

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ, СТАТИСТИКА

Гарипова Ильнара Равиловна

магистрант

Соколов Андрей Юрьевич

д-р экон. наук, профессор, доцент

Институт управления, экономики и финансов

ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский)

федеральный университет»

г. Казань, Республика Татарстан

ПРОЦЕСС СТАНОВЛЕНИЯ МЕТОДА УЧЕТА СТОИМОСТИ ГЕНЕРИРОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВА (THROUGHPUT ACCOUNTING) КАК МЕТОДА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Аннотация: в статье рассматривается история создания метода учета стоимости генерирования денежных средства (*Throughput accounting, TA*). Осуществлен анализ зарубежных и отечественных источников, посвященных данной тематике. На основании проведенного исследования был сделан вывод, что данный метод управленческого учета не нашел достаточной проработки в научно-практической литературе.

Ключевые слова: управленческий учет, ограничение, теория ограничений, *Theory of constraints*, учет пропускной способности, метод *TA*, *Throughput accounting*.

В современных рыночных условиях нестабильности социально-экономических процессов предприятия, ограниченности финансовых ресурсов, особую актуальность приобретает вопрос повышения эффективности управления имеющимися в распоряжении у предприятия средствами. Возрастающие требования к улучшению качества управления и оперативности бизнеса обусловили переход от традиционных концепций управления к прогрессивным, позволяющим при-

нимать эффективные управленческие решения в целях улучшения экономических показателей организации. Одним из таких подходов является теория ограничений (Theory of constraints, ТОС), сформулированная в 80-е годы XX столетия Э. Голдраттом исходя из его видения эффективного менеджмента.

Следует отметить, что различные трактовки «теории ограничений» были сформулированы как зарубежными, так и отечественными авторами. Однако, несмотря на все их многообразие, можно отметить, что большинство ученых сходятся во мнении, что наиболее полно суть данной теории представлена в определении, представленном Энтони А. Аткинсоном, Раджив Б. Банкерем, Роберт С. Капланом, С. Марк Янгом. Так, по мнению данных авторов, «теория ограничений – это концепция управления, которая позволяет максимизировать объем продукции через узкое место процесса (ограничение)» [5, р. 205].

Современная концепция теория ограничений состоит из двух взаимосвязанных концепций: производственного менеджмента и системы учета и контроля финансовых показателей (учет чистого денежного дохода, Throughput accounting) [1, с. 38].

Как уже было отмечено, изначально данный подход был сформулирован Э.Голдраттом еще в 1986 году, в книге «Цель: Процесс постоянного совершенствования», где ее автором на практическом примере рассмотрены базовые принципы теории ограничений, применяемые в процессе управления организацией [7]. Необходимо отметить, что в данной работе аспекты управленческого учета были недостаточно развиты. Автором были определены некоторые аспекты расчета основных показателей (Throughput, Operational Expense, Investment), а также порядок определения показателей эффективности предприятия. Однако, в 1995 году Э. Норин, Д. Смит, Дж. Маккей совместно с Э. Голдраттом представляют некоторые изменения в данных определениях [9].

Большой вклад в развитие метода Throughput Accounting (ТА) внесли Д. Галловэй и Д. Валдрон в результате ряда публикаций в журнале «Management accounting» в 1988 году [6, р. 34]. В своих трудах, авторы, в частности, определили: в методе ТА нет различия между постоянными и переменными затратами;

все затраты за исключением затрат на материалы рассматриваются в качестве постоянных; скорость генерирования денежных средств не определяется по маржинальному доходу каждого продукта. Несмотря на то, что, по мнению некоторых авторов, метод ТА подходил для принятия решений в долгосрочном периоде, Д. Галловэй и Д. Валдрон в своих работах также отметили, что данный подход является одним из наиболее подходящих инструментов в краткосрочной перспективе.

Таким образом, на самом раннем этапе исследования метода ТА Э. Голдратт отметил общие аспекты данного подхода в рамках управленческого учета, а Д. Галловэй и Д. Валдрон в своих работах произвели дальнейшую конкретизацию методов и инструментов. Однако, необходимо отметить, что управленческий учет, построенный на основах ТОС, не принимался практиками того времени в качестве новой формы учета, в частности, этому способствовала критика традиционных систем учета Э. Голдраттом.

В 1990-х годах произошел новый виток развития управленческого учета, с использованием концепции ТОС. Метод ТА начал описываться во многих учебниках этого периода и был включен в программу Привилегированного института специалистов по управленческому учету (СИМА) [8]. Также необходимо отметить, что в 1995 году выходит работа Т. Корбетта «Throughput accounting», в которой приводятся практические примеры внедрения метода ТА, производится расчет производственной программы при различных видах ограничений [4].

Дальнейшее развитие системы ТА связано с появлением научных трудов Дж. Каспари и П. Каспари «Management Dynamics: Merging Constraints Accounting to Drive Improvement» [3] и С. Брэгга, который в работе «Throughput accounting: a guide to constraint management» (2007), отметил недостатки традиционных систем учета. По мнению С. Брэгга [2]:

– традиционные системы учета не могут обеспечивать внутренних пользователей релевантной информацией вследствие рассмотрения всех ресурсов предприятия как одинаково важных;

– классические подходы управленческого учета концентрируются на стоимости отдельных продуктов, включая распределённые накладные расходы, что ведет к неправильной оценке прибыли, и как следствие неверным управленческим решениям;

в традиционных системах управленческого учета цена продукта должна быть достаточной для покрытия всех перераспределенных затрат, что приводит к возможным убыткам предприятия.

Отечественную практику внедрения ТОС начали осуществлять в течение последних десяти лет. Можно отметить лишь незначительное количество ученых-экономистов (среди которых проф. Соколов А.Ю., проф. Воронова Е.Ю., доц. Самусенко С.А.), развивающих в своих работах концепцию ТОС, в том числе и в направлении постановки на ее основе системы управленческого учета (Throughput accounting).

Анализ различных экономических источников показывает, что российские предприятия не были участниками создания опыта применения концепции теории ограничений и ее элементов. «На современном этапе теория ограничений внедрена в небольшом числе российских организаций, и предприятия, которые входят в это небольшое число, как правило, не спешат делиться своим опытом и информацией, вследствие уверенности в том, что применение концепции теории ограничений дает им несомненное конкурентное преимущество» [1, с. 35].

Таким образом, можно сделать вывод, что в России концепция теории ограничений (ТОС), в частности, метод учета чистого денежного дохода (Throughput accounting, ТА) находятся в стадии становления, поэтому проблемы развития и адаптации его учетно-аналитических подходов и методик в системе управления хозяйствующих субъектов особенно актуальны.

Список литературы

1. Аксенова Е.А. Концептуальные подходы теории ограничений в управлении экономическими показателями коммерческой организации // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №5. – С. 34–41.

2. Bragg S. Throughput accounting: a guide to constraint management. Hoboken. – N.J.: John Wiley & Sons.
3. Caspari J. Management dynamics. Hoboken. – N.J.: John Wiley.
4. Corbett T. Throughput accounting. Great Barrington. – MA: North River Press.
5. Dugdale D. Throughput accounting: transforming practices? – The British Accounting Review, 30 (3), pp. 203–220.
6. Galloway D. Throughput Accounting-1: The need for a new language for manufacturing.// Management Accounting, – November, pp. 34–35.
7. Goldratt E. The goal. Croton-on-Hudson. – N.Y.: North River Press.
8. Freeman J. Theory of constraints and throughput accounting [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://www.cimaglobal.com>
9. Noreen E. The theory of constraints and its implications for management accounting. Great Barrington. – MA: North River Press.