

1. Содержание управления затратами предприятия (организации)

В экономической литературе и на практике наряду с терминами «затраты» используются и такие, как «расходы», «издержки». Многие авторы трактуют их как синонимы и не делают различий между этими понятиями.

Однако определение сущности этих понятий имеет значение для оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия, ее прибыльности.

«Издержки» весьма обширное экономическое понятие, при определении которого существует множество различных подходов. Разные авторы отмечают разные аспекты, свойства издержек.

Обычно под **издержками** понимается денежное измерение любых ресурсов, используемых в организации с какой-то целью. Слово «издержки» употребляют для обозначения суммы затрат на осуществление какой-либо производственной или обеспечивающей функции: издержки производства, издержки обращения. В издержки часто включают потери.

Понятие «**затраты**» является более емким, им характеризуют совокупность всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых направлено на осуществление финансово-хозяйственной деятельности организации. **Затраты** – это уменьшение активов (денежных средств или иного имущества) или увеличение обязательств (долга), связанное с возникновением издержек.

Если затраты:

- ☐обеспечат будущие выгоды, их признают активами;
- ☐обеспечили текущие доходы, их списывают в расходы;
- ☐не приводят ни к каким выгодам (ни в текущем периоде, ни в будущем), их относят к убыткам.

Объектом финансового учета выступает организация в целом. В управленческом учете объектами учета затраты выступают:

- места возникновения затрат;
- виды затрат;
- носители затрат.

Часто понятие "затраты" отождествляется с понятием "расходы", однако

эти явления имеют принципиальные отличия и не могут использоваться как синонимы.

Понятие «расходы» закреплено в национальном стандарте ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н (с учетом последующих изменений) - «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»(п.2).

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

- расходы данного (текущего) отчетного периода;
- отложенные расходы.

В свою очередь, расходы данного (текущего) отчетного периода по признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода делятся на:

- расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;
- расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода).

Отложенные расходы - расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в

будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Отложенные расходы по признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации делятся на:

- инвестиции (капитальные вложения);
- расходы будущих периодов.

В зависимости от признака, положенного в основу классификации, затраты предприятия можно классифицировать по группам (приложение 2, табл. 2.1). В таблице представлены основные признаки классификации затрат организации и соответствующие им виды затрат.

Классифицировать затраты можно по направлениям:

- классификация затрат для оценки запасов;
- классификация затрат для принятия управленческих решений;
- классификация затрат для целей планирования и контроля.

2. Понятие затрат и их классификация

В зависимости от признака, положенного в основу классификации, затраты предприятия можно классифицировать по группам. В таблице представлены основные признаки классификации затрат организации и соответствующие им виды затрат.

Основные признаки классификации затрат

Признак классификации	Вид затрат
По отношению к технологическому процессу	<u>Основные</u> - непосредственно связаны с технологическим процессом производства.
	<u>Накладные</u> - связаны с организацией, обслуживанием

По способу включения в себестоимость продукции	<p><u>Прямые</u> - непосредственно относятся на конкретный вид продукции. Это затраты на материалы, оплату труда основных производственных рабочих и т.п.</p> <p><u>Косвенные</u> - невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, распределяются между изделиями по определенным правилам. К ним относятся общепроизводственные расходы: общецеховые - на организацию, обслуживание и управление производством; общехозяйственные - на управление производством.</p> <p><u>Входящие (неисчерпанные)</u> – затраты в текущей деятельности для получения экономических выгод в будущем периоде (создание производственных запасов,</p>
По составу	<p><u>Одноэлементные</u> затраты не разделяются на отдельные составляющие, а регистрируются и рассчитываются на отдельное изделие (заработная плата, амортизация и т. п.).</p> <p><u>Комплексные</u> затраты состоят из нескольких экономических элементов, например общецеховые;</p>
По периодичности возникновения	<p><u>Постоянные (текущие, ежедневные)</u> затраты - это затраты, производимые ежедневно или с некоторым интервалом, не реже одного раза в месяц.</p> <p><u>Периодические затраты (единовременные)</u> - реже чем один раз в месяц. Это расходы на подготовку и освоение</p>
По экономическим элементам	<p><u>Экономические элементы затрат</u> - материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.</p>
По отношению к готовому продукту	<p><u>Готовый продукт</u> - затраты на готовый продукт.</p> <p><u>Незавершенное производство</u> - продукция частичной готовности, не прошедшая всех стадий обработки (продукция не прошедшая ОТК)</p>

По целесообразности расходования (в зависимости от эффективности)	<p><u>Производительные</u> - относятся непосредственно к производству продукции установленного качества при наличии рациональной технологии и организации производства и соотносятся с доходами, полученными от производственной деятельности.</p> <p><u>Непроизводительные</u> - вызваны недостатками в</p>
По возможности охвата планом	<p><u>Планируемые</u> - рассчитаны на определенный объем производства в соответствии с нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.</p>
По роли в процессе производства	<p><u>Производственные</u> - связаны с изготовлением продукции и образуют ее производственную себестоимость.</p> <p><u>Непроизводственные, или коммерческие</u> - связаны с</p>
По отнесению к периоду	<p><u>Затраты за отчетный период</u> - это затраты, которые не входят в себестоимость (затраты на сбыт, научно-исследовательские работы, административные расходы и т.д.),</p> <p><u>Отложенные</u> - расходы будущих периодов, т.е. затраты в качестве расходов данного периода, рассматриваемые как активы (например, суммы арендной платы или страховых платежей, уплаченные вперед, подлежат включению в затраты на производство продукции в последующие периоды равномерно).</p> <p><u>Зарезервированные</u> - еще не наступили фактически, но уже включены в затраты на производство продукции на</p>

<p>Классификация затрат по экономическому содержанию</p>	<p><u>На производство и реализацию</u> - на себестоимость продукции, т.е. выраженные в денежной форме текущие затраты на производство и реализацию продукции, являются затратами простого воспроизводства.</p> <p><u>На расширение</u> - на прирост основного и оборотного капитала, т.е. инвестиции являются единовременными затратами</p>
--	---

<p>По отношению к объему производства</p>	<p><u>Переменные</u> - изменяются пропорционально изменению объема производства. Это затраты на сырье, материалы, зарплата основных рабочих и отчисления с нее. Увеличение объема производства, например, на 20%, приводит к увеличению переменных затрат на 20%.</p> <p><u>Постоянные</u> затраты - относительно постоянные - изменяются с изменением уровня производства (амортизация, зарплата управленческого персонала, налог на имущество и т.п.).</p> <p><u>Полупеременные</u> затраты - включают одновременно как постоянные, так и переменные компоненты (например, плата за телефон - каждый месяц производятся постоянные выплаты и дополнительные за междугородние разговоры - переменная).</p> <p><u>Условно-переменные</u> затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной (затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов и т.п.).</p> <p><u>Условно-постоянные</u> затраты - практически не зависят от изменения объема производства продукции (общехозяйственные расходы: расходы на продажу (рекламу продукции) с увеличением объема производства их величина на единицу продукции уменьшается)</p>
---	---

При определении переменных и постоянных затрат в управленческом учете используется специальный показатель **коэффициент реагирования затрат (Крз)**.

Коэффициент реагирования затрат характеризуется соотношением между темпами изменения затрат и темпами роста объемов производства (продаж) и рассчитывается по формуле:

$$K_{pz} = T_{pz} /$$

$T_{роп}$, где: T_{pz} – темпы
роста затрат, %;

$T_{роп}$ – темпы роста объемов производства (продаж), %.

Затраты считаются постоянными, если они не реагируют на изменение объемов производства. В этом случае: $K_{pz} = 0$.

Таким образом, нулевое значение K_{pz} свидетельствует о том, что имеем дело с постоянными затратами.

Переменные затраты неоднородны, они подразделяются на:

- пропорциональные затраты, увеличиваются теми же темпами, что и объемы производства:

$$K_{pz} = 1;$$

- прогрессивные затраты, растут быстрее объемов производства: $K_{pz} > 1$;

- дегрессивные затраты, темпы их роста отстают от темпов роста объемов производства:

$$0 < K_{pz} < 1.$$

Постоянные затраты подразделяют на **полезные** и **бесполезные** ("холостые"):

$$Z_{пост.} = Z_{полезн.} + Z_{бесполезн.}$$

Бесполезные затраты возникают, если производственный фактор используется не на полную мощность. Возникновение подобных затрат может быть связано с неделимостью производственного фактора

(например, средства труда или рабочей силы). Такое деление особенно актуально при анализе использования дорогостоящего оборудования, поскольку при его неполном использовании все равно начисляется амортизация, и уплачиваются проценты на вложенный капитал, которые в данном случае только частично являются полезными.

Если обозначить оптимальное использование мощности оборудования (выпуск продукции в натуральных единицах) - $М_{опт.}$, а его плановый уровень использования - $М_{план.}$, то полезные и холостые затраты можно рассчитать следующим образом:

$$З_{полезн.} = (М_{план.} \times З_{пост.}) / М_{опт.}$$

или

$$З_{полезн.} = З_{пост.} \times \% \text{ использования}$$

мощности, где $\% \text{ использования мощности} = М_{план.} / М_{опт.}$

$$З_{бесполезн.} = (М_{опт.} - М_{план.}) \times З_{пост.} / М_{опт.}$$

Бесполезные затраты являются в данном случае прямыми убытками предприятия.

Условно-переменные затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной (затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов и т.п.).

Условно-постоянные затраты - практически не зависят от изменения объема производства продукции (общехозяйственные расходы (амортизация по зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и т.п.), расходы на продажу (реклама продукции), с увеличением объема производства их величина на единицу продукции уменьшается).

Тема 2 КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

2.1 СУЩНОСТЬ И ЗАДАЧИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ. ВИДЫ КАЛЬКУЛЯЦИЙ

Одна из главных проблем управления затратами — калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). В русском языке слово «калькуляция» (от лат. *calculatio* — вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означало исчисление себестоимости. В современной экономической литературе калькулирование определяется как совокупность экономических приемов определения себестоимости единицы отдельных видов продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Калькулирование — это научно обоснованное исчисление себестоимости определенной продукции (ее единицы или части) предприятия, его подразделений и процессов для целей управления производством, экономического обоснования цен, планирования показателей и проектных предложений.

В процессе калькулирования себестоимости затраты соизмеряются с количеством выпущенной и реализованной продукции, в результате этих расчетов определяется себестоимость единицы продукции. Этот процесс обеспечивает своевременное, полное и достоверное отражение затрат и контроль за использованием ресурсов в процессе производства и реализации продукции.

Зарубежный управленческий учет неоднороден, можно проследить два направления — американское и европейское, представленное главным образом западногерманским учетом. Основное различие между ними — отношение к процессу калькулирования себестоимости. В американском учете большее внимание уделяется оперативному контролю, так как он позволяет активнее вмешиваться непосредственно в сам процесс образования себестоимости. Европейский учет ставит целью точное исчисление себестоимости продукции.

В отечественной теории и практике в связи с многогранностью данной проблемы она исследовалась в нескольких направлениях: ■ общие вопросы учета и калькулирования себестоимости продукции, методологии и организации находят от-

ражение в работах А.Ф. Аксененко, В.Б. Ивашкевича, В.Ф. Паля, А.Ш. Маргулиса, П.С. Безруких, М.А. Бахрушиной, И.А. Басманова и др.;

■ вопросы учета и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях различных отраслей рассматриваются в работах М.И. Баканова, С.М. Капелюша, В.А. Бело-бородовой, А.П. Чечеты, П.П. Новиченко и др.;

■ отдельные вопросы — методы учета затрат и калькулирования себестоимости — рассматриваются в работах

А. Ф. Аксененко, П.П. Новиченко, В.Б. Ивашкевича, П.С. Безруких, В.Е. Ластовецкого и др.;

■ вопросы учета и калькулирования себестоимости продукции в зарубежных странах освещаются в исследованиях

В. И. Ткач, В.М. Ткач, К. Друри, Б. Нидлза, С.А. Стукова, А.Д. Шеремета, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, А. Яруговой,

С. С. Сатубалдина, Д.Ч. Гаррисона, Т. Дауни, И.С. Мацкевичюса и др,

Задачи калькулирования себестоимости продукции определяются целевым назначением калькуляции и могут быть сформулированы следующим образом:

■ достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ и услуг;

■ контроль за затратами, соблюдением действующих норм и нормативов затрат;

■ определение рентабельности продукции и факторов, обуславливающих ее уровень;

■ оценка эффективности работы предприятия, его отдельных подразделений при сравнении затрат и результатов;

- обеспечение поступления информации для анализа резервов снижения себестоимости.

Условно калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно подразделить на три этапа. На первом исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором — фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем — себестоимость единицы продукции, выполненной работы, оказанной услуги. В действительности процесс калькулирования более сложен и чередуется с процессом учета затрат.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель — оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутрипроизводственных целей, составления внешней отчетности и определения прибыли. Современные системы калькулирования себестоимости более сбалансированы, так как содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Кроме того, калькулирование — основа трансфертного ценообразования.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами, которые конкретизируются на отдельных предприятиях с учетом специфики деятельности отрасли и особенностей производства:

- научно обоснованная классификация затрат;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;

- выбор метода распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам;
- раздельный учет текущих затрат и капитальных вложений;
- выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Конечный результат калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) — составление калькуляций. В зависимости от времени и порядка их составления выделяются плановая, нормативная, ожидаемая (провизорная) и отчетная (фактическая) калькуляции себестоимости, по охвату затрат они подразделяются на производственную и полную (коммерческую) калькуляции.

Плановая калькуляция составляется на освоенную продукцию, предусмотренную производственной программой на плановый период на основании действующих на начало этого периода норм и смет, и предназначена для расчета плановой себестоимости. Разновидность этой калькуляции — проектная, или сметная, калькуляция, которая составляется на вновь проектируемые, осваиваемые изделия и заказы, которые выполняются в разовом порядке при отсутствии норм расхода.

Нормативная калькуляция отражает уровень себестоимости продукции, рассчитанный на основе действующих на начало отчетного периода норм расходов сырья, материалов, заработной платы производственных рабочих и других затрат. Она применяется только при использовании на предприятии нормативного метода планирования и учета затрат. В отличие от плановой, в нормативную калькуляцию в процессе производства вносятся уточнения по мере изменения норм.

Несмотря на то что плановая и нормативная себестоимости выполняют каждая свою роль, они взаимосвязаны. В этой связи плановая себестоимость определяется как средневзвешенная величина нормативных себестоимостей за определенный период времени. Взаимосвязь нормативной и плановой себестоимостей проиллюстрирована на рис. 7.1.

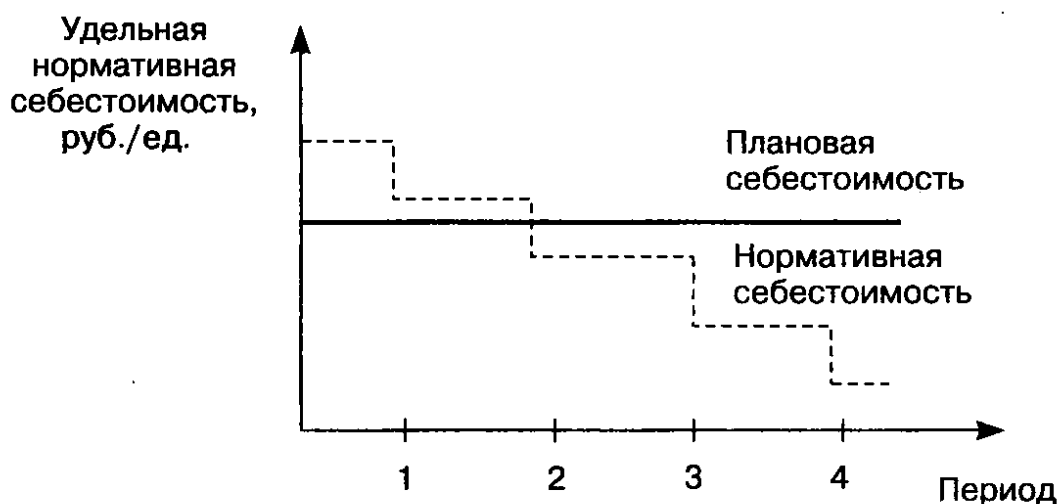


Рис. 7.1. Взаимосвязь нормативной и плановой себестоимостей [19]

Ожидаемая, или провизорная, калькуляция составляется за прошедшие девять месяцев (то есть на 1 октября) текущего года по фактическим и предполагаемым данным о затратах на производство продукции на оставшийся период до конца отчетного.

Отчетная, или фактическая, калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она составляется по данным бухгалтерского учета о фактических затратах путем деления суммы затрат на производство всего объема продукции по статьям за отчетный период на количество произведенной продукции в том же периоде и отражает хозяйственные результаты деятельности предприятия.

Хозрасчетная калькуляция включает фактические затраты на оплату труда, фактические общебригадные (общецеховые) расходы, стоимость услуг вспомогательных производств и товарно-материальных ценностей по планово-учетным ценам. Она отражает фактические затраты ресурсов в плановых ценах и является разновидностью отчетной калькуляции.

При составлении параметрической калькуляции в качестве калкулируемой единицы выступает не только конкретный вид продукции, но и ее технико-экономические параметры.

Производственная калькуляция основывается на данных хозрасчетной себестоимости и включает сумму отклонений фактической стоимости

товарно-материальных ценностей, услуг вспомогательных производств от планово-учетных цен и общехозяйственных расходов от сметы.

Полная, или коммерческая, калькуляция предназначена для расчета полной себестоимости и основывается на производственной себестоимости с учетом коммерческих расходов.

2.2. ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц — один из принципов, в соответствии с которым организуется калькулирование себестоимости на любом предприятии. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают.

Объекты учета затрат — места их возникновения, виды и группы однородных продуктов. На их выбор существенное влияние оказывают особенности технологических процессов, технические параметры вырабатываемой продукции, тип производства и др.

Под местами возникновения затрат понимаются структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, цехи, бригады и т.п.).

Объект калькулирования — виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке, то есть носители затрат. В ряде отраслей происходит укрупнение объектов калькулирования относительно одного вида продукта или, напротив, их разукрупнение.

Эти объекты имеют экономическую связь с калькуляционными единицами, которые представляют собой единицу измерения калькуляционного объекта. Такие единицы служат средством измерения потребительной стоимости продукта, связанным с их физическими и другими свойствами.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции. На практике действуют натуральные 160 единицы

(штуки, тонны, метры и т.д.), условно-натуральные единицы (100 пар обуви определенного типа, тонна литья определенного вида и т.д.), единицы времени (часы, машинно-часы, человеко-дни), единицы работы (тонны перевезенного груза). Из всего комплекса калькуляционных единиц для калькулирования себестоимости используется один измеритель, который рассматривается как основной, обычно он совпадает с единицей измерения объема продукции (работ).

Важное теоретическое и практическое значение имеет научно обоснованная классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) впервые была предусмотрена в 1936 г. типовой инструкцией НКТП «Учет производства и калькуляция», в которой приводятся четыре метода: позаказный, подетально-операционный, попередельный и нормативный.

До настоящего времени ни в экономической литературе, ни в официальных изданиях нет единого определения понятий «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости продукции». Причина — неправильная исходная база, избираемая для классификации. Одни авторы отождествляют методы учета затрат и калькулирования в одном понятии, другие соотносят эти методы с объектами учета затрат.

В вопросе о целостности или разграничении методов учета затрат и калькулирования можно выделить два подхода:

- калькулирование и учет — независимые понятия;
- метод учета затрат на производство и калькулирование — единый процесс.

Первого подхода придерживаются М. Корнильев, Н.Г. Чума-ченко, Э.К. Тильде, В.Б. Ивашкевич, И.А. Басманов, Я.В. Соколов и др. Многие теоретики бухгалтерского учета придерживаются второго подхода. К ним можно отнести С.Ф. Иванова, А.Ш. Маргу лиса, С.А. Стукова, С.А.

Николаеву, П.С. Безруких. Так, П.С. Безруких полагает, что калькулирование себестоимости продукции тесно связано с организацией учета затрат и эта связь выражается в единстве задач и целей, поставленных перед ними. Он рассматривает действующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции во взаимосвязи.

В доказательство правомерности второго подхода следует привести как теоретические доводы, так и практику учета. Во-первых, подход к калькулированию как к эксклюзивному методу исчисления себестоимости единицы готовой продукции несколько заужен, так как может калькулироваться себестоимость всего выпуска продукции, отгруженной продукции или операций, процессов и других объектов. Во-вторых, учет затрат может иметь самостоятельное значение для целей контроля без исчисления каких-либо совокупных показателей, однако практика такого подхода к учету затрат на современных предприятиях почти отсутствует.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции понимается совокупность приемов, способов документирования, отражения, группировки и обобщения, контроля за производственными затратами, обеспечивающих определение фактической себестоимости и затрат на единицу продукции.

В различной экономической литературе приводится до десяти различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости и заметны существенные различия в терминологии и обосновании области применения одного и того же метода.

С.А. Стуков предлагает разделить все методы учета затрат и калькулирования себестоимости на две группы: методы периодического калькулирования (например, позаказный метод учета затрат) и непериодического калькулирования (попередельный, простой, поиздельный (подетальный) и нормативный методы).

П.П. Новиченко считает более правильным подразделять методы учета затрат на попередельный, позаказный, поиздельный и обезличенный

(котловой). Нормативный учет затрат может быть организован при любом из названных методов. Такая классификация соответствует детализации объектов аналитического учета.

По мнению В.Б. Ивашкевича, следует различать два основных метода калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг): метод последовательного суммирования прямых и распределяемых затрат по видам продукции (позаказная калькуляция) и метод распределения (деления) совокупности затрат по калькуляционным объектам, основанной на группировке затрат по процессам (переделам, стадиям, фазам) производства (попередельная калькуляция). Обособление нормативного калькулирования связано с тем, что оно не соответствует единым критериям классификации его методов и не обеспечивает методологического единства в исчислении плановой и фактической себестоимости.

А. Яругова классифицирует методы калькулирования себестоимости таким образом:

- по объему — позаказный и попередельный метод;
- по процессам — полуфабрикатный и бесполуфабрикатный;
- по числу объектов — однопродуктовый и многопродуктовый;
- по способу распределения косвенных затрат — однокоэффициентный (для всех косвенных затрат используется один коэффициент) и многокоэффициентный (для каждого вида продукции используется индивидуальный коэффициент);
- по времени составления — априорные (плановые) и апостериорные (отчетные);
- по полноте — полные (включают все затраты) и частичные (включают только прямые переменные затраты).

И.А. Басманов рассматривает методы учета затрат и калькулирования себестоимости отдельно. Он предлагает методы учета затрат подразделять на нормативные и ненормативные, а к методам калькулирования относить нормативный метод, а также методы прямого исключения затрат,

распределения затрат, прямого счета, суммирования и комбинированный метод.

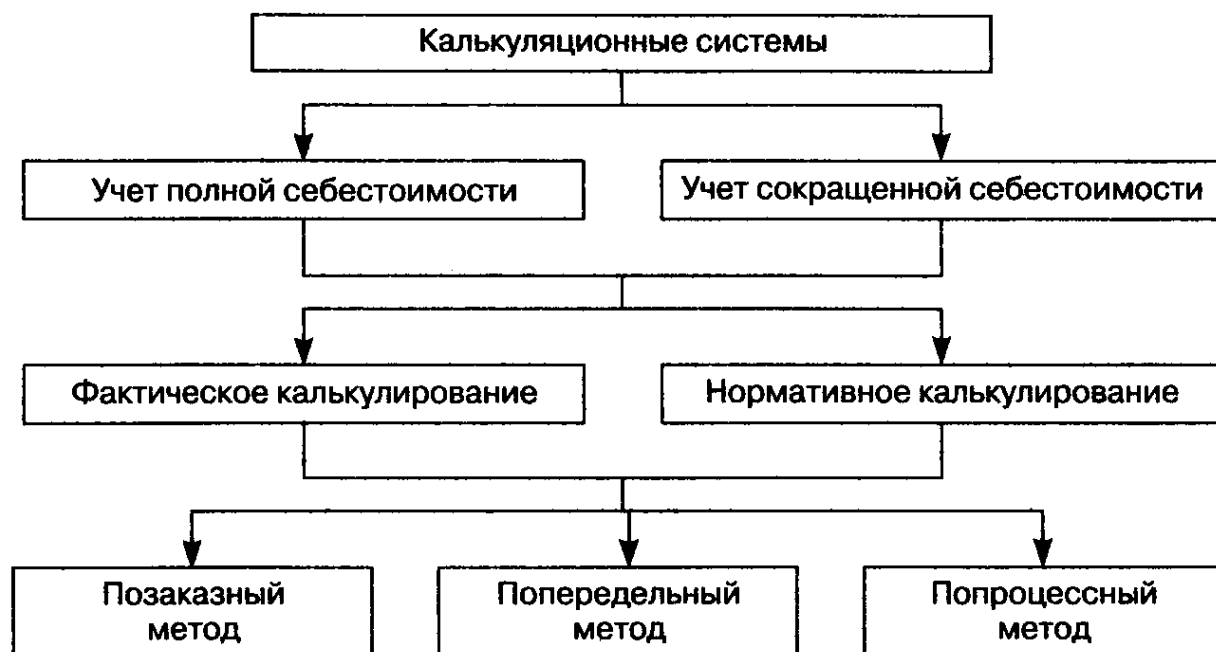
В современной экономической науке и практике хозяйственной деятельности в связи с существенными изменениями в организации и экономике производства выделяются три основные калькуляционные системы:

- учет полной (абсорбшенкостинг) и сокращенной себе-стоимости (директ-костинг);
- фактическое калькулирование и нормативный учет (стандарткост, учет по центрам ответственности);
- позаказное, попередельное, попроцессное калькулирование.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, особенностей, длительности производственного процесса, номенклатуры производимой или перерабатываемой продукции. Он осуществляется предприятием самостоятельно и должен быть организован так, чтобы обеспечить текущий контроль за снижением себестоимости продукции в процессе ее производства. Единым для всех отраслей остается принцип балансового обобщения затрат, который выражается равенством затрат в незавершенном производстве и затрат на начало и конец текущего года (рис. 7.2).

Развитие калькуляционных систем в Российской Федерации следует по двум направлениям:

- адаптация зарубежных приемов и методик;
- экспериментальные разработки по учетным системам, перспективным для западных предприятий.



Дальнейшее практическое развитие получает нормативный учет, что связано с потребностями управления по центрам ответственности. Принципы директ-костинга стали применяться в анализе безубыточности.

2.3. ПОЗАКАЗНЫЙ МЕТОД КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Этот метод основан на калькулировании себестоимости отдельного заказа на производство однородных изделий. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Важнейшие отличительные особенности единичного типа производства:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за ними;

- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации.

Позаказной метод используется также на мелкосерийных промышленных предприятиях. Серия — это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах, например судо- и авиастроение, полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказным тиражом.

Позаказный метод применяется также на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции в ограниченном количестве.

Область применения позаказного метода учета не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве, научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения, в сфере услуг.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. Под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий в соответствии с договором. Этапы формирования себестоимости при позаказном методе калькулирования представлены на рис. 7.3.



Сущность данного метода заключается в следующем: прямые затраты относятся непосредственно на заказы, а косвенные, после предварительного обобщения по местам их возникновения и экономическому содержанию, — пропорционально принятой базе по отдельным заказам. На практике обычно косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Расчет таких ставок выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа. На первом оцениваются косвенные расходы предстоящего периода, при прогнозировании которых учитываются как субъективные (зависящие от данного предприятия), так и объективные (не зависящие от данного предприятия) факторы. Далее выбирается база распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами и прогнозируется ее величина.

Под базой распределения понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции. В промышленном производстве общепринятые

показатели для распределения косвенных расходов — отработанные станко-часы, машино-дни, суммы начисленной заработной платы производственных рабочих (рис. 7.3).

В процессе прогнозирования базы распределения косвенных расходов оценивается возможный спрос на продукцию предприятия в предстоящем периоде с учетом сезонных колебаний, покупательной способности населения, общей ситуации на рынке с учетом деятельности конкурентов.

На последнем этапе рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

К особенностям данного метода относится аккумулирование информации обо всех понесенных затратах и отнесение их на отдельные виды работ или партии готовой продукции, а также аккумулирование затрат по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени.

Недостаток позаказного метода калькулирования себестоимости продукции заключается в получении информации о результатах выполненного заказа, как правило, после его полного окончания.

2.4. ПОИЗДЕЛЬНЫЙ (ПОДЕТАЛЬНЫЙ) МЕТОД КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Этот метод основан на обобщении затрат по конкретным видам продукции в узкоспециализированных предприятиях с крупносерийным и массовым типами производства. Сфера применения данного метода ограничена производствами запасных частей, деталей, санитарно-технического оборудования, фурнитуры и т.п. К технологическим и организационным особенностям таких производств относится предметнозамкнутый цикл производства, специализация выпускающих цехов на определенной ограниченной номенклатуре, отсутствие в ряде случаев сборочных работ, применяемости деталей.

Объект учета и калькулирования себестоимости этим методом — изделие или группа однородных изделий. Учет затрат осуществляется по каждому

или группе однородных изделий в разрезе установленной номенклатуры калькуляционных статей затрат. Себестоимость единицы продукции представляет собой отношение суммы всех затрат на производство данного изделия к количеству произведенных изделий данного вида.

Его основное отличие от позаказного метода калькулирования состоит в том, что позаказный метод применяется в основном в индивидуальном производстве, поэтому исчисляемая себестоимость имеет определенное, точное значение, а поиздельный — в массовом и серийном; себестоимость определяется как средняя величина затрат на изготовление единицы продукции в течение определенного периода времени.

2.5. ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Этот метод калькулирования себестоимости продукции применяется на предприятиях, особенность производственного процесса которых — изготовление продукции, при котором исходное сырье и материалы проходят в определенной последовательности несколько законченных стадий обработки (переделов). Как правило, это серийные и поточные производства, где применяются физико-химические методы переработки сырья, и получение продуктов состоит из нескольких последовательных технологических стадий, например в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной и других отраслях.

Сущность этого метода состоит в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства. Следовательно, объект калькулирования — продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов [43].

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или

реализован на сторону. Этапы формирования себестоимости при поперечном методе калькулирования представлены на рис. 7.4.

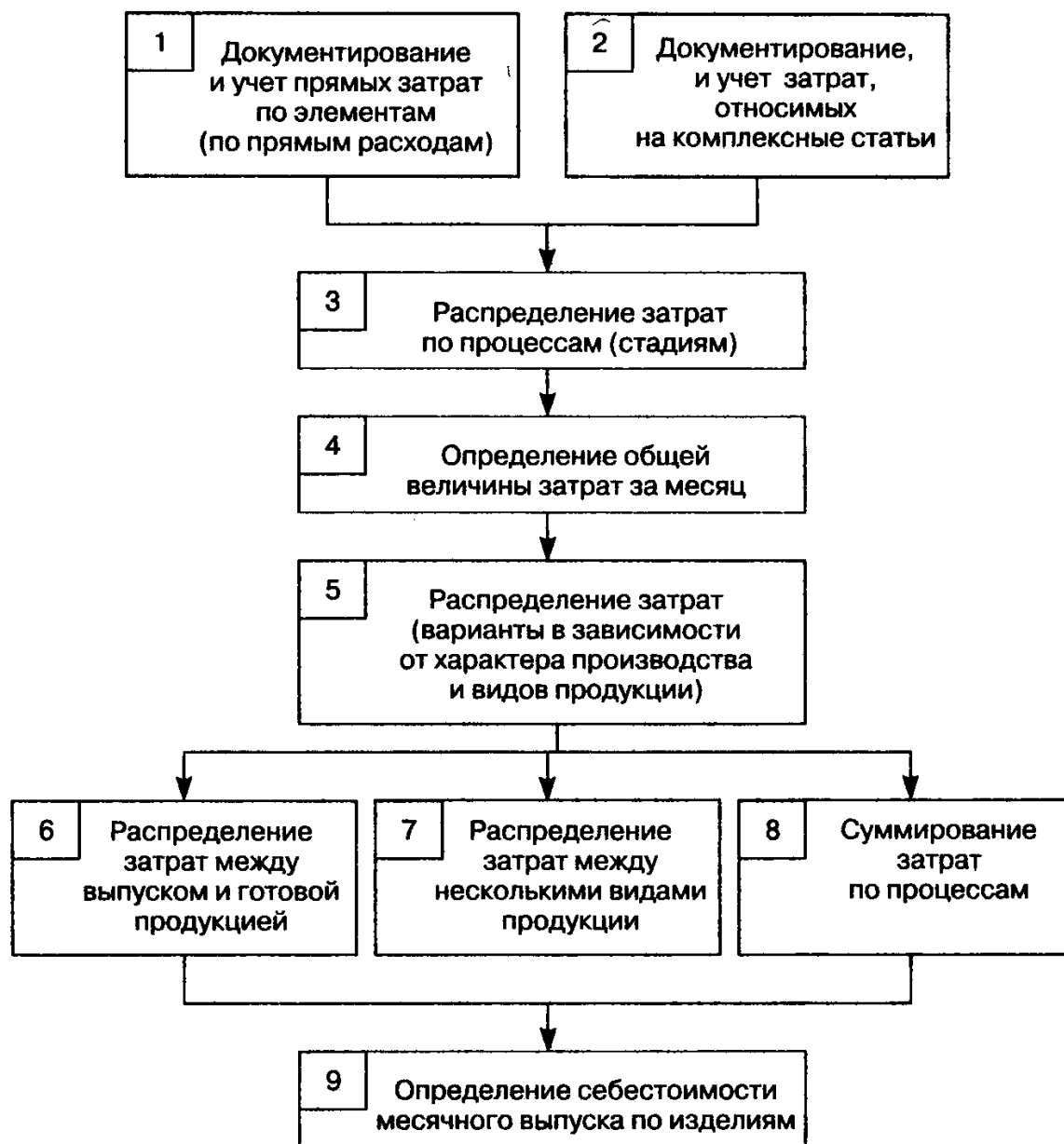


Рис. 7.4. Этапы формирования себестоимости при поперечном методе калькулирования [19]

При этом методе калькулирование себестоимости продукции осуществляется способом прямого счета по следующей формуле:

$$C = \frac{H_0 + 3 - H_1}{K},$$

где C — полная себестоимость единицы продукции, руб./ед.;

Z — затраты на производство продукции в калькуляционном периоде,

H_0 , H , — незавершенное производство на начало и на конец калькуляционного периода соответственно, руб.;

K — количество произведенной продукции в калькуляционном периоде, ед.

В настоящее время поперечный метод учета затрат строится по принципу бесполуфабрикатного или полуфабрикатного варианта учета. При этом выбор в пользу одного из них предприятие делает самостоятельно в зависимости от того, следует ли выявлять себестоимость собственных полуфабрикатов или нет.

Бесполуфабрикатный вариант учета затрат на производство, как правило, используют предприятия, не практикующие реализацию полуфабрикатов собственного производства на сторону. Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов. Однако имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что этот метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой.

При полуфабрикатном варианте учет ведется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха. Себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела, подразделения). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов, передаваемой другим цехам для обработки или для сборки. Преимущество этого метода учета — наличие информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела. Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения и контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

2.6. ПРОСТОЙ МЕТОД

КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Как разновидность попередельного метода рассматривается простой метод калькулирования себестоимости (прямой или однопередельный). Он основан на прямом расчете себестоимости отдельных видов продукции или одного передела и применяется при простом производстве. Порядок калькулирования себестоимости продукции простым одноступенчатым методом выражается следующей формулой;

$$C = \frac{З}{К}.$$

Он может применяться как в отраслях материального производства, так и в непроизводственной сфере, при оказании услуг.

В реальности производств, где выпускается один вид продукции, не возникают запасы полуфабрикатов и не образуются запасы готовой продукции или присутствуют в ограниченных количествах, немного. Если на предприятии производится один вид продукции и не возникают запасы полуфабрикатов, может применяться метод простого двухступенчатого калькулирования.

Расчет себестоимости единицы продукции этим методом ведется в три этапа:

- рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;
- сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество реализованной продукции за отчетный период;
- рассчитанные на первых двух этапах показатели суммируются.

Себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по следующей формуле:

$$C = \frac{З}{К} + \frac{З_{ус}}{К_p},$$

где $З$ — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$З_{ус}$ — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$К$ — количество единиц продукции, произведенной в отчетном периоде, ед.;

$К_p$ — количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде, ед.

Этот метод позволяет оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости, а также отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество реализованной продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методом простого многоступенчатого калькулирования. В этом случае учет расходов и количества изготовленных полуфабрикатов организовывается по каждому переделу.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{З_1}{К_1} + \frac{З_2}{К_2} + \frac{З_3}{К_3} + \dots + \frac{З_n}{К_n} + \frac{З_{ук}}{К_p}, \quad (7.4)$$

где $З_1, З_2, З_3, \dots, З_n$ — совокупные производственные затраты каждого передела, руб.;

$К_1, К_2, К_3, \dots, К_n$ — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, ед.;

n — количество переделов.

Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции учитываются отдельно, а в рамках переделов — лишь добавленные затраты (заработная плата и обще-производственные

затраты) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется калькулированием затрат по стадиям обработки. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = Z_m + \frac{Z_{д1}}{K_1} + \frac{Z_{д2}}{K_2} + \frac{Z_{д3}}{K_3} + \dots + \frac{Z_{дn}}{K_n} + \frac{Z_{ук}}{K_p}, \quad (7.5)$$

где Z_m — затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб./ед.;

$Z_{д1}, Z_{д2}, Z_{д3}, \dots, Z_{дn}$ — добавленные затраты каждого передела, руб.

2.7 ПОПРОЦЕССИВНЫЙ МЕТОД КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Внутри каждого передела может осуществляться учет по процессам, стадиям и другим элементам технологического процесса. Такая методика называется попроцессной, пофазной или постадийной.

Сущность попроцессного метода учета затрат заключается в сборе информации о затратах на протяжении всего процесса производства по отношению к определенным видам продукции.

Этот метод применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.). Перечисленные отрасли характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция одновременно и объект учета затрат, и объект калькулирования.

Вместе с тем, несмотря на черты массового производства, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых

зависят не только организация и технология производства, но и возможности учета и контроля затрат.

К особенностям попроцессного метода калькулирования себестоимости относится аккумулярование производственных затрат по подразделениям безотносительно к отдельным заказам, а также списание их за календарный период, а не за время, необходимое для выполнения заказа. При таком методе предполагается, что затраты на материалы осуществляются в начале производственного процесса, а добавленные затраты распределяются равномерно в течение всего производственного цикла.

Калькулирование затрат осуществляется методом усреднения, или ФИФО. При калькулировании затрат этим методом рассматриваются единицы продукции в незавершенном производстве на начало периода как начатые и законченные в течение отчетного периода. Согласно принципу ФИФО, единицы продукции в незавершенном производстве на начало периода будут завершены до того, как новые изделия поступят в обработку.

Попроцессный метод калькулирования себестоимости основан на трех аналитических таблицах: расчета условного объема производства, себестоимости единицы продукции и итоговой себестоимости. Используя информацию, содержащуюся в этих таблицах, определяют ту часть затрат, которая относится на готовую продукцию, и ту часть, которая остается в незавершенном производстве на конец отчетного периода.

Позаказный и попроцессный методы — это два основных традиционных подхода к калькулированию себестоимости. Все остальные методы учета затрат и калькулирования себестоимости базируются на концепциях этих двух методов. Однако их использование не совсем способствует усилению контрольных функций учета. Эти недостатки могут быть устранены при использовании нормативного метода организации учета затрат.

2.8. НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД

КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

В современных условиях все более очевидной становится необходимость повышения действенности и оперативности контроля за затратами, организации их учета по местам возникновения, видам продукции и центрам ответственности. Эффективная организация 172 контроля затрат обеспечивается применением нормативного метода калькулирования себестоимости.

Нормативный метод — результат многолетнего процесса совершенствования отечественной системы бухгалтерского учета, поэтому имеются различные предложения по его внедрению и совершенствованию, повышению его роли, действенности и эффективности. Он выступает не только как метод бухгалтерского обобщения производственных затрат и способ калькулирования себестоимости, но и основной частью системы управления и контроля за затратами.

Этот метод позволяет экономически обоснованно исчислять фактическую себестоимость производства каждой единицы продукции. Данный метод характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, то есть калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма — это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Они могут меняться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях.

Основное достоинство системы нормативного учета и контроля — выявление в оперативном порядке отклонений фактических затрат от действующих норм затрат на сырье и материалы, заработную плату и других производственных затрат, их причин и влияния на себестоимость продукции.

Основные принципы нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости сводятся к следующим [59]:

- основа калькуляции фактической себестоимости продукции нормативным Методом — заранее составленная калькуляция нормативной себестоимости продукции, исходя из текущих технически обоснованных норм расходов сырья, материалов, трудовых и других затрат, действующих на определенную дату;
- ведение в течение месяца учета изменений действующих текущих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения их влияния на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
- учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от них. Отклонения от норм устанавливаются на основе данных первичных документов и в текущем учете отражаются отдельно от затрат на производство по установленным нормам. Это дает возможность контролировать затраты в процессе производства и выявлять их причины и ответственных лиц, места возникновения отклонений и влияние на себестоимость продукции;
- установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения;
- определение фактической себестоимости путем суммирования норм с учетом отклонений от них и с разницей в затратах, вызванных изменениями текущих норм по каждой статье калькуляции;
- порядок калькулирования фактической себестоимости продукции выражается следующей формулой:

$$C_{\text{ф}} = C_{\text{н}} \pm O \pm И,$$

где $C_{\text{ф}}$, $C_{\text{н}}$ — фактическая и нормативная себестоимости продукции соответственно, руб.;

O — величина отклонений от норм, руб.;

И — величина изменений норм, руб.

Для нахождения норм затрат сырья необходимо рассчитать операционные отношения и операционный коэффициент процесса. Операционное отношение показывает, во сколько раз необходимо увеличить количество материальных ресурсов на входе на операцию, чтобы с учетом нормы потерь (или нормы выхода) получить на выходе с операции единицу предмета труда. Операционный коэффициент процесса показывает то же увеличение материальных ресурсов по отношению ко всему процессу.

В том случае, если заданы технологические нормы потерь сырья (материалов) операционное отношение k_{on} рассчитывается по формуле

$$k_{on} = \frac{1}{1 - \frac{\% \text{ потерь}}{100}},$$

а в том случае, если задана норма выхода операционное отношение k_{on} определяется по формуле

$$k_{on} = \frac{100}{\% \text{ выхода}}$$

Операционный коэффициент процесса определяется как произведение операционных отношений для каждой операции

$$K_{on} = \prod_{i=1}^n k_i$$

Норма расхода сырья (материалов) $N_{с,м}$ определяется по следующей формуле

$$N_{с,м} = N_{cod} \cdot K_{on},$$

где N_{cod} — норма содержания веществ из сырья (материалов) в готовом продукте.

Норма затрат C_i зависит от нормы расхода и цены на сырье (материалы)

$$C_i = N_{с,м} \cdot P_i,$$

где P_i — цена приобретения сырья (материалов).

Такая организация учета позволяет осуществить текущий контроль за затратами на производство, поскольку фактические затраты сопоставляются с нормативными и выявляются отклонения от норм. Использование этой информации дает возможность принимать в оперативном порядке необходимые решения в управлении себестоимостью продукции.

Если отклонения от норм и изменения норм учитываются по группам однородных изделий, то они распределяются с помощью индексов между отдельными изделиями внутри группы (по заработной плате — пропорционально нормативной заработной плате, а по расходу материальных ценностей — нормативному расходу по каждой группе материалов).

Так как система нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости не противоречит сложившимся методам калькулирования себестоимости, то некоторые ее элементы применяются при различных методах калькулирования себестоимости продукции (рис. 7.5).

Следовательно, с одной стороны, происходит взаимное проникновение некоторых основных принципов одних методов в другие, что приводит к большому разнообразию их сочетаний, с другой — возникают новые варианты методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, новые способы и приемы исчисления себестоимости отдельных видов продукции. Определение отклонений от норм и учет этих отклонений перестало быть отличительной чертой только нормативного метода.

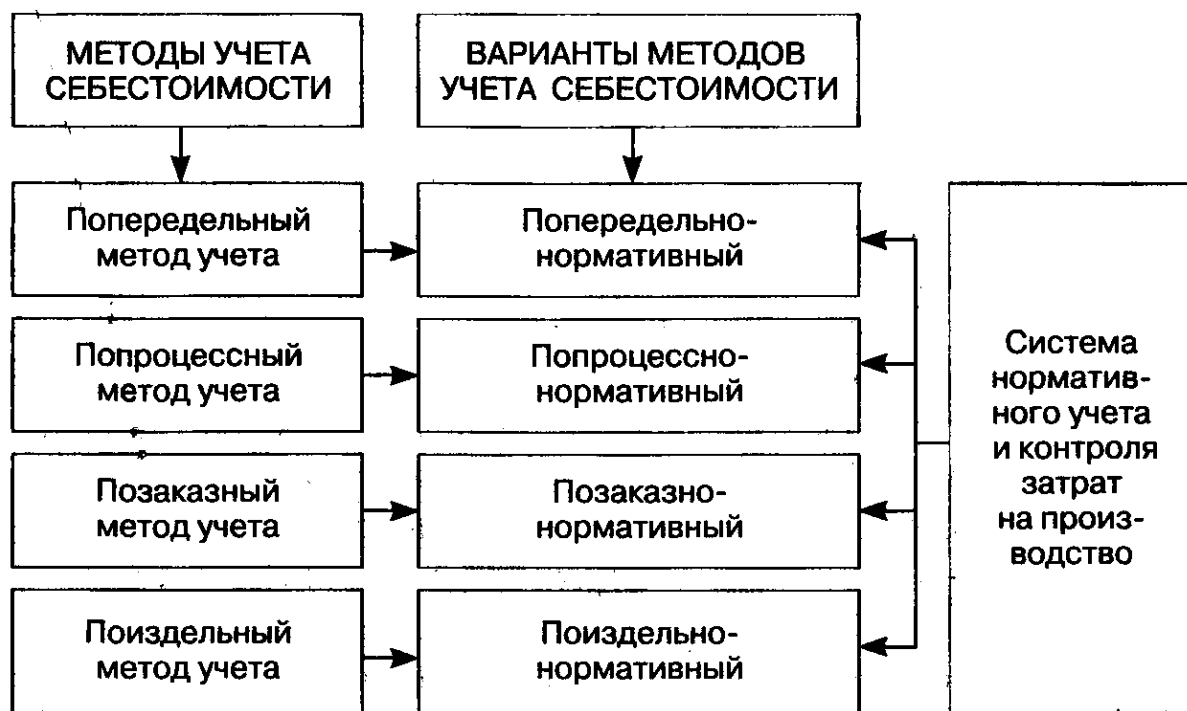


Рис. 7.5. Система нормативного учета и контроля затрат [60]

Применение системы нормативного учета и контроля и на ее основе оперативное выявление отклонений от норм расхода — основное средство повышения действенности контроля за снижением себестоимости продукции (работ, услуг). При этом учет отклонений организуется таким образом, чтобы можно было выявить их по местам их возникновения, изделиям, причинам и виновникам.

Эффективная разработка информации об отклонениях от норм затрат и своевременное ее предоставление для использования в управлении производством позволяют реализовывать преимущества нормативного метода калькулирования себестоимости, обеспечивающего действенный оперативный контроль за снижением себестоимости продукции.

ВЫВОДЫ

Одна из главных проблем управления затратами — калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), предполагающее научно обоснованное исчисление себестоимости определенной продукции (ее единицы или части) предприятия, его подразделений и процессов для целей

управления производством, экономического обоснования цен, планирования показателей и проектных предложений.

Конечный результат калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) — составление калькуляций, которые в зависимости от времени и порядка их составления могут быть плановыми, нормативными, ожидаемыми (прогнозируемыми) и отчетными (фактическими), по охвату затрат — производственными и полными, или коммерческими калькуляциями.

Важное теоретическое и практическое значение имеет научно обоснованная классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Однако до настоящего времени ни в экономической литературе, ни в официальных изданиях нет единого понимания. В современной экономической науке и практике хозяйственной деятельности в обобщенном виде выделяется три основные калькуляционные системы: учет полной (абсорбшенкостинг) и сокращенной себестоимости (директ-костинг), фактическое калькулирование и нормативный учет (стандарткост, учет по центрам ответственности), позаказное, попередельное, попроцессное калькулирование.

В настоящее время развитие калькуляционных систем в Российской Федерации следует по двум направлениям: адаптация зарубежных приемов и методик и экспериментальные разработки по учетным системам, перспективным для западных предприятий. Дальнейшее практическое развитие получает нормативный учет, что связано с потребностями управления по центрам ответственности. С одной стороны, происходит взаимное проникновение некоторых основных принципов одних методов в другие, что приводит к большому разнообразию их сочетаний, с другой — возникают новые варианты методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, новые способы и приемы исчисления себестоимости отдельных видов продукции.

Тема 3 СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

3.1. СИСТЕМА СТАНДАРТ-КОСТ

Продолжение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости — система стандарт-кост, которая относительно нова для отечественного учета.

Впервые о системе стандарт-кост упомянуто в работе Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Он считал, что традиционная бухгалтерия «имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно быть, не устанавливает». Учет должен быть обращен в будущее, то есть 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 судить о производительности работы предприятия.

Г. Эмерсон ввел новую категорию — производительность, которая определяется как отношение фактического расхода какого-либо производственного ресурса и его нормативного расхода. При этом фактический расход ресурса не может превышать его нормативный расход. Чем меньше разница между ними, тем выше производительность.

Система стандарт-кост известна также по работам Д.Ч. Гаррисона и Т. Дауни, опубликованным в русском переводе, а также целому ряду книг и статей отечественных авторов на ту же тему. Д.Ч. Гаррисон определил два основных положения:

- все понесенные расходы должны быть соотнесены в учете со стандартными (нормативными);

- увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам.

Т. Дауни рассматривал упрощенный стандарт-кост, методы и технику бухгалтерских проводок в стабильной оценке и с последующей

корректировкой их для приведения результатов к фактическому уровню, то есть предлагал систему управления производственными затратами, использующую принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах.

В отечественной теории и практике понятие «стандарт-кост», как и большинство новых понятий, имеет различные наименования. В частности, использовались такие термины, как «нормативная себестоимость», «сметная себестоимость».

Термин «стандарт-кост» означает стандартные стоимости: стандарт — количество необходимых производственных затрат (материальных, трудовых) для производства единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции (оказания услуг); кост — это денежное выражение производственных затрат, приходящихся на единицу продукции.

Смысл системы стандарт-кост заключается в том, что в учете учитываются будущие хозяйственные факты и операции, а не свершившиеся; возникшие отклонения обособлено отражаются. В рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, то есть учитываются лишь отклонения от стандартов.

Стандартные затраты представляют собой тщательно рассчитанные predetermined затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу продукции. Стандарты устанавливаются для производственной себестоимости, объемов реализации, коммерческих и административных расходов и прочих факторов, влияющих на доходность предприятия.

Система стандарт-кост — важное средство управления затратами. Она обеспечивает решение целого ряда задач:

- создание системы действующих прогрессивных стандартов и на их основе определение рационального стандартного уровня затрат;
- получение информации о стандартных затратах на отдельные виды продукции в разрезе калькуляционных статей;

- регистрация и учет в оперативном порядке отклонений от стандартов по местам и причинам их возникновения, а также по ответственным службам;
- контроль и обобщение данных о фактических потерях и непроизводительных расходах;
- исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг);
- сбор данных о производительных затратах для формирования рациональной технико-экономической политики на предприятии;
- создание базы для планирования и калькулирования себестоимости;
- постоянное повышение достоверности, точности и оперативности учета затрат;
- оценка результатов работы производственных подразделений и предприятия в целом.

Следовательно, система стандарт-кост — та система управления затратами, которая предусматривает управление себестоимостью в двух направлениях:

- действительная (фактическая) себестоимость;
- стандартная себестоимость.

При этом стандартная себестоимость не должна представлять собой теоретически возможную себестоимость, она — выражение той себестоимости, которую с полным основанием можно рассчитывать, практически установить и подерживать в условиях нормализованного труда, причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу, а превышение рассматривается как ошибочное установление нормы.

В целом система стандарт-кост для отечественной науки — аналог нормативного метода калькулирования себестоимости продукции. Хотя техника стандарт-кост внимательно изучалась и легла в основу разработки нормативного метода калькулирования себестоимости, приемы стандарт-коста и нормативного учета отличаются друг от друга (табл. 9.1). Сравнение данных систем управления затратами позволяет сделать следующие выводы:

- обе системы учитывают затраты в пределах норм;
- обе системы предполагают учет полных затрат;
- расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц или на результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия и не включаются в затраты на производство как в стандарт-кост, так и в нормативном методе.

Таблица 9.1

Особенности нормативного метода и системы стандарт-кост [14,102]

Параметры

сравнения Стандарт-кост Нормативный метод

Учет изменений норм Текущий учет изменений Ведется в разрезе причин

норм не ведется и инициаторов

Окончание

Параметры

сравнения Стандарт-кост Нормативный метод

Способ калькулирования себестоимости продукции и определение прибыли Частичное включение косвенных затрат в себестоимость продукции Полное включение затрат и распределение всех прямых и косвенных затрат

Учет отклонений от норм косвенных затрат Косвенные затраты относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты хозяйственной деятельности

Косвенные затраты относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства

Учет отклонений от норм прямых затрат Отклонения документируются и финансовые результаты 1 относятся на виновных лиц

Способ установления нормативов и стандартов Нет единой методики установления стандартов Разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы

Способ ведения учета Учет текущих затрат и незавершенного производства ведется по нормативам. Затраты на производство учитываются по фактическим затратам, выпуск продукции — по нормативным, остаток незавершенного производства — по стандартам с учетом откло-

Незавершенное производство и производство продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от них. Все затраты учитываются как алгебраическая сумма двух слагаемых — норм и отклонений

Определение стандартных и норматив- Стандартные затраты определяются на основе прогнозируемых показателей Нормативные затраты определяются на основе прошлого

Вместе с тем система нормативного учета не сориентирована на процесс реализации (сосредоточена на производстве), поэтому не позволяет обосновывать цены, а также предполагает изменение норм в текущем порядке.

Система стандарт-кост служит для оценки деятельности отдельных работников и предприятия в целом, подготовки бюджетов и прогнозов, помогает принять решения об установлении реальных цен. Она широко используется во всем мире практически всеми производственными предприятиями и компаниями. Основные цели и результаты их ранжирования в разных странах представлены в табл.

Таблица 9.2

Ранжирование целей для системы стандарт-кост

Цель применения	США	Канада	Япония	Англия
Управление затратами	1	1	1	2
Установление цен и цено- вая политика	2	3	2	1
Бюджетное планирование и контроль	3	2	3	3
Подготовка финансовой отчетности	4	4	4	4

Преимущества системы стандарт-кост:

- возможность определения эффективности производства и выявления устранимых потерь;
- применение в форме отчетов о деятельности предприятия системы полных и достоверных данных, устанавливающих и контролирующих затраты;
- снижение трудоемкости и увеличение точности расчетов (внимание сосредоточивается на наиболее важных моментах);
- применение денежной единицы как единицы измерения физического объема производства;
- возможность ее использования при оценке запасов готовой продукции;
- возможность установления продажных цен.

Конечно же основное преимущество данной системы состоит в том, что при правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, так как в рамках системы учет ведется по принципу исключений. Чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится процесс управления затратами на предприятии.

Ценность данной системы заключается также в применяемых при определении и анализе отклонений в себестоимости формул, так как

себестоимость и ее отклонения — предмет определенных законов. При этом построения формул себестоимости показан в табл. 9.3.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм. Так, все операции, связанные с изготовлением продукции, нумеруются, определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данный вид продукции. Расходы на повременные работы рассчитываются путем умножения стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку.

Определение себестоимости в системе стандарт-кост [15]

Показатель	Методика расчета	Условные обозначения
Простая формула затрат, показывающая:		
■ отклонение в заработной плате	$B - A$	Где B — действительные часы по стандартной ставке за час; A — действительные часы по действительной ставке за час
■ отклонение во времени	$H - B$	Где H — стандартные часы по стандартной ставке
Общее итоговое отклонение	$H - A$	
Комбинированная формула	$H - A = (B - A) + (H - B)$	
Сложная формула затрат, показывающая:		
■ отклонение в заработной плате	$D - C$	Где D — стандартная себестоимость за рабочие часы, установленная на конкретный месяц; C — стандартная себестоимость за стандартный месяц (то есть заработная плата)
■ отклонение вследствие простоя	$E - D$	Где E — стандартная себестоимость за определенное количество действительных рабочих часов
■ отклонение вследствие колебаний производительности	$H - E$	
■ отклонение вследствие понижения ставок заработной платы	$B - A$	Где A — действующая заработная плата за месяц по платежной ведомости; B — заработная плата, причитающаяся за месяц по стандартным ставкам
■ отклонение вследствие увеличения штата	$C - B$	Где C — стандартная заработная плата по стандартной ставке
Производная формула отклонений в затратах	$H - A = (D - C) + (E - D) + (H - E) + (B - A) + (C - B)$	

Стандартная стоимость материалов определяется как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных обычно используются рыночные цены, определяемые из условия франко-станция назначения.

Самостоятельный расчет — определение ставки распределения косвенных расходов, для чего выделяется три возможных метода

включения косвенных расходов в стандартную себестоимость, которые предполагают использование:

- ставки распределения на каждый станок цеха;
- ставки, установленной для каждого цеха;
- общей (унифицированной) ставки.

Более точные расчеты дает первый метод, являющийся наиболее трудоемким.

В системе стандарт-кост стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также для всех прочих факторов, влияющих на доходность, например объемов продаж, для коммерческих и управленческих расходов и т.д.

Стандарт-кост как система управления для планирования затрат и контроля за ними может использоваться при позаказном и попро-цессном методах калькулирования себестоимости.

Однако, как и любая другая система, стандарт-кост имеет свои недостатки, которые заключаются в трудности определения и составления стандартов в условиях инфляции и при выполнении большого количества разных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время. В этих случаях чаще всего применяют среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на продукцию.

3.2. УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Первопричиной, вызвавшей формирование центров ответственности, стала необходимость совершенствовать управление затратами предприятия.

Концепция организации управления издержками по центрам ответственности предложена в 1952 г. в США Д. Хиггенсом, рассматривающим ее как систему «бухгалтерского учета, которая перекраивается предприятием так, что затраты аккумулируются и отражаются на счетах на определенных уровнях управления».

Существенным представляется определение системы учета по центрам ответственности, предложенное Т.П. Карповой, в котором предусматривается составление отчетов по данным сравнения сметных (стандартных) показателей с фактическими результатами. Этот аспект отражен также в учебнике «Управление затратами на предприятии» под общей редакцией Г. А. Краюхина, где отмечается, что суть этого процесса состоит в сопоставлении достигнутых результатов с запланированными (или с нормами), анализе причин отклонения, установлении ответственных за эти отклонения и принятии необходимых корректирующих мер.

В значительной степени система управления по центрам ответственности аналогична системе внутрихозяйственного расчета, это самостоятельная подсистема управления предприятием, направленная на повышение эффективности его деятельности.

Специфика данной системы заключается в формировании центров ответственности. Традиционно под центром ответственности понимается сегмент предприятия, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), обладающим правами и полномочиями и отвечающим за результаты деятельности данного сегмента. В теории управления существует определенный набор типовых центров ответственности с описанием их достоинств и недостатков. Их краткая характеристика представлена в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Краткая характеристика центров ответственности [4, 23, 50]

Наименование	Характеристика
1. По уровню аккумуляции средств	
Начальные	Представляют собой первую ступень формирования издержек
Промежуточные	Формируются на уровне подразделений предприятия, изготавливающих части готовой продукции или полуфабрикаты
Конечные	Представляют собой центры аккумуляирования прямых и других подлежащих распределению затрат. Возможен вариант распределения прямых и косвенных затрат по центрам ответственности независимо от того, к какой продукции они относятся, или вариант распределения только косвенных затрат. Прямые затраты в данном случае относятся на себестоимость продукции
2. По характеру выполняемых функций	
Основные	Подразделяются на центры, относящиеся к материальным запасам, участки и цехи основного производства, управления и сбыта продукции
Вспомогательные	Подразделяются на общезаводские центры и центры, обслуживающие процесс производства
Побочные	Имеют целевое назначение в качестве экспериментальных, опытных производств или производства продукции из отходов
3. По отношению к процессу производства	
Основные	Обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения (производственный комплекс, цех, участок и т.д.)
Функциональные	Распространяют контроль затрат на многие места их возникновения (отдел главного механика, отдел главного энергетика и другие функциональные отделы)
4. По особенностям организации процесса производства	
Постоянные	Представляют собой производственные подразделения с замкнутым технологическим процессом
Ограниченные во времени	Представляют собой производственные подразделения с периодически меняющимися технологическими операциями

Наименование	Характеристика
5. По объему полномочий и обязанностей	
Центры продаж	Представляют собой обслуживающие подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, отвечающие не только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг, но и за затраты, связанные с их сбытом. Ими предоставляется информация о пользующихся или не пользующихся спросом товарах и услугах, наиболее конкурентоспособных из них, с целью своевременного принятия обоснованных управленческих решений как в сфере производства товаров, работ, услуг, так и их сбыта. Результаты деятельности подобных подразделений оценивают главным образом по объему и структуре продаж и величине издержек обращения
Центры дохода	Представляют собой структурные единицы подразделения, руководители которых несут ответственность только за доход, полученный данным подразделением, но не могут контролировать прибыль, если центр реализации результатов деятельности не в их компетенции
Центры прибыли	Представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это обычно отдельные предприятия в составе объединения, филиалы, дочерние организации, торговые представительства, магазины и т.п. Они имеют возможность контролировать важные компоненты деятельности предприятия (объемы производства и продаж, их себестоимость, уровень цен), от которых зависит величина дохода и прибыли. Руководитель несет ответственность за финансовый результат, полученный подразделением, так как в его ведении находятся не только механизмы формирования затрат и дохода, но и механизм ценообразования
Центры инвестиций	Представляют собой экономически обособленные подразделения, ответственные лица которых обеспечивают правильное, надлежащее расходование предоставленных им средств и ресурсов. Задача центра заключается в обеспечении максимальной рентабельности вложенного капитала, его быстрой окупаемости и ответственности за целесообразность понесенных расходов. Полное возмещение таких затрат предполагает более длительный срок их погашения и получения полезного результата
Центры контроля и управления	Представляют собой сферу, участок деятельности, обеспечивающий ответственность за конкретные виды деятельности и их результаты. Эти центры имеют лишь затраты, которые трудно соизмерять с контролируемыми ими результатами
Центры затрат	Представляют собой подразделения, которые несут ответственность только за те затраты, которые доведены до них хозрасчетными заданиями (сметами) и подконтрольны им. В отличие от центров ответственности, центры затрат не всегда связаны с ответственностью работников предприятия и территориально четко отделены от других. При этом в отдельных видах деятельности, таких как маркетинговая, биржевая, дилерская, инвестиционная и т.п., происходит совмещение центров ответственности с центрами затрат. Основное требование, которое должно строго соблюдаться при формировании центров затрат, — обеспечение учета и контроля как возникающих в этом центре затрат, их уровня по сравнению с нормами, сметами, так и возможности сопоставить их с полученными результатами

По мнению Е.В. Ластовецкого, центры ответственности за стоимостную емкость производственного потребления предметов, средств труда и рабочей силы должны охватывать все органы управления и структурные

подразделения предприятия. В виде структурных подразделений в применении к системе организационно самостоятельных стратегических бизнес-единиц видит возможное существование этой системы и М.А. Бахрушина.

При выделении центров ответственности на предприятии чаще всего придерживаются функционального и территориального принципов, соответствия организационной структуре и сходства структуры затрат. Базовая структура по центрам ответственности обычно максимально приближена к организационной структуре предприятия. При рассмотрении возможных структур центров ответственности необходимо учитывать, что большинство предприятий имеют функциональную структуру. Этот способ структурирования системы управления основан на создании звеньев, соответствующих одноименным функциям управления.

По функциональному принципу центры ответственности подразделяются таким образом:

- обслуживающие (вспомогательные, оказывающие услуги другим центрам);
- материальные (заготовка и хранение материалов);
- производственные (основное и вспомогательное производство);
- управленческие (бухгалтерия, юридический отдел и т.д.);
- сбытовые (реализация продукции) центры.

В соответствии с данным принципом возможно выделение:

- центра снабжения (контролирует затраты, связанные с заготовлением сырья, материалов, топлива; объемы, величину и качество материальных запасов);
- центра производства, центра сбыта (контролирует объемы и стоимость реализуемой продукции, работ, услуг, затраты, связанные с деятельностью данного центра);
- центра управления.

Дополняет деление по функциональному принципу территориальный принцип. Существуют два варианта деления на центры ответственности по этому признаку. Первый предполагает объединение в рамках одного центра ответственности нескольких функций, второй вариант — подразделение одного функционального направления деятельности на несколько центров ответственности. Функциональные 236

центры ответственности можно разделить по принципу сходства структуры затрат, что позволяет работать с одинаковыми калькуляциями затрат и нормативами.

В системе управления по центрам ответственности формируется информация прежде всего о текущих затратах предприятия. В этой связи решающее значение приобретают такие объекты управления затратами, как центры затрат (рис. 9.1). В зависимости от характера поведения текущих затрат центры затрат обычно делят на две группы: центры объективно определяемых расходов и центры субъективно определяемых расходов (дискреционных издержек).

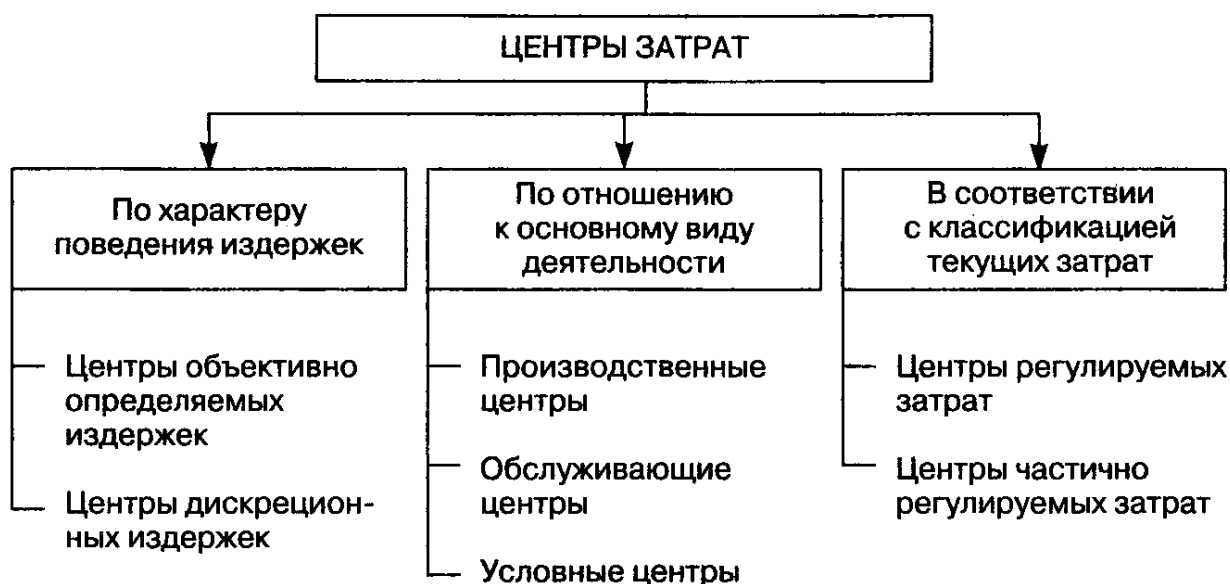


Рис. 9.1. Классификация центров затрат [39, 50]

Центры объективно определяемых расходов связаны с нормируемыми или стандартными издержками. Как правило, определяется нормативный объем издержек на единицу продукции, умножается на объем выпуска и

сравнивается с фактическим объемом издержек подразделения. Имеющиеся отклонения подвергаются экономическому анализу и позволяют руководству оценить эффективность деятельности менеджеров.

Центры дискреционных издержек создаются в организационных единицах, в которых в принципе невозможно определить результат в денежном выражении (бухгалтерия, юридический отдел и т.д.). Процесс контроля деятельности таких подразделений начинается с установления общего бюджета, а по окончании отчетного периода они сравниваются с фактическими расходами и не являются инструментом оценки производительности управляющих.

Особую трудность представляет контроль текущих затрат административных центров, к которым относят высшее руководство, менеджеров, ответственных за административные единицы. В этом случае отклонения от бюджета не могут напрямую рассматриваться как знак эффективного либо неэффективного исполнения обязанностей, при этом чаще всего разным уровням руководства необходимы отчеты с разной степенью детализации. Традиционно бюджет для административных центров состоит из двух частей. Первая отражает издержки, связанные с основными потребностями отдела, а вторая — с творческой деятельностью отдела.

По отношению к основному виду деятельности центры затрат подразделяют таким образом:

- производственные (производственный комплекс, цех, участок, бригада);
- обслуживающие (отделы управления и обслуживания процесса производства);
- условные центры (по статьям себестоимости, экономическим элементам).

В соответствии с классификацией текущих затрат центры затрат разбиваются на центры регулируемых затрат и центры частично

регулируемых (произвольных) затрат. Цель центров регулируемых затрат — достижение оптимального соотношения между затратами и выпуском, обеспечение необходимого уровня качества продукции. Примером центров регулируемых затрат может служить цех основного производства; центров произвольных затрат — конструкторское бюро, администрация.

Оценка эффективности работы центра затрат выявляется в результате анализа отклонений фактических результатов от плановых. Экономический анализ отклонений представляет собой факторный анализ, цель которого — определение и детальная оценка причин отклонений. Формулы для расчета и пояснения к ним представлены в табл. 9.5.

Таблица 9.5

Отклонения по затратам [38]		
Показатель	Методика расчета	Характеристика
1. Отклонение по совокупным производственным затратам	$O_1 = Z_{\phi} - Z_{\pi}$, где Z_{ϕ} , Z_{π} — совокупные фактические и плановые производственные затраты соответственно; $O_1 = O_{11} + O_{12} + O_{13} + O_{14}$	Отклонение фактических совокупных производственных затрат от планового уровня
1.1. Отклонение по материалам	$O_{11} = M_{\phi} - M_{\pi}$, где M_{ϕ} , M_{π} — фактические и плановые затраты на материалы соответственно; $O_1 = O_{111} + O_{112} + O_{113}$	Отклонение фактических затрат на материалы от планового уровня

Показатель	Методика расчета	Характеристика
1.1.1. Отклонение по объему выпуска	$O_{111} = \Pi_n H_n (Q_\phi - Q_n)$, где H — норма расхода материала на единицу продукции в натуральных единицах; Π — цена за натуральную единицу материала (кг, м ³ и т.п.); Q — объем выпуска	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового
1.1.2. Отклонение по нормам расхода	$O_{112} = \Pi_\phi (H_\phi - H_n) Q_\phi$	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактического расхода материалов на единицу продукции от нормативного (планового) уровня
1.1.3. Отклонение по цене на материалы	$O_{113} = (\Pi_n - \Pi_\phi) H_\phi Q_\phi$	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактической цены покупки материалов от планового уровня
1.2. Отклонение по фонду заработной платы	$O_{12} = Z_\phi - Z_n$, где Z — издержки на заработную плату; $O_{12} = O_{121} + O_{122} + O_{123}$	Экономия или перерасход по заработной плате основных рабочих
1.2.1. Отклонение по объему выпуска	$O_{121} = Z_n T_n (Q_\phi - Q_n)$, где Z — часовая ставка; T — трудоемкость единицы продукции	Экономия или перерасход по заработной плате основных рабочих, вызванные отличием фактического выпуска от запланированного
1.2.2. Отклонение по ставке заработной платы	$O_{122} = T_n (Z_\phi - Z_n) Q_\phi$	Экономия или перерасход по заработной плате основных рабочих, вызванные отличием фактической ставки оплаты труда от запланированной
1.2.3. Отклонение по производительности труда	$O_{123} = (T_\phi - T_n) Z_n Q_\phi$	Экономия или перерасход по заработной плате основных рабочих, вызванные ростом или падением фактической производительности труда по сравнению с плановым уровнем
1.3. Отклонение по переменным общепроизводственным расходам	$O_{13} = P_{\text{пер}\phi} - P_{\text{пер}n}$, где $P_{\text{пер}}$ — переменная часть общепроизводственных расходов; $O_{13} = O_{131} + O_{132}$	Отличие фактических переменных общепроизводственных расходов от их планового уровня
1.3.1. Отклонение по объему выпуска	$O_{131} = (Q_\phi - Q_n) P_{\text{пер}n}$	Экономия или перерасход по переменным общепроизводственным расходам, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового уровня

Степень применения системы управления по центрам затрат для каждого предприятия индивидуальна, оптимальный вариант управления определяется только после детального анализа специфики его деятельности. Кроме того, чем выше степень дифференциации центров затрат на предприятии, тем лучше может быть поставлен контроль за использованием ресурсов и определением себестоимости продукции. Однако, с другой стороны, высокая степень дифференциации связана с большими затратами на ведение учета и контроля.

Таким образом, система управления по центрам затрат — относительно самостоятельная подсистема управления предприятием, специфика которой определяется наличием центров затрат. Отдельные элементы системы управления по центрам затрат в значительной степени повторяют отечественную систему внутрипроизводственного хозрасчета. Она носит комплексный многоцелевой характер и позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления и использовать различные методы контроля с учетом особенностей каждого сегмента, выявлять непроизводительные затраты и в итоге повысить эффективность деятельности предприятия.

3.3. СИСТЕМА ДИРЕКТ-КОСТИНГ

В большей степени создает условия для подготовки управленческих решений формирование сокращенной себестоимости продукции (работ, услуг), один из вариантов — система директ-костинг. Внедрение ее в практику — одна из наиболее важных и актуальных проблем управленческого учета, изменивших систему производственного учета и контроля.

Возникновение и развитие системы директ-костинг и опыт ее применения в зарубежном учете достаточно полно изложены в монографии С.А. Николаевой, В.И. Ткача и М.В. Ткач, С.С. Сатубалдина и др.

Директ-костинг появился в 1953 г. в США, и в Европе не-много позже получил название маржинального учета. Само понятие директ-костинг введено Д. Харрисом и означает учет прямых затрат. Однако в нем

допускается некоторая условность, так как основная его характеристика — подразделение затрат на постоянные и переменные. Позднее система директ-костинг трансформировалась в систему учета не только в части прямых переменных затрат, но и в части переменных косвенных затрат, более точно ее следовало бы называть «вариабл-костинг», то есть учет переменных затрат.

На первых этапах практического применения этой системы в себестоимость, исчисляемую по переменным затратам, включались только прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Из-за этого общая сумма переменных затрат совпадала с суммой прямых затрат, что и нашло отражение в названии системы. В настоящее время директ-костинг предусматривает управление себестоимостью не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат, поэтому название в некоторой степени условно.

Кроме того, в различных странах эта система именуется по-разному. В Германии и Австрии для этого используют термины *Teilkostenrechnung*, или *Grenzkostenrechnung*, то есть учет частичных либо граничных затрат, или *Deckungsbeitragsrechnung* — учет суммы покрытия; в Великобритании директ-костинг называют *marginal costing* — учет маржинальных затрат; во Франции — *la comptabilite' marginale* — маржинальный учет. При описании этой системы в отечественной литературе встречается название «учет ограниченной, или сокращенной, себестоимости».

Отсутствие опыта применения директ-костинга в практике отечественного учета и единства взглядов на содержание и взаимосвязь методов калькулирования себестоимости продукции вызвало многообразие мнений о сущности этой системы. Так, выделяются две точки зрения:

- директ-костинг как система учета затрат на производство;
- директ-костинг как система управленческого учета, основанная на классификации затрат на постоянные и переменные и включающая в себя

учет по их видам, местам возникновения, учет результатов, а также анализ затрат.

Директ-костинг определен как разделение производственной себестоимости на затраты, являющиеся постоянными, и на затраты, которые изменяются пропорционально изменению объема деятельности. Только основные расходы и переменные накладные расходы используются для оценки запасов и реализованной продукции, остальные относятся прямо на прибыли и убытки. Однако сущность системы директ-костинг заключается в первую очередь в подразделении затрат, и только вторичная цель — оценка запасов.

Директ-костинг — западная система управленческого учета, возникшая и развивающаяся в условиях рыночной экономики. В нашей стране до настоящего времени была распространена система калькулирования полной себестоимости, система директ-костинг практически не применялась, поэтому среди отечественных авторов, анализирующих в своих работах зарубежный опыт, в том числе излагающих вопросы директ-костинга, нет единого мнения о сущности этой системы.

Одни авторы (например, С.А. Стуков), считают, что директ-костинг — это система учета затрат на производство, другие относят его к методам калькулирования (С.С. Сатубалдин, В.Ф. Палий).

Многообразие мнений по данной проблеме вызвано не только отсутствием опыта применения директ-костинга в практике отечественного учета и недостаточной его изученностью, но и отсутствием единства взглядов среди экономистов на содержание и взаимосвязь методов учета затрат на производство и методов калькулирования. Разнообразие мнений обусловлено еще и тем, что все они пытаются оценить западную систему с точки зрения методов калькулирования и подходов к организации учета, принятых в нашей стране.

Система директ-костинг — это система управленческого учета, основанная на классификации затрат на постоянные и переменные и включающая в себя управление затратами по их видам, местам возникновения и носителям,

управление результатами хозяйственной деятельности, в том числе анализ затрат и результатов и принятие управленческих решений.

Для предприятия очень важно установить контроль именно за переменными затратами, так как перерасход, вызывающий превышение фактической себестоимости над плановой, как правило, возникает именно в этой сфере. Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оценивают также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

Разделение затрат на постоянные и переменные — первая отличительная особенность директ-костинга.

Графически себестоимость, состоящая как из переменных, так и постоянных затрат, представлена на рис. 9.2

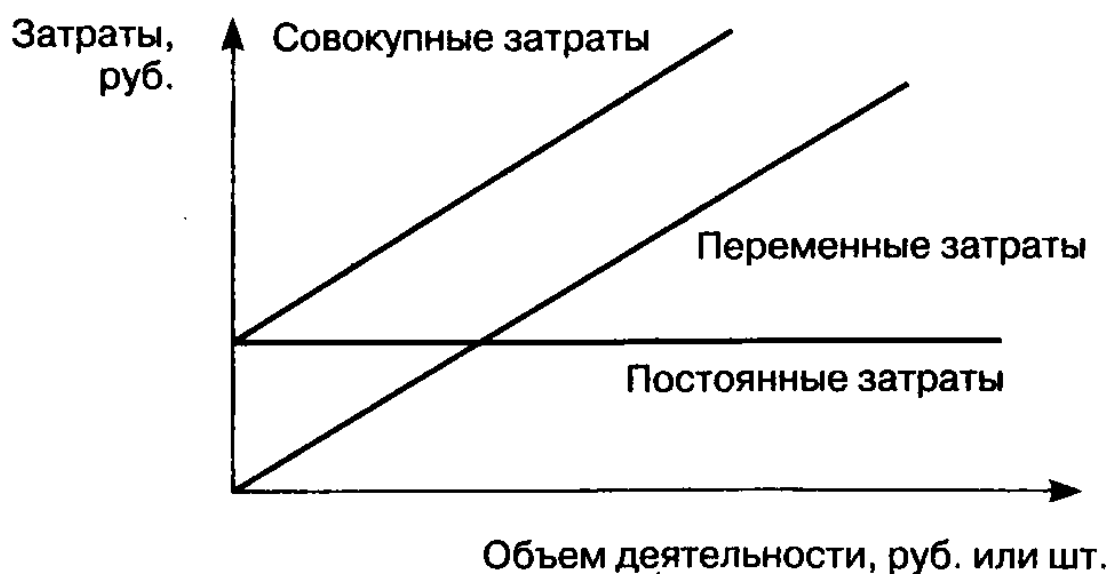


Рис. 9.2. Структура совокупных затрат предприятия

Определение переменных затрат позволяет более рационально увязывать производственную и сбытовую деятельность, поскольку дает ясное представление о связи между издержками, объемом деятельности и прибылью. Исчисление переменных затрат помогает разрабатывать

эффективный план прибылей, сбытовые планы и на их основе производственный план, при составлении которого для каждого вида продукции находят переменные затраты и максимально возможную прибыль. При системе директ-костинг схема построения отчетов о доходах многоступенчата (рис. 9.3). В них содержится по крайней мере два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль. Процесс многостадийного составления отчета о доходах — вторая особенность этой системы.

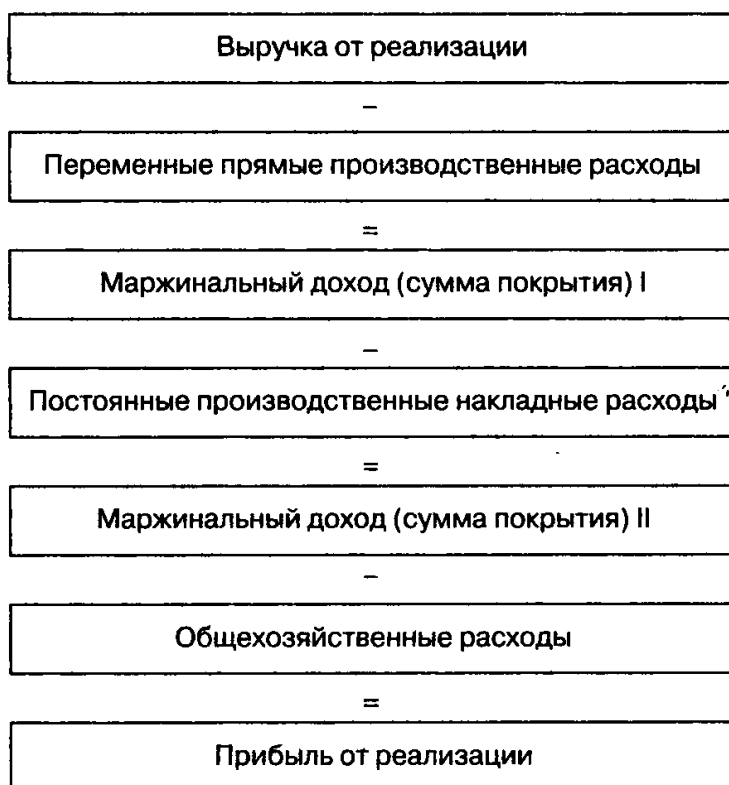


Рис. 9.3. Схема построения отчетов о доходах по системе директ-костинг

При калькулировании сокращенной себестоимости, в связи с трудоемкостью распределения, трудностью подбора достоверной и обоснованной базы распределения и неточности, общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчете не учитываются и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой.

В настоящее время применяют два варианта системы директ-костинг:

- метод переменной себестоимости, или простой директ-костинг;

- метод переменной и прямой себестоимости, или развитой директ-костинг.

Простой директ-костинг основан на группировке затрат по элементам на постоянные и переменные. Себестоимость определяется на основе переменных затрат. Разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и этими затратами представляет собой маржу, или величину (сумму) покрытия затрат. Постоянные затраты возмещаются за счет различной величины маржи, разница составляет общий результат. Сущность простого директ-костинга раскрыта на рис. 9.4.

В отличие от простого директ-костинга, при использовании метода развитого директ-костинга в себестоимость продукции включаются не только переменные затраты, но и часть постоянных. Метод развитого директ-костинга представлен графически на рис. 9.5.

При этом система директ-костинг используется в сочетании с любым из методов калькулирования себестоимости и является наиболее эффективной при управлении затратами (табл. 9.6).

Третья отличительная особенность этой системы — интеграция производственного и финансового учета. Однако это недостаток данной системы, так как характер и цель этих видов учета настолько различны, что объединять их не совсем целесообразно.

Важная особенность директ-костинга — то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом деятельности, затратами и прибылью.

Используя методы корреляционного и регрессионного анализа, математической статистики, графические методы, можно делать следующее:

- определять формы зависимости затрат от объема деятельности или загрузки производственных мощностей;
- строить сметные уравнения, получать информацию о прибыльности или убыточности деятельности предприятия в зависимости от его объема;

- рассчитывать критическую точку объема деятельности;
- прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов затрат в зависимости от факторов объема или мощности, то есть решать стратегические задачи управления предприятием.

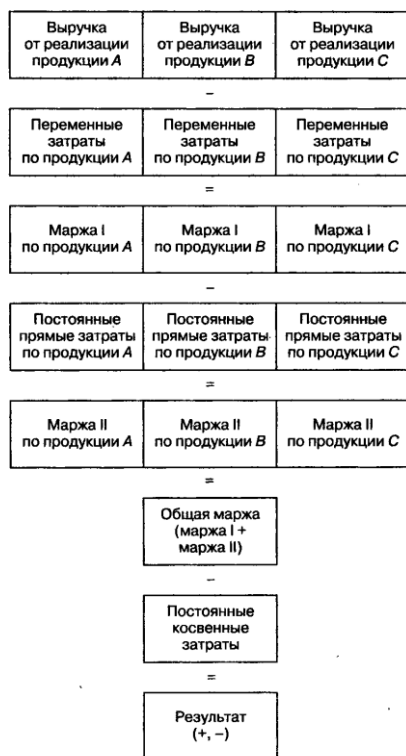


Рис. 9.5. Развитой директ-костинг [57]

Одна из важнейших особенностей организации анализа при системе директ-костинг — анализ взаимосвязи объема производства, себестоимости и прибыли на базе классификации затрат предприятия на постоянные и переменные. Деление затрат на постоянные и переменные лежит в основе метода расчета критического объема деятельности.

**Использование систем и методов калькулирования
себестоимости продукции [4]**

Особенности учета затрат	Традиционные системы и методы	Система стандарт-кост	Система директ-костинг
Учет фактических затрат	Учет полных затрат	Учет полных затрат	Учет переменных затрат
Учет плановых затрат	Учет полных затрат	Учет не ведется	Учет переменных затрат
Учет нормативных затрат	Учет отклонений от нормативных затрат	Учет не ведется	Учет переменных затрат и отклонений от них
Учет стандартных затрат	Нет понятия стандартных затрат	Учет полных затрат	Учет переменных затрат
Методы учета затрат и калькулирования себестоимости, используемые в сочетании с этой системой	Позаказный, попередельный, нормативный	Позаказный, попроцессный	Позаказный, попередельный, попроцессный, нормативный

Точка безубыточности (критическая, мертвая точка) показывает объем производства (или реализации) продукции, при котором выручка от ее реализации полностью покрывает расходы. Анализ величин в критической точке (анализ безубыточности) основан на взаимосвязи затраты — объем — прибыль (СW-анализ).

СVP-анализ приносит существенную помощь в принятии управленческих решений по установлению каналов распределения, заключению договоров, определению расходов по продвижению товаров на рынке и при ценообразовании. Он обеспечивает обзор поведения издержек и выручки по отношению к запланированной прибыли, что может привести к изменению управленческой стратегии. Цель анализа состоит в нахождении такого объема производства продукции, при котором выручка от ее реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль предприятия равна нулю.

В системе управленческого учета для вычислений точки безубыточности применяются математический и графический методы, метод маржинального дохода.

Взаимосвязь затраты — объем — прибыль можно выразить графически (рис. 9.6).

■ Существует альтернативный вариант графического представления данных для расчета точки безубыточности, маржинального дохода и прибыли (рис. 9.7). В результате графических построений анализируется не только прибыль предприятия, но и маржинальный доход, который является производной величиной выручки и затрат.

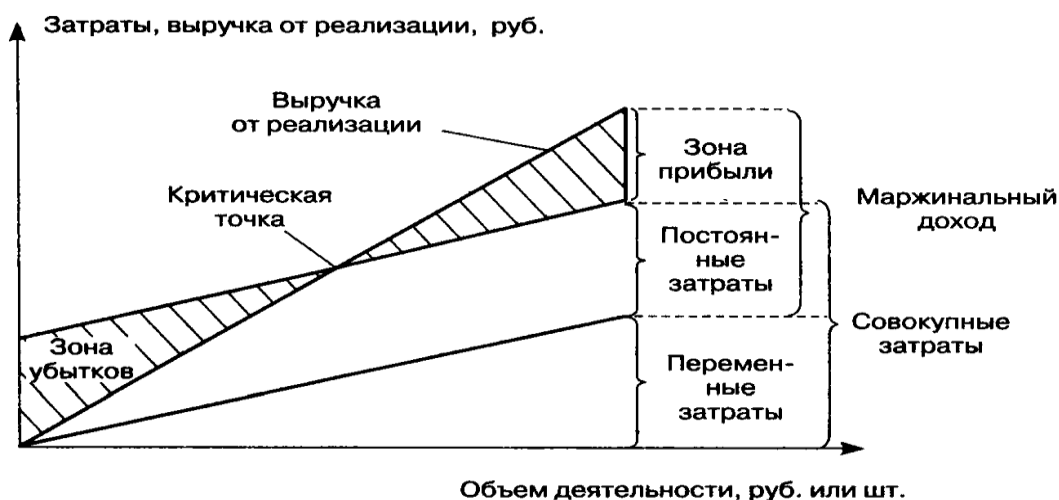


Рис. 9.6. График безубыточности (первый вариант) [57]

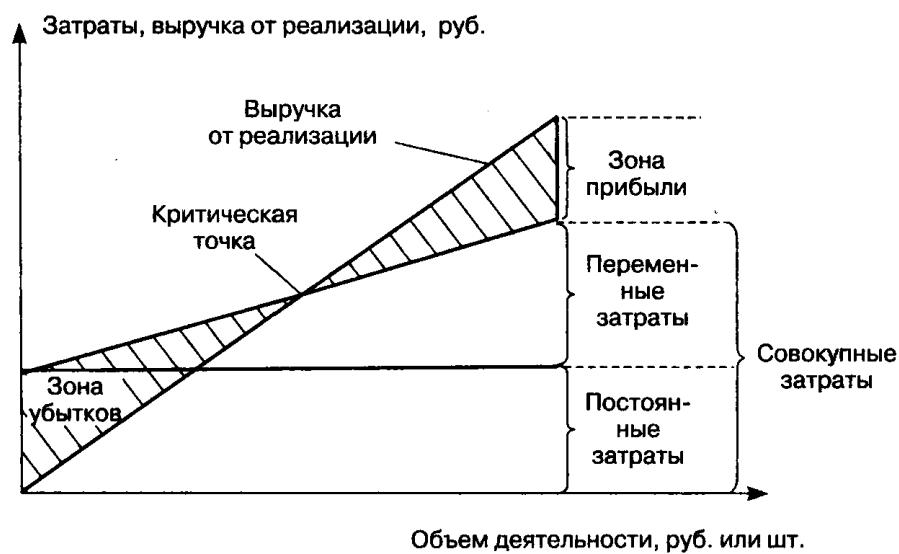


Рис. 9.7. График безубыточности (второй вариант) [57]

Маржинальный доход представляет собой сумму постоянных затрат и зоны прибыли. Он служит тому, чтобы сократить или устранить риск убытков как элемента затрат на организацию производства продукции (работ, услуг) и получить прибыль. Маржинальный доход в точке критического объема производства равен постоянным издержкам (рис. 9.8).

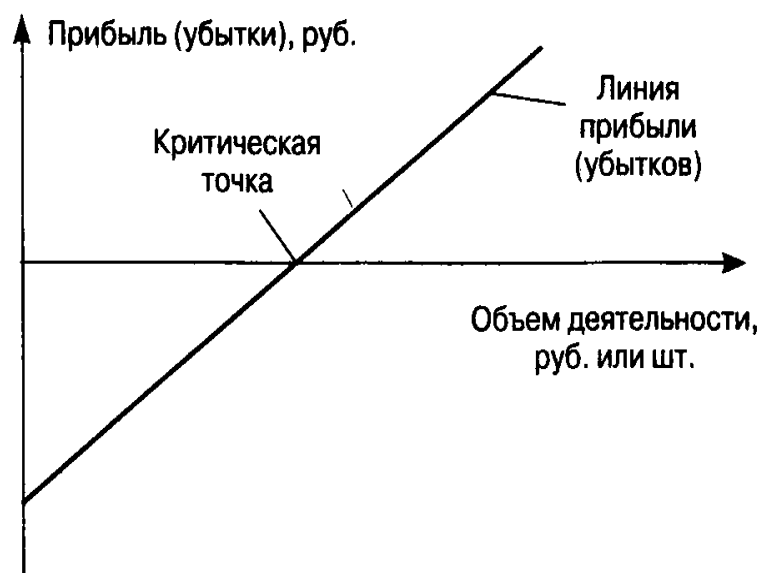


Рис. 9.8. График безубыточности (третий вариант) [57]

Аналитические возможности системы директ-костинг наиболее полно проявляются именно при исследовании связи полной себестоимости с выручкой от реализации и прибылью.

$$B = C + \Pi, \quad (9.1)$$

где B — выручка от реализации, руб.;
 C — полная себестоимость продукции (работ, услуг), руб.;
 Π — прибыль, руб.

Алгебраически точка критического объема производства определяется следующим образом. Для критической точки:

$$B = C; \quad (9.2)$$

$$C = Z_{\text{пост}} + Z_{\text{пер}}, \quad (9.3)$$

где $Z_{\text{пост}}$ — сумма условно-постоянных затрат, руб.;
 $Z_{\text{пер}}$ — сумма условно-переменных затрат, руб.

Тогда для конкретного вида продукции (в простых производствах или специализированных предприятиях) критический объем производства можно представить как произведение цены на количество произведенной (или реализованной) продукции.

$$B = pq, \quad (9.4)$$

где p — цена единицы продукции, руб.;
 q — количество произведенной (или реализованной) продукции, ед.

Исходя из этого:

$$pq = Z_{\text{пост}} + \frac{Z_{\text{пер}}}{q} q, \quad (9.5)$$

тогда:

$$Z_{\text{пост}} = pq - \frac{Z_{\text{пер}}}{q} q; \quad (9.6)$$

$$З_{\text{пост}} = q \left(p - \frac{З_{\text{пер}}}{q} \right); \quad (9.7)$$

$$q = \frac{З_{\text{пост}}}{p - \frac{З_{\text{пер}}}{q}}. \quad (9.8)$$

При этом $p - \frac{З_{\text{пер}}}{q}$ является маржинальным доходом на единицу продукции, а минимальный объем производства составит:

$$q = \frac{З_{\text{пост}}}{K_{\text{мд}}}, \quad (9.9)$$

где $K_{\text{мд}}$ — маржинальный доход на единицу продукции, руб./ед.

Умножив полученное уравнение на цену, получим методику расчета критического объема производства для предприятия со сложным ассортиментом:

$$pq = \frac{pЗ_{\text{пост}}}{p - \frac{З_{\text{пер}}}{q}} = \frac{pЗ_{\text{пост}}}{p \left(1 - \frac{З_{\text{пер}}}{pq} \right)} = \frac{З_{\text{пост}}}{1 - \frac{З_{\text{пер}}}{pq}}. \quad (9.10)$$

Другими словами, **объем производства, обеспечивающий безубыточную работу предприятия, в натуральном выражении определяется по следующей формуле:**

$$K = \frac{З_{\text{пост}}}{Ц - У_{\text{з пер}}} = \frac{З_{\text{пост}}}{K_{\text{мд}}}, \quad (9.11)$$

где K — объем производства, обеспечивающий безубыточную работу, ед.;

$З_{\text{пост}}$ — сумма условно-постоянных затрат, руб.;

$Ц$ — цена единицы продукции (работы, услуги), руб.;

$У_{\text{з пер}}$ — удельные условно-переменные затраты, руб./ед.;

$K_{\text{мд}}$ — коэффициент маржинального дохода.

Если предприятие выполняет несколько видов работ, оказывает несколько видов услуг, производит (или реализует) несколько видов продукции, то **объем производства в условных единицах, обеспечивающий при определенной структуре безубыточность работы, рассчитывается по следующей формуле:**

$$K = \frac{З_{\text{пост}}}{\sum_{i=1}^n (Ц_i - У_{\text{з пер}_i}) d_i}, \quad (9.12)$$

где d_i — доля объема производства i -й продукции (работы, услуги) в совокупном объеме производства, $i = 1, 2, \dots, n$.

Критический объем производства продукции в стоимостном выражении рассчитывают по следующим формулам. Для i -го вида продукции (работы, услуги):

$$K = \frac{Z_{\text{пост}i}}{100 - \frac{Z_{\text{пер}i}}{Ц_i} 100} = \frac{Z_{\text{пост}i}}{Y_{\text{мд}i}} 100. \quad (9.13)$$

Для предприятия в целом:

$$K = \frac{Z_{\text{пост}}}{100 - \frac{Z_{\text{пер}}}{B} 100} = \frac{Z_{\text{пост}}}{Y_{\text{мд}}} 100, \quad (9.14)$$

где $Z_{\text{пер}}$ — сумма условно-переменных затрат, руб.;
 $Y_{\text{мд}}$ — уровень маржинального дохода в процентах к выручке от реализации, %.

Критический уровень постоянных затрат, при котором в сумме с переменными полная себестоимость равна выручке, рассчитывается по следующим формулам:

$$Z_{\text{пост}} = B - Z_{\text{пер}}; \quad (9.15)$$

$$Z_{\text{пост}} = pq - \frac{Z_{\text{пер}}}{q} q = q(p - \frac{Z_{\text{пер}}}{q}); \quad (9.16)$$

$$Z_{\text{пост}} = VK_{\text{мд}}; \quad (9.17)$$

$$Z_{\text{пост}} = B \frac{Y_{\text{мд}}}{100}. \quad (9.18)$$

Критическая продажная цена (цена реализации), определяемая при заданных уровнях объема реализации, постоянных затрат и переменных затрат на единицу изделия, на уровень которой прекращается покрытие полных затрат, рассчитывается следующим образом:

$$B = Z_{\text{пост}} + Z_{\text{пер}}; \quad (9.19)$$

$$pq = Z_{\text{пост}} + \frac{Z_{\text{пер}}}{q} q; \quad (9.20)$$

$$p = \frac{Z_{\text{пост}}}{q} + \frac{Z_{\text{пер}}}{q} : q; \quad (9.21)$$

$$p = \frac{Z_{\text{пост}}}{q} + \frac{Z_{\text{пер}}}{q}; \quad (9.22)$$

$$Ц = Y_{Z_{\text{пост}}} + Y_{Z_{\text{пер}}}, \quad (9.23)$$

где $Y_{Z_{\text{пост}}}$ — удельные условно-постоянные затраты, руб./ед.

Одно из наиболее важных направлений управленческой деятельности предприятия — политика цен, в результате которой обеспечивается тот или иной объем выручки от реализации продукции, а значит, во многом и прибыли предприятия. Это не только процесс установления, цены на продаваемый товар, но и процесс управления ценами в различных ситуациях и в условиях влияния на них разных факторов.

В системе маркетинга существует несколько стратегий ценообразования. Один из самых простых методов в рамках этих стратегий — классический метод установления цены на основе фактической себе-стоимости. Он отражает традиционную ориентацию главным образом на производство и в меньшей степени — на рыночный спрос. При втором методе прежде всего учитываются факторы, относящиеся к спросу, а не к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. Такой подход к ценообразованию отражает ориентацию цены не на производство, а на спрос, и значит, показывает бессмысленность частого составления «точных фактических калькуляций».

Однако знать возможные пределы снижения цен в зависимости от влияния различных факторов для предприятия необходимо.

$$Ц' = \frac{З_{\text{пер}}}{1 - \frac{МД}{Ц}}.$$

Минимальная цена единицы продукции при заданном соотношении маржинального дохода и цены рассчитывается следующим образом:

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно еще установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и реализацию продукции (равен полной себестоимости продукции). Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую

только переменные затраты и равен себестоимости только в части переменных затрат. Расчет долгосрочного нижнего предела цены связан с калькулированием полной себестоимости продукции; расчет краткосрочного — с учетом и калькулированием по системе директ-костинг.

Другое важное направление политики цен, связанное с делением затрат на постоянные и переменные, — расчет различных вариантов снижения цен. Позволит ли снижение цены оставить на прежнем уровне массу прибыли от реализации продукции или увеличить ее, зависит от двух моментов:

- какое влияние окажет снижение цены на уровень спроса и, следовательно, на выручку от реализации продукции;
- какое влияние окажет изменение объема реализации на себестоимость продукции.

Если предприятие точно знает эластичность спроса на рынке, то у него есть возможность увеличить выручку от реализации с помощью снижения цены на эту продукцию. Однако показатель выручки от реализации продукции не является объективным, так как основная цель деятельности предприятия — сохранение на существующем уровне или увеличение прибыли от осуществляемых операций. Чтобы оценить этот показатель, необходимо обратиться к затратам.

Однако даже если они принимаются во внимание, может существовать такой уровень ответного изменения спроса, который сделает оправданным уменьшение цены. Как правило, чем выше относительная величина постоянных расходов в совокупных затратах, тем меньше уровень эластичности спроса, который необходим для сохранения прибыли при снижении цены. Требуемую величину эластичности спроса при заданном уменьшении цены можно получить по следующей формуле:

$$V' = \frac{p \downarrow}{Y_{\Pi} - p \downarrow + (1 - U_{Дпер}) Y_3}, \quad (9.25)$$

где V' — требуемая величина увеличения объема деятельности, ед.;
 $p \downarrow$ — уменьшение цены, руб./ед.;
 Y_{Π} — прибыль на единицу реализованной продукции при начальной цене, руб./ед.;
 $U_{Дпер}$ — удельный вес переменных затрат в себестоимости продукции;
 Y_3 — себестоимость единицы реализованной продукции, руб./ед.

Тогда коэффициент эластичности определяется следующим образом:

$$K_{эл} = \frac{V'(Y_{\Pi} + Y_3)}{p \downarrow}. \quad (9.26)$$

Уровень минимального маржинального дохода в процентах к выручке от реализации рассчитывается по следующей формуле:

$$y'_{мд} = \frac{З_{пост}}{В} 100\%. \quad (9.27)$$

где $y'_{мд}$ — уровень минимального маржинального дохода, %.

Плановый объем производства продукции в натуральных единицах измерения при заданной сумме прибыли определяется по следующей формуле:

$$q = \frac{З_{пост} + П}{p - \frac{З_{пер}}{q}}. \quad (9.28)$$

В стоимостном выражении методика представляет следующий вид:

$$pq = \frac{(З_{\text{пост}} + \Pi)p}{p(1 - \frac{З_{\text{пер}}}{pq})} = \frac{З_{\text{пост}} + \Pi}{1 - \frac{З_{\text{пер}}}{pq}}. \quad (9.29)$$

Объем производства, дающего одинаковую прибыль по различным вариантам (цены, ассортиментной структуры и т.д.), рассчитывается по следующим формулам:

$$(p_1 - \frac{З_{\text{пер}_1}}{q_0})q_0 - З_{\text{пост}_1} = (p_2 - \frac{З_{\text{пер}_2}}{q_0})q_0 - З_{\text{пост}_2}, \quad (9.30)$$

$$q = \frac{З_{\text{пост}_1} - З_{\text{пост}_2}}{(p_1 - \frac{З_{\text{пер}_1}}{q_1}) - (p_2 - \frac{З_{\text{пер}_2}}{q_2})}. \quad (9.31)$$

Если

$$K_{\text{мд}_1} = p_1 - \frac{З_{\text{пер}}}{q_1}, \quad (9.32)$$

$$K_{\text{мд}_2} = p_2 - \frac{З_{\text{пер}}}{q_2}, \quad (9.33)$$

$$q = \frac{З_{\text{пост}_1} - З_{\text{пост}_2}}{K_{\text{мд}_1} - K_{\text{мд}_2}}. \quad (9.34)$$

Для определения критической величины объема реализации, которую нужно установить при условии снижения цены на продукцию и сохранения прежней величины маржинального дохода, используется следующее соотношение:

$$K_{\text{мд}_1} V_1 = K_{\text{мд}_2} V_2, \quad (9.35)$$

$$V_2 = \frac{MD_1 V_1}{MD_2}. \quad (9.36)$$

При росте постоянных затрат и неизменных переменных затратах величина маржинального дохода не изменяется, прибыль уменьшается на величину прироста постоянных затрат. Критический объем производства увеличивается (рис. 9.9). Если выручка от реализации растет из-за роста продажных цен, а все остальные факторы остаются неизменными, то это ведет к соответственному увеличению маржинального дохода и прибыли

предприятия. Рост прибыли покрывается ростом маржинального дохода (рис. 9.10). Знание постоянных и переменных затрат, а также цены продукции (работы, услуги) позволяет рассчитать силу воздействия операционного рычага.



Рис. 9.9. Взаимосвязь затрат, объема деятельности и прибыли

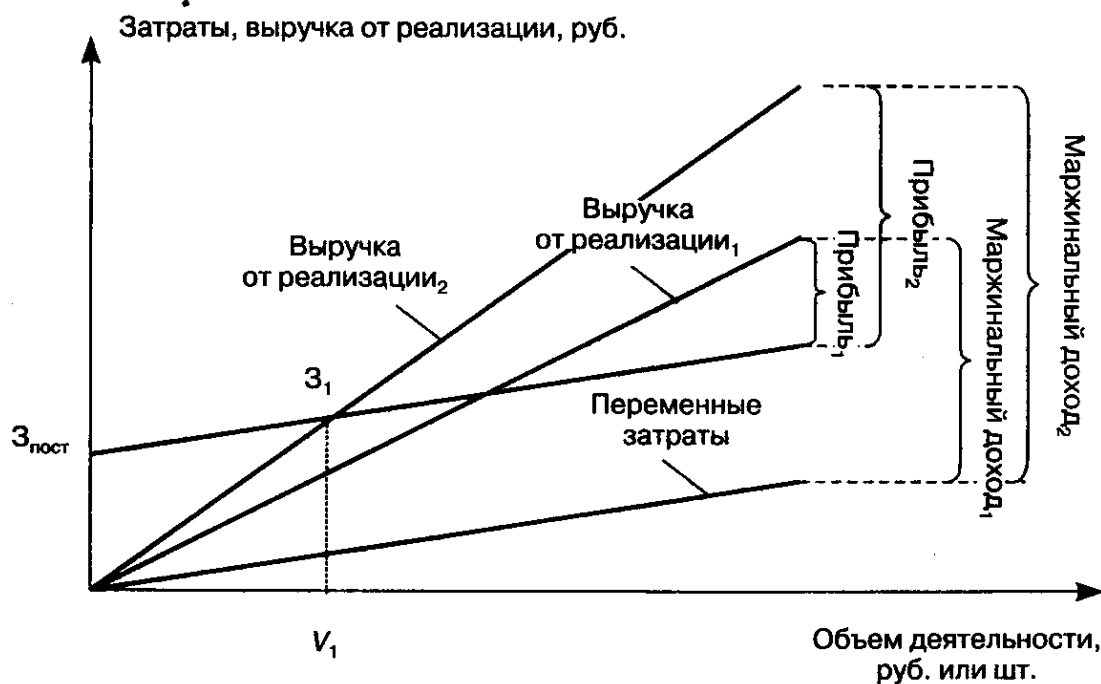


Рис. 9.10. Взаимосвязь затрат, объема деятельности и прибыли

Сила воздействия (эффект) операционного рычага показывает, сколько процентов изменения прибыли дает каждый процент изменения объема деятельности, то есть эластичность между прибылью и объемом деятельности:

$$\text{ЭОР} = \frac{\text{МД}}{\text{П}} = \frac{\text{В} - \text{З}_{\text{пер}}}{\text{П}}, \quad (9.37)$$

где ЭОР — эффект операционного рычага;
П — прибыль от реализации, руб.

Рычаг представляет собой приспособление, позволяющее получить значительное увеличение результата благодаря использованию точки опоры. Понятие рычага возникает тогда, когда в затратах предприятия имеются стабильные элементы, не находящиеся в прямой зависимости (в определенных пределах) от объемов выполняемых работ, то есть постоянные расходы.

Эффект операционного рычага значительный, если небольшое изменение объема деятельности вызывает значительное изменение прибыли. Эффект операционного рычага незначителен, если небольшое изменение объема деятельности вызывает намного меньшее изменение прибыли. Другими словами, коэффициент операционного рычага показывает, на сколько изменится прибыль предприятия, если объем деятельности возрастет или уменьшится на 1%.

Коэффициент операционного рычага представляет собой частное от деления относительного изменения прибыли на относительное изменение объема деятельности:

$$\text{К}_{\text{ОР}} = \frac{\text{T}_{\text{п}}}{\text{T}_{\text{о}}}, \quad (9.38)$$

где $\text{К}_{\text{ОР}}$ — коэффициент операционного рычага;
 $\text{T}_{\text{п}}$ — изменение прибыли, %;
 $\text{T}_{\text{о}}$ — изменение объема деятельности, %.

Коэффициент операционного рычага зависит от доли постоянных расходов в структуре затрат предприятия. В случае, когда у предприятия высокий

уровень постоянных расходов, порог рентабельности достигается при большем объеме деятельности, но как только данный порог достигнут, даже незначительный рост объема деятельности вызывает ощутимое увеличение прибыли. И наоборот, предприятие с низким уровнем постоянных расходов достигает порога рентабельности при низком объеме деятельности, но его увеличение вызывает лишь незначительный рост прибыли.

Иначе говоря, значение коэффициента операционного рычага выражает чувствительность прибыли к изменению объема деятельности, коммерческий риск предприятия.

Коммерческий риск — это неопределенность, связанная с получением прибыли и обусловленная двумя факторами: изменением объема деятельности и уровнем условно-постоянных расходов.

Постоянные расходы отражают эффективность управления хозяйственной деятельностью предприятия. Чем выше удельный вес постоянных расходов, тем больше коэффициент операционного рычага и тем выше коммерческий риск хозяйствующего субъекта.

Превышение фактического объема деятельности над критическим объемом (в рублях или штуках) называется зоной безопасности (запасом финансовой прочности):

$$ЗБ = О - К, \quad (9.39)$$

где $ЗБ$ — зона безопасности, руб. или шт.;
 $О$ — объем деятельности, руб. или шт.

Или как доля в процентах от ожидаемого объема деятельности:

$$ЗБ = \frac{О - К}{О} 100\%. \quad (9.40)$$

Этот показатель используют как меру операционного риска. Чем он выше, тем безопаснее ситуация, так как риск снижения точки равновесия меньше. Чем ниже точка равновесия, тем меньше риск ведения дела и более безопасно инвестирование при прочих равных условиях.

Высокий показатель означает низкий операционный риск, поскольку возможный резкий спад в объеме деятельности при этом произойдет до

наступления убытков. Он выражает величину, по достижении которой может начаться снижение объема деятельности и наступают убытки.

При анализе величин в критической точке определяется влияние отдельных факторов на критическое соотношение. На величину критического объема деятельности влияют следующие факторы.

$$\Delta K_{Z_{\text{пост}}} = \frac{Z_{\text{пост}_1} - Z_{\text{пост}_0}}{MD_0}, \quad (9.41)$$

где $\Delta K_{Z_{\text{пост}}}$ — изменение критического объема деятельности под влиянием изменения общей суммы постоянных затрат, шт.;
 $Z_{\text{пост}_1}, Z_{\text{пост}_0}$ — сумма условно-постоянных затрат отчетного и предшествующего (базисного) периодов соответственно, руб.;
 MD_0 — сумма маржинального дохода на единицу продукции (работ, услуг) предшествующего (базисного) периода, руб./ед.

Изменение удельных переменных затрат:

$$\Delta K_{Z_{\text{пер/ед}}} = Z_{\text{пост}_0} \left(\frac{1}{\Pi_0 - Z_{\text{пер/ед}_1}} - \frac{1}{\Pi_0 - Z_{\text{пер/ед}_0}} \right), \quad (9.42)$$

где $\Delta K_{Z_{\text{пер/ед}}}$ — изменение критического объема деятельности под влиянием изменения удельных переменных затрат, шт.;
 $Z_{\text{пер/ед}_1}, Z_{\text{пер/ед}_0}$ — удельные переменные затраты отчетного и предшествующего (базисного) периодов соответственно, руб./ед.;
 Π_0 — цена единицы продукции (работы, услуги) предшествующего (базисного) периода, руб./ед.

Изменение продажной цены единицы продукции:

$$\Delta K_{\Pi} = Z_{\text{пост}_0} \left(\frac{1}{\Pi_1 - Z_{\text{пер/ед}_0}} - \frac{1}{\Pi_0 - Z_{\text{пер/ед}_0}} \right), \quad (9.43)$$

где ΔK_{Π} — изменение критического объема деятельности под влиянием изменения цены единицы продукции, шт.;
 Π_1 — цена единицы продукции (работы, услуги) отчетного периода, руб./ед.

В реальных экономических условиях величина критического объема деятельности чаще находится под одновременным воздействием нескольких факторов. Поэтому, прогнозируя его изменения, невозможно определить перспективный критический объем деятельности, если при СРР-анализе ограничиться определением влияния одного из факторов (если другие

факторы тоже не меняются) или влияния каждого из параметров в отдельности, так как и в том и в другом случае мы не получим точной информации о прогнозируемых критических соотношениях в комплексе с происходящими изменениями.

Данное обстоятельство требует определять не только раздельное, но и совокупное влияние на изменение критического объема деятельности изменений цены, переменных и постоянных затрат.

Совокупное влияние факторов на изменение критического объема деятельности при изменении всех факторов одновременно составит:

$$AK = \pm AK_{3\text{пост}} \pm AK_{3\text{пер/ед}} \pm ДКц. \quad (9.44)$$

Поведение затрат зависит от взаимодействия многих факторов. Объем деятельности — только один из них, к другим относятся цены на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, производительность, изменение технологии, законодательство и т.д. Анализ величин в критической точке основывается на допусках поведения затрат, объема и выручки. Изменение ситуации приведет к изменениям графика, точки перелома.

Результаты этого анализа могут быть полезны и дать точные сведения, если выполняются предположения (допущения), лежащие в их основе:

- поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно;
- затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от объема деятельности в пределах области релевантности;
- постоянные затраты остаются независимыми от объема в пределах области релевантности;
- переменные расходы прямо пропорциональны объему в пределах области релевантности;
- производительность внутри релевантного уровня активности не меняется;
- цены не меняются в течение релевантного периода;
- отсутствуют структурные сдвиги;
- объем продаж и объем производства приблизительно равны.

Если одно (или более) из данных допущений отсутствует, применение анализа затраты — объем — прибыль может привести к ошибкам.

Преимущества директ-костинга. В экономической литературе обычно выделяют следующие преимущества директ-костинга.

Эта система позволяет полностью решить вопросы текущего анализа и оперативности информации, а также снижения трудоемкости учета за счет простоты и объективности калькулирования себестоимости, так как в условном распределении постоянных затрат нет необходимости.

Эта система позволяет сравнивать себестоимость продукции различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам.

Директ-костинг позволяет руководству:

- заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям;
- выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий.

Система обеспечивает возможность быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка. В отчете о финансовых результатах, составляемом при системе директ-костинг, видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Важное преимущество этой системы — то, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат. В последнее время наблюдается устойчивая тенденция роста удельного веса постоянных (накладных) расходов, поэтому повышаются требования к обоснованности планирования и нормирования величин этих расходов. Директ-костинг позволяет заострить внимание на решении этих вопросов, поскольку сумма постоянных расходов за данный конкретный

период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, и, таким образом, их влияние на величину прибыли предприятия особенно хорошо видно.

Кроме того, директ-костинг дает возможность оперативнее контролировать постоянные расходы, так как часто в процессе контроля за себестоимостью используются нормативные (стандартные) затраты (то есть директ-костинг организуется в сочетании со стандарт-костом), или гибкие сметы. Применяя стандарт-кост в системе директ-костинг, устанавливают нормы на постоянные затраты; в основе же контроля гибких смет лежит разделение затрат на постоянные и переменные. При системе управления полной себестоимостью часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, поэтому контроль за ними ослабевает. Директ-костинг помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Все изложенное выше свидетельствует о том, что директ-костинг — важный элемент маркетинга — системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции. Частичная, рассчитанная по переменным затратам, себестоимость служит более надежным ориентиром при принятии решений. В силу того что деление расходов на постоянные и переменные позволяет оценить расходы будущего периода, что необходимо для формирования ассортимента продукции, выбора между производством и закупкой отдельных компонентов изделия. Кроме того, такое деление требуется для составления затрат при различной производительности.

Частичная калькуляция позволяет при оценке прибыли абстрагироваться от влияния изменения запасов, так как в этом случае прибыль зависит только от объема реализации, а при полном исчислении затрат — от объемов производства и реализации.

Недостатки директ-костинга. Однако, несмотря на указанные преимущества, система директ-костинг имеет ряд недостатков. Во-первых, в числе постоянных затрат имеются прямые постоянные затраты, которые могут

быть прямо отнесены на отдельную продукцию. Во-вторых, в случае снижения цен на продукцию в целях улучшения положения на рынке сумма постоянных затрат может быть не покрыта маржой. Следовательно, предприятие попадет в зону убытков.

Наряду с этими недостатками необходимо отметить сложность в разделении затрат на постоянные и переменные и отсутствие расчета полной себестоимости продукции, необходимой для налогового учета.

Проблема внедрения указанного метода калькулирования себе-стоимости — также правильность организации учета затрат по статьям калькуляции. Действующая в настоящее время номенклатура статей разработана для организации метода калькулирования себестоимости традиционной системы и для использования системы директ-костинг приемлема не полностью.

Таким образом, можно сделать следующие выводы о сущности директ-костинга:

- постоянные затраты полностью возмещаются за счет маржи по реализованным готовым изделиям;
- в оценке запасов незавершенного производства и готовых изделий участвуют лишь переменные затраты. В связи с этим запасы оцениваются не полностью, что против бухгалтерских и налоговых правил;
- аналитические результаты по изделиям не определяются, так как процесс анализа останавливается на уровне маржи по со-ответствующим изделиям.

В международной практике ни один из перечисленных методов калькулирования себестоимости не применяется в чистом виде, поэтому имеет место интеграция различных методов калькулирования. Новые перспективы открывает нормативная (стандартная) система учета переменных затрат, или стандартный директ-костинг. Особенность стандартного директ-костинга — разработка стандартов переменных и постоянных затрат, калькулирование стандартной себестоимости продукции и учет стандартов и отклонений от них.

3.4. КОНТРОЛЛИНГ

Необходимость в системной интеграции различных аспектов управления затратами стала одной из главных причин возникновения и внедрения системы контроллинга — достаточно новой системы управления. Контроллинг — новая область в экономической теории и практике, на крупных предприятиях создаются отделы и службы контроллинга, появляются консультационные бюро по оказанию помощи предприятиям, которые внедряют контроллинг самостоятельно. Многие специалисты склоняются к тому, что современный бизнес не может обойтись без системы контроллинга.

Основные этапы развития контроллинга как системы управления предприятием:

- XV в. — введение должности countrollour (Великобритания, первая попытка решать задачи государственного управления с помощью идей контроллинга);
- 1778 г. — законодательно учреждено ведомство Comptroller, auditor, treasurer & six commissioners of account (США) — управление государственным хозяйством и контроль за использованием средств;
- 1880 г. — создана система Atchinson, topeka & santa fe railway system (США) — впервые контроллинг использовался на предприятии преимущественно для решения финансово-экономических задач, управления финансовыми вложениями и основным капиталом;
- 1892 г. — компания General electric company (США) — первая из индустриальных предприятий вводит должность контроллера. Первоначально они занимались финансово-экономическими вопросами и проведением ревизий;
- экономический кризис 1929 г. привел к пониманию роли ранее пренебрегаемого производственного учета, а также к необходимости внедрения на предприятии наряду с планированием элементов контроллинга;

- 1931 г. — основан институт Controller's institute of America — профессиональная организация контроллеров (в 1962 г. был переименован в Financial executives institute);

- 1934 г. — создан журнал The controller (в настоящее время — The financial executive);

- 1944 г. — создание исследовательского института Control- lership foundation (в настоящее время — Financial executives research foundation).

В Германии в 1930— 1940-е гг. не наблюдалось сколько-нибудь заметного развития системы контроллинга. В период 1950— 1970-х гг. экономика страны характеризовалась высокими тем-пами роста, поэтому у немецких предприятий отсутствовал опыт преодоления кризисных ситуаций. Примерно с 1965 г. в Германии началось формирование на крупных фирмах центров прибыли, обо-собленных в отношении ведения учета. В начале 1980-х гг. многие предприятия столкнулись с проблемой неплатежеспособности, что привело к пониманию необходимости совершенствования ин-струментария управления, а также привлечения специалистов.

Необходимость формирования на современных предприятиях контроллинга объясняется следующими причинами:

- повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополни-тельные требования к системе управления предприятием:

- смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;

- увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия;

- необходимость в непрерывном отслеживании изменений, про-исходящих во внешней и внутренней среде предприятия;

- необходимость продуманной системы действий по обеспе-чению выживаемости предприятия и избежанию кризисных ситуаций;

- усложнение систем управления предприятием требует механиз-ма координации внутри системы управления;

- информационный бум при недостатке релевантной (существенной, значимой) информации требует построения специальной системы информационного обеспечения управления;

- общекультурное стремление к синтезу, интеграции различных областей знаний и человеческой деятельности.

Вопросы контроллинга не обходит вниманием ни одна монография или практическое пособие по управлению организацией, контролю ее деятельности или учету затрат. Судя по отечественной и зарубежной литературе, контроллинг — понятие широкое, и в отношении его содержания обычно выделяется пять наиболее распространенных определений:

- контроллинг — это система управления процессом достижения конечных целей и результатов деятельности предприятия, то есть в экономическом отношении, с некоторой долей условности, система управления прибылью предприятия;

- контроллинг — это управление будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных подразделений;

- контроллинг — это система регулирования затрат и результатов деятельности, помогающая в достижении целей предприятия;

- контроллинг — это управление прибылью, система регулирования, позволяющая предприятию получить максимальную для данных условий прибыль;

- контроллинг — это функционально обособленное направление экономической работы предприятия, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

По аналогии с русским звучанием этого термина возникает ассоциация о контроллинге как о системе контроля, однако это поверхностное суждение.

Контроллинг — это система управления будущим для обеспечения длительного устойчивого функционирования предприятия и его структурных

единиц. Контроль же направлен в прошлое, на выявление ошибок, просчетов и проблем. Служба контроллинга призвана обеспечить такое управление процессами текущего анализа и регулирования плановых и фактических показателей, чтобы по возможности исключить ошибки, отклонения и просчеты как в настоящем, так и в будущем.

Существует классификация основных концепций контроллинга, которые появились в разное время и отражают его развитие как под-системы менеджмента (табл. 9.7)

Таблица 9.7

Основные концепции контроллинга	
Ориентация концепции	Ее сущность и основные задачи
На систему учета	Переориентация системы учета из прошлого в будущее, создание на базе учетных данных информационной поддержки управленческих решений, связанных с планированием и контролем деятельности предприятия
На управленческую информационную систему	Создание общей информационной системы управления. Разработка концепции единой информационной системы, ее внедрение, координация функционирования информационной системы, оптимизация информационных потоков
На систему управления:	
■ с акцентом на планирование и контроль	Планирование и контроль деятельности структурных подразделений предприятия
■ с акцентом на координацию	Координация деятельности системы управления предприятием

Первой возникла концепция, ориентированная на систему учета (1930-е гг.). Концепция, ориентированная на управленческую информационную систему, стала популярной в 1970—1980-х гг. Ее возникновение совпадает по времени с бурным развитием компьютерной техники. Концепция, ориентированная на систему управления, непосредственно связана с развитием проектного менеджмента, появлением матричных организационных структур.

Контроллинг отрицает необходимость планирования и учета всех затрат предприятия и целесообразность калькулирования полной себестоимости, в чем и заключается специфика данной системы. По своей сущности система контроллинга более емкая, чем системы стандарт-кост и директ-костинг,

разнообразнее по задачам и целям, функциям и методам управления, степени использования информации.

Контроллинг — это не только контроль издержек (это функция стандарт-коста применительно к издержкам производства) и рентабельности выпуска и реализации отдельных продуктов и услуг (чем в основном занимается директ-костинг), но и обеспечение достижения поставленной предприятием цели — как правило, получение максимальной прибыли.

Специфика контроллинга особенно четко рассматривается в группировке и учете затрат, связанных с хозяйственной деятельностью. Контроллинг однозначно и полностью отрицает необходимость обобщенного планирования и учета всех затрат и расчет полной себестоимости. Предприятиям следует классифицировать текущие затраты по отдельным видам или комплексам, обобщенным по характеру этой 264 зависимости в соответствии с приведенной во второй главе системой классификации затрат. Такая группировка требует существенного изменения методики их нормирования, планирования и учета.

Особое внимание в системе контроллинга уделяется соотношению доходов и расходов предприятия (рис. 9.11).

Цели контроллинга непосредственно вытекают из целей предприятия и могут выражаться, например, в достижении определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности.

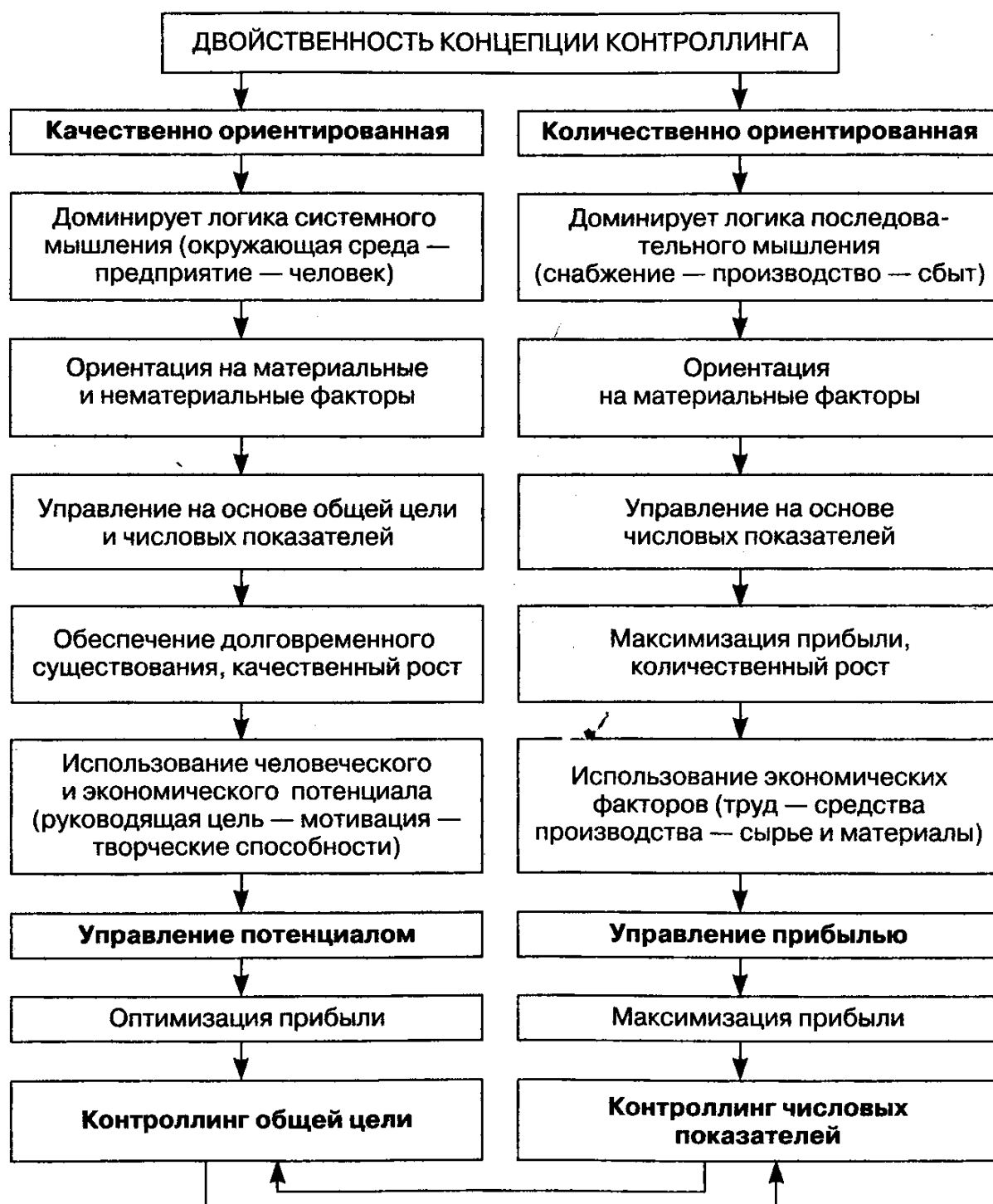


Рис. 9.11. Контроллинг общей цели и контроллинг числовых показателей

Функции контроллинга определяются поставленными целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей:

- учет (сбор и обработка информации, разработка и ведение системы внутреннего учета, унификация методов и критериев оценки деятельности предприятия и его подразделений);

- планирование (информационная поддержка, формирование и совершенствование системы планирования, координация процесса обмена информацией, проверка планов на полноту и реализуемость, составление сводного плана предприятия);
- контроль и регулирование (определение величин, контролируемых во временном и содержательном разрезах, определение допустимых границ отклонений величин, анализ отклонений, выработка корректирующих мер);
- информационно-аналитическое обеспечение (разработка информационной системы, сбор и систематизация данных, разработка инструментария для планирования, контроля и принятия решений);
- специальные функции (сбор и анализ данных о внешней среде, сравнение с конкурентами, обоснование целесообразности слияния с другими предприятиями или открытия (закрытия) филиалов, расчеты эффективности инвестиционных проектов, проведение калькуляции для особых заказов).

Управляющая функция контроллинга реализуется с использованием данных анализа отклонений, величин покрытия и общих результатов деятельности предприятия. Анализ отклонений — основной инструмент оценки деятельности центров затрат. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления предприятием.

Экономический анализ отклонений — прежде всего факторный анализ, цель которого — определение и детальная оценка каждой причины, каждого фактора, приведшего к возникновению отклонений.

Для эффективного управления необходимо выявить их причины: определить, какие отклонения какими факторами вызваны, установить ответственность за произошедшее, принять решения, позволяющие избежать их в будущем.

Расчет отклонений используется не только для оценки текущих затрат и текущей деятельности предприятия. Он также может быть применен для анализа долгосрочных стратегических программ развития предприятия,

связанных с инвестированием. Роль контроллинга в процессе управления предприятием представлена на рис. 9.12.

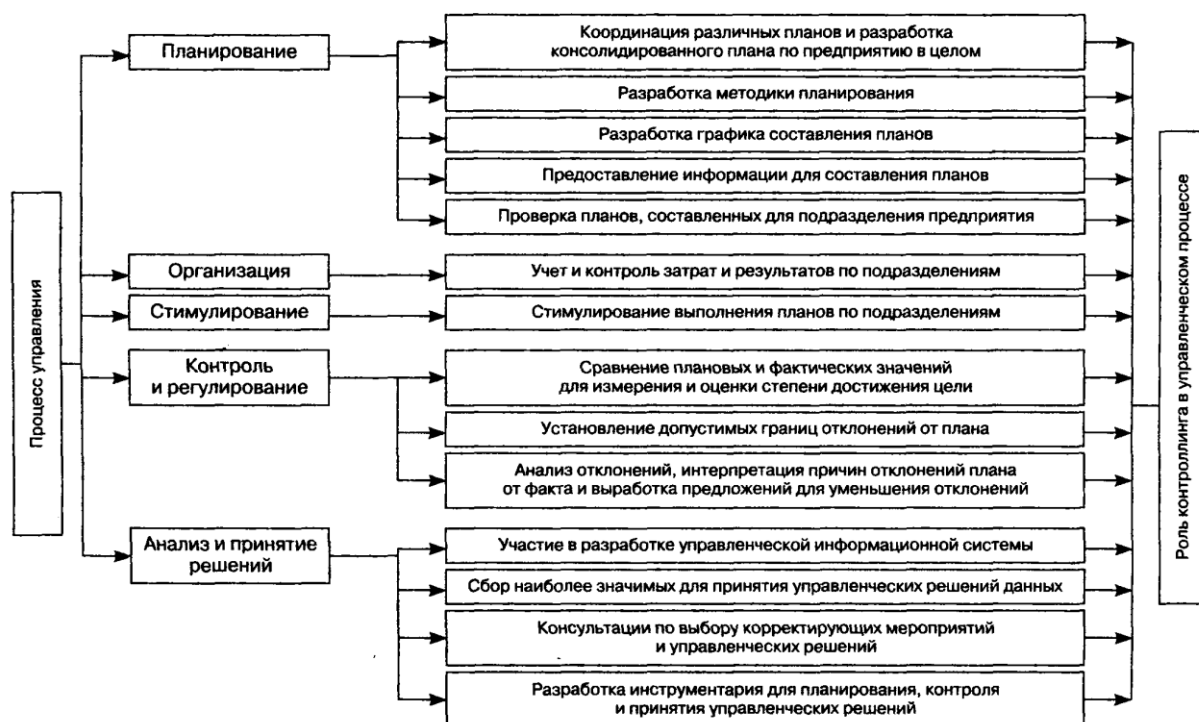


Рис. 9.12. Роль контроллинга в процессе управления [38, 39]

Контроллинг как система включает в себя два основных аспекта: стратегический и оперативный. Цель стратегического контроллинга — обеспечение выживаемости предприятия и отслеживание его движения к намеченной стратегической цели развития. Он несет ответственность за обоснованность стратегических планов. Их проверка включает в себя анализ полноты планов, их взаимоувязки и отсутствия внутренних проти-воречий. По результатам проверки разрабатывается система контроля за выполнением стратегического плана или его альтернативные варианты.

Цель оперативного контроллинга — создание системы управления достижением текущих целей предприятия, а также принятия своевременных решений по оптимизации соотношения затраты — прибыль. Оперативный контроллинг ориентирован на достижение краткосрочных целей предприятия.

Краткая характеристика оперативного и стратегического контроллинга представлена в табл. 9.8.

Таблица 9.8

Характеристика оперативного и стратегического контроллинга [39, 40]

Признак	Контроллинг	
	стратегический	оперативный
Ориентация	Внешняя и внутренняя среда предприятия	Экономическая эффективность и рентабельность деятельности предприятия
Цели	Обеспечение выживаемости; проведение антикризисной политики; поддержание потенциала успеха	Обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия
Уровень управления	Стратегический	Тактический и оперативный
Основные задачи	Участие в установлении количественных и качественных целей предприятия; ответственность за стратегическое планирование; разработка альтернативных стратегий; определение критических внешних и внутренних условий, лежащих в основе стратегических планов; определение узких и поиск слабых мест; определение основных подконтрольных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями; сравнение плановых (нормативных) и фактических значений подконтрольных показателей с целью выявления причин, виновников и последствий данных отклонений; анализ экономической эффективности (особенно инвестиций и инноваций)	Руководство при планировании и разработке бюджета (текущее и оперативное планирование); определение узких и поиск слабых мест для тактического управления; определение всей совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями; сравнение плановых (нормативных) и фактических показателей подконтрольных результатов и затрат с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений; анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов; мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений

Создание системы контроллинга целесообразно в тех случаях, когда функции управления предприятием делегированы его отделам и службам, — тогда он поможет в достижении максимально возможного общего результата деятельности. В этом смысле контроллинг как наука об успешном управлении предприятием — инструментарий рыночной экономики, в условиях которой отпадает необходимость в централизованном администрировании.

На первой стадии внедрения контроллинг действует как сигнальная система, которая оповещает о том, возникают ли и где именно негативные отклонения, чтобы своевременно принять противодействующие меры. Самостоятельность вместо зависимости, самоуправление вместо подчинения,

доверие вместо контроля — таковы отличительные особенности контроллинга. Концепция контроллинга требует оперативного планирования объемов и результатов (квартального, месячного, подекадного) и управления прибылью на основе экономического обоснования маржинального дохода.

Постановка управленческого учета — первая ступень реализации системы контроллинга. Приведенная классификация затрат по различным признакам принимается за основу при формировании групп затрат в новой системе учета. Группировочные признаки выбираются по принципу наибольшей их значимости для конкретного предприятия или уровня управления.

При внедрении системы контроллинга особое внимание уделяется двум видам результатов и методов их оценки:

- результаты по определенным видам деятельности (торговая, производственная, заготовительная и т.д.). Эти сферы деятельности следует считать центрами прибыли, так как здесь формируются, аккумулируются и частично используются суммы покрытия;
- сферы деятельности, которые требуют только затрат (аппарат управления и т.д.). Эти единицы учета следует считать центрами затрат.

Внедрение системы контроллинга требует организации следующих этапов подготовительных работ:

- дифференциация и классификация затрат;
- определение необходимой структуры и схемы внутренней отчетности;
- организация оперативного учета доходов и затрат;
- разработка плана объемов и результатов по центрам прибыли и центрам затрат;
- постановка цели;
- составление планов для подразделений;
- поквартальное (помесячное, подекадное) планирование;
- расчет величины покрытия (маржинального дохода) и определение целесообразной структуры затрат.

3.5. ОБЩАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Цель создания новых систем управления затратами — получение точной, оперативной и достоверной информации для оперативного контроля и анализа рентабельности отдельных видов продукции, процессов. Этим целям служит общая система управления затратами (Total cost management, TCM), призванная управлять всеми ресурсами и видами деятельности предприятия, в процессе которых эти ресурсы потребляются.

В системе TCM основная роль отводится разработке и внедрению особого метода калькулирования на основе деятельности (Activity based costing, ABC). Суть данного подхода состоит в следующем: эффективным направлением снижения затрат является ресурсосбережение. Управление затратами должно обеспечить их реальное снижение за счет сокращения деятельности, не создающей добавленной стоимости, и совершенствования деятельности ее создающей, то есть повышающей ценность изделия.

Метод ABC, подобный методу позаказной калькуляции себестоимости, позволяет учитывать динамику накладных затрат и определять причины их возникновения и порядок отнесения на готовую продукцию. При использовании этого метода накладные затраты распределяются по центрам затрат и на выпускаемую продукцию. В настоящее время подход к распределению накладных затрат, основанный на ABC, считается одним из наиболее справедливых методов определения полной себестоимости продукта.

На предприятии может создаваться несколько центров затрат (например, для отражения деятельности по обслуживанию оборудования, с организацией производственного процесса, закупке сырья, материалов и др.) и использоваться разнообразные базы распределения (например, количество производственных циклов, машино-часы, количество заказов и др.).

В основе метода ABC лежит предположение, что затраты находятся под влиянием факторов, независимых от объема деятельности, таких как ассортимент продукции, сложность производства и др.

Коротко методологию системы ABC можно определить следующим образом:

- в отличие от традиционных систем, базирующихся на положении о том, что выпускаемая продукция потребляет ресурсы, система ЛВС основана на том, что продукция потребляет виды деятельности, а деятельность потребляет ресурсы;
- для определения стоимости выявляются формирующие затраты — факторы, которые связывают конкретные виды деятельности и соответствующие затраты;
- на основе факторов, формирующих затраты, ресурсы распределяют между центрами затрат, а затем относят на конкретные изделия.

Важное преимущество системы ABC — то, что она представляет механизм управления затратами в долгосрочной перспективе через контроль деятельности, являющейся причиной затрат. Она предоставляет данные об издержках на всех этапах движения изделия и ориентирует на их снижение в основных видах деятельности.

Практическое внедрение системы ABC включает в себя следующие этапы:

- выделение бизнес-процессов;
- определение затрат по процессам;
- выбор баз распределения по процессам (определение кост- драйвера);
- накопление и распределение затрат.

Описание бизнес-процессов, являющихся первопричинами затрат, предполагает разделение предприятия на виртуальные группы, каждая из которых создает продукт, затрачивая при этом средства на производственные, сбытовые и административные расходы. Далее следует определение затрат по каждому из выделенных процессов, в течение которого необходимо точно выделить суммы затрат, связанные с наймом персонала, тренингами и командировками. Следующий этап заключается в выборе кост-драйвера. Драйвер — это количественно измеряемое действие, производимое отделом, которое является причиной действительного расхода средств предприятия. Иными словами, драйвер, в соответствии с

названием, несет на себе затраты по процессу. Именно этот этап считается наиболее трудоемким, так как пределом измерений затрат является лишь их целесообразность. Иначе говоря, есть предел ничтожности расходов, за которым им не уделяется дополнительное внимание.

Проблема распределения затрат по процессам решается в случае совмещения ABC с учетной системой, для осуществления которого необходимо увеличить детализацию счетов прибылей и убытков, счетов затрат по процессам, ввести дополнительную аналитику по кост- драйверам и обеспечить накопление информации в системе.

Первым результатом распределения по методу ABC становится получение достоверной информации о прибыльности каждого продукта с детализацией по расходам при достоверном распределении административных и сбытовых затрат.

Помимо финансовой эффективности метода ABC, существуют и скрытые, но не менее значимые для предприятия преимущества. Обычно руководство предприятия не проявляет должного интереса к вспомогательным отделам (бухгалтерия, отделы маркетинга, снабжения, кадров и т.д.), так как его внимание сконцентрировано исключительно на производственной деятельности. Считается, что эти службы выполняют довольно простую и рутинную работу, и целые массивы операций, выполняемых данными подразделениями, просто выпадают из поля зрения руководства, что может привести к демотивации персонала и снижению эффективности.

В целом внедрение в практику деятельности предприятия метода ABC позволяет:

- получать наиболее точную и детальную информацию о себестоимости отдельных видов продукции;
- эффективно управлять ресурсами предприятия и бизнес- процессами;
- достигать прозрачности процессов и затрат ресурсов;

- эффективнее мотивировать персонал, поскольку мотивация построена на совместном использовании финансовых показателей и значений кост-драйверов.

Система ЛВСтребует наличия высокоструктурированной системы учета и детально прописанных бизнес-процессов и кост-драйверов. При принятии решения о применении ABC следует руководствоваться принципом разумной достаточности: затраты и усилия на ее внедрение должны соответствовать выгодам, ожидаемым предприятием от ее применения.

Рассмотрение предприятия сквозь призму бизнес-процессов открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяет руководству проводить качественную оценку деятельности в таких сферах, как инвестирование, управление кадрами, финансовый учет и т.д. Кроме того, руководителю бизнес-подразделения становятся небезразличны расходы других подразделений предприятия. Они не входят в зону его ответственности (по административным критериям), но операции этих подразделений по логике бизнес-процессов входят в цепочку производства и продажи его продуктов.

В дальнейшем в метод ABC была внесена идея об управлении затратами, основанном на операциях, — метод АВ СМ {Activity based costing management). Метод АВ СМ основан на определении операций и хозяйственных фактов, потребляющих ресурсы, и разработке специальных программ управления этими ресурсами, в результате чего достигается снижение накладных затрат.

Последние тенденции связаны со стратегическим управленческим учетом — методом SMA (Strategic management accounting), в основе которого лежит учет дополнительных затрат, связанных с повышением качества продукции.

Современным требованиям управления предприятием наилучшим образом соответствует взаимодействие ABC и BSC {Balancedscorecard). BSC — сбалансированная система показателей — это система стратегического

управления и оценки его эффективности, которая построена на преобразовании миссии и целей предприятия в систему сбалансированных по ряду признаков показателей. Она охватывает такие сферы, как финансы, рынок, внутренние процессы, обучение и рост, и является средством, позволяющим руководству предприятия контролировать качественные и количественные характеристики основных внутренних и внешних процессов. BSC включает в себя набор ключевых факторов и данных, которые помогают руководству найти компромисс и сбалансировать оперативные и стратегические задачи деятельности.

Другими словами, BSC — это концепция, помогающая транслировать стратегию в частные действия, обеспечивающая стратегическое планирование и внедрение путем интеграции действий всех структурных подразделений предприятия через общее понимание их целей. BSC, являясь системой взаимозависимых показателей, базируется на процессном подходе к управлению предприятием, что соответствует идеологии ABC, поэтому на сегодняшний день все чаще взаимоувязываются эти системы как взаимодополняющие друг друга при достижении целей предприятия на базе максимально достоверных данных управленческого учета.

ВЫВОДЫ

Основное преимущество системы стандарт-кост состоит в том, что при правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, так как учет ведется по принципу исключений. Чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится процесс управления затратами на предприятии.

Однако, как и любая другая система, стандарт-кост имеет свои недостатки, которые заключаются в трудности определения и составления стандартов в условиях инфляции и при выполнении большого количества разных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время.

Система учета по центрам ответственности представляет собой систему учета, в которой предусматривается составление отчетов по данным сравнения сметных (стандартных) показателей с фактически-ми данными. Специфика этой системы заключается в формировании центров ответственности, а ее отдельные элементы в значительной степени повторяют отечественную систему внутрипроизводственного хозяйственного расчета.

Система директ-костинг — это система управленческого учета, основанная на классификации затрат на постоянные и переменные и включающая в себя управление затратами по их видам, местам возникновения и носителям, управление результатами хозяйственной деятельности, в том числе анализ затрат и результатов и принятие управленческих решений.

В настоящее время применяют два варианта системы директ-костинг: метод переменной себестоимости, или простой директ-костинг, и метод переменной, или прямой себестоимости, или развитой директ-костинг.

Важная особенность директ-костинга — то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом деятельности, затратами и прибылью. Анализ величин в критической точке (анализ безубыточности) основан на взаимосвязи затраты — объем — прибыль (CVP-анализ). Цель его состоит в нахождении такого объема производства продукции, при котором выручка от ее реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль предприятия равна нулю.

Контроллинг отрицает необходимость планирования и учета всех затрат предприятия и целесообразность калькулирования полной себестоимости, в чем и заключается специфика данной системы. Управляющая функция контроллинга реализуется с использованием данных анализа отклонений, величин покрытия и общих результатов деятельности предприятия. Анализ отклонений — основной инструмент оценки деятельности центров затрат.

Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления предприятием.

В системе ТСМ основная роль отводится разработке и внедрению особого метода калькулирования на основе деятельности — АВС. Суть этого подхода состоит в следующем: эффективным направлением снижения затрат является ресурсосбережение. Управление затратами должно обеспечить их реальное снижение за счет сокращения деятельности, не создающей добавленной стоимости, и совершенствования деятельности ее создающей, то есть повышающей ценность изделия.