание (benchmarking), процесс изучения и адаптации наилучших методов (наилучших практик) других организаций для совершенствования собственных результатов фирмы и для учреждения эталона оценки других внутренних показателей исполнения [4].

Показатели эффективности в традиционных системах основаны на анализе финансового состояния (активное, пассивное, нейтральное).

В функциональных системах показателями эффективности выступают: системы оценки эффективности, система сбалансированных показателей, система управления запасами "точно в срок".

Управление по результатам обеспечивается принятием оперативных, тактических и стратегических решений по достигнутым результатам.

Контроль деятельности предприятия обеспечивается в традиционных и функциональных системах на базе использования нулевых балансов, построенных на принципе гипотетической реализации активов гипотетического удовлетворения обязательств, получения и анализа рыночной и справедливой стоимости чистых активов и чистых пассивов и принятия решения на основе последующего анализа главной книги и первичных документов.

Управление ценообразованием обеспечивается на основе использования функциональных систем, в то время как традиционные системы учета и калькулирования не позволяют управлять ценами из-за значительных отклонений в себестоимости и невозможности ее точного определения.

Расчет издержек по конкретным видам деятельности стал серьезной проблемой как для крупных, так и для небольших компаний. В большинстве книг по ABC высказывается упрек в адрес традиционных методов учета затрат за то, что они обеспечивают сбор информации на уровне хозяйственных функций, а не на уровне видов деятельности. Однако большинство авторов почему-то упускают из виду тот факт, что чаще всего традиционные системы финансовой отчетности не способны определить издержки и для хозяйственных функций также (особенно в небольших компаниях) [2].

Метод ABC позволяет определить себестоимость и рентабельность в разрезе клиентов (таблица 1).

Таблица 1

Важность анализа рентабельности продукта и клиента [5]

Клиент	Объем продаж, \$	Рентабельность продукта по ме- тоду ABC, \$	Рентабельность, %	Все затраты на обслуживание клиента, \$	Чистая рента- бельность кли- ента по методу ABC, \$	Чистая рента- бельность, %
Клиент А	2312470	828517	36	524784	303734	13,13
Клиент В	4937170	872710	18	162752	709958	14,37

Пример результатов ABC-анализа в компании Dayton Technologies показывает важность корректного определения рентабельности продуктов и клиентов. Сравните показатели рентабельности продукта и чистой рентабельности для клиента А. Каковы ваши впечатления о ценности этого клиента с учетом всех затрат на его обслуживание?

Основные преимущества функциональных систем учета и калькулирования (учет затрат по функциям, цепочке ценностей, на основе движения продукта, точно в срок) по сравнению с традиционными системами:

- обеспечивает стратегическое управление ценообразованием и финансовыми вложениями;
- направлен на определение затрат по функциям, которые увеличивают ценность продукции и услуг для клиента;
- обеспечивает получение релевантной информации для принятия эффективных решений;
- метод улучшения эффективности бизнес-процессов путем объединения информационных технологий с современными управленческими методами, такими как шесть сигм и учет по видам деятельности;
- позволяет проводить эталонное оценивание.

К недостаткам метода ABC следует отнести две основные позиции:

- необходимо внедрить на предприятиях учет затрат на базе 30-х счетов (интернациональную модель финансового учета производственной или финансовой ориентации);
- разработать системы драйверов затрат и видов деятельности.

Проведен сравнительный анализ традиционных (нормативной, стандарт-костинг, директ-костинг) и функциональных (учет затрат по функциям, цепочке ценностей, этапам движения продукта) систем с учетом цели, сущности, экономической основы, последовательности учета и объектов калькулирования, используемых алгоритмов, методов распределения, управления, контроля и принятия решений с определением основных преимуществ метода ABC по сравнению с традиционными:

- стратегическое управление ценообразованием и финансовыми вложениями;
- проведение эталонного оценивания;

- определение затрат по функциям, увеличивающим ценность продукции и услуг для клиента;
- получение релевантной информации для принятия эффективных решений;
- обеспечение управления бизнес-процессами с адекватным учетно-аналитическим обеспечением.

Метод ABC целесообразно использовать в строительной отрасли для обеспечения управления ценообразованием и финансовыми вложениями в условиях внедрения и использования учета затрат на основе тридцатых счетов, то есть в условиях внедрения международной модели финансового учета производственной и финансовой направленности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Апчерг А. Управленческий учет: принципы и критерии. М.: Финансы и статистика, 2002. - 952 с.
2. Берстайн П. Освободительная борьба с неопределенностью // Пикфорд Дж. Управление рисками. М.: Вершина, 2004. - 352 с.
3. Вэйтилингэм Р. Руководство по использованию финансовой информации *Financial Times*: Пер. с англ./ Р. Вэйтилингэм. - М.: Финансы и статистика, 1999-400 с.
4. Дейли Дж. Эффективное ценообразование - основа конкурентного преимущества. - М.: Вильямс, 2004. - 304 с.
5. Терни П. Разумный учет: как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC. - М.: ИД «Секрет фирмы» 2006. - 384 с.