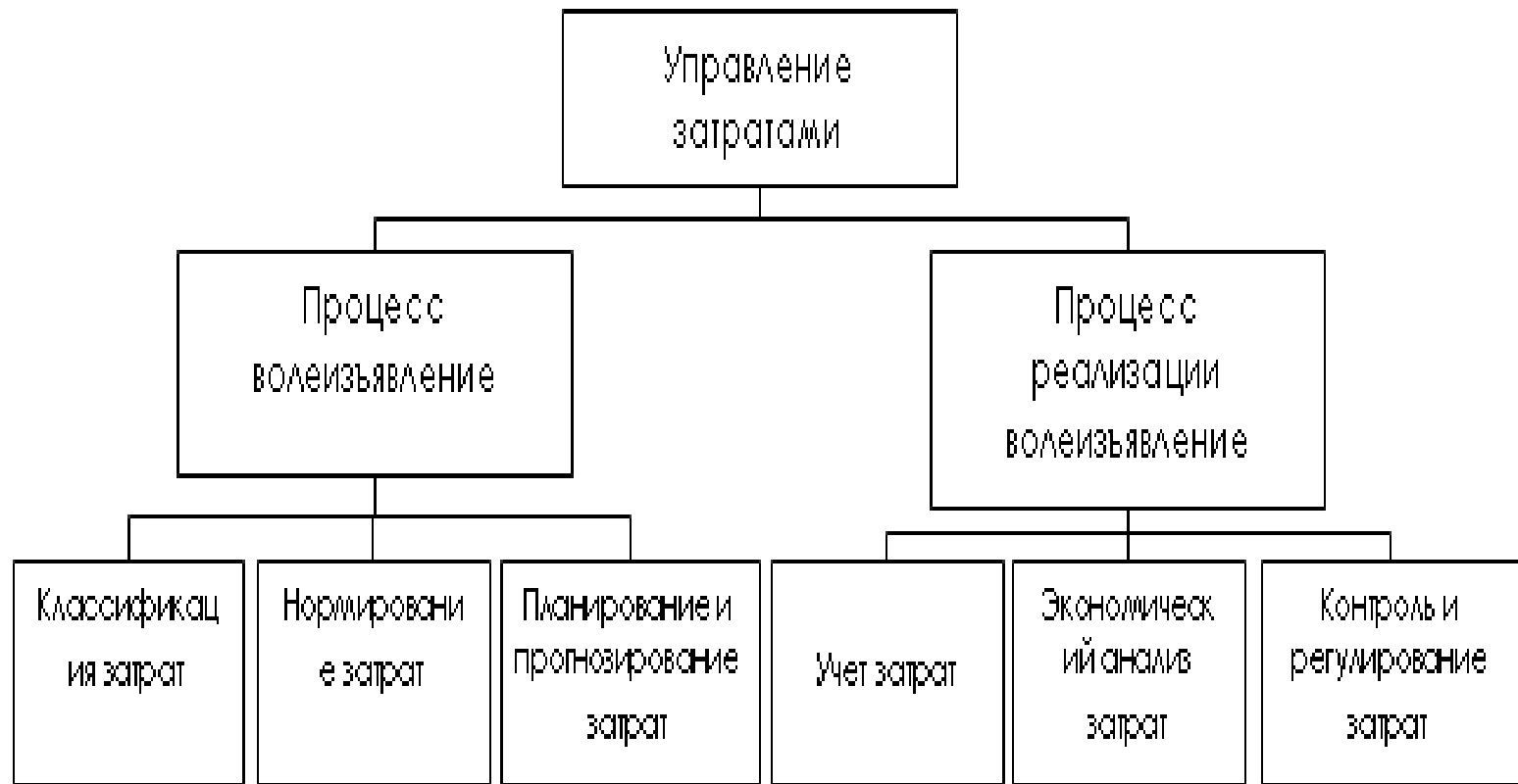


# **Управление затратами и контроллинг**

# Понятие

- Управление затратами (англ. **cost management**) — процесс рационального использования ресурсов и управление их потреблением в условиях производства и реализации продукции.
- Контроллинг – это комплексная система, объединяющая управленческий учет, планирование, разработку бюджетов, а также анализ и контроль отклонений фактических результатов деятельности от плановых, поддержку принятия оптимальных управленческих решений

# Процесс управления затратами хозяйствующего субъекта



Таким образом, с одной стороны управление затратами - это непрерывный во времени процесс комплексного воздействия на издержки хозяйствующего субъекта с целью обеспечения их оптимального уровня, структуры и динамики. Схема на рисунке иллюстрирует данное определение.

# Основными элементами системы управления затратами являются:

- 1) объекты управления затратами (это уровень, формирование и структура издержек);
  - 2) технология управления затратами (осуществление процедур, необходимых для выявления отклонений фактических показателей затрат от плановых);
  - 3) субъекты управления затратами (структурные подразделения предприятия, осуществляющие процедуры управления затратами);
  - 4) предметы управления затратами (отдельные характеристики состояния затрат: соблюдение лимитов ФОТ, расходов сырья и материалов и т. п.).
- Организация системы управления затратами требует комбинированного применения структурного и процессного подходов к организации финансово-хозяйственной деятельности предприятия и управления ею.

# Контроллинг

- Как философия контроллинг подразумевает образ мышления руководителей, ориентированный на эффективное использование ресурсов и развитие организации в долгосрочной перспективе.
- Как инструмент контроллинг представляет собой интегрированную систему информационно-аналитической поддержки руководителей, объединяющую процессы планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений в ходе деятельности предприятия.

# Целевая установка контроллинга – построение эффективной системы принятия управленческих решений на предприятии

Основные ориентиры контроллинга:

- 1) показатели эффективности (рентабельности) работы предприятия в целом и его подразделений;
- 2) рост объемов бизнеса предприятия при условии сохранения или росте уровня эффективности;
- 3) мероприятия по обеспечению роста доходности, которые не должны превышать установленные уровни рисков функционирования предприятия.

# Классификация затрат

- *Постоянные и переменные затраты.* Наиболее важный вид классификации затрат – по их отношению к изменению объема производства. Переменные затраты (Fixed Costs, FC) прямо пропорциональны объему производства. Если значение этого показателя увеличивается на 20 %, то общие переменные затраты увеличатся тоже на 20 %. Например, затраты на металл, используемый заводом, затраты на салфетки в кафе и т.д.
- Однако переменные затраты в расчете на единицу продукции (средние переменные затраты, Average Variable Costs, AVC) при изменении объема производства остаются неизменными.

Поведение переменных затрат в расчете на единицу  
продукции и на весь объем продукции

Объем производства, ед.	Переменные затраты на единицу, ден. ед.	Общие переменные за- траты, ден. ед.
100	20	2 000
200	20	4 000
300	20	6 000

Переменные затраты на единицу составляют 20 ден. ед. независимо от того, первая эта единица или четвертая, или двадцатая.



## Поведение постоянных затрат в расчете на единицу продукции и на весь объем продукции

Объем производства, ед.	Постоянные затраты на единицу, ден. ед.	Общие постоянные затраты, ден. ед.
1	450	450
2	225	450
5	90	450
10	45	450
11	40,9	450
20	22,5	450
21	21,4	450
30	15	450

Постоянные затраты (Fixed Costs, FC) остаются неизменными, в то время как объем производства изменяется.

Если объем производства равен 1, то постоянные затраты составляют 450 единиц, если объем производства равен 10, то постоянные затраты на единицу снижаются до 45 ден. ед. ( $450:10=45$ ).

Итак, постоянные затраты на единицу продукции (средние постоянные затраты, Average Fixed Costs, AFC) устойчиво снижаются с увеличением объема производства. При этом снижение постоянных затрат, когда объем производства изменяется с 1 до 2 единиц, гораздо больше, чем тогда, когда объем растет с 10 до 11 или с 20 до 21 единицы. Следовательно, сумма постоянных затрат на единицу продукции уменьшается с увеличением объема производства.

# Определение фактора затрат.

Первой важной ступенью в понимании поведения затрат является определение фактора затрат.

Фактор затрат – это любое событие (или показатель), которое вызывает включение затрат в себестоимость.

## *Прямые и косвенные затраты.*

Управленческий учет должен помочь контролировать затраты в организации. Иногда контроль облегчается прослеживанием пути затрат до центра затрат (подразделение), где они возникают. Такой вид учета называется учетом затрат по центрам ответственности.

Затраты, которые могут быть отнесены к отдельному подразделению, называются *прямыми*. Например, заработная плата автомеханика – это прямые затраты подразделения автосервиса. Стоимость краски, используемой в цехе окраски автомобилей, относится к прямым затратам цеха окраски.

Затраты, которые не могут быть отнесены к отдельным подразделениям, называются *косвенными затратами* подразделения. Затраты на рекламу – это косвенные затраты каждого из подразделений предприятия. Заработная плата менеджера на заводе – это косвенные затраты каждого из производственных подразделений завода.

## *Регулируемые и нерегулируемые затраты.*

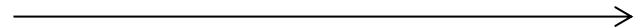
- Если исполнитель может регулировать, существенно влиять на уровень затрат, то эти затраты определяются как регулируемые этим исполнителем.
- Многие затраты не находятся под контролем отдельного исполнителя. Определяя затраты как регулируемые и нерегулируемые, управленческий учет делает акцент на возможность работника влиять на уровень затрат.

## Примеры регулируемых и нерегулируемых затрат

Затраты	Исполнитель	Регулируемые, нерегулируемые
На сырье, используемое на производство продукта	Контролер цеха по производству продукта	Регулируемые по количеству
На бумагу в типографии	Мастер цеха	Регулируемые по количеству
На рекламу туристической фирмы	Администратор туристической фирмы	Нерегулируемые
По учету и обработке данных для торговой фирмы	Администратор торговой фирмы	Нерегулируемые

# *Производственные и непроизводственные затраты.*

- Производственные затраты разделяются по функциональным подразделениям, к которым они относятся. Примерами таких подразделений могут быть производственные цехи, обслуживающие хозяйства, службы сбыта и маркетинга, научно-исследовательский сектор.
- Производственные затраты подразделяются на: **прямые затраты на материалы, прямые затраты на труд, производственные накладные расходы.**
- Прямые затраты на материалы (сырье, материалы), которые используются в производственном процессе, физически включаются в готовую продукцию (например, сталь при производстве холодильников, бумага для печатания журнала).
- Прямые затраты на заработную плату – затраты на заработную плату и дополнительные выплаты для персонала, который работает непосредственно на производстве.
- Накладные производственные расходы – это все остальные расходы по производству. Они включают три типа затрат: косвенные затраты на материалы, косвенные затраты на труд, другие производственные затраты.



# Накладные производственные расходы:

- Косвенные затраты на материалы – затраты на материалы, которые требуются для производственного процесса, но не становятся составной частью готового продукта. Например, сверла в инструментальном производстве.
- Косвенные затраты на труд – это затраты на содержание персонала, не занятого непосредственно на изготовлении продукта, но услуги которого необходимы для производственного процесса. К таким сотрудникам относятся контролеры в производственных цехах, кладовщики, электрики.
- К производственным накладным расходам относятся и другие производственные затраты, которые не являются материальными и трудовыми. Эти затраты включают амортизацию зданий и оборудования, коммунальные услуги (освещение, отопление), затраты обслуживающих хозяйств.

# *Себестоимость, затраты отчетного периода и расходы*

Расходы – это затраты по ресурсам или услугам, потребляемым в процессе производства для получения дохода.

- Термины «себестоимость» и «затраты отчетного периода» используются, чтобы обозначить время, в течение которого эти расходы признаются.
- Себестоимость – это затраты, относящиеся к товарам, которые куплены или произведены для реализации. Себестоимость произведенной продукции включает прямые затраты на материалы, прямые затраты на труд и производственные накладные расходы. Те затраты, которые не входят в себестоимость, называют затратами за отчетный период. Они идентифицируются с периодом времени, в течение которого были произведены, и считаются расходами того периода, когда были произведены.

Затраты на сбыт, НИР, административные расходы считаются затратами за отчетный период. Примеры затрат за отчетный период: заработная плата продавцов, затраты на рекламу, амортизация офисного оборудования, заработная плата высшего управленческого звена.

# *Альтернативные и безвозвратные затраты.*

- Альтернативные затраты – это затраты неиспользованных возможностей. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает выбор другого действия.
- Невозвратные затраты – это такие затраты, которые были сделаны в прошлом. они не могут повлиять на будущие затраты и не могут быть изменены никаким настоящим или будущим действием. Примеры таких затрат – первоначальная стоимость купленного оборудования, затраты на создание материальных запасов.



# Релевантные и нерелевантные затраты

- Альтернативные и безвозвратные затраты еще называют релевантными и нерелевантными.
- Релевантные затраты – затраты, принимаемые в расчет. Они возникают при принятии альтернативных вариантов, т.е. учитываются при принятии решений, это будущие затраты, которые изменятся в результате принимаемого решения. При определении релевантных затрат нужно учитывать безвозвратные затраты, т.е. прошлых периодов.
- Нерелевантные затраты – затраты, не принимаемые в расчет. Нерелевантные затраты остаются неизменными при рассмотрении альтернативных вариантов управленческих решений.

### Пример альтернативных вариантов

Варианты	Затраты, млн. руб	Доходы, млн. руб	Разница, млн. руб
А. Строительство прекратить	130	0	- 130
Б. Строительство продолжить	250	230	-20
Б – А(результаты от принятия варианта Б)	120	230	-110

## *Дифференциальные затраты.*

- Дифференциальные затраты – это величина, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных решений
- Дифференциальные затраты называются также дополнительными или приростными затратами. Дифференциальные затраты обнаруживаются во многих экономических решениях. Например, в решениях по поводу новых маршрутов на авиалиниях, дополнительных смен на заводе или увеличения штата работников.

# *Маржинальные затраты*

- Особый случай в концепции дифференциальных затрат – маржинальные затраты, которые представляют собой дополнительные затраты, если производится один дополнительный продукт.
- Маржинальные затраты обычно различны при различных объемах производства, т.к. меняется эффективность производственного процесса

## Маржинальные затраты при производстве холодильников

Количество производимых холодильников, шт.	Общие затраты по производству холодильников, тыс. руб.	Маржинальные затраты производства холодильников, тыс. руб.
1 2	} Δ 1 800	2-го холодильника 1 800
10 11	} Δ 1 790 )	11-го холодильника 1 790
50 51	} Δ 1 000 0	51-го холодильника 1 000

# Себестоимость продукции

- – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) складывается из затрат, связанных с использованием ресурсов в процессе ее производства.
- С/сть – качественный показатель, в котором отражаются результаты деятельности организации. Чем ниже себестоимость продукции, тем дешевле ее производство.

# В себестоимость продукции включаются:

- затраты труда, средств и предметов труда;
- расходы, связанные со сбытом продукции, упаковкой, хранением, погрузкой, транспортировкой, расходы на рекламу, участие в выставках, ярмарках и др.;
- расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение необходимо в интересах простого воспроизводства (рекультивация земель, плата за воду и др.).
- Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются потери от брака, простоев, из-за внутрипроизводственных причин, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основе судебных решений)

В зависимости от того, какие затраты включались в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе выделялись следующие ее виды:

- цеховая – включала прямые затраты и общепроизводственные расходы, характеризовала затраты цеха на изготовление продукции;
- производственная – состояла из цеховой себестоимости и общепроизводственных расходов, свидетельствовала о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;
- полная себестоимость – производственная себестоимость, увеличенная на сумму сбытовых расходов. Этот показатель интегрировал общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.
- Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно разбить на три этапа:
  - на первом этапе исчисляют себестоимость выпущенной продукции в целом;
  - на втором – фактическую себестоимость по каждому виду продукции;
  - на третьем – себестоимость единицы продукции (работ, услуг).





# Контроллинг

- Контроллинг в организационной работе предполагает учет и контроль затрат, а также результатов по всем отделам.
- В стимулировании роль контроллинга состоит в мотивации исполнения планов по подразделениям.
- В области контроля и регулирования – сопоставление плановых и фактических показателей для определения и оценки степени достижения установленных целей, анализ отклонений и установление их возможных границ от плана, выяснение причин отклонений и выработка решений для их снижения.

## Выделяют две составляющие контроллинга:

- – контроллинг – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе;
- – контроллинг – система информационно-аналитической и методической поддержки руководителей, ориентированная на достижение целей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия.

# *Цели, задачи и функции контроллинга.*

- Целью контроллинга является предоставление руководству комплексной информации, необходимой для управления развитием предприятия.

Задачи контроллинга:

- • построение системы стратегических и оперативных (тактических) целевых показателей деятельности предприятия;
- • использование механизмов контроля в целях обеспечения согласованной работы коллектива предприятия для достижения поставленных целей;
- • исследование альтернативных вариантов достижения поставленных целей, обоснование оптимального;
- • группировка и обобщение затрат и результатов в различных аналитических разрезах (по видам затрат и результатов, местам формирования, центрам ответственности, объектам калькулирования);
- • координация деятельности структурных подразделений, отделов и сотрудников предприятия, планирование, бюджетирование;
- • анализ деятельности предприятия, обоснование необходимости корректирующих воздействий;
- • оценка эффективности и целесообразности инвестиционных проектов и тактических управленческих решений.

# *Функции контроллинга*

- 1) измерительная – разработка системы подконтрольных показателей оценки деятельности предприятия, структурных подразделений, отдельных сотрудников, мониторинг деятельности предприятия и состояния его экономики;
- 2) внутреннего контроля деятельности предприятия структурных подразделений и отдельных сотрудников;
- 3) координирующая – координация деятельности всех звеньев предприятия;
- 4) корректирующая – использование механизмов обратной связи при принятии корректирующих мер управленческого воздействия;
- 5) сервисная – предоставление менеджерам необходимой для управления информации.

# *Структура контроллинга.*

Контроллинг как инструмент управления подразделяется:

- на стратегический (делать правильное дело);
- оперативный (делать дело правильно);
- диспозитивный (что делать, если дело делается неправильно).

# Классификация направлений контроллинга

В зависимости от функциональной принадлежности может включать следующие разделы:

- 1) контроллинг закупок и складирования;
- 2) контроллинг производства;
- 3) контроллинг продаж;
- 4) контроллинг финансовых инвестиций;
- 5) контроллинг логистики (в узком смысле – минимизация затрат и оптимизация времени поставки материалов и людских ресурсов);
- 6) контроллинг капитальных вложений;
- 7) контроллинг мотивации и управления кадрами;
- 8) контроллинг обеспечения ресурсами;
- 9) контроллинг холдинговых взаимоотношений и т.п.