

ЛЕКЦИЯ 8. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Вопрос 1. СИСТЕМА «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

Раньше системы учета затрат в основном ориентировались на составление калькуляций для оценки запасов и определения прибыли. Современные методы управления затратами предполагают подготовку надежной информационной базы для принятия следующих решений:

- 1) оценки целесообразности производства того или иного вида продукции;
- 2) обоснования целесообразности производства или покупки комплектующих изделий;
- 3) определения ценовой стратегии предприятия;
- 4) оценки целесообразности покупки оборудования;
- 5) оценки целесообразности изменений технологии и организации производства;
- 6) кадровых вопросов;
- 7) вопросов создания или ликвидации филиалов.

Как показывает практика, наиболее эффективны те предприятия, которые обеспечивают загрузку производственных мощностей на уровне, близком к уровню полной производительности. Однако, несмотря на это, предприятия могут быть убыточными. Причин для этого может быть очень много, например:

- задержки в реализации;
- дефицит комплектующих элементов;
- плохое качество сырья;
- недостаточный объем рынка;
- плохое качество продукции;
- ценовая система и т. д.

Если предприятие функционирует на более низком уровне использования производственных мощностей, т. е. выпускает продукции существенно меньше по сравнению с полной производительностью, доходы зачастую не могут покрыть все затраты. Когда уровень использования производственных мощностей возрастает, то можно надеяться, что будет достигнута ситуация, когда общие доходы будут равны общим затратам. В этой точке нет ни прибыли, ни убытков. Такая ситуация называется ситуацией безубыточности и рассматривается в рамках системы «директ-костинг» (direct-costing).

Система «директ-костинг» – это система неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по признаку их зависимости от динамики объемов производства и деления на постоянные и переменные.

В различных странах эта система именуется по-разному: в Германии и Австрии используют термин «учет частичных затрат» (или сумм покры-

тия); в Великобритании – «учет маржинальных затрат»; во Франции – «маржинальный учет».

Использование в управлении деления затрат на переменные и постоянные позволяет установить функциональную зависимость между прибылью, объемом производства (реализации) и затратами. Наличие этой зависимости используется для выполнения нетрудоемких расчетов различных вариантов уровней прибыли и зависимости от устанавливаемых цен, структуры реализованной продукции по видам, ее оценки на уровне переменных затрат и общей суммы постоянных расходов. Эта зависимость может быть использована для прогнозирования уровня безубыточности предприятия.

Степень реагирования затрат на изменения объема производства продукции в рамках системы «директ-костинг» оценивается с помощью так называемого коэффициента реагирования затрат ($K_{PЗ}$), который вычисляется по формуле:

$$K_{PЗ} = \frac{\Delta C}{\Delta X}, \quad (1)$$

где ΔC – изменение затрат на период, %;

ΔX – изменение объема производства, %.

В зависимости от значения коэффициента реагирования выделяют типовые хозяйственные ситуации, которые перечислены в табл. 1.

Таблица 1

Типовые хозяйственные ситуации в зависимости от значения коэффициента реагирования затрат ($K_{PЗ}$)

Значение коэффициента	Характер поведения затрат
$K_{PЗ} = 0$	Постоянные затраты
$0 < K_{PЗ} < 1$	Дегрессивные затраты
$K_{PЗ} = 1$	Пропорциональные затраты
$K_{PЗ} > 1$	Прогрессивные затраты

Чтобы обеспечить снижение себестоимости и повышение прибыльности работы предприятия необходимо выполнять следующее условие: темпы снижения дегрессивных расходов должны превышать темпы роста прогрессивных и пропорциональных расходов.

Термины «переменные», «постоянные», «полупеременные», «полупостоянные» применяются в случаях, когда необходимо дать характеристику поведению затрат при изменениях объема производственной деятельности. При установлении различий между постоянными и переменными затратами нужно принимать во внимание рассматриваемый период времени:

– для длительного периода времени (в несколько лет) все затраты будут переменными;

– для более короткого периода времени (один год) затраты будут постоянными или переменными в зависимости от изменений производства.

Отдельные затраты в соответствии с классификацией вообще нельзя отнести ни к переменным, ни к постоянным. Такие затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты и называются полупеременными. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода (например, заработная плата производственных контролеров).

В основе системы «директ-костинг» лежит допущение:

- о строгом разделении затрат на постоянные (остаются неизменными при значительных изменениях объема) и переменные (изменяются пропорционально изменению объема производства);
- о существовании линейной зависимости совокупных переменных затрат от объема производства.

Кроме этого, делаются еще ряд допущений, подчеркивающих саму условность применения системы «директ-костинг», но дающих возможность использовать ее во внутреннем управлении:

- цены на продажу готовой продукции и цены на потребляемые производственные ресурсы остаются неизменными на протяжении всего рассматриваемого периода;
- поступающая выручка пропорциональна объему реализации (т.е. поступила оплата за всю отгруженную продукцию предприятия);
- наличествует одна точка объема производства (это допущение вытекает из перечисленных выше). На самом деле взаимосвязь показателей намного сложнее, и могут иметь место несколько точек критического объема производства;
- ассортимент изделий постоянный (это допущение делается при выпуске нескольких изделий). Величина маржинального дохода в этом случае будет зависеть от ассортимента продукции, поэтому точки критического объема производства при одинаковом уровне объемов будут различными для различного ассортимента производства и реализации;
- объем производства равен объему продажи (т.е. реализована вся произведенная предприятием продукция; остатков нереализованной продукции нет).

Доминирующего распространения в практике управления затратами эта система не получила в силу того, что преимущества, предоставляемые системой «директ-костинг», могут быть получены другими путями без присущего ей недостатка, связанного с неудобством при отражении стоимости товарно-материальных запасов в бухгалтерском балансе. Поэтому систему «директ-костинг», несмотря на ее гибкость и простоту, рационально применять *при тактическом планировании и текущем управлении производством* на предприятиях с дифференцированным производством, подверженным влиянию конъюнктурных колебаний. В этом случае преимущества системы «директ-костинг» несравнимо шире ее недостатков, поскольку в ней достигнута высокая степень интеграции учета, анализа и принятия управленческих решений.

Главное внимание в системе «директ-костинг» уделяется изучению поведения затрат в зависимости от изменения объемов производства, что позволяет гибко и оперативно принимать управленческие решения по нормализации финансового состояния предприятия, среди которых можно выделить следующие:

- оптимизация прибыли и ассортимента выпускаемой продукции;
- определение цены на новую продукцию;
- просчет вариантов изменения производственной мощности предприятия;
- оценка эффективности производства (приобретения) полуфабрикатов, принятия дополнительного заказа, замены оборудования;
- анализ изменения рентабельности при изменении условий производства;
- оценка уровня предпринимательского риска;
- оптимизация объема производства, прибыли и затрат с учетом спроса на продукцию предприятия и др.

Наиболее важным управленческим решением является обоснование производственной мощности предприятия и установление, при каких объемах выпуска производство будет рентабельным, а при каких оно не будет давать прибыль.

Поскольку переменные затраты изменяются в прямой пропорции к объему выпуска, то важно знать, что такое «производственные мощности»:

- во-первых, это верхний предел объема производства предприятия при данном реально существующем объеме производственных ресурсов;
- во-вторых, это объем производства продукции, который предприятие может выполнить в данный период времени.

Производственная мощность может выражаться различными способами: общая (суммарная) величина человеко-часов, машино-часов или количество единиц продукции. При увеличении объема производства сверх производственной мощности могут потребоваться дополнительные площади, оборудование, персонал. Прогнозируя поведение затрат, предполагают, что производственные мощности являются постоянными, так как затраты могут измениться при изменении производственных мощностей.

Принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам: они, как и общехозяйственные расходы, исключаются из издержек производства, что, в свою очередь, отражается на схеме построения финансового результата (прибыли). Другие отличия представлены в табл. 2.

Частичная, рассчитанная по переменным затратам, себестоимость служит более надежным ориентиром при принятии управленческих решений, в силу того, что деление расходов на постоянные и переменные позволяет оценить издержки будущего периода, что необходимо для формирования ассортимента продукции, выбора между производством и закуп-

кой отдельных компонентов изделия. Кроме того, такое деление требуется для сопоставления затрат при различной производительности (объеме производства). Еще одно преимущество частичной калькуляции заключается в том, что она позволяет при оценке прибыли абстрагироваться от влияния изменений запасов, так как в этом случае прибыль зависит только от объема реализации, а при полном исчислении затрат – от объемов производства и продаж.

Таблица 2

Сравнение расчета полных и частичных затрат

Характеристика	Расчет полных затрат (калькулирование полной себестоимости)	Расчет частичных затрат (система «директ-костинг»)
Основная цель	Полное покрытие всех затрат и последующая оптимизация чистой прибыли-нетто	Покрывание переменных затрат и последующая оптимизация прибыли-брутто (переменных затрат)
Область эффективного применения	Принятие долгосрочных и краткосрочных управленческих решений	Принятие краткосрочных управленческих решений
Контрольные функции	Обеспечивает контроль связей между производством и реализацией на длительную перспективу	Обеспечивает контроль связей между производством и реализацией в краткосрочном аспекте. Позволяет установить нижнюю границу цены
Точность и трудоемкость	Обеспечивает точный, но трудоемкий и сложный контроль	Обеспечивает оперативный контроль за счет подачи простой сигнальной информации
Сверхзадача	Ориентирует администрацию на получение наилучших результатов	Ориентирует администрацию на поиск оптимальных решений путем адаптации производственной программы к меняющимся условиям рынка
Временной горизонт	Является основой долгосрочной политики в сфере производства, МТС, создания запасов, перспективного планирования	Является инструментом текущего управления хозяйственной деятельностью предприятия

В отличие от общепринятой схемы учета полной себестоимости, в системе «директ-костинг» содержатся два показателя – маржинальный доход и операционная прибыль.

Маржинальный доход (МД) – это разница между выручкой и переменными затратами, собираемыми на счетах 20 «Основное производство»

и 25 «Общепроизводственные расходы» субсчет «Переменные общепроизводственные расходы»:

$$МД = М_p - C_{VAR} = П + C_{CONST}, \quad (2)$$

где M_p – выручка;

C_{VAR} – переменные затраты предприятия;

$П$ – прибыль;

C_{CONST} – постоянные затраты предприятия.

Операционная прибыль – это прибыль до налогообложения. Следует постоянно помнить, что в качестве критерия для анализа безубыточности принимается прибыль до выплаты налогов, а не чистая прибыль – это еще одно допущение системы «директ-костинг».

Взаимосвязь между категориями маржинального дохода и операционной прибыли легко прослеживается при рассмотрении *особенностей* системы «директ-костинг».

Первая особенность: в рамках системы «директ-костинг» используется формат отчета о финансовых результатах, который отличается от традиционного.

Традиционный формат (форма 2 годовой и квартальной бухгалтерской отчетности «Отчет о финансовых результатах») следует основной классификации затрат на производственные (прямые материала, прямой труд и производственные накладные затраты) и непроизводственные (управленческие и коммерческие) затраты. Эти затраты последовательно вычитаются из выручки, в результате чего получается операционная прибыль.

По системе «директ-костинг» учет и отчетность на предприятиях организованы таким образом, что появляется возможность регулярного контроля данных по схеме «затраты–объем–прибыль». Основная модель отчета для анализа прибыли представлена на рис. 1

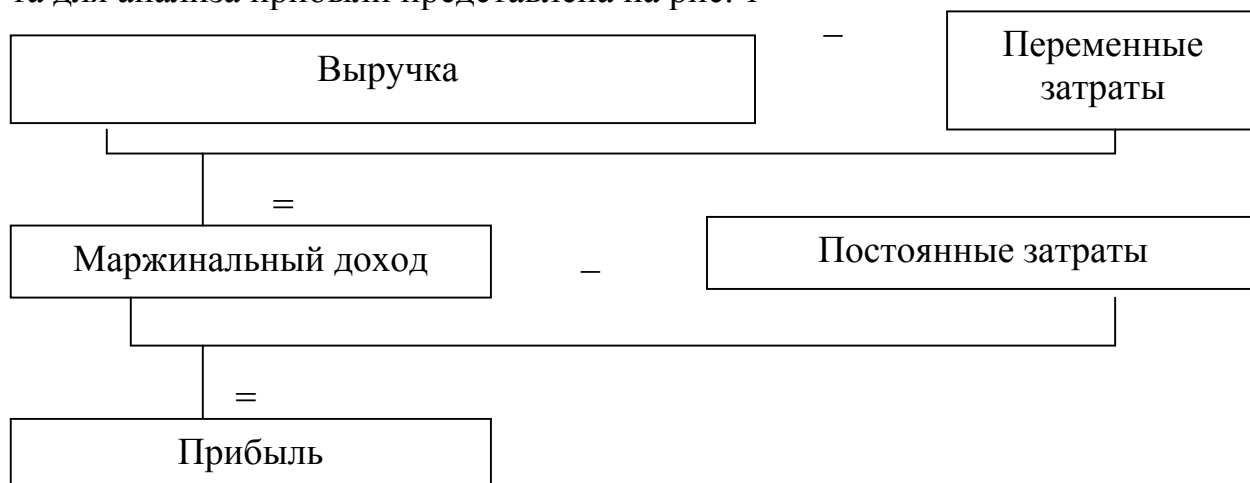


Рис. 1. Двухступенчатая модель формирования отчета о финансовых результатах в рамках системы «директ-костинг»

Конечный результат и при использовании традиционного формата, и при использовании формата отчета и прибыли на основе маржинального дохода (Contribution Format) получается закономерно одинаковым. Но во

втором случае появляется возможность планировать величину прибыли, т.к. с изменением объема продаж меняются только переменные затраты, в то время как постоянные остаются неизменными. В данном формате появляется новый элемент – маржинальный доход, который должен покрыть все постоянные затраты и обеспечить заданное значение прибыли.

Вторая особенность: многостадийность составления отчета о финансовых результатах.

С одной стороны маржинальный доход – это разность между выручкой и переменными затратами. С другой стороны – это сумма постоянных расходов и операционной прибыли. Это обстоятельство позволяет строить многоступенчатые отчеты, что важно для детализации анализа. Если в приведенном на рис. 1 отчете переменные затраты подразделить на производственные и непроизводственные, то отчет станет трехступенчатым. При этом сначала определяется производственный маржинальный доход, затем доход в целом, затем прибыль (рис. 2).

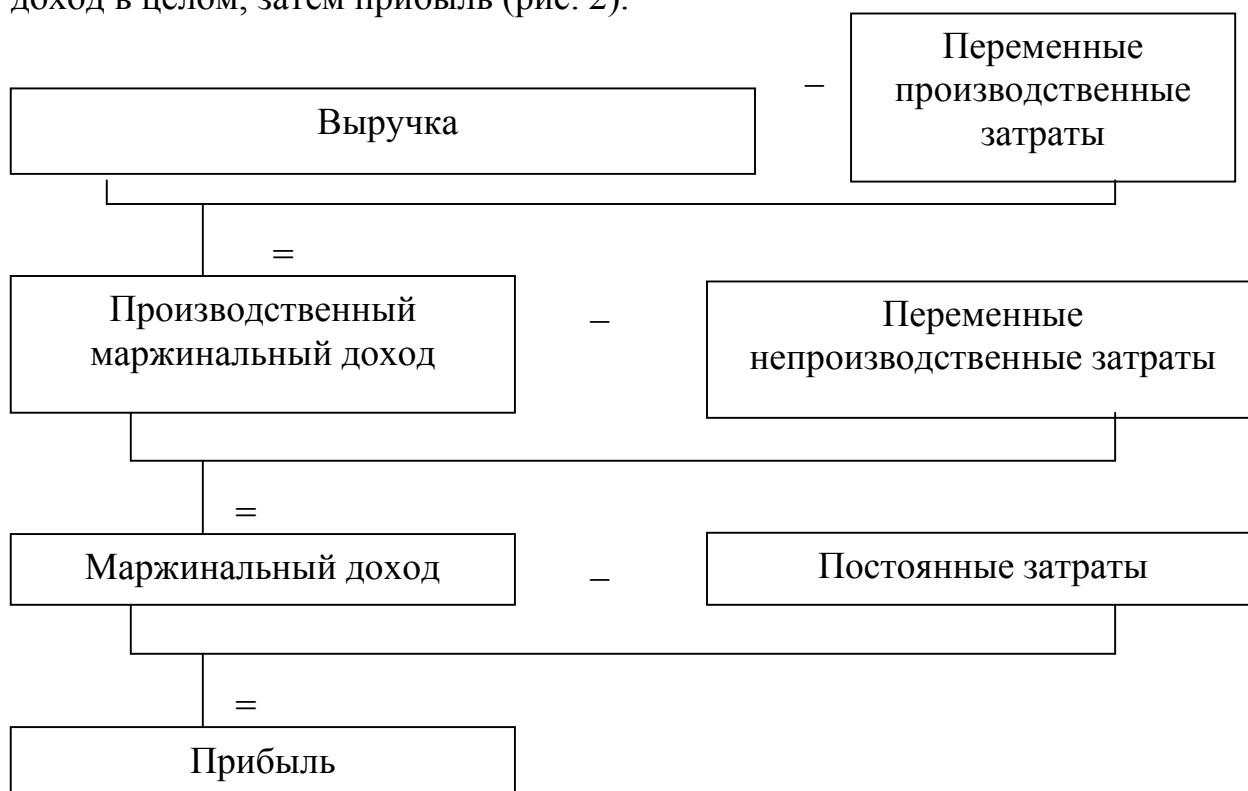


Рис. 2. Трёхступенчатая модель формирования отчета о финансовых результатах в рамках системы «директ-костинг»

Третья особенность: разделение затрат на постоянные и переменные, а постоянных затрат – на полезные и бесполезные (рис. 3). Ценность такого разделения – в упрощении расчета и повышении оперативности полученных данных о прибыли.

Разделение постоянных затрат (C_{CONST}) на полезные ($C_{П}$) и бесполезные (холостые) ($C_{БП}$) связано со скачкообразным изменением большинства производственных ресурсов. Например, предприятие не может приобрести

полстанка. В связи с этим затраты ресурсов растут не непрерывным образом, а скачкообразно, в соответствии с размерностью того или иного потребления ресурса.

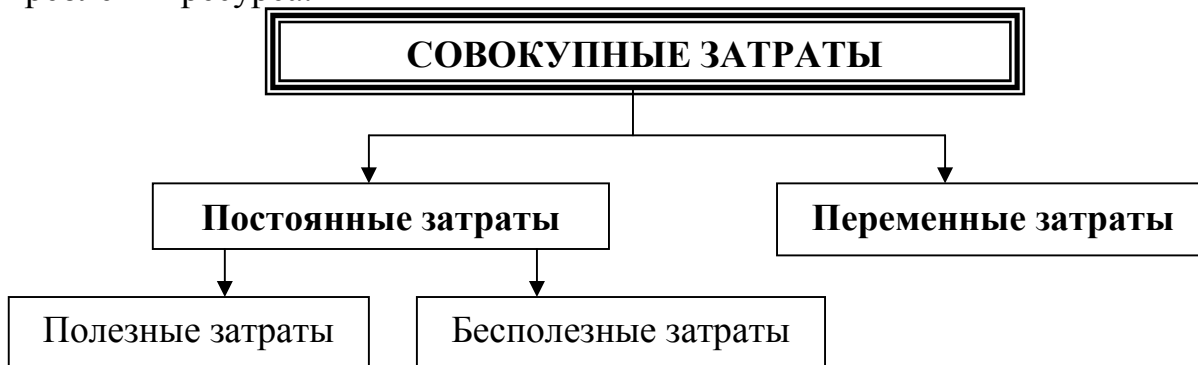


Рис. 3. Градация затрат в рамках системы «директ-костинг»

Таким образом, постоянные затраты можно представить как сумму полезных затрат и бесполезных, не используемых в производственном процессе:

$$C_{CONST} = C_{\Pi} + C_{БП} . \quad (3)$$

Величину полезных и бесполезных затрат можно исчислить, имея данные о максимально возможном¹ (X_{MAX}) и фактическом объеме производимой продукции (X_1):

$$C_{БП} = \frac{(X_{MAX} - X_1) \cdot C_{CONST}}{X_{MAX}} . \quad (4)$$

$$C_{\Pi} = \frac{X_1 \cdot C_{CONST}}{X_{MAX}} . \quad (5)$$

Четвертая особенность: разработка методики экономико-математического и графического представления анализа отчетов для прогноза чистых доходов (см. графический метод).

Оптимизация прибыли предприятия в условиях рыночных отношений требует постоянного притока оперативной информации не только внешне-го характера (о состоянии рынка, спроса на продукцию, ценах и т.п.), но и внутреннего – о формировании затрат на производство и себестоимость продукции. Эта информация опирается на систему производственного учета расходов по местам их возникновения и видам изделий на выявленные отклонения расхода ресурсов от стандартных норм и смет, на данные о калькуляции себестоимости отдельных видов продукции. Важно отметить, что в зависимости от учетной политики, проводимой предприятием в об-

¹ Максимально возможный выпуск продукции в полной номенклатуре и ассортименте с учетом достигнутого уровня техники, технологии, форм организации труда и производства, с учетом эффективного использования всех средств предприятия – это и есть **производственная мощность предприятия**, о которой говорилось ранее.

ласти производственного учета, степень детализации учета затрат (а, следовательно, и анализа затрат) различна для разных предприятий.

Порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях системы «директ-костинг» следующий:

1. Прямые производственные затраты собираются в дебете счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

2. Переменная часть общепроизводственных расходов с кредита счета 25 субсчет «Переменные производственные расходы» списываются в дебет счета 20 с использованием выбранной базы их распределения и дальнейшим отнесением распределенных сумм на соответствующие носители затрат, т. е. эти расходы участвуют в калькулировании продукции и услуг по видам.

3. Постоянная часть общепроизводственных расходов (кредит счета 25 субсчет «Постоянные производственные расходы») вместе с общехозяйственными расходами (кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы») в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции за данный период по дебету счета 90 «Продажи».

4. Сумма фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относится со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или счета 90 «Продажи».

В зарубежной практике для повышения объективности разделения затрат на постоянные и переменные предложен ряд эффективных практических методов. Наиболее распространенным из них является *метод высшей и низшей точки*.

Общие затраты на производство (C) состоят из двух частей: постоянной (C_{CONST}) и переменной (C_{VAR}), что отражается уравнением:

$$C = C_{CONST} + C_{VAR} \quad (6)$$

или

$$C = C_{CONST} + c_{var} \cdot X, \quad (7)$$

где X – объем производства (количество единиц изделий);

c_{var} – переменные затраты на единицу изделия (ставка переменных расходов).

Алгоритм расчетов при применении метода высшей и низшей точки:

1. Среди данных об объеме производства и затратах за период выбираются максимальное и минимальное значение, соответственно, объема производства (X_{MAX} и X_{MIN}) и затрат (C_{MAX} и C_{MIN}).

2. Находятся разности в уровнях объема производства (ΔX) и затрат (ΔC):

$$\Delta X = X_{MAX} - X_{MIN}, \quad (8)$$

$$\Delta C = C_{MAX} - C_{MIN}. \quad (9)$$

3. Определяется ставка переменных расходов (c_{var}):

$$\text{cvar} = \frac{\Delta C}{\Delta X} . \quad (10)$$

4. Определяется общая величина переменных расходов на максимальный (минимальный) объем производства:

$$C_{\text{VAR}}^{\text{MIN}} = \text{cvar} \cdot X_{\text{MIN}}, \quad (11)$$

$$C_{\text{VAR}}^{\text{MAX}} = \text{cvar} \cdot X_{\text{MAX}}. \quad (12)$$

5. Определяется общая величина постоянных расходов (C_{CONST}):

$$C_{\text{CONST}} = C_{\text{MAX}} - C_{\text{VAR}}^{\text{MAX}} = C_{\text{MIN}} - C_{\text{VAR}}^{\text{MIN}}. \quad (13)$$

6. Составляется уравнение совокупных затрат, отражающее зависимость изменений общих затрат от изменения объема производства (формула 7).

Правильно обосновать производственную мощность предприятия и установить, при каких объемах выпуска производство будет рентабельным, а при каких – нет, можно с помощью *аналитического метода*.

Основные аналитические возможности системы «директ-костинг» заключаются в определении:

- безубыточного объема продаж (порога рентабельности, окупаемости издержек) при заданных соотношениях цены, постоянных и переменных затрат (*безубыточность* – это такое состояние, когда бизнес не приносит ни прибыли, ни убытков);

- зоны безопасности (безубыточности) предприятия;

- необходимого объема продаж для получения заданной величины прибыли;

- критического уровня постоянных затрат при заданном уровне маржинального дохода;

- критической цены реализации при заданном объеме продаж и уровне переменных и постоянных затрат.

Аналитические возможности системы директ-костинг раскрываются наиболее полно при исследовании связи себестоимости с объемом реализации продукции и прибылью. Объем реализации продукции (M_p) связан с себестоимостью (C) и прибылью от продажи продукции (работ, услуг) (Π) следующим соотношением:

$$M_p = C + \Pi . \quad (14)$$

Возможны три ситуации:

- если $\Pi > 0$, то предприятие работает прибыльно;

- если $\Pi < 0$, то предприятие работает убыточно;

- если $\Pi = 0$, то нет ни прибыли, ни убытка, и выручка от продажи равна затратам. Именно такую ситуацию рассматривает система «директ-костинг».

Точка перехода из прибыльного состояния в убыточное (при $\Pi = 0$) называется *критической точкой*. Она примечательна тем, что позволяет получить оценки объема производства, цены изделия, выручки, уровня по-

стоянных расходов и других показателей, исходя из требований общего финансового состояния предприятия:

если $\Pi = 0$, то $M_p = C$ или $M_p = C_{CONST} + cvar \cdot X$.

Т. к. $M_p = p \cdot X$, значит, основное уравнение для получения необходимых критических оценок:

$$p \cdot X = C_{CONST} + cvar \cdot X, \quad (15)$$

где p - цена единицы продукции.

1) расчет критического объема производства (X_{KP}) ведется исходя из уравнения затрат (формула 15).

$$\begin{aligned} p \cdot X &= C_{CONST} + cvar \cdot X \\ p \cdot X - cvar \cdot X &= C_{CONST} \\ X \cdot (p - cvar) &= C_{CONST} \\ X_{KP} &= \frac{C_{CONST}}{p - cvar} = \frac{C_{CONST}}{d}, \end{aligned} \quad (16)$$

где d - маржинальный доход на единицу продукции

2) Расчет критического объема реализации ($M_{p\text{ KP}}$) ведется исходя из формулы (16) путем умножения левой и правой частей уравнения на цену (p):

$$\begin{aligned} X \cdot p &= \frac{C_{CONST}}{p - cvar} \cdot p \\ M_{p\text{ KP}} &= \frac{C_{CONST} \cdot p}{p - cvar} = \frac{C_{CONST} \cdot p}{d}. \end{aligned} \quad (17)$$

3) Для расчета критического уровня постоянных затрат ($C_{CONST\text{ KP}}$) используется исходная формула (15):

$$\begin{aligned} p \cdot X &= C_{CONST} + cvar \cdot X \\ C_{CONST\text{ KP}} &= p \cdot X - cvar \cdot X = X \cdot (p - cvar) = X \cdot d. \end{aligned} \quad (18)$$

4) Расчет критической цены реализации (p_{KP}) также ведется исходя из формулы (15):

$$\begin{aligned} p \cdot X &= C_{CONST} + cvar \cdot X \\ p_{KP} &= \frac{C_{CONST} + cvar \cdot X}{X} = \frac{C_{CONST}}{X} + cvar. \end{aligned} \quad (19)$$

5) Зона безопасности (ЗБ) – показывает, на сколько процентов фактический объем продаж выше критического, при котором рентабельность равна нулю:

$$ЗБ = \frac{M_p - M_{p\text{ KP}}}{M_p} \cdot 100, \quad (20)$$

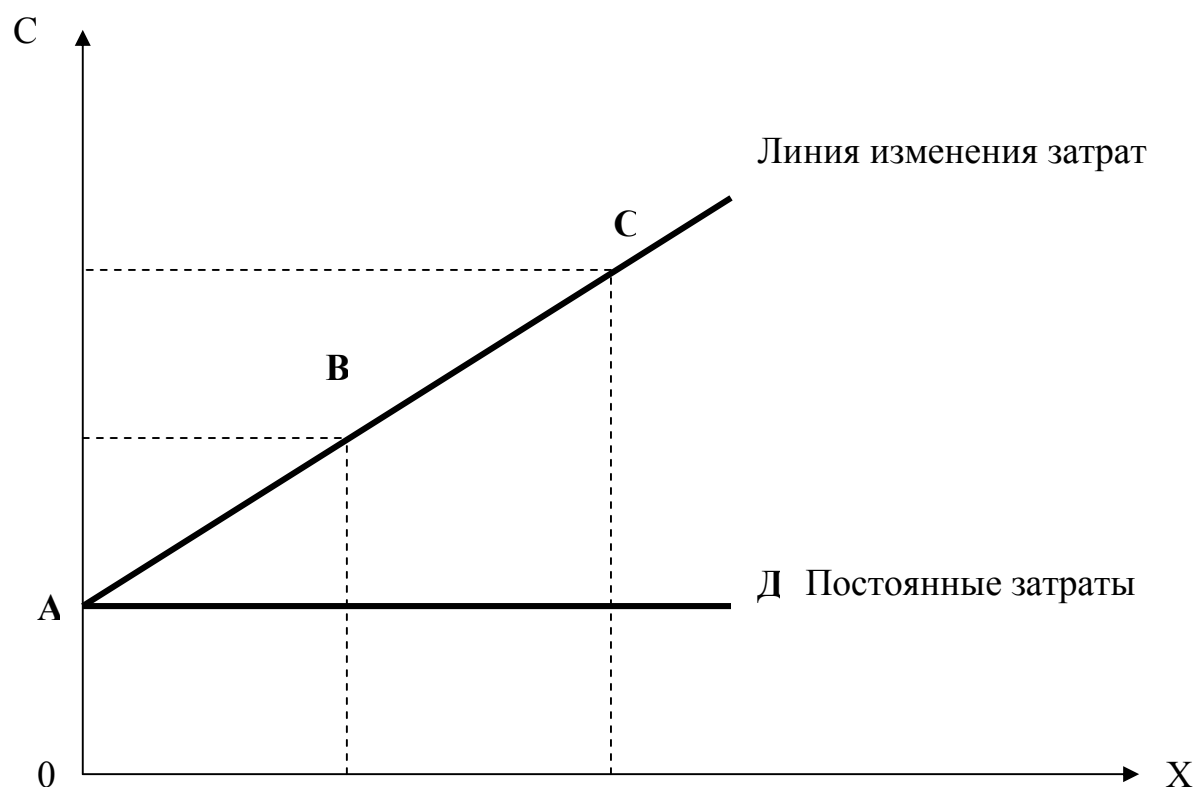
где M_p - фактический объем реализации.

Графический метод системы «директ-костинг» основывается на том, что уравнение затрат отображается прямой линией, проходящей через три характерные точки (рис. 4). На оси ординат (оси затрат на производство) линия проходит через точку, соответствующую величине постоянных расходов. Линия постоянных расходов параллельна оси абсцисс (оси объема

производства). Линия затрат проходит также через точку пересечения максимального и минимального объемов производства с соответствующими значениями общих затрат на производство, т.е. чем выше объем выпуска, тем больше затраты на производство.

На рис. 5 и рис. 6 представлены графики зависимости между объемом продажи продукции, ее себестоимостью и суммой прибыли. При этом на рис. 6 поменяли местами переменные и постоянные расходы для того, чтобы в соответствии с определением категории маржинального дохода объединить зону прибыли и зону постоянных расходов.

Все графики взаимосвязи объема продаж, прибыли и затрат строятся, как правило, на измерении объема в физических единицах. Практически такой расчет возможен на предприятиях или в подразделениях, выпускающих изделия одного вида.



АВС – линия изменения затрат;
АД – линия постоянных расходов;
А – точка, соответствующая величине постоянных затрат;
В – низшая точка объема производства (затрат);
С – высшая точка объема производства (затрат).

Рис. 4. Зависимость изменения затрат от объема выпуска продукции

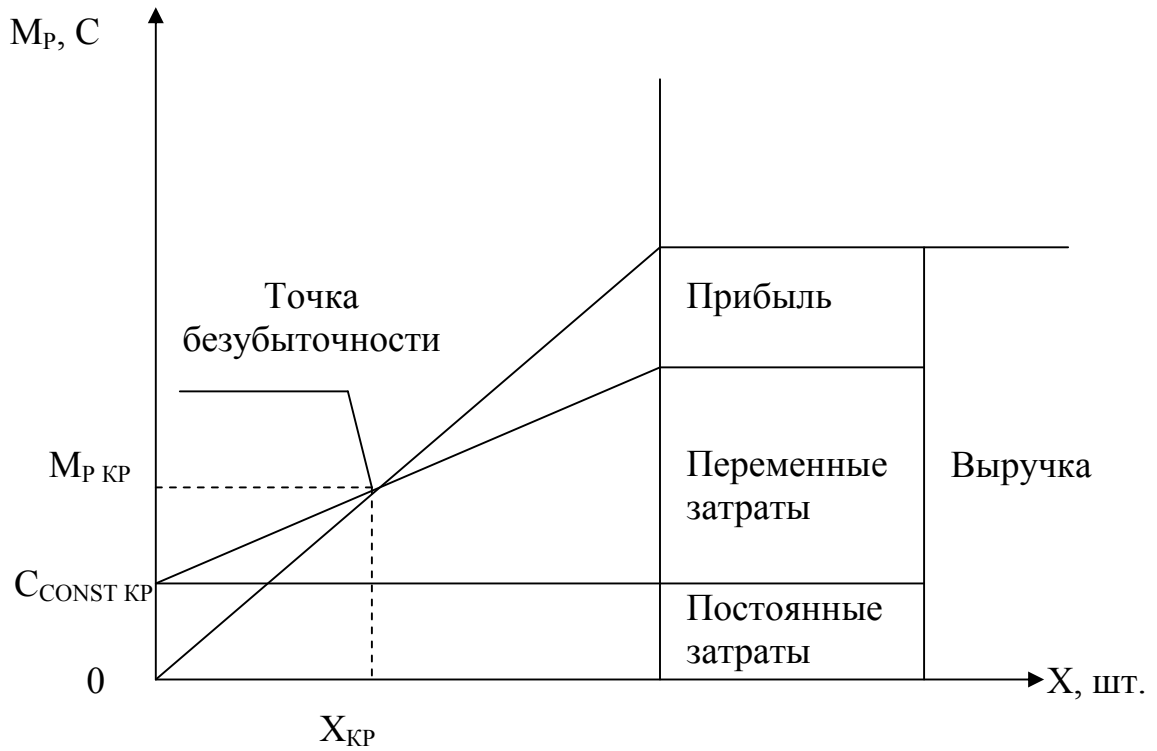


Рис. 5. Зависимость между объемом продаж, прибылью и затратами в системе «директ-костинг»

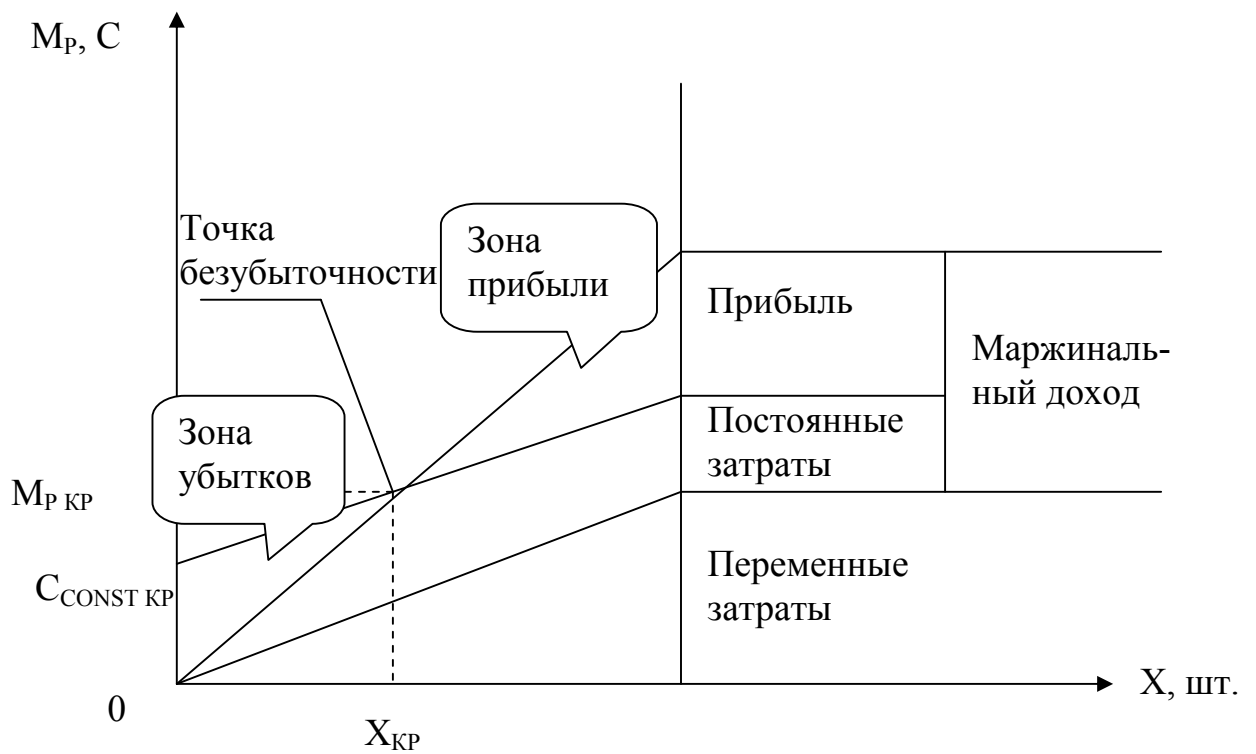


Рис. 6. Зависимость между объемом продаж, прибылью и затратами в соответствии с категорией маржинального дохода

В рыночных условиях предприятия постоянно ощущают необходимость проведения гибкой экономической политики в целях удержания и расширения своих позиций на рынке. Система «директ-костинг» – огромное поле для качественно нового подхода руководителей российских предприятий к принятию и обоснованию решений по выбору вариантов изменения производственной мощности, ассортимента продукции, цен на изделия, вариантов оборудования, технологии производства, оценки эффективности принятия дополнительного заказа и т. д.

Результаты исследования переменных и постоянных затрат должны учитываться и при планировании дальнейшей деятельности предприятия. Оптимальным должен считаться тот план, который позволяет снизить долю постоянных затрат на единицу продукции, уменьшить безубыточный объем производства и увеличить зону безопасности.

Безубыточный объем продаж и зона безопасности предприятия являются основополагающими показателями при разработке бизнес-планов, обосновании управленческих решений, оценке деятельности предприятия, определять и анализировать которые в рыночных условиях должен уметь каждый финансовый менеджер.

Вопрос 2. СИСТЕМА «СТАНДАРТ-КОСТ»

Информация о затратах на производство, наравне с данными о финансовых результатах деятельности предприятия, является той основой, на которой базируется процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера. И здесь большое значение имеет своевременность и актуальность предоставляемых руководству данных.

Широко распространенный на многих российских предприятиях метод учета фактических («прошлых») затрат на производство дает информацию о себестоимости изделий лишь спустя некоторое время по окончании отчетного периода. Таким образом, он не позволяет вести оперативный контроль за использованием ресурсов, а значит не способствует изысканию и мобилизации внутренних резервов повышения эффективности производства. Единственное применение для анализа собранной в конце отчетного периода информации о фактических затратах на производство заключается в сопоставлении фактической себестоимости данного и предыдущего периода.

Более прогрессивной в этом плане в условиях конкуренции является система учета и контроля затрат по установленным нормам (стандартам) и по отклонениям от них, получившая название «стандарт-кост».

Стандарт-кост – это система калькулирования себестоимости и управления затратами путем утверждения стандартов (т.е. целевых или плановых значений) по отдельным их видам и анализа отклонений между фактическими и стандартными затратами.

В американской литературе даются разные определения системе «стандарт-кост». Однако во всех случаях эта система трактуется как инструмент контроля, направленный на регулирование прямых затрат предприятия.

Термин «стандарт-кост» состоит из двух слов:

– «стандарт» – означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции, или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции (оказания услуг),

– «кост» – это денежное выражение производственных затрат, приходящихся на единицу продукции.

Таким образом, «стандарт-кост» в полном смысле слова означает стандартные стоимости затрат.

Первые упоминания о системе «стандарт-кост» как о методе нормативного учета затрат встречаются в книге теоретика научного менеджмента Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы».

Ф. Тейлор, Г. Эмерсон и другие инженеры дали импульс для развития системы нормативного учета затрат. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов.

Планирование хода работ на основе стандартов обеспечивало минимальное потребление материалов и труда. До этого сторонники традиционной бухгалтерии сводили процедуру калькулирования к поиску фактической («исторической») стоимости. Эмерсон же считал, что традиционная бухгалтерия не устанавливает никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно быть. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность «предостережений». Он подчеркивал, что «предостережения» нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их в фиксации всех отклонений от нормы.

По мнению Эмерсона, учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть – значит предупредить. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может через учет получить информацию о состоянии производительности.

Производительность, по мнению Г. Эмерсона, характеризует весь смысл работы предприятия, ибо работать напряженно – значит прилагать к делу максимальные усилия; работать продуктивно – значит прилагать к делу усилия минимальные. Эмерсон предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением фактических затрат (C_1) к стандартным ($C_{СТ}$). При этом стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических ($C_{СТ} < C_1$). Чем меньше разность между фактически-

ми и стандартными затратами ($C_1 - C_{ст}$), тем выше производительность. Используя эту формулу, Г. Гантт стал проводить различие между естественными (стандартными) и непроизводительными затратами. В результате возникло знаменитое *правило Гантта*: все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.

Следует отметить, что сторонники научного менеджмента не рассматривали стандарты как инструмент контроля за финансовыми издержками. Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат в 1911 году разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме «Учет себестоимости в помощь производству» (1918 г.) не только обращалось внимание на неувязки системы учета «исторической» себестоимости, но и приводились многочисленные описания вариантов организации «стандарт-кост».

Идея «стандарт-кост» у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

- 1) все производственные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;
- 2) отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Со времени своего возникновения система учета «стандарт-кост» успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой. Залог ее популярности в том, что она удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат.

Широкое внедрение системы «стандарт-кост» многими производственными компаниями во всем мире обусловлено тем, что данная система может использоваться не только для калькуляции себестоимости продукции, но и способствовать решению целого ряда других вопросов управленческого учета, а именно:

- определению себестоимости единицы продукции;
- оценке материально-производственных запасов;
- подготовке бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках;
- формированию политики продаж;
- оперативному контролю и контролю за уровнем издержек;
- сметному (бюджетному) планированию;
- прогнозированию уровня нормативных затрат.

Предприятию приходится производить как ежедневную, так и периодическую оценку себестоимости готовой продукции и полуфабрикатов на различных стадиях производства. Использование системы «стандарт-кост» позволяет в любое время получить информацию о стоимости единицы продукции, что имеет решающее значение при определении стоимости продукции или составляющих ее элементах затрат на любом этапе производственного цикла. При этом уменьшается проблема ежедневного расчета

текущих фактических издержек, поскольку вся основная работа совершается заранее. Информация о себестоимости единицы продукции содействует также определению оптимального объема и цены продаж, особенно в условиях меняющегося спроса на продукт.

К достоинствам системы «стандарт-кост» относят:

- обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и продажу продукции;
- установление цены на основании заранее начисленной себестоимости единицы продукции;
- составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Система «стандарт-кост» в отличие от других применяемых на практике систем учета затрат, имеет свои *характерные особенности*:

1) основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача не документировать отклонения, а не допускать их;

2) не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а лишь те из них, которые используют текущие стандарты;

3) выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений – по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

Данные особенности системы «стандарт-кост» означают, что в целях управления затратами всегда рассматривается:

- насколько существенны отклонения, чтобы их учитывать;
- что показывают эти отклонения;
- при решении каких проблем могут быть использованы выявленные отклонения;
- важность выявленных отклонений в анализе затрат на производство.

«Стандарт-кост» представляет собой систему определения ожидаемых расходов предприятия и отдельных его подразделений.

Алгоритм учета затрат в рамках системы «стандарт-кост» (рис. 7):

1. Проводится предварительный (до начала производственного процесса) расчет нормативов затрат по следующим статьям:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- коммерческие расходы (расходы по продаже продукции).

Норматив – это уровень, рассчитанный по какому-то стандарту (норме) и соответствующий требуемому, желаемому или возможному.



Рис. 7. Принципиальная схема действия системы «стандарт-кост»

Нормативные затраты – это затраты (относящие к единице продукции), определяемые заранее для достижения эффективного производства.

Нормативные (стандартные) затраты на производство и продажу единицы продукции состоят из следующих элементов:

- 1) нормативная цена единицы материалов;
- 2) нормативное количество (норма расхода) материала;
- 3) нормативная ставка оплаты труда;
- 4) норматив времени (затраты труда) на единицу;
- 5) нормативный коэффициент переменных накладных (косвенных) расходов;
- 6) нормативный коэффициент постоянных накладных расходов (цеховые, общехозяйственные, коммерческие расходы).

Предварительно исчисленные нормы (стандарты) рассматриваются как твердо установленные ставки и служат критерием, по которому фактические затраты приводятся в соответствие со стандартами.

2. Фактические затраты сопоставляются с рассчитанными нормативами; производится расчет отклонений от норм затрат (табл. 3). При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства.

3. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации предприятия оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Таблица 3

Расчет отклонений от норм затрат по системе «стандарт-кост»

№ п/п	Виды отклонений	Расчет отклонений
I. По материалам		
1	По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала – Фактическая цена) · Количество купленного материала
2	По количеству используемых материалов	(Нормативная количество материала на фактический выпуск продукции – Фактический расход материалов) · Нормативная цена материалов
3	Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала – Фактические затраты на единицу материала) · Фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
II. По труду		
1	По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы – Фактическая почасовая ставка заработной платы) · Фактически отработанное время
2	По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции – Фактически отработанное время) · Нормативная почасовая ставка оплаты труда
3	Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции – Фактические затраты труда на единицу продукции) · Фактический объем выпуска продукции
III. По накладным расходам		
1	По постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции – Фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) · Фактический объем выпуска продукции
2	По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции – Фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) · Фактический объем выпуска продукции
IV. По валовой прибыли		
1	По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции – Фактическая цена единицы продукции) · Фактический объем реализации
2	По объему реализации	(Объем сметной реализации – Объем фактической реализации) · Нормативная прибыль на единицу продукции
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль – Совокупная фактическая прибыль

Таким образом, главное в системе «стандарт-кост» – контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов

(норм) затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение системы «стандарт-кост» будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Стандарты рассчитываются внутри производства и составляют базу функционирования данной системы. При этом возможно применение различной напряженности норм затрат по их видам (в том числе жестких, трудновыполнимых, «идеальных» норм). Допускается, что норматив (стандарт) не является абсолютным и точным значением: стандарт покрывает диапазон возможных результатов. Отклонения могут возникнуть и возникают внутри нормативного диапазона между наименьшими и наибольшими значениями. Предел контроля конкретного вида отклонения зависит от содержания норматива и составляющих затрат.

Нормативная база предприятия должна своевременно обновляться по мере технического развития, совершенствования организации производства и управления. Для оперативного внесения изменений в нормативную базу устанавливается:

- порядок их оформления первичными документами, которые составляют заинтересованные отделы, службы и цехи;
- порядок учета изменений норм и нормативов по конкретным видам продукции (работ), причинам и исполнителям.

Главная цель учета изменения норм и нормативов состоит в постоянной унификации:

- норм, которые применяют при составлении первичных документов, оформляющих отпуск материальных ресурсов в производство, регистрирующих выработку продукции и начисление заработной платы;
- норм, используемых при расчете затрат на производство.

Перечень причин изменений норм и нормативов на промышленном предприятии целесообразно строить в разрезе основных групп технико-экономических факторов, применяемых при расчете заданий по снижению уровня затрат на производство продукции (работ) (табл. 4). Для упорядочения отчетности и анализа следует разработать отраслевые системы кодификации причин изменения норм, которые предприятия и организации должны использовать при составлении собственных перечней таких причин с учетом особенностей технологии, организации производства и т. п. Каждому изменению и его причине необходимо присваивать определенный код.

Учет изменения норм и нормативов имеет важнейшее значение:

- для контроля за техническим перевооружением и организационным развитием производства;
- для введения хозрасчета в подразделениях предприятия.

Следует нарастающим итогом с начала года (или запуска продукции в производство) отражать влияние отдельных мероприятий на уровень затрат, указывать центры затрат и службы, которые осуществили эти меро-

приятия, и их заслуги в достигнутых результатах. Данные учета должны систематически обобщаться и использоваться для анализа и принятия управленческих решений.

В условиях автоматизации управления отделы, службы и цехи несут ответственность за правильную и своевременную корректировку норм и нормативов в банках данных.

Таблица 4

Группировка причин изменений норм и нормативов на предприятии

Группы технико-экономических факторов	Причины изменений норм и нормативов
1. Повышение технического уровня производства	1. Внедрение новой прогрессивной технологии, автоматизация производственных процессов. 2. Совершенствование применяемой техники и технологии производства. 3. Улучшение использования и применение новых видов сырья и материалов. 4. Изменение конструкции и технических характеристик изделий. 5. Прочие факторы, повышающие технический уровень производства
2. Улучшение организации производства и труда	1. Развитие специализации производства. 2. Улучшение организации и обслуживания производства. 3. Совершенствование управления производством. 4. Улучшение организации труда. 5. Улучшение использования основных фондов. 6. Улучшение материально-технического снабжения и использования материальных ресурсов. 7. Прочие факторы, повышающие уровень организации производства
3. Изменение объема и структуры производства	1. Снижение затрат в результате роста объема производства. 2. Повышение качества продукции
4. Развитие производства	1. Ввод и освоение производства. 2. Подготовка и освоение производства на действующих предприятиях

При компьютеризации учета затрат целью решения рассматриваемой задачи является получение информации о динамике изменений норм и нормативов затрат, влияющих на уровень затрат. Результаты решения задачи включают данные о размере изменений, их количестве, причинах, основаниях и подразделениях, инициировавших изменения. Основой для анализа служит кодификатор причин изменений, отражающий конкретную причину и инициатора изменения. В результате аккумулируется оперативная информация об изменениях норм и нормативов за истекший плановый

период (при необходимости – по запросу) и сводные данные (нарастающим итогом с начала года). Эти данные служат базой для решения других функциональных задач управления предприятием, для анализа и совершенствования конструкции, технологии, уровня организации производства, прогнозирования выполнения плана по затратам и выработки управляющих воздействий.

Основными факторами, подвергающимися оценке в системе «стандарт-кост», являются отклонения по количеству затраченных материальных и трудовых ресурсов. Обязательно вскрываются причины данных отклонений (табл. 5).

Таблица 5

Возможные причины отклонений от норм расхода материальных и трудовых затрат

Вид отклонений	Группировка причин отклонений от норм
Отклонения от норм расхода материальных затрат	<ol style="list-style-type: none"> 1. Замена сырья и материалов (по габаритам, качеству, наименованиям). 2. Замена полуфабрикатов собственного производства покупными и наоборот. 3. Несоответствие сырья и материалов стандартам или техническим условиям. 4. Изменение качества исходного сырья и материалов. 5. Отклонения при раскрое. 6. Изменение технологии и технических параметров. 7. Неисправность оборудования и инструментов. 8. Использование отходов вместо полноценных материалов и наоборот. 9. Недостатки в конструкции продукции. 10. Отклонение плановых сумм транспортно-заготовительных расходов от фактических. 11. Прочие причины
Отклонения от норм расхода трудовых затрат	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ошибки в чертежах и технологической документации. 2. Несоответствие разряда работ разряду рабочего. 3. Выполнение дополнительных операций, не предусмотренных технологическими процессами. 4. Выполнение работ на менее производительном оборудовании, не предусмотренном технологическим процессом. 5. Неудовлетворительная наладка оборудования. 6. Выполнение дополнительных операций, вызванных несоответствием материалов установленным стандартам и техническим условиям. 7. Замена одного вида сырья или материала другим. 8. Применение инструментов и приспособлений, не соответствующих технологическому процессу. 9. Замена полуфабрикатов и деталей собственного производства покупными и наоборот.

	10. Прочие отступления от нормальных условий работы (сверхурочные работы, работы в выходные и праздничные дни). 11. Несоответствие фактически начисленной заработной платы рабочих-повременщиков за отработанное время нормативной заработной плате. 12. Прочие причины
--	---

Учет отклонений от норм материальных затрат служит выявлению резервов экономии и предотвращению перерасхода ресурсов. Такой учет ведется по видам материальных затрат, местам производственного потребления ресурсов в разрезе наименований (однородных групп) продукции с выявлением причин возникновения отклонений и ответственных подразделений. Следовательно, на организацию учета отклонений от норм затрат непосредственное влияние оказывают:

- номенклатура сырья и материалов, которая в промышленности довольно обширна и многообразна,
- многовариантность технологических процессов
- ассортимент выпускаемой готовой продукции.

В целях организации учета, анализа и обобщения причин отклонений расходов сырья и материалов от норм должны быть разработаны отраслевые (по группам однородных предприятий) кодификаторы причин этих отклонений, в соответствии с которыми предприятия (объединения) должны устанавливать перечни применительно к своей специфике с присвоением каждой причине определенного кода. Следует также установить перечень служб, деятельность которых может повлечь за собой перечисленные отклонения от норм расхода (цехов, отделов, КБ и т. п.).

Целью *учета отклонений от норм трудовых затрат* служит выявление отклонений фактических затрат труда от нормативных; причин и виновников, повлекших эти отклонения, в разрезе центров затрат, мест затрат и предприятия. Задача решается в оперативном режиме (сутки, неделя, месяц, квартал, год) и с нарастающим итогом. Возможна выдача информации об отклонениях по запросу и в реальном масштабе времени.

При нормативном методе учета отдельно отражают трудовые затраты, отвечающие нормам и отклоняющиеся от норм. Под нормативной заработной платой понимают оплату работ, предусмотренных установленной технологией и действующими нормами. Отклонения от норм – это оплата дополнительных операций, не предусмотренных установленным технологическим процессом, и доплаты, вызываемые отступлениями от нормальных условий.

В целях организации правильного учета, анализа и обобщения отклонений от норм трудовых затрат должна быть разработана кодификация их причин, в соответствии с которой предприятия должны устанавливать перечни применительно к своей специфике.

Отклонения от норм трудовых затрат оформляют следующими первичными документами:

- листками на доплату, по оплате дополнительных операций, не предусмотренных технологическим процессом;
- нарядами на сдельную работу с отличительным знаком (например, с красной диагональной полосой).

В этих документах указывают причины доплат и дополнительных работ, а также фамилии лиц, ответственных за выполнение этих работ. Документы выписывают, как правило, при возникновении отклонений (до начала работы).

Отклонения от нормы при повременной оплате труда определяют по специальным расчетам, составленным в разрезе отдельных участков, по мере их начисления. В расчетах указывают суммы, фактически начисленные по нормам (найденные исходя из перечня рабочих мест, штатных должностей и тарифных ставок), и отклонения, определенные как разность между фактически начисленной и нормативной заработной платой.

При компьютеризированной обработке данных особое внимание обращают на состав реквизитов первичных документов учета выработки и заработной платы. Из этих документов исключают все условно-постоянные и результатные данные, которые могут быть найдены автоматически в банках данных. К такой информации относятся, например, нормы времени, расценки, начисленные суммы заработной платы.

При высоком уровне компьютеризации производства (обычно в массовом производстве или в гибких производственных системах) потребность в заполнении бумажных первичных документов отпадает. Вся необходимая информация о трудовых затратах формируется путем снятия с датчиков, регистрирующих устройств и передается по каналам связи в реальном масштабе времени или с некоторым запаздыванием. Сведения о выявленных отклонениях с указанием причин и виновных поступают на разные уровни управления для анализа и выработки управляющих воздействий.

Принципиальным моментом системы «стандарт-кост» является то, что нет необходимости полного распределения всех накладных расходов на себестоимость произведенной продукции. Возможно их прямое вычитание из прибыли – отнесение без распределения по видам продукции на счет 90 «Продажи» как расходы текущего периода. Методика установления нормативных затрат определяется предприятием, а не задается вышестоящей организацией.

Система «стандарт-кост» создает предпосылки для организации управления производством по отклонениям от норм. В учетной практике существуют различные приемы получения информации об отклонениях. Применение того или иного приема связано с запросами менеджеров, формирующихся как в зависимости от целей управления производством, его организационно-технологического качества, так и в зависимости от тре-

буемой глубины контроля и анализа отклонений. В современных высокотехнических производствах отклонения затрат от норм как экономия, т. е. благоприятные отклонения, могут признаваться при отсутствии нарушений технологии. В таких производствах большую аналитическую ценность имеют сведения о расходе сверх норм, т. е. неблагоприятные отклонения.

При таком варианте сумма фактических затрат учитывается по кредиту основного счета каждого элемента затрат. Помимо основных счетов элементов затрат открываются специальные «конверсионные» счета с аналогичным наименованием, по дебету которых записывается фактическая сумма затрат, а по кредиту – норма (стандарт) и отклонения, т. е. дополнительные затраты (разность между фактической и нормативной суммой), с последующим списанием сумм отклонений по каждому элементу, статье затрат на счет 90 «Продажи».

Система «стандарт-кост» представляет собой средство управления прямыми затратами. Используется несколько вариантов этой системы:

1 вариант: Затраты собираются на дебете счета 20 «Основное производство» и оцениваются по стандартной стоимости, готовая продукция списывается с кредита этого счета также по стандартной стоимости, незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости.

2 вариант: Затраты, обобщенные на дебете счета 20 «Основное производство», оцениваются по фактической стоимости, а с кредита счета списывается готовая продукция по стандартной стоимости. Незавершенное производство оценивают по стандартной стоимости с учетом отклонений от фактических затрат в ту или иную сторону.

Отметим, что отклонения фактических затрат от стандартных американские фирмы обычно не относят на себестоимость, а списывают на счет «Реализация продукции, работ, услуг».

Если для целей управления производством требуется более глубокая детализация отклонений по фактам как в части элементов затрат, так и в части качества отклонений, т. е. не только выявление расхода сверх норм, но и экономии, то возможен следующий вариант учетных записей.

Списание материалов на основное производство (Д 20 «Основное производство» К 10 «Материалы») – производится по стандартным затратам, скорректированным на фактический выпуск. В пределах норм такие прямые переменные затраты, как заработная плата, начисленная основным производственным рабочим с учетом отклонений на социальные нужды, отражаются проводкой: Д 20 К 70 (К 69).

Возникшие отклонения по прямым переменным затратам отражаются на счете 16 в разрезе следующих субсчетов:

- 1) субсчет 1 – отклонения по ценам заготовления материалов:
 - благоприятные – Д 60 К 16 (1);
 - неблагоприятные – Д 16 (1) К 60;
- 2) субсчет 2 – отклонения по использованию материалов в производстве;

– благоприятные – Д 60 К 16 (2);

– неблагоприятные – Д 16 (2) К 10;

3) субсчет 3 – отклонения по ставке заработной платы:

– благоприятные – Д 70 К 16 (3);

– неблагоприятные – Д 16 (3) К 70;

4) субсчет 4 – отклонения по производительности труда:

– благоприятные – Д 70 К 16 (4);

– неблагоприятные – Д 16 (4) К 70.

Счет 16 регулируется счетом 90 «Продажи», к которому открывается субсчет 1 «Отклонения по прямым переменным затратам»:

– благоприятные – Д 90 (1) К 16;

– неблагоприятные – Д 16 К 90 (1).

Списание переменных общепроизводственных расходов на основное производство осуществляется с учетом нормативной ставки и фактического выпуска продукции, рассчитанного в нормо-часах: Д 20 К 25 (1).

Учет отклонений от норм организуется на дополнительных субсчетах

1) субсчет 2 – отклонение переменных общепроизводственных расходов по затратам:

– благоприятное – Д 25 (2) К 90 (2);

– неблагоприятное – Д 90 (2) К 25 (2);

2) субсчет 3 – отклонение переменных общепроизводственных расходов по эффективности:

– благоприятное – Д 25 (3) К 90 (3);

– неблагоприятное – Д 90 (3) К 25 (3).

Сальдо отклонений на субсчетах к счетам 16 и 25 заключительным оборотом списываются в конце отчетного периода на счет 90 «Продажи» и на аналогичные субсчета.

Списание затрат на готовую продукцию будет: Д 43 «Готовая продукция» и К 20 «Основное производство». Сформированная себестоимость готовой продукции списывается на себестоимость реализованной продукции (Д 90 (2) «Продажи» К 43 «Готовая продукция») по стандартным величинам. Списание постоянных общепроизводственных и общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» отражается записью: Д 90 (4) К 25 (4) и Д 90 (4) К 26.

В зависимости от размеров предприятия координацию работ по организации системы «стандарт-кост», определению стандартов для использования, выявлению отклонений от стандартов и методике их списания осуществляет контролер или комитет, куда входят представители всех подразделений, связанных с системой «стандарт-кост». В наиболее крупных компаниях создается подотдел стандартов, где сконцентрирована вся работа по стандартам, их составлению, внесению в них изменений, учету и т. п.

Принципы системы «стандарт-кост» являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем, этой системе присущи свои *недостатки*:

- 1) на практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства;
- 2) изменение цен осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства;
- 3) стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними;
- 4) при выполнении предприятием большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Ограничения системы «стандарт-кост»:

1) применение системы «стандарт-кост» (как, впрочем, и любой другой традиционной системы калькуляции себестоимости) не позволяет абсолютно точно рассчитать себестоимость заказов и отдельных видов продукции. Если процедуры, присущие данной системе, оказываются приемлемыми для идентификации переменных производственных затрат с конкретными заказами или видами продукции в пределах краткосрочного периода, то многие другие расходы, связанные с научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими разработками, продажами, маркетинговыми исследованиями и т.п., не прослеживаются до конкретного продукта или заказа. Значительная часть данных категорий расходов не рассматривается в качестве затрат на продукт и, следовательно, их анализу и взаимосвязи с индивидуальными продуктами или заказами покупателей уделяется незначительное внимание;

2) многие производственные накладные расходы рассматриваются как постоянные затраты, которые либо списываются на продажи в полной сумме за период (в системе калькуляции себестоимости по переменным затратам), либо распределяются между заказами и видами продукции с использованием различных методик распределения (в системе калькуляции себестоимости по полным затратам). Данные методики в большей степени приемлемы для оценки запасов в балансовом отчете и определения себестоимости продаж в отчете о прибылях и убытках. Это объясняется тем, что неточности и ошибки в калькуляции себестоимости на уровне единицы продукции нивелируются при сведении рассчитанных величин себестоимости различных продуктов в суммарные статьи на уровне отчетности;

3) использование системы «стандарт-кост» не обеспечивает предприятие достаточной информацией для поиска путей усовершенствования его деятельности. В условиях новой конкурентной среды требуется самая точная и своевременная информация для того, чтобы сделать производственный процесс более эффективным и направленным на потребителя. Система «стандарт-кост» предполагает контроль затрат посредством выявления ежемесячных отклонений, базирующихся на нормативах (разработанных

большей частью с использованием инженерных оценок) и нормативных затратах. Иначе говоря, основная контрольная функция заключается в проверке, как следуют рабочие предписанным процедурам, что ограничивает их роль в поиске путей усовершенствования производственного процесса.

4) широкое применение западными компаниями системы «стандарт-кост» стало возможным благодаря наличию современных информационных технологий. Поэтому предприятия, не располагающие необходимой материальной базой, могут столкнуться при внедрении этой системы с целым рядом проблем, что может существенно снизить ее качество. Такое условие явилось еще одной причиной ограниченного использования системы «стандарт-кост» в российской учетной практике.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета «стандарт-кост» как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «стандарт-кост» у нас в стране. Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е.Г. Либерман, М.Х.Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат (рассматривался в 3 главе данного учебного пособия).

Системы учета «стандарт-кост» и нормативного метода учета затрат имеют много общего, однако они имеют и свои *особенности*:

1) в системе «стандарт-кост» обособленный учет изменений самих норм в текущем периоде не предполагается – только существенные изменения вызывают необходимость пересмотра нормативов. При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм;

2) при использовании системы учета «стандарт-кост» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства. Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия. При нормативном же методе учета затрат суммы в пределах норм и суммы отклонений от норм собираются на одних и тех же счетах;

3) отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

После введения в действие системы калькуляции себестоимости по нормативным затратам становится очевидным ее *преимущества* перед системой калькуляции себестоимости по фактическим издержкам:

1) система калькуляции по нормативным затратам позволяет существенно сократить объем счетной работы. Конечно, предварительная работа

по разработке стандартов может быть весьма трудоемкой, но когда стандарты уже установлены, то могут применяться до тех пор, пока не потребуются их пересмотр. Учитывая тот факт, что установление стандартов совершается заранее, становится очевидным, что такой метод позволяет не только сократить объем работ по подготовке отчетов о затратах, но и требует меньше времени для их надлежащего представления руководству;

2) метод нормативных затрат содействует повышению эффективности управления и контроля за затратами, поскольку требует детального исследования всех производственных, административных и сбытовых функций предприятия, результатом чего является разработка наиболее оптимальных подходов к управлению при снижении издержек. Система «стандарт-кост» предполагает установление центров затрат и соотнесение ответственности за затраты с конкретными руководителями, работа которых тщательно контролируется;

3) нормативные затраты служат лучшим критерием для оценки фактических затрат. Конечно, можно применить альтернативный подход, предполагающий сопоставление фактических затрат одного периода с фактическими затратами другого периода. Однако в данной ситуации возникает целый ряд вопросов, на большинство из которых невозможно получить удовлетворительный ответ. Так, необходимо определить, какой отчетный период следует принять в качестве базового периода, сколько предыдущих фактических затрат требуется сравнить с исследуемыми затратами, какая именно средняя величина окажется наиболее подходящей и т.п.

Система «стандарт-кост» может успешно применяться не только в отраслях, предполагающих более или менее непрерывный выпуск идентичной продукции и применяющих попроцессный метод учета затрат и калькуляции себестоимости, но и в индивидуальных и мелкосерийных производствах, использующих позаказный метод. Система «стандарт-кост» существенно упрощает учетные процедуры при обоих методах калькуляции себестоимости и позволяет осуществлять планирование и контроль затрат.

Система «стандарт-кост» удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. Выявленные в текущем порядке отклонения от установленных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения, что позволяет администрации оперативно устранять недостатки в организации производства и принимать меры для их предотвращения в будущем, т.е. используются руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

Вопрос 3. СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ОСНОВЕ ИНФОРМАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Величина прибыли и затрат напрямую зависит от объемов деятельности предприятия. Изменения этих величин во взаимосвязи с объемами деятельности отслеживает управленческий учет. Составной частью управленческого учета является *операционный анализ*, который и изучает зависимость прибыли от объемов производства, реализации и затрат. Такой анализ называют также анализом «Затраты – Объем реализации – Прибыль» («Costs – Volume – Profit») или CVP-анализ.

Операционный анализ позволяет выявить зависимость прибыли от издержек, цен, объема реализации, а также определять оптимальные пропорции между постоянными и переменными издержками производства, степень предпринимательского риска. Именно такой анализ является эффективным методом управления затратами, являясь составной частью управленческого учета.

В операционном анализе используют различные методы, среди которых самыми распространенными являются:

- 1) метод операционного рычага;
- 2) анализ безубыточности (порога рентабельности);
- 3) запас финансовой прочности;
- 4) анализ чувствительности критических соотношений.

Методической основой операционного анализа является разделение затрат на постоянные и переменные. Соотношение доли постоянных и переменных издержек в общей их сумме является качественным фактором, оказывающим существенное влияние на формирование прибыли от обычной деятельности. Данное соотношение характеризуется термином «*операционный рычаг*».

Операционный рычаг позволяет определить, как сильно изменяется прибыль при тех или иных изменениях объема реализации. Действие метода операционного рычага состоит в том, что любое изменение выручки от продажи приводит к еще более интенсивному (сильному) изменению прибыли. Этот эффект обусловлен различной степенью влияния изменения постоянных и переменных затрат на формирование экономического результата деятельности предприятия при изменении объема производства и реализации продукции. Чем больше удельный вес постоянных затрат в общих затратах на производство продукции, тем больше сила воздействия операционного рычага.

В основе определения силы воздействия операционного рычага лежит *валовая маржа* (или маржинальный доход) – это результат от продажи продукции за вычетом переменных затрат. Как известно, затраты предприятия подразделяются на постоянные и переменные. Валовая маржа покрывает постоянные расходы и обеспечивает формирование прибыли предприятия.

Сила воздействия операционного рычага (эффект операционного левериджа) (ОР) рассчитывается по формулам:

$$OP = \frac{BM}{\Pi} \quad (21)$$

или

$$OP = \frac{1}{1 - \frac{C_{CONST}}{BM}} \quad (22)$$

или

$$OP = \frac{X \cdot (p - c \text{ var})}{X \cdot (p - c \text{ var}) - C_{CONST}}, \quad (23)$$

где ВМ – валовая маржа;

Π – прибыль;

C_{CONST} – постоянные затраты;

X – количество единиц реализованной продукции в натуральном выражении;

p – цена;

cvar – переменные затраты на единицу продукции (ставка).

Сила воздействия операционного рычага показывает степень предпринимательского риска: чем больше сила операционного рычага, тем больше предпринимательский риск.

В практической текущей деятельности предприятия проявляются следующие зависимости:

– предприятие, имеющее высокую степень операционного леве́риджа, при резких колебаниях объемов продаж подвергается значительно большей степени риска, чем при стабильных объемах продаж;

– чем больше удельный вес постоянных затрат в общей величине издержек предприятия, тем выше сила операционного рычага при определенном объеме производства, тем больший риск при сокращении объемов производства.

Работать с высоким операционным леве́риджем могут предприятия, которые обеспечивают значительные объемы реализации и уверены в перспективном стабильном спросе на свою продукцию.

С расчетом силы воздействия операционного рычага тесно связано определение порога рентабельности.

Порог рентабельности (порог безубыточности, точка самоокупаемости, критический объем продаж) – это такой объем реализации продукции, при котором предприятие не имеет убытка от реализации продукции, но еще и не имеет прибыли. Валовая маржа в этом случае только покрывает постоянные затраты предприятия, а прибыль равна нулю.

Сила воздействия операционного рычага возрастает, когда выручка от реализации продукции снижается. При росте объема реализованной продукции, когда порог безубыточности (порог рентабельности, точка самоокупаемости) уже пройден, сила воздействия операционного рычага убывает, т. е. каждый процент прироста объема реализации продукции дает все

меньший и меньший процент прироста прибыли от продажи продукции. При этом доля постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия снижается. На небольшом удалении от точки безубыточности сила воздействия операционного рычага будет максимальной, а затем начнет убывать, и так будет продолжаться до нового скачка постоянных затрат с расчетом и преодолением нового порога безубыточности деятельности предприятия.

Разница между фактической выручкой (M_p^1) и порогом безубыточности (M_p^{KP}) составляет *запас финансовой прочности* (ЗФП) предприятия:

$$\text{ЗФП} = M_p^1 - M_p^{KP}. \quad (24)$$

Если объем реализации продукции станет ниже порога безубыточности, то экономический (финансовый) результат предприятия ухудшится, и образуется недостаток высоколиквидных средств.

Расчеты и анализ порога безубыточности и запаса финансовой прочности позволяют предприятию решать следующие задачи:

- расчет объема продажи продукции для получения запланированной величины прибыли;
- разработка предложений и планов по увеличению прибыльности выпускаемой продукции;
- выработка ценовой политики предприятия;
- другие задачи.

Запас финансовой прочности показывает, на сколько предприятие может снизить выручку, обеспечивая при этом свою финансовую устойчивость. Критический объем продаж, операционный рычаг, запас прочности – взаимосвязанные показатели. При определенном (критическом) объеме продаж выручка от продажи становится равной совокупным затратам на производство и продажу продукции. Разница между годовым объемом продаж и критическим объемом продаж составляет запас прочности, который рассматривается как показатель риска. Если снижение объема продаж станет равным запасу прочности, то финансовый результат будет равен нулю. При снижении объема продаж, превышающем запас прочности, финансовый результат обратится в убыток. Чем ниже запас прочности, тем выше риск не покрыть постоянные расходы и получить убыток при сокращении объема продаж. Снижение запаса прочности обусловлено увеличением постоянных расходов в расчете на единицу выпускаемой продукции. Иначе говоря, изменение постоянных расходов не соответствует изменению объема продаж, т. е. является экономически необоснованным.

Если взаимосвязь между рассматриваемыми показателями принимается как линейная, то запас прочности является обратной величиной показателя операционного рычага: чем ниже сила операционного рычага, тем выше запас финансовой прочности. Эту зависимость можно выразить формулой:

$$\text{ЗФП} = \frac{1}{OP}. \quad (25)$$

Таким образом, увеличение операционного рычага также свидетельствует об усилении риска, связанного с нерациональной структурой затрат при данном объеме продаж.

После расчета силы операционного рычага и величины запаса финансовой прочности проводят *анализ чувствительности*, который предполагает отслеживание того, как изменяется прибыль в ответ на изменения одного из параметров при условии, что другие останутся неизменными (например, что произойдет с прибылью, если снизится объем сбыта, или возрастет себестоимость и т.п.). Анализ чувствительности – один из инструментов прогнозирования результатов деятельности предприятия. Основываясь на технике детерминированного моделирования, он позволяет оценить чувствительность результативных показателей к изменению внутренних и внешних факторов, а также их реакцию на принятие любого управленческого решения. Анализ чувствительности называют еще однофакторным анализом, в котором исследование причинно-следственных связей осуществляется способом логической индукции – от частных факторов к обобщающим, от причин к следствиям. Основная его цель – всестороннее изучение влияния управленческого воздействия (мероприятия) на результаты хозяйственной деятельности и комплексная оценка его эффективности во избежание риска потерь или упущенной выгоды.

Чтобы всесторонне оценить эффективность (выгодность) управленческого решения, необходимо выяснить, как изменились или изменятся в связи с его проведением основные показатели хозяйственной деятельности: объем производства и реализации продукции, ее себестоимость, прибыль, рентабельность и в конечном итоге финансовое положение предприятия (рис. 8). *Алгоритм анализа чувствительности:*

1) определить базовый вариант состояния объекта, где все исследуемые показатели имеют исходные значения. В качестве базового варианта может служить фактически сложившаяся ситуация на данный момент или план предприятия;

2) определить вариант изменения одного из параметров при условии, что другие останутся неизменными (прогнозируемый вариант);

3) провести прямой расчет прибыли по каждому из рассматриваемых вариантов (по схеме, представленной на рис. 9) и определить абсолютное изменение прибыли (разница между базовым и прогнозируемым вариантом), на основе чего сделать вывод об экономической эффективности рассматриваемого управленческого решения.

В общем виде найти величину изменения прибыли при изменении объема продаж можно также по формуле:

$$\Delta\P = (p - cvar) \cdot (1 - T), \quad (26)$$

где $cvar$ – переменные затраты на единицу продукции;

p – цена;

T – ставка налога на прибыль.

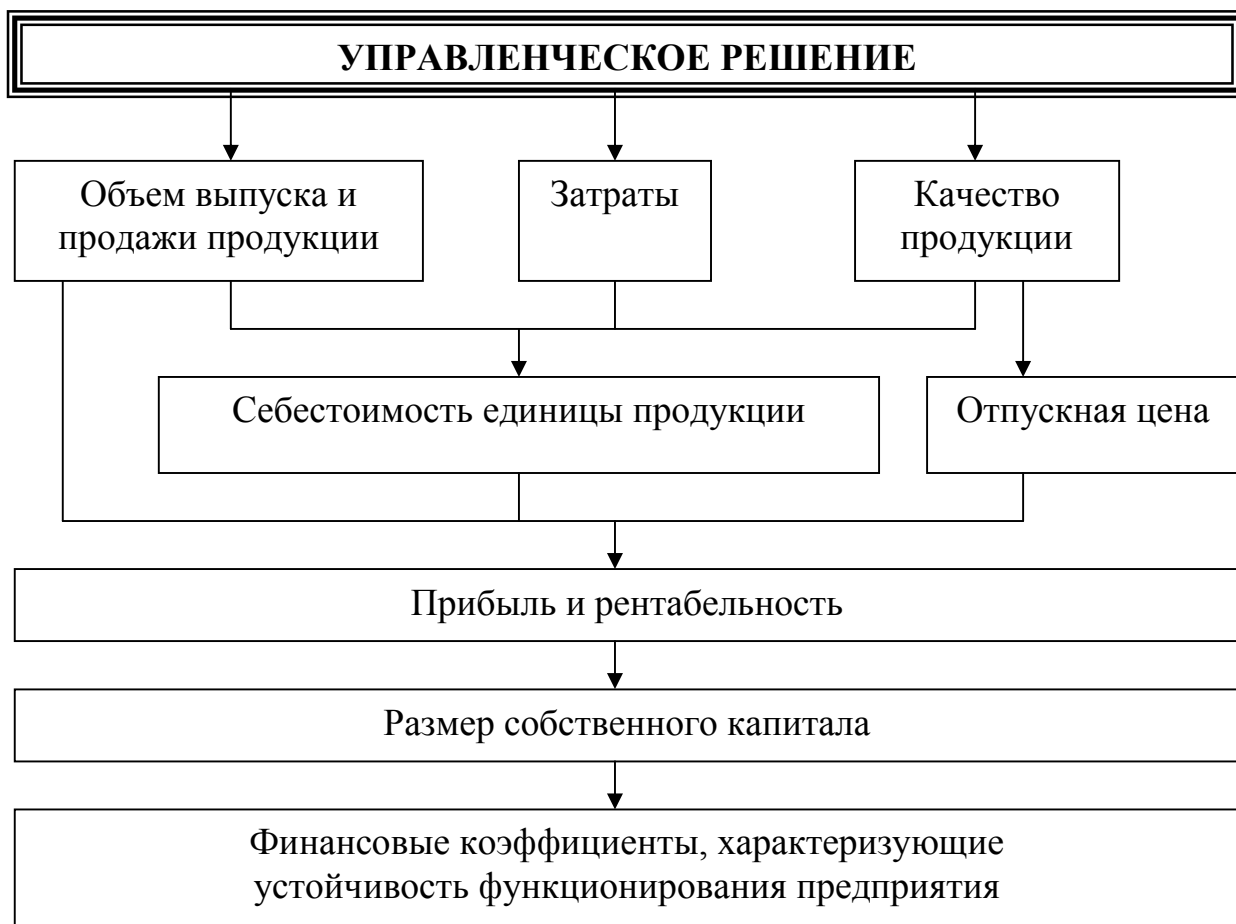


Рис. 8. Структурно-логическая модель исследования чувствительности показателей к управленческому решению

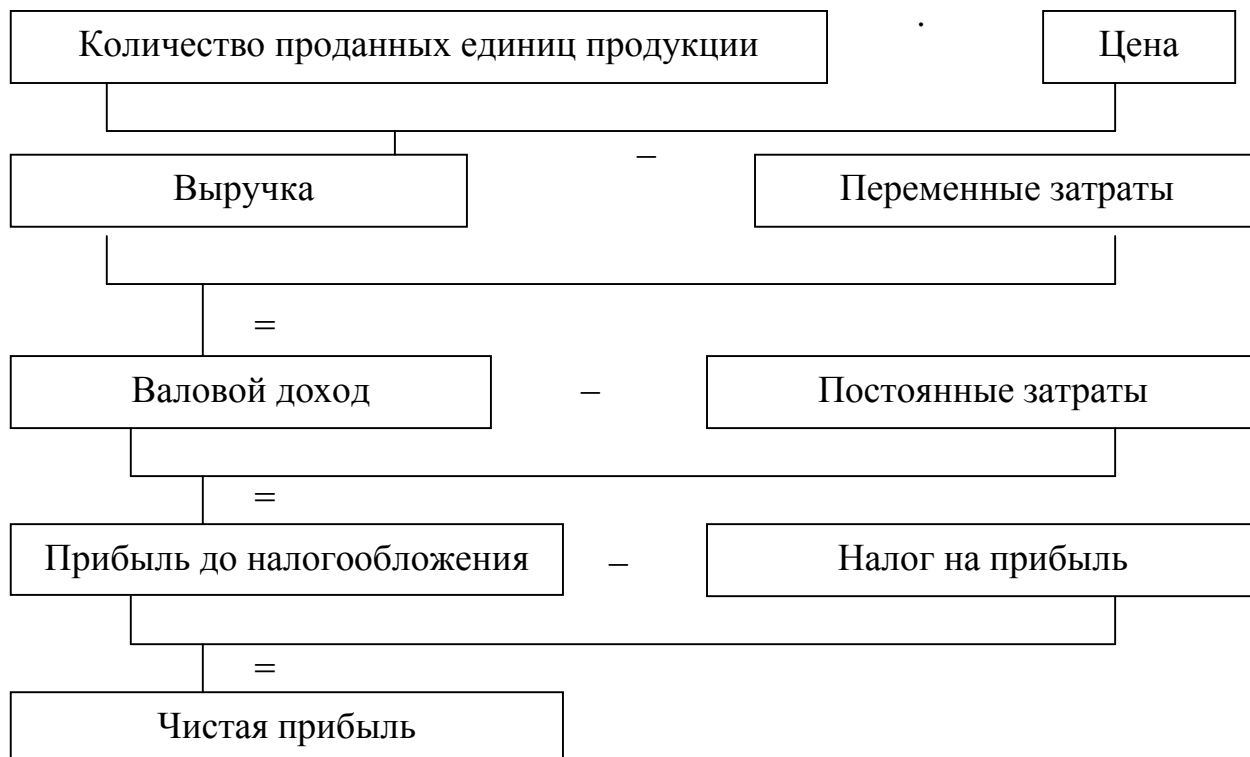


Рис. 9. Схема формирования чистой прибыли предприятия

Эта формула более удобна для использования в рамках анализа чувствительности, поскольку освобождает от детализированного расчета.

Анализ чувствительности должен определить, какие факторы производственной и финансовой деятельности подвержены наибольшему варьированию и насколько чувствительны конечные результаты деятельности к каждому предполагаемому изменению. На основе этого оценивается степень риска, связанного с вариантами предполагаемых изменений, и выбирается наиболее оптимальный вариант.

В условиях компьютерной технологии обработки информации анализ чувствительности значительно облегчается и углубляется. Использование компьютера и его инструментальных средств позволяет:

- исследовать больше вариантов предполагаемых изменений факторов внешней и внутренней среды;
- охватить больший круг показателей, чувствительных к данным изменениям, и более комплексно оценить каждый вариант прогнозируемых изменений;
- разработать и применить более сложные математические модели, которые будут точнее отражать сложные взаимосвязи экономических явлений и объективнее оценивать сценарии развития предприятия;
- сделать анализ более оперативным.

Таким образом, анализ чувствительности является важным инструментом в выработке управленческих решений. Он показывает, как прогнозируемые и неожиданные изменения условий деятельности влияют на будущее состояние предприятия.

Вопрос 4. КОНТРОЛЛИНГ

В настоящее время на многих российских предприятиях существует необходимость в интегрированной методической и инструментальной базе для поддержки основных функций управления – планирования, контроля, учета и анализа. Это подтверждается ростом интереса со стороны многих отечественных компаний к программному обеспечению планирования и учета на предприятии. Однако только внедрение пусть и наиболее продвинутых (и дорогостоящих) программ не может способствовать созданию четкой картины функционирования того или иного хозяйствующего объекта. Современные методы анализа и прогнозирования остаются неиспользуемыми, а менеджмент оказывается не в состоянии составить даже среднесрочные планы. Причем применяемый менеджерами и аналитиками инструментарий различается по подразделениям, что может вызвать затруднения в координации и недостаточность информации у руководства. Проблему увязки управленческой информации в единое целое в рамках отдельно взятой компании решает контроллинг.

Существует множество определений контроллинга: от тождества «контроллинг как немецкий (европейский) вариант управленческого учета» до признания контроллинга философией менеджмента.

Это многообразие определений и взглядов свидетельствует о том, что контроллинг является интенсивно развивающимся направлением в области теории и практики управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий.

Сначала контроллинг ассоциировался с оперативным учетом затрат, калькулированием и расчетом себестоимости. Как установить отпускные цены на продукцию, не зная фактической себестоимости продукции и услуг? Какой у предприятия запас прочности для того, чтобы выиграть ценовую войну с конкурентами? Как избежать штрафов за продажу продукции ниже себестоимости (хорошо, что это уже в прошлом)? Решение этих типовых задач ценообразования раньше являлось и до сих пор является сильным побудительным мотивом для начала проекта по контроллингу.

Постепенно выявлялось, что контроллинг предназначен не только для планирования, учета и анализа затрат, но и для учета и анализа результатов деятельности, анализа рентабельности и управления прибылью.

Большой толчок развитию представлений о контроллинге дали проекты по бюджетированию, которые инициировали консультанты ведущих мировых консалтинговых фирм тогда еще «большой шестерки». Можно сказать, что возникла в некотором смысле мода на бюджетирование, которую подхватили и российские консалтинговые компании. «Budget» – вот то слово, которое с легкой руки западных консультантов вот уже 4-5 лет не сходит с уст менеджеров российских компаний.

Подъем российской экономики после дефолта 1998 года, увеличение прибыльности и улучшение финансового положения российских компаний и появившаяся в связи с этим возможность увеличения капитальных вложений, а также рост прямых западных инвестиций вызвал волну интереса к контроллингу инвестиций и контроллингу проектов.

В последнее время многие обнаруживают, что контроллинг является основным поставщиком информации для управления предприятием. Создается ощущение, что контроллинг – это всё. Нет такой области в управлении деятельностью компании, которая не была бы связана с контроллингом. Контроллинг инноваций, финансов, стратегический контроллинг и другие функциональные сферы контроллинга – все это многообразие терминов отнюдь не способствует ясности в понимании сущности предмета.

Слово «контроллинг» произошел от английского «to control» – «контролировать, управлять». В англоязычных источниках этот термин практически не используется (в Великобритании и США укоренился термин «управленческий учет»).

Контроллинг – это концепция, направленная на ликвидацию «узких мест» и ориентированная на будущее в соответствии с поставленными целями и задачами получения определенных результатов.

Контроллинг – это концепция эффективного управления экономическим объектом с целью обеспечения его постоянного и продолжительного существования в постоянно изменяемой среде.

Основополагающий элемент системы контроллинга на предприятии – управленческий учет. Элементы процесса управления – постановка целей, планирование, контроль исполнения, сравнение достигнутых результатов с запланированными, анализ и принятие решений – почти всегда принимаются во внимание, когда говорят о контроллинге.

Контроллинг основан на принципах системы «директ-костинг», но может также включать в себя элементы системы «стандарт-кост» и подобных ей. Он шире двух названных систем, разнообразнее по назначению, функциям, методам планирования, учета и анализа, степени использования информации. Контроллинг не ограничивается контролем затрат (составляющих основную функцию системы «стандарт-кост») и рентабельности выпуска и реализации продукции (поставленных во главу угла в системе «директ-костинг»). Он также обеспечивает достижение поставленной предприятием цели (как правило, получение максимальной прибыли, хотя в определенные периоды могут быть избраны и другие ориентиры, например, завоевание рынка, устранение конкурента).

Контроллинг часто выполняет функции внутреннего контроля на предприятии, поддержания эффективности работы подразделений и организации в целом. В отличие от ревизии, он ориентирован на текущие результаты деятельности и не связан с документальной проверкой, необходимостью выхода на места совершения хозяйственных актов и операций.

Контроллинг – это технология управления различными областями финансово-хозяйственной деятельности компании, включающая в себя:

- определение целей деятельности;
- отражение этих целей в системе показателей;
- планирование деятельности и определение плановых (целевых) значений показателей;
- регулярный контроль (измерение) фактических значений показателей;
- анализ и выявление причин отклонений фактических значений показателей от плановых;
- принятие на этой основе управленческих решений по минимизации отклонений.

Основная цель контроллинга – ориентация управленческого процесса на достижение всех целей, стоящих перед предприятием. Для этого контроллинг обеспечивает выполнение следующих *функций*:

- координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;
- информационная и консультационная поддержка принятия управленческих решений;

- создание и обеспечение функционирования общей информационной системы управления предприятием;

- обеспечение рациональности управленческого процесса.

Функции системы контроллинга реализуются через создание специальной службы, которая организует сбор, обработку, анализ данных и обеспечивает информацию для менеджеров высшего уровня управления с целью разработки прогноза оперативного и стратегического развития предприятия.

Контроллер – это внутренний консультант руководителей предприятия. Действовать эффективно он может, только находясь на высшем уровне управления, ибо ошибки, допущенные высшим звеном, в большинстве случаев не удастся компенсировать последующим звеньям.

Главными задачами контроллера являются:

- формирование целей предприятия;
- поиск альтернативных решений на основе имеющейся информации;
- анализ экономической эффективности (особенно инвестиций и инноваций);
- координация разработки оперативных плановых смет;
- сравнение плановых показателей с фактическими и разработка предложений по преодолению отклонений;
- определение «узких мест»;
- создание систем информации для планирования и управления;
- консультирование руководителей предприятия по производственно-экономическим вопросам;
- производственно-экономическое обоснование информации других специализированных отделов.

Контроллер совмещает многие функции экономических и производственных служб, увязывает и координирует их с точки зрения получения запланированного дохода.

Работа контроллеров должна направляться на такие области, как стратегические цели; критические условия внешней и внутренней среды, которые лежат в основе стратегических планов; узкие и слабые места, которые выявлены в процессе планирования и анализа работы предприятия.

Если традиционные системы контроля деятельности предприятия базируются на отслеживании минувших событий (финансовый учет) или событий в реальном масштабе времени (управленческий учет), то контроллинг ориентируется на будущие события.

Контроллинг – это система управления достижением целей и неотъемлемая часть управления предприятием. Современный менеджмент разделяет цели предприятия на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные). В соответствии с этим существует два уровня контроллинга:

1. **Стратегический контроллинг** – направлен на создание потенциала успеха, т. е. обеспечение долгосрочного существования предприятия.

Цель стратегического контроллинга – обеспечение выживаемости предприятия и «отслеживание» движения предприятия к намеченному стратегическому варианту развития. Стратегический контроллинг несет ответственность за обоснованность стратегических планов (прежде чем осуществлять контроль за достижением какой-либо цели, необходимо установить, насколько обоснованно она выбрана и насколько реально ее достижение).

2. Оперативный контроллинг – направлен на достижение запланированного уровня дохода (прибыли). Его главной задачей является оценка экономической эффективности производственных процессов, выявление «узких мест», вызывающих отклонение ожидаемой (фактической) прибыли от запланированной. *Цель оперативного контроллинга* – создание системы управления достижением текущих целей предприятия, а также принятие своевременных решений по оптимизации соотношения затраты–прибыль. В отличие от стратегического, оперативный контроллинг ориентирован на достижение краткосрочных целей.

Реализация контроллинговой деятельности основывается на четырех принципах:

1. Принцип движения и торможения. Для обеспечения длительного и устойчивого существования организации необходимы ее рост, развитие и, как следствие, стабильное получение прибыли. При этом цель «рост» означает увеличение производства и продажи изделий. Цель «развитие» означает новые изделия, новые формы их применения, новый сервис, новые решения проблем клиентов, новые рынки и каналы сбыта, новые методы производства, новые организационные структуры и процедуры управления, т. е. для успешной деятельности предприятия и его движения вперед необходимы инновации. Принцип движения и торможения создает объективные условия для постоянного выявления и внедрения нового, прогрессивного в практику конкретной организации с учетом специфики и возможностей.

2. Принцип своевременности. В условиях динамично развивающегося рынка руководству для принятия решений необходимы постоянно обновляемые данные как о внешней, так и внутренней среде, результаты их анализа. Поэтому контроллер постоянно наблюдает за окружающей средой. В интересах укрепления позиций организации контроллер обязан оперативно учитывать вновь возникающие шансы и риски, их возможное влияние на прибыль.

3. Принцип стратегического сознания. Информация, полученная от работников, имеет важное значение для проведения мероприятий, обеспечивающих устойчивое будущее фирмы. Руководители предприятия, ее подразделения и сотрудники на практике нередко принимают тактические решения, приносящие быстрый экономический эффект и реальные выгоды в текущем плане, но не соответствующие стратегическим задачам предприятия. В результате, выиграв (и порой немало) сегодня, предприятие может гораздо больше потерять завтра. Принцип стратегического сознания

реализуется только тогда, когда любое решение и действие оценивается в первую очередь с позиций его соответствия стратегическим программам.

4. *Принцип документирования.* Цель этого принципа – создание условий для проверки: соблюдались ли цели и задачи стратегического контроллинга в действительности. В стратегическом контроллинге информация представляется в виде письменных сообщений с предварительной оценкой их значимости. Письменная форма принуждает информатора к продуманному, полному и точному представлению положения дел. Документирование позволяет в любой момент установить посылающего и принимающего информацию, ее содержание и дату передачи.

Функции контроллинга (рис. 10):

1. *Установление целей* – определение качественных и количественных целей предприятия и выбор критериев, по которым можно оценить степень достижения поставленных целей.

2. *Планирование* – превращение целей предприятия в планы.

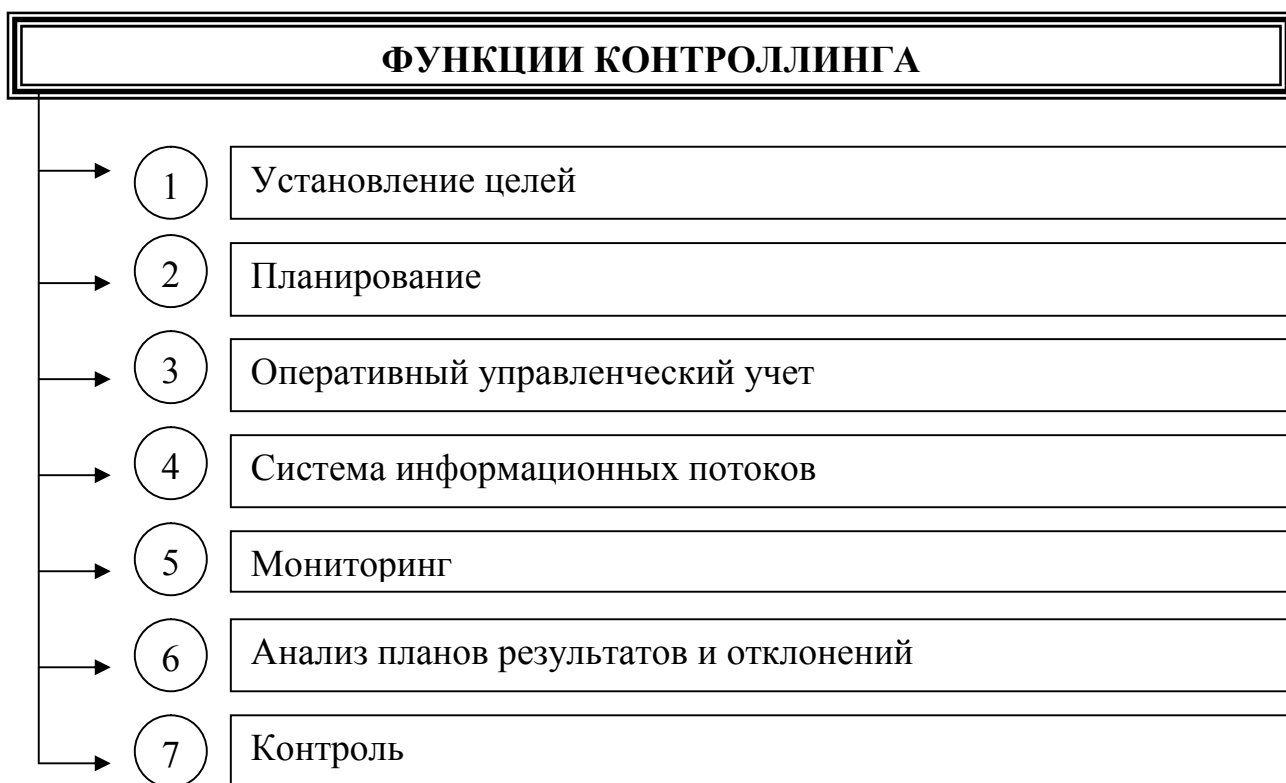


Рис. 10. Основные функции контроллинга

3. *Оперативный управленческий учет* – отражение всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения плана.

4. *Система информационных потоков.* Процесс управления рассматривают как процесс преобразования информации. Управлять, не владея информацией, сегодня невозможно. Контроллинг является поставщиком информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии.

5. *Мониторинг* – отслеживание протекающих на предприятии процессов в режиме реального времени; составление оперативных отчетов о результатах работы предприятия за наиболее короткие промежутки времени (день, неделя, месяц); сравнение целевых результатов с фактически достигнутыми.

6. *Анализ планов результатов и отклонений* – направлен на оценку результатов прошлой деятельности, определение происходящего на предприятии в настоящее время, анализ возможностей предприятия добиться поставленных целей в будущем.

7. *Контроль* – занимается фиксированием и оценкой уже свершившихся фактов в деятельности предприятия. Нужно заметить, что контроллинг непосредственно в процессе управления не участвует, а выполняет сервисную функцию в нем (собирает, обрабатывает, анализирует и комментирует явления), обеспечивая информацию для менеджеров. Контроллинг находится в таком же положении, как финансовый или управленческий учет, которые являются подсистемами общей информационной системы, которые обслуживают систему менеджмента. Принципиальным отличием контроллинга есть направленность на будущее (стратегическое планирование), без чего невозможно продолжительное существование предприятия в рыночной среде.

Специфическим инструментом контроллинга является сумма покрытия (маржинальный доход), которая рассчитывается как разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами предприятия (формула 2).

Постоянные (условно-постоянные) затраты – это общепроизводственные, общехозяйственные и непроизводственные (коммерческие) расходы. Они в основном известны: их легко можно определить по изделиям (работам, услугам) и производственным подразделениям, поскольку их чаще всего рассчитывают в процентах к основной заработной плате производственных рабочих или другой базе распределения косвенных расходов. На малых и средних предприятиях достаточно выделять две группы постоянных затрат – общепроизводственные и общехозяйственные, чтобы ускорить процесс принятия хозяйственных решений.

Путем вычитания из суммы покрытия, исчисленной для конкретного изделия, постоянных расходов, получается прибыль от продажи продукции. Таким образом, удастся без выполнения трудоемких учетных операций и расчетов оценить тот вклад, который вносит в покрытие постоянных затрат и формирование прибыли предприятия каждое изделие или производственное подразделение (рис. 11).

Разные изделия, продуктовые группы или производственные подразделения предприятия вносят различный вклад в сумму покрытия предприятия. Поэтому именно сумма покрытия является важным критерием при планировании производства и сбыта продукции в целях максимизации экономического результата предприятия – прибыли.

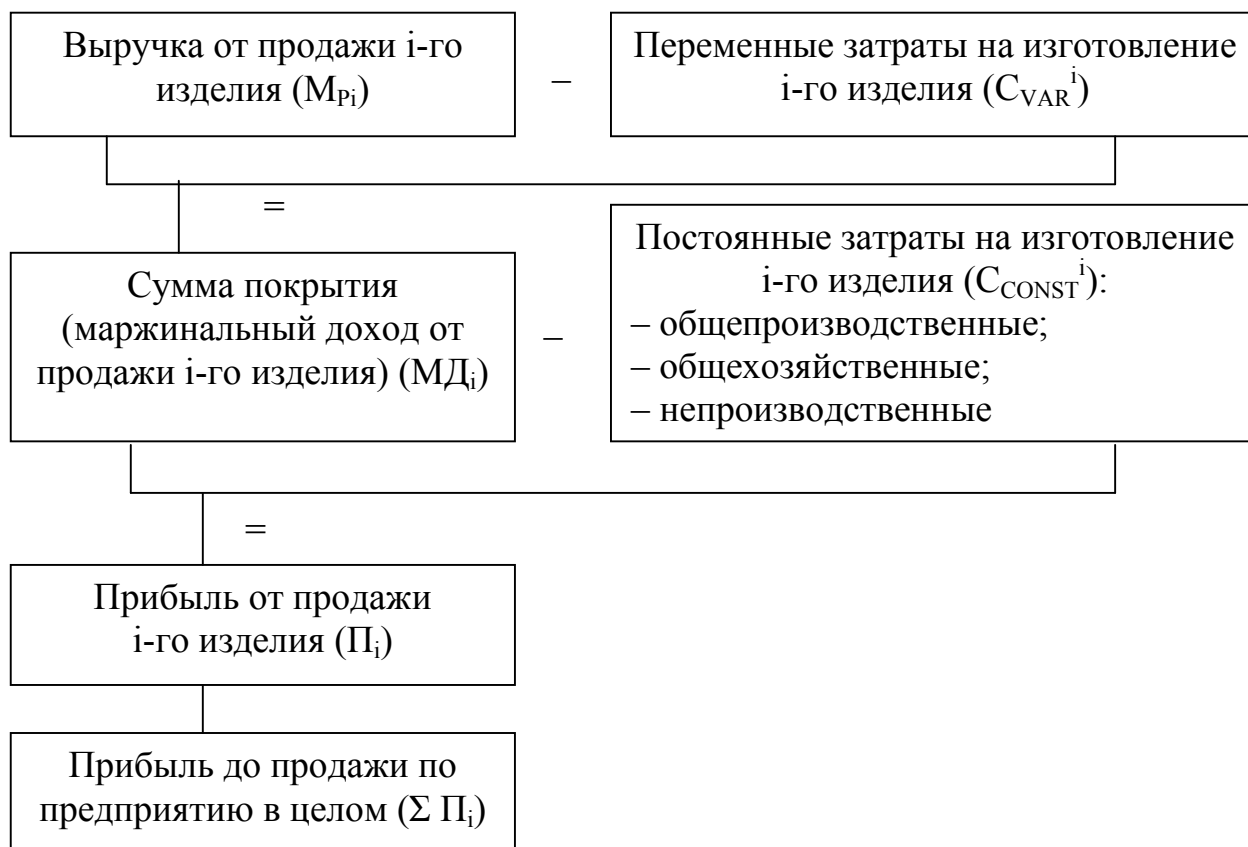


Рис. 11. Схема расчета прибыли от продажи продукции предприятия через сумму покрытия

Сейчас в России сложились идеальные условия для развития контроллинга. Предпосылки этому:

1. Большое количество предприятий получило эффективных собственников (в условиях России это, как правило, владельцы контрольного пакета акций), которые теперь озабочены не вопросами приобретения собственности, а ее эффективным использованием. Новые владельцы ставят задачу повышения прибыльности предприятий и их инвестиционной привлекательности (рыночной стоимости).

2. Новые владельцы и топ-менеджмент часто не имеют необходимого опыта управления приобретенным или выросшим бизнесом. Не секрет, что сейчас многими промышленными предприятиями владеют и/или управляют бизнесмены, начинавшие свой путь в торговой или финансовой сфере. Однако их успех в указанных областях и приобретенный опыт управления отнюдь не гарантирует успеха в области производства. Чисто финансовых инструментов для эффективного управления промышленным предприятием не хватает. Модное в последнее время бюджетирование для промышленного предприятия никак не может служить панацеей от всех бед. Жесткое исполнение финансового бюджета и контроль финансовых потоков может создать иллюзию управляемости и правильного движения к наме-

ченным целям (в краткосрочной перспективе), однако на деле может привести к краху бизнеса. Проблема не в обеспечении жесткой финансовой дисциплины, которая, безусловно, необходима, а в том, чтобы бюджет был правильно сформирован и своевременно корректировался, т.е. был гибким. Процедура формирования бюджета промышленного предприятия является ключевой в бюджетном процессе. Все вышесказанное позволяет от классической технологии бюджетирования перейти к технологии контроллинга.

3. Социально-экономическая ситуация и условия хозяйствования в стране так или иначе стабилизируются, что дает возможность проявиться в полной мере силе регулярного менеджмента, основой которого является контроллинг. Российские предприятия получают время и возможность для построения технологии управления. Политическая стабилизация и экономический рост создали условия для роста иностранных инвестиций, в том числе прямых. Западные компании, приходя в Россию, несут с собой, и свои технологии управления, вовлекая в процесс управления и российский персонал.

4. Изменения в законодательстве, а именно, приближение российских стандартов бухгалтерского учета к международным, введение в действие 25 главы Налогового кодекса выводят внутренний, управленческий учет из сферы жестких законодательных ограничений. Управление себестоимостью, в частности, теперь все в большей степени становится внутренним делом самих предприятий. Бухгалтерский, налоговый и управленческий учет становятся более самостоятельными и менее зависимыми друг от друга, что создает условия для их развития.

5. Менеджмент российских компаний интенсивно пополняется новыми молодыми кадрами, получившими хорошее западное или отечественное бизнес-образование и закаленными в российских условиях, готовыми к принятию новых идей и применению современных технологий управления. Этот факт позволяет оптимистично смотреть не только на будущее российского бизнеса, но и на будущее контроллинга.

Вопрос 5. ОБЩАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Управление в области затрат должно охватывать совокупность методов, которые с опережением влияют на структуру и динамику затрат в сторону их снижения. Целью создания новых систем учета затрат является получение точной, оперативной и достоверной информации для оперативного контроля и анализа рентабельности отдельных видов продукции, процессов. Этим целям и служит общая система управления затратами (Total Cost Management (англ.), сокращенно – TCM).

Общая система управления затратами – это система, призванная управлять всеми ресурсами и видами деятельности предприятия, в процессе которых эти ресурсы потребляются.

В системе ТСМ основная роль отводится разработке и внедрению особого метода учета затрат по видам деятельности – калькулированию на основе деятельности (Activity Based Costing (англ.), сокращенно – ABC).

Суть системы ABC – эффективным направлением снижения затрат является ресурсосбережение, которое должно обеспечить управление затратами за счет:

- сокращения деятельности, не создающей добавленной стоимости;
- совершенствования деятельности, ее создающей, т. е. повышающей ценность изделия.

Основные положения системы ABC:

1) в отличие от традиционных методов учета, базирующихся на утверждении о том, что выпускаемая продукция потребляет ресурсы, система ABC основана на принципе: продукция потребляет виды деятельности, а производственная деятельность потребляет ресурсы;

2) для определения стоимости выявляются формирующие затраты факторы (так называемые кост-драйверы – cost drivers (англ.)), которые связывают конкретные виды деятельности и соответствующие затраты, а также выступают мерилем деятельности, поскольку затраты изменяются пропорционально масштабу деятельности;

3) на основе факторов, формирующих затраты, ресурсы распределяют между центрами производственной деятельности, а затем относят на конкретные изделия.

Алгоритм действий в рамках системы ABC:

1. Хозяйственные операции разграничивают в зависимости от того, осуществляются они на уровне:

- единицы изделия (обработка);
- партии изделий (транспортировка, наладка оборудования и т. п.);
- определенного вида продукции (поддержание технических условий производства, изменение проектной документации и т. п.);
- производства в целом (управление, эксплуатация зданий и т. п.).

2. Выделяют переменные затраты (краткосрочные и долгосрочные) и определяют издержки, зависящие и не зависящие от объемов производства. Краткосрочные переменные затраты относят на изделие пропорционально объему производства (материалы, заработная плата) и времени работы оборудования. Долгосрочные переменные затраты (в традиционных системах учета считаются постоянными – например, затраты, связанные с обслуживанием производства, созданием условий производства) изменяются пропорционально количеству партий изделий, количеству заказов и т.п.

Преимущества метода ABC:

1) обеспечивает возможность учета затрат по основным видам деятельности и выбор носителя затрат для каждого из них;

2) создает механизм для управления затратами в перспективе через контроль деятельности, которая выступает причиной затрат. В итоге по-

вышается эффективность управления затратами, происходит сокращение или ликвидация видов деятельности, не добавляющих стоимости продукту, благодаря чему достигается снижение его затрат;

3) обеспечивает учет затрат по каждому виду продукции на каждом этапе производственного процесса; закладывает основу для управления затратами по производственным центрам, итогового анализа себестоимости конкретных изделий;

4) ведет к сокращению продолжительности производственного процесса в результате управления теми видами деятельности, которые не повышают ценности изделия (транспортировка, складирование, сортировка и т.п.);

5) опираясь на данные ABC-калькуляций, можно принимать более правильные расчетно-обоснованные управленческие решения по планированию ассортимента продукции.

Традиционные методы распределения накладных расходов способны исказить рентабельность, т.к. они не отражают роста затрат по продукции, производимой мелкими партиями (поскольку на них списывается меньшая доля накладных расходов). И наоборот, изделия, производимые в больших объемах, принимают на себя большую долю накладных расходов и получаются менее рентабельными. Как показал опыт внедрения системы ABC, достоверное определение себестоимости конкретных изделий значительно повышает объективность оценки рентабельности продукции. Характеристика группировок накладных расходов по видам деятельности предприятия показана в табл. 6.

Вопрос 6. НОВЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

В современной мировой практике используются следующие новые методы определения и регулирования затрат предприятия:

1. Метод запланированных затрат. При определении плановых (целевых) затрат делается упор на ранние фазы разработки продукта. Плановые затраты формируются в три этапа (рис. 12).

Этот метод позволяет вырабатывать долгосрочную конкурентную стратегию в области затрат на новую продукцию. При разработке новых продуктов маркетологи задают целевые установки по величине затрат, ориентируясь на основных конкурентов, поэтому метод запланированных затрат можно рассматривать как стратегическое средство управления затратами.

Для уже выпускаемой продукции в центре внимания оказываются общие затраты – выявляются факторы их роста и возможности снижения. Например, величина общих затрат, связанных с выпуском конкретного продукта, может быть связана с:

- количеством деталей и узлов, входящих в изделия;
- наличием нестандартных компонентов.

Таблица 6

**Характеристика группировок накладных расходов
по видам деятельности предприятия**

Отличительные признаки агрегированных накладных расходов	Накладные расходы по видам деятельности предприятия			
	Связь с продуктом	Связь с партиями продукта	Связь с процессом производства	Связь с общим обслуживанием
1. Функции (виды деятельности)	Обслуживание оборудования	1. Транспортное обслуживание (внутренние перевозки). 2. Контроль качества. 3. Наладка оборудования. 4. Производственное планирование. 5. Заказы на поставку товаров	Исследования, инжиниринг	1. Административная деятельность. 2. Налоги. 3. Страхование. 4. Безопасность. 5. Отопление и освещение. 6. Амортизация зданий
2. Носители затрат	1. Машиночасы. 2. Прочие носители затрат	1. Количество наладок оборудования. 2. Количество заказов на поставку товаров. 3. Время работы транспорта. 4. Прочие носители затрат	1. Технические операции. 2. Технические задания на разработку количества заказов. 3. Прочие носители затрат	1. Выручка. 2. Площадь. 3. Прямые расходы на оплату труда. 4. Производственные расходы. 5. Прочие носители затрат
3. Отличительные признаки агрегированных затрат	Связь с продуктом	Связь с партиями продукта	Связь с процессом производства, но не с продуктами или их партиями	Связь с общим обслуживанием
4. Переменные и постоянные расходы	Пропорциональные переменные по отношению к единицам выпускаемой продукции	Переменные по отношению к партиям, постоянные по отношению к единицам внутри партии	Переменные по отношению к объему производства	Постоянные по отношению к объему производства

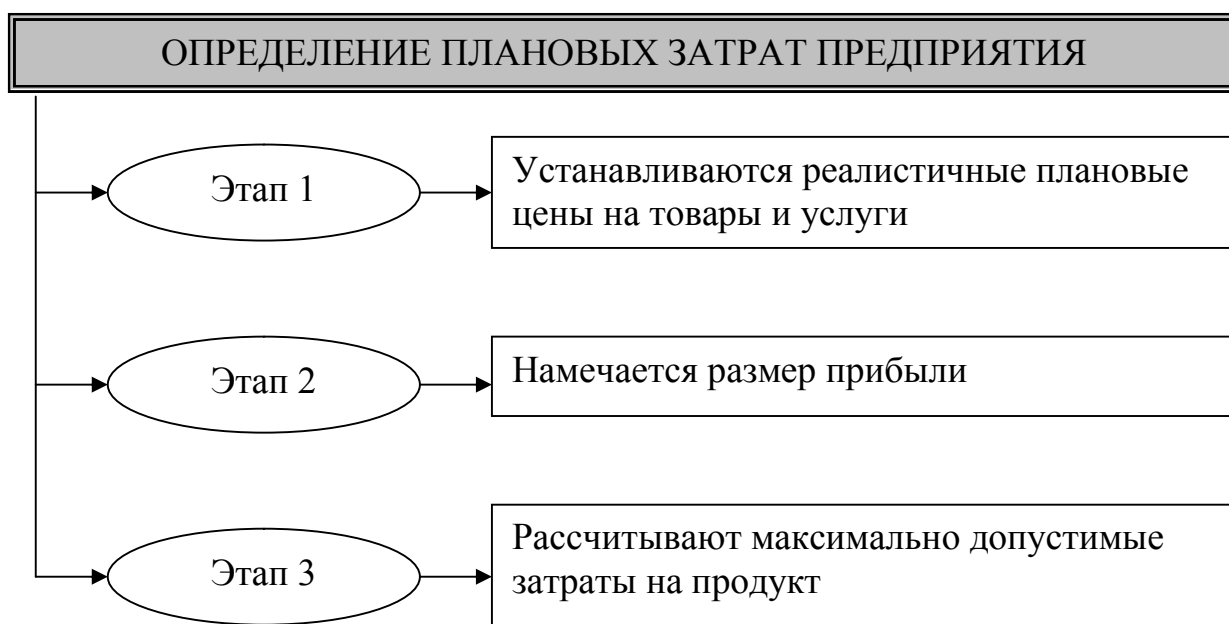


Рис. 12. Основные этапы расчета плановых затрат

Следовательно в этом случае управленческие решения по уменьшению величины затрат предприятия должны быть направлены на снижение многообразия и многочисленности деталей, использование простых массовых деталей.

2. Метод формирования затрат на основе отдельных процессов – является средством более точной калькуляции совокупных затрат предприятия. *Суть метода:* разбивка общих затрат на отдельные величины, которые определяются по отдельным процессам или видам деятельности и оказывают существенное влияние на уровень совокупных затрат предприятия. Это позволяет:

- увеличить «прозрачность» косвенных расходов;
- ясно понять причины их возникновения;
- получить более точную калькуляцию.

При использовании данного метода *процесс* – это отдельные виды деятельности с взаимно переплетающимися затратами, которые распространяются на все предприятие (например, сбыт продукции).

3. Метод, учитывающий жизненный цикл продукции – направлен на систематическое сокращение затрат по всему жизненному циклу, включая до- и послепроизводственные услуги. Прежде всего, следует воздействовать на предшествующие производству стадии, где закладывается до 95% всех затрат по созданию новой продукции.

Наибольший потенциал воздействия имеется на этапе конструирования и разработки, причем на конечной стадии разработки заново может быть пересчитано лишь 5% общей величины затрат, а 80-90% затрат практически уже зафиксированы. Поэтому инженерным службам надо ставить задачи не только технические, но и специально связанные с будущими затратами (так называемое «конструирование по издержкам»). При этом не-

обходимо учитывать затраты не только на материалы и рабочую силу, но и затраты во всех подразделениях, обеспечивающих производство.

Этот метод позволяет:

- создать у инженерного персонала полное представление о затратах предприятия;
- снизить затраты производства и логистики.

В настоящее время метод этот на предприятиях трудно реализуется. Перспективы его использования связывают с предстоящими крупными технологическими изменениями, которые потребуют ранней информации о предполагаемых затратах.

4. Метод сравнения с лучшими показателями конкурентов – базируется на постоянном сопоставлении показателей предприятия по продукции и процессам с аналогичными данными других предприятий. *Основа метода* – оптимизация деятельности предприятия и таких параметров, как затраты, качество, сроки. Сравнение по данному методу проводится в три этапа (рис. 13). Предпосылка использования метода – наличие внутри- и внефирменной сравнительной базы, позволяющей провести прямое или косвенное сравнение. Исходя из этого основное препятствие широкого применения данного метода – отсутствие убедительной сопоставительной базы.

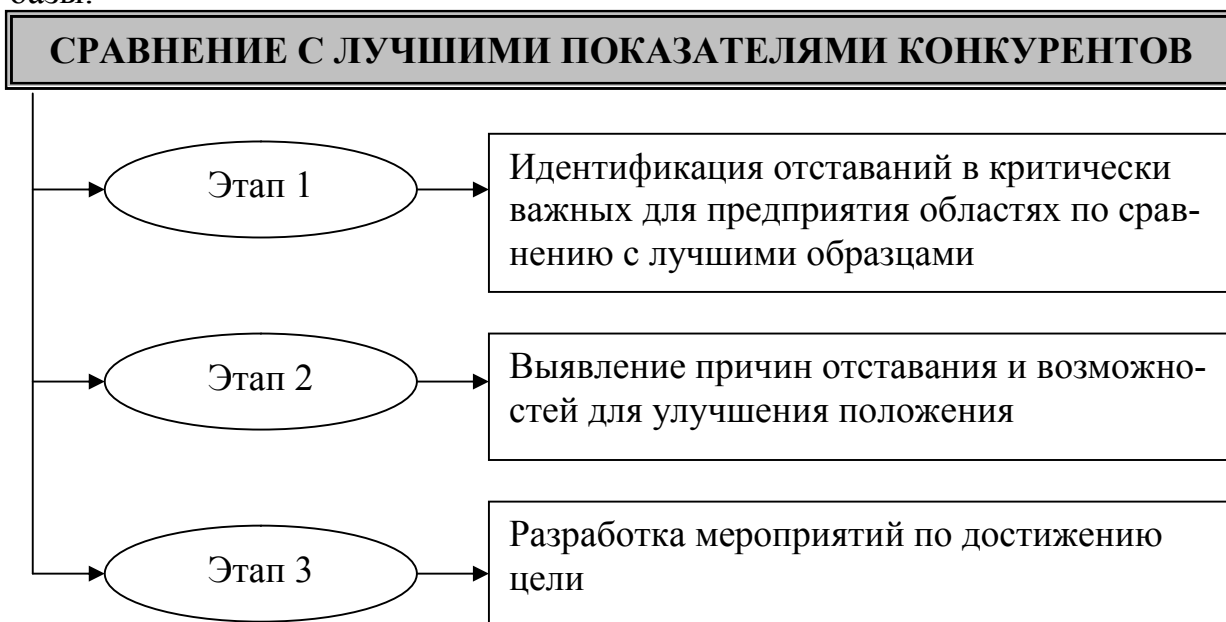


Рис. 13. Основные этапы сравнения с лучшими показателями конкурентов

5. Стратегическое управление затратами (SCM – Strategic Cost Management) – это использование в управлении информации о затратах, которая четко ориентирована на стратегическое управление предприятием.

Стратегия управления затратами служит средством для достижения стратегической цели предприятия. Исходя из этого данные о затратах используются для разработки обобщенной стратегии предприятия, направ-

ленной на достижение цели его работы и устойчивого преимущества перед конкурентами, и обеспечения ее выполнения – это и есть основа данного метода.

Стратегическое управление затратами представляет собой совокупность трех ключевых инструментов стратегического управления (табл. 7).

Таблица 7

Ключевые инструменты стратегического управления затратами

Инструмент	Характеристика инструмента
1. Цепочки ценностей	Рассматривает предприятие лишь как одно из звеньев длинной цепи видов деятельности, создающих ценность (от исходного сырья до конечного потребителя)
2. Стратегическое позиционирование	Управление затратами различно – в зависимости от стратегии. Возможны несколько стратегий, которых может придерживаться предприятие, чтобы выиграть в конкурентной борьбе
3. Анализ затратообразующих факторов	<p><i>Структурные факторы:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) масштаб (горизонтальная интеграция, связанная с масштабом производства); 2) объем инвестиций в разработку, производство и продвижение продукта; 3) диапазон (вертикальная интеграция, определяющая диапазон производимой продукции или услуг); 4) опыт; 5) технологии (используемые технологии на каждой стадии цепочки затрат фирмы); 6) сложность (широта ассортимента изделий или услуг) <p><i>Функциональные факторы</i> (связаны с успехом функционирования предприятия):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) концепция вовлеченности работников в постоянные усовершенствования (BPI – Business Process Improvement); 2) концепция комплексного управления качеством (TQM – Total Quality Management); 3) использование мощностей предприятия; 4) использование связей с поставщиками и клиентами в контексте цепочки ценности предприятия

Исходная информация для сопоставительной оценки различных стратегий предприятия – данные о прогнозируемом уровне затрат по видам продукции и видам деятельности предприятия. Стратегии, которые не являются обоснованными по затратам в сравнении с предполагаемым доходом, не приведут к необходимой отдаче (прибыльности) и не могут считаться приемлемыми.

Различия в управлении затратами, обусловленные различиями стратегий, представлены в табл. 8.

Конкретные методы управления затратами должны рассматриваться с точки зрения той роли, которую они призваны сыграть для достижения стратегической цели предприятия. Таким образом, проектирование систем управления затратами предприятия должно учитывать стратегический контекст, в котором будут применяться эти системы, которые в свою очередь должны учитывать:

- технологии;
- организационную структуру;
- культуру и стиль управления предприятием.

Таблица 8

**Различия в управлении затратами,
обусловленные различиями стратегий**

Признак	Вид стратегии	
	Дифференциация продукции	Снижение себестоимости
Роль запланированных затрат при оценке показателей работы	Не очень важна	Очень важна
Значение гибкого бюджетирования	Низкое	Высокое
Важность выполнения бюджета	Низкая	Высокая
Значение анализа издержек сбыта	Низкое	Высокое
Значение себестоимости продукции в качестве исходной информации при принятии решения об установлении цены	Низкое	Высокое
Значение анализа цен конкурентов	Низкое	Высокое

Предприятие формирует стратегию собственного развития, которая, в свою очередь, определяет уровень неопределенности внешней среды, а последняя задает требования к глобальной системе управления затратами на предприятии.

Вопросы для самопроверки

1. В чем суть и область применения системы «директ-костинг»?
2. Чем различается исчисление полных и неполных затрат на производство и продажу продукции?
3. Перечислите особенности системы «директ-костинг».
4. Раскройте содержание каждого из основных методов системы «директ-костинг».
5. В чем состоит сущность системы «стандарт-кост»? Каковы достоинства и недостатки этой системы?
6. В чем разница между системой «стандарт-кост» и нормативным учетом затрат?

7. В чем суть операционного анализа? Перечислите и раскройте содержание основных методов операционного анализа.

8. Раскройте понятие контроллинга, его функции. Какие уровни контроллинга вы знаете? Каковы принципы реализации контроллинговой деятельности?

9. В чем суть и область применения общей системы управления затратами (системы ABC)?

10. Дайте характеристику новых методов управления затратами на предприятии в современной мировой практике.