



ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
УПРАВЛЕНИЕ ДИСТАНЦИОННОГО ОБУЧЕНИЯ И ПОВЫШЕНИЯ
КВАЛИФИКАЦИИ

Кафедра «Экономика, менеджмент и логистика в строитель-
стве»

Учебное пособие по дисциплине

«Управление затратами при производстве строительной продукции»



Автор
Дьякова О.В.

Ростов-на-Дону, 2018

Аннотация

В пособии с учётом специфики строительной продукции рассматриваются вопросы, связанные с формированием и управлением затратами при производстве строительной продукции, основные методики управления затратами. Пособие может быть использовано при изучении дисциплин: «Управление затратами предприятия», «Управление затратами и контроллинг», «Управление стоимостью». Предназначено для обучающихся:

бакалавров направлений подготовки 38.03.01 «Экономика», профиль подготовки «Экономика предприятий и организаций», 38.03.02 «Менеджмент», профиль «Производственный менеджмент»;

магистров направлений подготовки 38.04.01 «Экономика», профессионально-производственная программа подготовки «Экономика предприятий и организаций», 38.04.02 «Менеджмент», профессионально-производственная программа подготовки «Производственный менеджмент в строительстве», 08.04.01 «Строительство», профессионально-производственная программа подготовки «Стоимостной инжиниринг».

Автор

доцент, к.э.н., доцент кафедры «ЭМиЛС» Дьякова О.В.



Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. Сущность управления затратами хозяйствующего субъекта	7
1.1. Основные термины и определения	7
1.2. Эволюция взглядов на управление затратами	11
1.3. Цели и задачи управления затратами	15
1.4. Структура управления затратами хозяйствующего субъекта	17
2. Классификация затрат для целей управления	19
2.1. Сравнение классификаций затрат на западных предприятиях и предприятиях РФ	19
2.2. Классификация затрат по отношению к объему производства	22
2.3. Классификация затрат по способу включения в себестоимость продукции	30
2.4. Классификация затрат по возможности регулирования и контроля	31
3. Методы определения составляющей постоянных и переменных затрат в структуре затрат на единицу продукции (анализ соотношения "затраты – объем")	33
3.1. Аналитические методы	33
3.2. Метод высшей и низшей точек или метод "Мини-макси"	34
3.3. Метод визуальной аппроксимации.	35
3.4. Метод наименьших квадратов.	36
4. Формирование центров ответственности как этап внедрения системы управления затратами	39
4.1. Классификация центров ответственности по критериям уровня полномочий руководителей подразделений	39
4.2. Классификация центров ответственности по функциональному принципу	41
4.3. Классификация центров ответственности по территориальному принципу.....	42
5. Проблемы нормирования затрат	44
5.1. Принципы формирования единой нормативной базы хозяйствующего субъекта	44
5.2. Нормирование затрат	45

5.3. Современные подходы к управлению затратами предприятий строительного комплекса	50
5.4. Нормирования затрат в строительстве	55
6. Формирование системы бюджетного планирования деятельности хозяйствующего субъекта	63
6.1. Логика планирования	63
6.2. Организация системы бюджетного планирования на предприятии	64
7. Формирование информации о фактических затратах хозяйствующего субъекта	73
7.1. Методы формирования полной себестоимости продукции..	73
7.2. Основные подходы к организации кост-менеджмента на предприятии	76
7.3. Анализ соотношения «затраты – объем производства – прибыль»	88
7.4. Принятие управленческих решений на основе информации системы "директ-костинг"	95
8. Анализ и контроль затрат на основе использования системы отклонений	97
8.1. Анализ отклонений – основной инструмент управления затратами	97
8.2. Уровни анализа отклонений	99
9. Современные методы управления косвенными (накладными) затратами	108
9.1. Функционально-стоимостной анализ	108
9.2. Планирование затрат на нулевом базисе	112
9.3. Управление целевыми затратами	114
10. Стратегическое управление затратами	116
10.1. Сущность стратегического управления затратами	116
10.2. Основные инструменты стратегического управления затратами	118
10.3. Проблемы, характерные для процесса стратегического управления затратами	128
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	130
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	131

ВВЕДЕНИЕ

Понятие управления в современных условиях очень широко и многогранно. Естественные эволюционно-экономические процессы, научно-технические достижения, современные рыночные реалии вносят в понятие управления каким-либо объектом все новые грани. Однако сущность этого понятия, несмотря ни на какие причины практически не меняется: это всегда воздействия субъекта управления на объект управления.

Сегодня управление предприятием – сложный многоуровневый и многоканальный процесс, который можно интерпретировать как в определенной степени манипулирование объектом управления, направленный на достижение текущих или стратегических целей субъекта управления. И управление издержками играет в этом процессе далеко не последнюю роль. Если говорить о предприятиях строительного комплекса, то здесь достаточно высок уровень издержек, а как объект управления эта экономическая категория рассматривается не всегда. Сегодня на отечественных предприятиях не всегда реализуется эта функция управления, хотя она непосредственно связана с основными целями – достижение определенных финансовых результатов. Далеко не все хозяйствующие субъекты уделяют достаточно внимания организации кост-менеджмента на предприятии.

Управление затратами является одной из основных функций менеджмента предприятия. Однако большинство российских строительных компаний зачастую пренебрегают правильной организацией системы кост-менеджмента.

Строгая система сметного нормирования усложняет процесс управления затратами, особенно при использовании базисно-индексного метода. Расходы, предусмотренные плановыми сметами, особенно издержки, связанные с работой оборудования и оплатой труда, порой сильно отличаются от фактических, что обуславливает необходимость двойного исчисления плановых показателей – один раз для расчетов с заказчиками и подрядных торгов, второй – для целей внутреннего планирования. Итогом становится удорожание управленческой деятельности, которое не каждая компания может себе позволить.

Как результат, большинство строительных предприятий не уделяют должного внимания кост-менеджменту, ведя разрозненный учет материальных и финансовых потоков. В тех же компаниях, которые все же осуществляют управление затратами, этот процесс зачастую недостаточно автоматизирован, что обусловлено



дороговизной и сложностями интеграции существующих программных продуктов.

1. СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

1.1. Основные термины и определения

Термин "управление затратами" как самостоятельное понятие используется в нашей стране сравнительно недавно. Это объясняется тем, что при жесткой регламентации хозяйственной жизни в условиях централизованно управляемой экономики затратного и государственного ценообразования интерес к информации о действительных издержках носил достаточно условный характер, да и сама информация в условиях государственной собственности не могла иметь подлинной значимости и полезности.

Проблемами ценообразования продукции занимались государственные структуры, сами цены устанавливались исходя из совокупных затрат на производство и реализацию продукции. Поэтому у руководителей предприятий не было реальных стимулов к снижению издержек через управление ими. К сожалению, данная тенденция сохраняется и по сей день, когда рентабельность работы предприятия обеспечивается за счет достаточно высоких отпускных цен, а не за счет экономии в расходовании производственных ресурсов. Однако в современных условиях цену диктуют законы спроса и предложения, таким образом возникает необходимость достижения такого уровня затрат на производство и реализацию продукции, который был бы ниже возможной рыночной цены, обеспечивая необходимый уровень рентабельности.

В процессе приобретения экономическими хозяйственными структурами организационной и финансовой самостоятельности становится очевидным, что существующая в рамках бухгалтерского учета традиционная модель управления затратами, основанная на калькуляции полной себестоимости, не учитывает в полной мере особенности хозяйственной деятельности предприятия в современной конкурентной среде.

При этом в современной российской методологии управления затратами можно отметить следующие недостатки:

1. Нет деления общих издержек на переменные и постоянные. Общие издержки достаточно подробно анализируются в рамках бухгалтерского учета, но не как сумма постоянных и переменных издержек.

2. Отсутствует система учета, анализа и контроля затрат на основе использования центров затрат и центров ответственности.

Это обезличивает процесс управления и порождает безответственность и безнаказанность.

3. Слабо развита система нормирования затрат. Она сориентирована на внутренние, а не на внешние (рыночные) факторы. Фактически полностью отсутствует система бюджетного планирования затрат.

4. Не учитываются трансакционные издержки, то есть издержки в сфере обмена, связанные с передачей прав собственности – издержки сбора и обработки информации, издержки проведения переговоров и принятия решений, издержки контроля, издержки юридической защиты выполнения контракта пользованием рынка.

5. Элементарная структура себестоимости в России не имеет рыночного характера управления затратами. Она имеет двоякую направленность, которая выражается достаточно четко: существующая элементарная структура себестоимости учитывает прежде всего производственный, а не рыночный характер затрат и служит целям создания удобств для налоговой системы, а не целям повышения эффективности предпринимательской деятельности самого хозяйствующего субъекта.

Как правильно распределить накладные расходы между различными видами деятельности одного хозяйствующего субъекта? Насколько оптимальна ценовая политика на предприятии? Как правильно организовать систему бюджетного планирования? Прибыльны или убыточны подразделения компании, виды продукции или услуг? На все эти вопросы невозможно дать полного и исчерпывающего ответа, используя данные системы управления затратами только в рамках бухгалтерского учета. Кроме того, в условиях инфляции целесообразно опираться на натуральные количественные показатели уровня затрат, а стоимостные характеристики периодически подвергать корректировке, чего не может обеспечить традиционная система управления затратами.

Конечно, нынешние экономические трудности, падение уровня производства, остановка и даже полное прекращение производственно-хозяйственной деятельности многих предприятий не способствуют развитию теории и практики управления затратами. Тем не менее, в последнее время все больше и больше руководителей начинают понимать, что планирование, анализ и контроль издержек является весьма эффективным инструментом антикризисного управления хозяйствующего субъекта. Положительным моментом является и то, что данная проблема была понята на госу-

дарственном уровне. В частности, в письме Министерства финансов РФ №16-00-14/464 от 15.10.2001 г. «Об отмене положения о составе затрат» говорится о важности создания внутрипроизводственных систем управления затратами и необходимости разработки соответствующих отраслевых рекомендаций по вопросам планирования и учета затрат на производство продукции (работ, услуг), вопросам калькулирования в целях решения организациями определенных задач управления.

Таким образом, уже сейчас следует четко определить не только роль и функции управления затратами, но и весь инструментарий приемов и методов, которые позволяют выполнять эти функции наиболее эффективным образом. «В условиях рыночной экономики администрация организации должна самостоятельно принимать решения, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и каким образом их увязать с центрами ответственности; вести учет фактических либо плановых (нормативных) затрат, полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат».

Затраты как экономическая категория представляют собой выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей и других хозяйствующих субъектов на производство, обращение и сбыт продукции. В зарубежной литературе затраты чаще именуются издержками производства и обращения. Таким образом, понятие "затраты" и понятие "издержки" рассматриваются как абсолютно эквивалентные термины.

Рассматривая термин "управление" во взаимосвязи с какой-либо системой на предприятии, следует исходить из неоднозначности данного определения. С одной стороны, под управлением понимают деятельность по руководству какой-либо системой или по предприятию в целом, с другой стороны, совокупность субъектов этой деятельности, то есть кадры предприятия. Таким образом, понятие "управление" применительно к хозяйствующему субъекту можно рассматривать в двух контекстах: как процесс (деятельность) и как институт.

Если рассматривать управление как процесс, то наиболее точное и полное определение здесь следующее: управление – это систематическая увязка управленческих действий хозяйствующего субъекта в процессе волеобразования и реализации воли. Функционально это означает постановку проблемы, поиск и принятие решений, распределение ответственности по ним (данные фазы определяют волеобразование или подготовку решения), осуществ-

ление решений, контроль за выполнением и корректировку (данные фазы определяют реализацию воли или выполнение решения).

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 1.1 иллюстрирует данное определение.



Рисунок 1.1 – Процесс управления затратами хозяйствующего субъекта

Если говорить о другой стороне управления, а именно, об институциональных аспектах в управлении затратами, то основной вопрос здесь заключается в следующем: создавать ли самостоятельную службу управления затратами на каждом уровне организационной структуры хозяйствующего субъекта или наделять дополнительными полномочиями в области управления затратами уже существующих менеджеров. Возможности реализации системы управления затратами как самостоятельной функции управления весьма невелики, поскольку пока еще в незначительной степени разработан методологический аппарат. Если говорить о возможности реализации управления затратами как о функции поддержки управления, то здесь возможностей гораздо больше, и в полной мере реализовать ее возможно лишь непосредственно на местах силами тех, кто владеет реальной информацией о существующем положении дел, то есть менеджеров компании.

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.

Сущность процессного подхода заключается в том, что всю финансово-хозяйственную деятельность предприятия можно разделить на две категории: основные бизнес-процессы и вспомогательные бизнес-процессы. Под бизнес-процессом в данном случае понимается совокупность бизнес-функций (или видов деятельности), существующих на предприятии, которые вместе взятые дают результат, имеющий ценность для потребителя, клиента или заказчика.

Основные бизнес-процессы связаны с непосредственным созданием продукта или услуги, их продажей и доставкой потребителю. Они включают в себя следующие бизнес-функции: обеспечение поставок сырья и других материальных ресурсов, производство различных видов продукции, обеспечение вывоза продукции, маркетинг и сбыт продукции, гарантийное и послепродажное обслуживание.

Бизнес-функции, входящие во вспомогательные бизнес-процессы выполняют задачи поддержки, как основных бизнес-функций, так и друг друга. В их число входят снабжение, развитие производства, управление человеческими ресурсами, а также общефирменные бизнес-функции, образующие инфраструктуру предприятия, а именно, планирование, финансы, учет и т. д.

1.2. Эволюция взглядов на управление затратами

1 этап

Современные западные исследователи связывают возникновение теории управления затратами со второй половиной XIX века, когда в 1887 году было опубликовано первое издание теоретического труда англичан Джона Матера Фелса (1858—1925) и Эмиля

Гарке (1858—1930) "Производственные счета: принципы и практика их ведения". Данная работа выдержала шесть переизданий и снискала на рубеже веков наибольшую популярность среди изданий на данную тему.

Первоначально и в течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом, то есть в едином бухгалтерском регистре с начала отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от участков их потребления и целевого назначения. Недостаток этого метода состоял в том, что, давая итоговую сумму затрат за тот или иной период, он не показывал их структуру, и, следовательно, не позволял определить, какие затраты могут быть снижены и на каких участках производства.

Подход к управлению затратами, предложенный Фелсом и Гарке, предполагал создание системы, призванной повысить информативность данных о затраченных средствах и усилить контроль за их использованием. Основное нововведение заключалось в том, что все затраты делились на фиксированные (сейчас их принято называть постоянными) и переменные. При этом считалось, что изменение фиксированных затрат не зависит напрямую от различных хозяйственных операций или объема произведенной продукции. Это привело к мысли, что увеличить объем производства можно при расходе меньших ресурсов, чем считалось ранее, так как условно-постоянные затраты увеличиваются неравномерно. Выделение из общей массы затрат условно-переменных во многом определило возможность их нормировать, устанавливая норму использования ресурсов на определенный объем готовых изделий. Кроме того, была установлена более точная связь между затратами на производство готового изделия и его себестоимостью, что дало возможность сформировать в будущем систему "Стандарт-кост".

Работа Фелса и Гарке ответила на многие вопросы, но, в сущности, это были теоретические ответы. Вместе с тем уже в 1889 году эти ответы нашли свое практическое отражение в первой системе сравнения фактических затрат с нормированными. Эту систему создал присяжный бухгалтер Джордж Пеплер Нортон (1858—1939). Она рассказывала о практическом применении метода "Счета по отделам" ("Departmental Accounts"), на которых фактические затраты по каждому участку производства или производственному процессу сравнивались с затратами по этому процессу, принятыми за норму. В то время существовали цены на каждый производственный процесс по отраслям промышленности, в основном известные как "Каунтри Прайес" ("Country Prices"), то есть цены,

по которым работу выполняли фирмы — производители продукции. Нортон принял эти цены за норму. Вследствие того, что производственные процессы нормировались, это давало возможность определить эффективность каждого процесса, то есть, укладывается ли он в норму. Кроме того, нормирование по участкам производства давало возможность определить эффективность каждого участка.

2 этап

Следующим этапом развития теории управления затратами явилась классификация Джоном Манном (1863—1955) в 1891 году условно-постоянных или накладных расходов, то есть расходов, которые не могут быть непосредственно отнесены на единицу продукции, на расходы, связанные с закупкой сырья; реализацией готовых изделий; непосредственно с процессом производства. Таким образом, выявление накладных расходов, связанных с покупкой сырья и реализацией готовой продукции, позволило в дальнейшем исключить их из нормирования и сосредоточиться только на затратах, связанных с производством, а следовательно, более достоверно определять результат производства, не искаженный никакими непроизводственными накладными расходами.

3 этап

Дальнейшим шагом в развитии теории управления затратами стали идеи Александра Гамильтона Черча (1866—1936) по учету рабочего и машинного времени, изложенные в работе "Адекватное распределение производственных расходов". Он предложил разделить производственный участок на несколько производственных центров в зависимости от того, применяют ли они сложное или простое оборудование или не применяют его вовсе, и распределять накладные расходы между ними на основе отработанных ими машино-часов. Этот метод связан с непосредственной зависимостью величины машино-часов с производительностью, а последней — с объемом выпускаемой продукции.

4 этап

Одной из важнейших задач дальнейшей работы в области управления затратами стал поиск ответа на вопрос: в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы, то есть определение себестоимости и создание практически применимых систем планирования затрат и оперативного контроля за выпуском продукции. Но если следовать концепции "Директ-костинг", необходимость распределения накладных расходов исчезает. Считается, что родоначальником данной концепции является Джонатан Харрисон, а появилась она в 1936 году в США,

хотя еще в начале века немецким ученым Шмаленбахом были введены термины *Teilkostenrechnung* (учет частичных затрат) и *Grenzkostenrechnung* (учет граничных затрат). Поэтому первенство американцев в этой области, вообще говоря, спорно. Другое дело, что они смогли привязать передовые идеи немецких экономистов к реальной хозяйственной жизни. Сущность "Директ-костинг" состоит в том, что в основу себестоимости закладываются только условно-переменные издержки. Косвенные расходы исключаются из себестоимости, так как, по мнению сторонников этого метода, они вызваны не столько непосредственно процессом производства, сколько течением времени. Это утверждение вызвало шок, и долгое время не имело широкого распространения. Только в 1953 году Национальная ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода и "Директ-костинг" становится преобладающим методом в управлении затратами.

5 этап

С эволюцией теории управления затратами становится очевиден тот факт, что для предприятия важна не столько себестоимость продукции, точное и полное определение которой и сегодня остается загадкой для бухгалтера и менеджера, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Решением этой задачи стало появление в начале XX века в США, а затем и в Европе системы сравнения фактических затрат с нормированными "Стандарт-кост", созданной Гаррингтоном Эмерсоном и Чартером Гаррисоном.

В результате сотрудничества Эммерсона и Гаррисона была создана система, основной целью которой являлось определение эффективности работы предприятия и устранение неэффективности путем сравнения фактических затрат с нормированными. При этом данная система, по их мнению, призвана не только фиксировать события прошлого, но и ставить задачи на будущее, помогать осуществлять эти задачи. Поэтому "Стандарт-кост" явилась первой управленческой системой, в которой в качестве первоочередной функции ставится именно контроль и регулирование затрат, а не их учет.

Если первоначально "Стандарт-кост" был задуман как инструмент, выявляющий неиспользованные резервы без связи с конкретными исполнителями, то в дальнейшем возникла идея использовать отклонения для оценки работы тех или иных администраторов. Это привело к формированию Джоном А. Хиггинсом в 1952 году концепции центров ответственности, то есть степени ответ-

ственности определенных лиц за финансовые результаты своей работы. Его работа "Учет по центрам ответственности" – определенное учение, направленное на научную организацию поведения администраторов. Ее цель не столько контроль, сколько помощь администраторам в организации самоконтроля, ибо предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии.

6 этап

Органическим развитием "Стандарт-кост" и методов учета по центрам ответственности стало появление метода "JIT" – "Just-in-time" (точно во время), описанного и пропагандируемого авторами Р. А. Хауэллом и С. Р. Соуси. Хотя до этого аналогичная система под названием "канбан" была внедрена и успешно применялась на японских предприятиях. В отличие от традиционных аналитических приемов анализа, связанных с коэффициентом использования рабочего времени, оборудования, производительности труда, здесь в основу положены проценты отклонений от графика работ и стандартов (норм).

Современные тенденции в области управления затратами характеризуются активным внедрением новых методов по управлению накладными расходами. Это объясняется тем, что в последние годы доля данного элемента в структуре общих затрат стремительно увеличивается. К наиболее перспективным методам управления накладными расходами можно отнести построенный на базе учета затрат по функциям функционально-стоимостной анализ, бюджетирование на нулевом базисе, формирование целевых расходов организации. Особое внимание прогрессивные западные компании начали уделять стратегическому управлению затратами.

1.3. Цели и задачи управления затратами

В современных условиях система управления затратами через свои функции выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегией и тактикой. Основное назначение данной системы – это подготовка информации для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений. Цели:

1. В современных условиях основная цель создания системы управления затратами заключается в том, чтобы наиболее эффективным способом определить цену, которую покупатель согласился бы платить за определенный набор товаров и услуг, и исследовать возможность продажи покупателям данных наборов по этой цене. Данное направление называется целевым управлением затратами.

2. Оптимизация финансового результата через максимизацию прибыли. При этом подробно исследуется основная факторная цепочка получения прибыли: затраты — объем производства — прибыль.

3. Объективная оценка результатов хозяйственной деятельности предприятия.

4. Принятие обоснованных краткосрочных и долгосрочных управленческих решений.

Задачи

1. Выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности.

2. Определение затрат по основным бизнес-функциям и производственным подразделениям предприятия.

3. Расчет необходимой величины затрат на единицу продукции, работ, услуг.

4. Подготовка информационной нормативной базы в области затрат для принятия хозяйственных решений.

5. Выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Функции

1. Прогнозирование, нормирование, планирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости, планирование и учет фиксированных (долгосрочных) расходов на капитальные вложения и инвестиционную деятельность.

2. Контроль и анализ затрат по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, отклонениям от норм и смет расходов, динамики показателей.

3. Формирование внутренней количественной и качественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью, контроле действий и стимулировании персонала.

4. Выявление резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия.

5. Система управления затратами создается для управления издержками конкретного хозяйствующего субъекта и не может регулироваться обязательными для всех нормами и стандартами. Хорошо организованная система управления затратами обеспечивает не только контроль текущей работы предприятия, но и улучшение ее результатов в будущем.

1.4. Структура управления затратами хозяйствующего субъекта

Управление затратами хозяйствующего субъекта как целостная система состоит из двух важных составляющих: стратегического и оперативного уровня управления затратами. Каждый из этих уровней имеет свои цели, принципы и методы, показанные на рисунке 1.2.

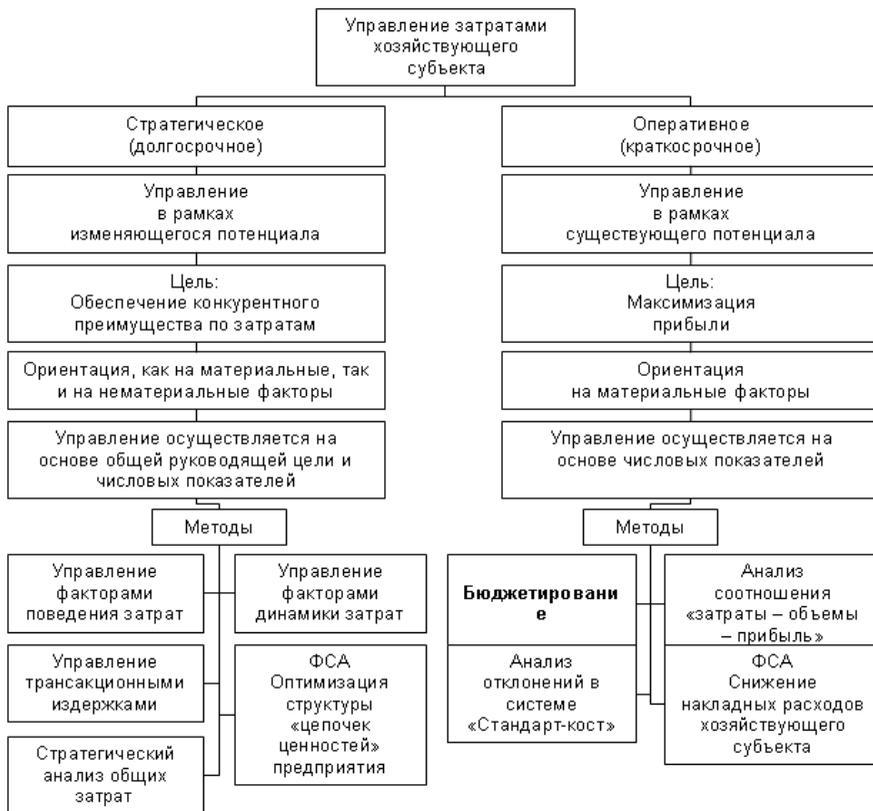


Рисунок 1.2. Структура управление затратами хозяйствующего субъекта

В литературе дается следующее лаконичное определение уровней управления: стратегический уровень управления связан с понятием "делать правильное дело", оперативный – "делать дело правильно". Таким образом, стратегический уровень направлен на координацию и выполнение долгосрочных целей предприятия. Качественные показатели планируемых затрат или разрабатываемые стратегии по управлению затратами дополняются конкретным цифровым материалом оперативного уровня.

Основной целью управления на стратегическом уровне является формирование предпосылок для эффективного использования имеющиеся у предприятия конкурентных преимуществ и создание новых для успешной деятельности в перспективе. Управленческие решения данного уровня тесно не привязаны к временным рамкам, но чаще всего речь идет о среднесрочном и краткосрочном периодах.

Основная задача оперативного уровня управления затратами – оказывать помощь менеджерам в достижении запланированных целей, которые выражаются чаще всего в виде количественных значений уровня затрат. Оперативный уровень ориентирован на краткосрочный результат (до 1 года), поэтому его методы принципиально отличаются от методик стратегического уровня управления затратами.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ

2.1. Сравнение классификаций затрат на западных предприятиях и предприятиях РФ

Одним из методов познания, исследования изучаемых явлений или объектов является классификация, то есть разделение на классы на основе определенных общих признаков объектов и закономерных связей между ними. Чем больше выделено признаков классификации, тем выше степень познания объектов. Затраты на производство как объект познания достаточно хорошо изучены в теории отечественного учета и анализа. Классификация затрат на производство приведена в таблице 2.1.

Если говорить о вариантах классификации затрат, используемых в западных системах управления затратами, то здесь, как правило, можно выделить три элемента или три номенклатурные статьи затрат, а именно: прямые затраты на материалы; прямые затраты на заработную плату; накладные расходы. При этом прямые затраты на материалы и прямые затраты на заработную плату представляют собой основные расходы.

Другим важным основанием классификации затрат на зарубежных предприятиях является их отношение к объему производства. По этому признаку издержки подразделяются на постоянные и переменные. Следует назвать и такие варианты классификации, часто используемые в теории и практике зарубежного управления затратами, как подразделение издержек на прошлые (фактические) и сметные (будущие, плановые) затраты, издержки по местам возникновения, возможностям регулирования и контроля, центрам ответственности, по носителям затрат.

Важнейшими группировками затрат, которые используются в теории и практике управления затратами отечественных хозяйствующих субъектов, являются группировки по экономическим элементам и статьям калькуляции. Прежде всего такие варианты классификации затрат объясняются ориентацией отечественных систем управления затратами на данные бухгалтерского учета и запросы внешних пользователей.

Таблица 2.1 – Классификация затрат на производство

Классификационный признак	Виды затрат
1. Отношение к объему производства	Переменные: дигрессивные, пропорциональные, прогрессивные
	Постоянные
	Прочие: смешанные, ступенчатого (дискретного) возрастания
2. Способ включения в себестоимость	Прямые
	Косвенные
3. В зависимости от места возникновения	Статьи калькуляции в соответствии с принятой в данной отрасли цепью затрат
4. Возможность осуществления планирования	Планируемые
	Не планируемые
5. Экономический элемент	Материальные затраты
	Затраты оплату труда
	Страховые взносы
	Амортизация основных фондов
	Прочие затраты
6. Отношение к технологическому процессу	Основные
	Накладные
7. Отношение к временному интервалу	Фактические (прошлые)
	Сметные (будущие)
8. Участие в процессе производства	Производственные
	Коммерческие
9. Периодичность возникновения	Единовременные
	Текущие
10. Состав (однородность)	Одноэлементные
	Комплексные
11. Возможность регулирования и контроля	Полностью регулируемые
	Частично регулируемые
	Слабо регулируемые

Сравнительная характеристика вариантов классификаций двух систем:

1. Западная модель управления затратами сориентирована в основном на данные внутрипроизводственного учета, запросы руководства хозяйствующего субъекта, в то время как отечественная – на данные бухгалтерского учета, запросы внешних пользователей.

2. Классификация по отношению к объему производства на постоянные – переменные затраты на западе распространена повсеместно и используется в системах учета затрат "Директ-костинг", для анализа безубыточности производства, для прогнозных расчетов. В отечественной практике не является официально рекомендованной, поэтому применяется редко и в основном для прогнозных расчетов.

3. Классификация по центрам ответственности и возможности регулирования и контроля на западе распространена повсеместно и используется в системах "Стандарткост" для оценки работы структурных подразделений, в России практически не применяется.

4. Классификация затрат по экономическим элементам на западе предельно упрощена (существует три элемента затрат: прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, накладные расходы), в отечественной практике же применяется повсеместно, включает пять элементов и используется для формирования бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности.

5. Классификация затрат по статьям калькуляции на западе чаще всего отсутствует, в России применяется повсеместно для формирования бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, составления нормативных и плановых калькуляций, в процессе ценообразования.

6. Классификация затрат по отнесению на себестоимость распространена повсеместно и в России и на западе и является основой практически для всех методик (кроме простой "Директ-костинг") управления затратами.

7. Классификация затрат по отношению к временному интервалу на прошлые (фактические) и будущие (сметные) на западе является основой системы "Стандарткост" применяется большинством предприятий для анализа данных. В России же используется нечасто, преимущественно крупными предприятиями в системах нормирования и планирования (ориентированных, как правило, на анализ прошлых результатов).

2.2. Классификация затрат по отношению к объему производства

Как на предприятиях РФ, так и в зарубежных компаниях при управлении затратами используются следующие базовые варианты классификации: прямые – косвенные, основные – накладные и постоянные – переменные. Однако стоит отметить, что до сих пор подразделение затрат на постоянные -переменные использовалось для управления затратами лишь немногими отечественными хозяйствующими субъектами. На зарубежных предприятиях, наоборот, при множестве факторов, оказывающих влияние на себестоимость, наибольший интерес представляет именно данная зависимость. Это объясняется совокупностью методик управления затратами, применяющихся в зарубежных компаниях.

Существует два основных подхода к исследованию поведения затрат в зависимости от объема производства: микроэкономический и линейный:

1. Микроэкономическая модель поведения затрат

Наиболее полно данный подход описан в работах Р. Макконелла и С. Брю, С. Фишера и Р. Дорнбуша и других. Приверженцы данной теории рассматривают поведение затрат по отношению к объему производства с учетом всех факторов, в отличие от линейной модели, которая здесь считается примитивной. Рассмотрим главные особенности данного подхода на примере рисунка 2.1а, характеризующего поведение совокупных затрат, и рисунка 2.1б, характеризующего поведение средних затрат (затрат на единицу продукции) и предельных затрат.

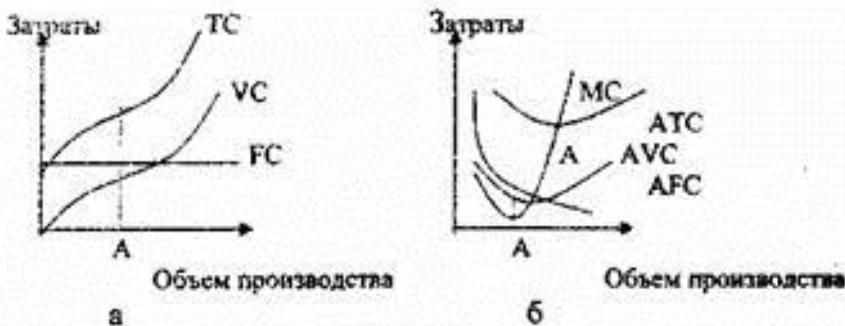


Рисунок 2.1 – Особенности микроэкономической модели поведения затрат

Как видно из графика на рисунке 2.16 постоянные издержки на единицу продукции (AFC) по мере наращивания выпуска продукции падают, так как их абсолютная величина неизменна. На практике величина общих постоянных затрат может претерпевать небольшие изменения. (Данную особенность учитывает линейная модель поведения затрат). Так, с ростом производства могут увеличиться расходы на охрану, в связи с ростом риска хищений, контроль, инспекцию.

Гораздо сложнее зависимость переменных затрат (AVC) в функции роста производства. На первом этапе кривая AVC показывает снижение удельных переменных издержек, сказывается положительный эффект масштаба, увеличения объема производства. Данное явление можно объяснить несколькими причинами: По мере роста объемов выпуска продукции хозяйствующим субъектом увеличиваются возможности использования преимуществ специализации в производстве и управлении. Появляется больше возможностей для диверсификации деятельности, развития побочных производств, выпуска продукции на базе отходов основного производства. На более крупных предприятиях может применяться высокопроизводительное и дорогостоящее оборудование. Но затем средние переменные затраты начинают увеличиваться, вступает в действие закон убывающей отдачи. Сущность данного закона заключается в том, что непрерывное увеличение использования одного переменного ресурса в сочетании с неизменным количеством других ресурсов на определенном этапе приведет к прекращению роста отдачи от него, а затем и к ее сокращению. Так, на машиностроительном предприятии работа в три полных смены может привести к снижению отдачи оборудования, поскольку выпуск продукции в третью смену исключает возможность проведения профилактических работ, что неизбежно приведет к простоям машин и оборудования. Часто действие закона предполагает неизменность технологического уровня производства, и поэтому переход к более прогрессивной технологии может повысить отдачу независимо от соотношения постоянных и переменных факторов. Если говорить о кривой средних совокупных издержек ATC, то она падает быстрее, чем каждая из ее составляющих AVC и AFC, что вполне закономерно. Для процесса управления затратами в микроэкономической модели решающими является следующий момент. Из графика на рис. 2.26 следует, пока предельные затраты MC, то есть дополнительные издержки, связанные с производством каждой последующей единицы продукции, меньше средних общих издержек ATC, имеет место уменьшение средних общих издержек, которое будет

продолжаться до тех пор, пока последний прирост предельных издержек будет меньше предыдущих. В точке А, где пересекаются кривые МС и АТС, имеет место минимум средних общих затрат. Правее точки А средние общие затраты начинают расти. Таким образом, в точке А хозяйствующий субъект оптимизирует свою деятельность с точки зрения минимизации затрат. В заключение данного раздела хотелось бы отметить следующее. Несмотря на то, что микроэкономическая модель достаточно подробно описывает поведение затрат с учетом всех факторов, влияющих на их величину, вследствие сложности и малой практической применимости данный подход не получил заметного распространения в практике управления затратами хозяйствующих субъектов.

2. Линейная модель поведения затрат

В ее основе лежит предположение о линейной зависимости между переменными затратами и объемом производства. В отличие от микроэкономического подхода, где затраты с нелинейной зависимостью трудно планировать и прогнозировать, линейная зависимость затрат легко поддается анализу и контролю. Возможная некоторая неточность данных по затратам хозяйствующего субъекта компенсируется здесь оперативностью и легкостью получения информации для принятия управленческих решений.

Очень четко разница двух подходов изложена Н. Г. Чумаченко: "Расхождения между бухгалтерским и микроэкономическим подходами к поведению себестоимости существенны, когда речь идет о линии себестоимости от нулевого до максимального объема производства. Если касаться изменения себестоимости в практических пределах изменения объема производства, то в данном случае различия сводятся к минимуму, поскольку в практических целях кривую себестоимости на каждом участке можно рассматривать приближенно как прямую". Таким образом, основой линейной модели является понятие релевантных уровней, то есть уровней деловой активности (объемов производства с которыми предполагает работать хозяйствующий субъект). В пределах этого уровня нелинейные затраты при помощи метода аппроксимации оцениваются как линейные (рисунок 2.2).

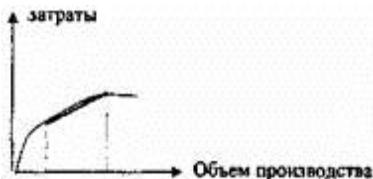


Рисунок 2.2 – Линейная модель поведения затрат

Рассмотрим поведение затрат в рамках бухгалтерской модели.

Переменные затраты. Рисунок 2.3 иллюстрирует поведение переменных затрат на общий объем производства (рисунок 2.3а) и единицу продукции (рисунок 2.3б). График на рисунке 2.3а показывает, что отношение себестоимости к единице произведенной продукции будет сохраняться на всех уровнях и при любом объеме производства. Данное соотношение может быть выражено с помощью следующего равенства: $Y = b \times X$, где Y – ожидаемые затраты; X – планируемый объем производства; b – переменные издержки на единицу продукции. Сам по себе показатель b есть величина постоянная, данная зависимость изображена на рисунке 2.3б.

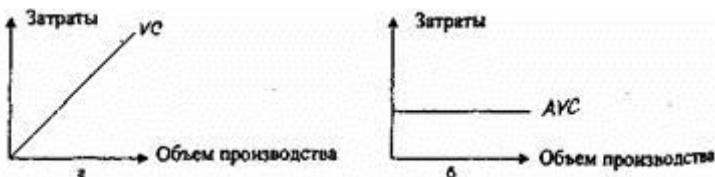


Рисунок 2.3 – Поведение переменных затрат

Степень реагирования затрат на изменение объема производства может быть оценена с помощью коэффициента реагирования затрат, который исчисляется по следующей формуле:

$K_z = \Delta y / \Delta x$ где K_z – коэффициент реагирования затрат на изменение объема производства; Δy – изменение затрат за период, %, Δx – изменение объема производства за период, %.

В зависимости от величины коэффициента реагирования затрат возможны четыре варианта поведения затрат (рисунок 2.4):

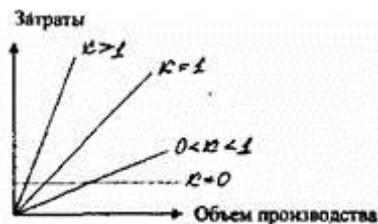


Рисунок 2.4 – Степень реагирования затрат

В различной литературе линейная модель поведения затрат часто носит название «Бухгалтерская модель поведения затрат». Такое название не совсем корректно использовать применительно к отечественным хозяйствующим субъектам, поскольку до сих пор исследование поведения затрат в зависимости от объема производства фактически не применялось в отечественном бухгалтерском учете, да и само управление затратами базируется, как правило, на данных внутрипроизводственного (управленческого) не бухгалтерского учета.

1. $K = 0$. Затраты будут постоянными.

2. $0 < K < 1$. Такие затраты будут являться дегрессивными. В этой ситуации каждая дополнительно произведенная единица продукции менее чем к пропорциональному увеличению расходов. Например, приобретение работником опыта в процессе производства продукции приводит к некоторому снижению затрат времени на единицу выпускаемой продукции.

3. $K = 1$. Пропорциональные затраты. В качестве примера здесь можно привести затраты на сырье, основные материалы, топливо, энергию на технологические цели.

4. $K > 1$. Прогрессивные затраты. В этом случае каждая дополнительно произведенная единица продукции к более чем пропорциональному увеличению издержек. Например, при работе цеха на пределе возможностей, и в процессе производства лишних единиц продукции может возникнуть необходимость по-новому складировать уже готовые изделия, что приведет к более высоким затратам. Для того чтобы обеспечить снижение себестоимости продукции и повышение прибыльности работы предприятия, необходимо соблюдать следующее условие: темпы снижения дегрессивных расходов должны превышать темпы роста пропорциональных и прогрессивных затрат.

Постоянные затраты. Графическое изображение линейной функции $Y = a$, где a – постоянные затраты предприятия, представлено на рисунке 2.5а, поведение постоянных затрат на единицу выпускаемой продукции показано на рисунке 2.5б. Пример, аренда оборудования, заработная плата персоналу отдела сбыта и т. д. Однако полностью избежать постоянных расходов при нулевом выпуске продукции возможно лишь при ликвидации хозяйствующего субъекта.

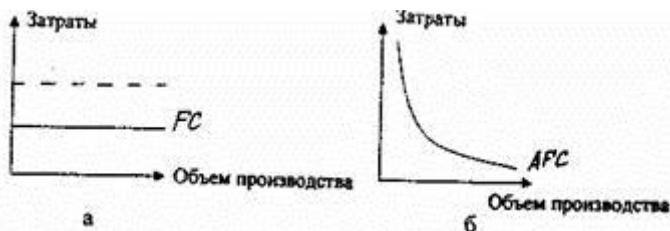


Рисунок 2.5 – Поведение постоянных затрат

Необходимо отметить, что несмотря на то, что величина совокупных постоянных затрат является константой и не зависит от объема производства, она может изменяться под воздействием других факторов, например, увеличения общего уровня цен (данная ситуация показана пунктирной линией).

В работах некоторых отечественных исследователей высказывалось предположение о том, что величина постоянных расходов будет являться фиксированной при всех объемах производства, кроме нулевого (рис. 2.6). Это объясняется тем, что если фирма не будет выпускать продукцию, то она сможет избежать и постоянных расходов. На наш взгляд, данное предположение верно лишь отчасти для отдельных статей, составляющих совокупные постоянные затраты



Рисунок 2.6 – Постоянные затраты

Смешанные затраты. Такие затраты включают в себя как постоянный (фиксированный), так и переменный компоненты (рис. 2.7).



Рисунок 2.7 – Смешанные затраты

Данный график может быть описан при помощи следующей функции: $Y = a + b \cdot X$. (2.3) Примером данного вида затрат могут быть затраты на электроэнергию, телефон, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. Для целей планирования и контроля такие затраты должны быть разделены на постоянную и переменную компоненты.

Ступенчато (дискретно) возрастающие затраты. Часто возникает ситуация, при которой затраты являются постоянными для конкретного объема производства, но случается так, что в какой-то критический момент они начинают возрастать на определенную постоянную величину (рис. 2.8).

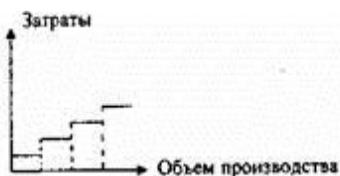


Рисунок 2.8 – Ступенчато (дискретно) возрастающие затраты

Причиной таких затрат является недостаточная делимость многих производственных факторов, вследствие чего затраты увеличиваются не постепенно с увеличением объема производства, а скачкообразно, (например, покупка нового оборудования, увеличение заработной платы контролеров ОТК вследствие найма новых сотрудников и т. д.). Такая зависимость не может быть описана простой функцией. Здесь возможны три ситуации: Если частота приращений достаточно большая (рис. 2.9а), то ступенчато возрас-

тающие затраты могут быть приравнены к переменным или смешанным затратам. Если ступенчатые приращения нечасты и их величины небольшие (рис. 2.9б), то такие затраты могут быть приравнены к постоянным затратам. Если поведение предполагаемых расходов не попадают ни под один из вышеперечисленных случаев (рис. 2.9в), то потребуются более тщательный и детальный анализ, например, о предполагаемом объеме производства.



Рисунок 2.9 – Виды ступенчато (дискретно) возрастающие затраты

Важным аспектом анализа как постоянных, так и дискретно возрастающих расходов (в связи с неделимостью многих производственных факторов) является разделение таких затрат на полезные и бесполезные. Данная зависимость представлена в следующих формулах:

$$\text{Уст (пост.)} = \text{Упол.} + \text{Убеспол.}, \quad (2.1)$$

где Уст (пост.) – величина дискретно возрастающих или постоянных расходов;

Упол. – величина полезных затрат,

Убеспол. – величина бесполезных затрат.

$$\text{Упол.} = \text{Хфакт.} \times \text{Уст (пост.)} / \text{Хмакс.}, \quad (2.2)$$

$$\text{Убеспол.} = (\text{Хмакс.} - \text{Хфакт.}) \times \text{Уст (пост.)} / \text{Амакс.}, \quad (2.3)$$

где Хмакс. – максимально возможное количество производимой продукции для данного вида оборудования;

Хфакт. – фактическое количество производимой продукции.

Практическая значимость данных показателей заключается в обеспечении руководства информацией о вводе в эксплуатацию, ликвидации или рационализации использования того или иного производственного фактора.

2.3. Классификация затрат по способу включения в себестоимость продукции

Такая классификация предполагает разделение всех расходов на прямые и косвенные. Прямые затраты – это затраты, которые можно непосредственно отнести к определенному изделию или партии изделий. Косвенные затраты – это затраты, которые невозможно прямо списать на конкретную продукцию. Данные затраты распределяют по изделиям согласно выбранной методике либо списывают на результаты того отчетного периода, в котором они возникли.

Часто, как в зарубежной, так и в отечественной литературе, классификация затрат по способу включения в себестоимость отождествляется с классификацией затрат по отношению к технологическому процессу. В этом случае прямые и основные затраты, а также косвенные и накладные расходы рассматриваются как абсолютно эквивалентные понятия.

Прямые затраты состоят из материальных затрат, то есть расходов на сырье и материалы, которые используются в производственном процессе, физически включаются в готовый продукт, и процесс превращения которых в конечную продукцию можно проследить, а также расходов на оплату труда. В некоторых случаях расходы на то, чтобы исчислить материальные затраты, относящиеся к конкретному изделию, оказываются слишком велики. В этом случае часть расходов на сырье и материалы учитывают как вспомогательные, и их затраты относят к косвенным затратам на материалы. Например, при производстве костюмов швейной фабрикой затраты на материал являются прямыми, а затраты на нитки и пуговицы – косвенными.

Прямые затраты на оплату труда включают в себя затраты на заработную плату и дополнительные выплаты (например, отчисления во внебюджетные фонды) для персонала, который работает непосредственно в производстве. Однако с производством связаны также и подсобные рабочие, мастера, то есть вспомогательный персонал, не занятый непосредственно на изготовлении продукта, но услуги которого необходимы для функционирования производственного процесса. Затраты на содержание такого персонала, а также затраты на содержание обслуживающего и управленческого персонала относятся к косвенным затратам на труд.

Кроме того, к косвенным (накладным) расходам относятся и другие производственные затраты, которые не являются матери-

альными или трудовыми. Эти затраты включают амортизацию зданий и оборудования, коммунальные услуги, арендную плату, затраты обслуживающих хозяйств и т. д.

2.4. Классификация затрат по возможности регулирования и контроля

Сам по себе процесс управления затратами осуществляется исходя из возможностей их контроля и регулирования. В соответствии с такой классификацией затраты могут быть полностью регулируемы, частично регулируемы и слабо регулируемы. Как видно из рисунка 2.10 степень регулирования затрат полностью зависит от специфики деятельности центра затрат и центра ответственности. Одно дело, если это цех по производству продукции, и совсем другое, если это отдел или служба подготовки производства и управления.

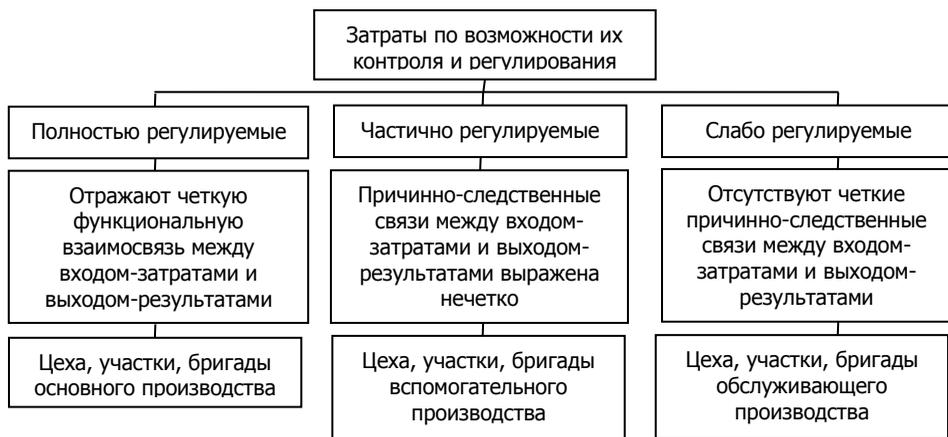


Рисунок 2.10 – Степень регулируемости затрат

Под степенью регулируемости затрат следует понимать возможность менеджера, ответственного за данный вид затрат, влиять на их уровень. Важно понимать, что степень регулируемости затрат полностью зависит от субъекта, принимающего решения. Например, высшее руководство хозяйствующего субъекта имеет право распоряжаться всеми средствами производства (имуществом, зданиями), а также увеличивать или сокращать численность персонала. Однако не все затраты могут регулироваться на среднем или низшем уровне управления, что обуславливает применение такой классификации с обязательным разделением



хозяйствующего субъекта на центры ответственности. Кроме того, разделение затрат на регулируемые и нерегулируемые будет находиться в тесной зависимости от длительности рассматриваемого периода времени, а именно, в долгосрочном периоде появляется возможность воздействовать на те затраты, которые в краткосрочном периоде считаются заданными.

3. МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ ПОСТОЯННЫХ И ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ В СТРУКТУРЕ ЗАТРАТ НА ЕДИНИЦУ ПРОДУКЦИИ (АНАЛИЗ СООТНОШЕНИЯ "ЗАТРАТЫ – ОБЪЕМ")

3.1. Аналитические методы

Разделение затрат в зависимости от объема производства играет огромную роль в современных системах управления затратами. Однако само по себе такое деление затрат носит достаточно условный характер, не всегда можно с уверенностью отнести к определенному виду те или иные затраты. От того, насколько точно данное разделение будет проведено, в конечном итоге будет зависеть и качество принимаемых управленческих решений.

Обзор и анализ основных методик, которые могут практически применяться на предприятиях РФ:

Аналитические методы. К ним относятся метод, основанный на записях в бухгалтерских регистрах, и инженерный метод.

Метод, основанный на записях в бухгалтерских регистрах.

В этом случае анализируются бухгалтерские проводки по регистрам, в частности, по Главной книге. Каждая из сумм, относящихся на производственные счета (20, 23, 25, 26, 44) классифицируется как постоянные, переменные или смешанные затраты.

После определения типа затрат определяется их сумма, для этого анализируются другие документы – наряды на выполнение работ, счета поставщиков, табели учета использования рабочего времени и т.д. Разработочные таблицы по расчету амортизации, например, позволяют исполнителю сделать вывод, что эти затраты постоянные, они останутся такими и в будущем, однако исполнитель должен проследить, не истекает ли в будущем году нормативный срок службы данного вида оборудования и сохранятся ли затраты по амортизации в будущем. Этот метод довольно трудоемкий, поэтому применяется довольно-таки редко, в основном на небольших предприятиях.

Инженерный метод.

В отличие от предыдущего подхода, ориентированного на анализ прошлых периодов, данный метод предполагает, что на каждую статью затрат технологи, инженеры, исходя из технологической необходимости, устанавливают в натуральном выражении нормативы на расходование ресурсов, а затраты определяются путем умножения этих нормативов на цены. Метод применяется для анализа всех затрат хозяйствующего субъекта и

подразделения их на постоянные и переменные. Когда условия производства изменяются, в расчеты вносятся соответствующие изменения. Главный недостаток данного метода – его трудоемкость. Кроме того, весьма сложно установить нормативы на накладные расходы (например, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховые, общезаводские расходы и т. д.). Как правило, инженерный метод применяется, когда речь идет о выпуске новой продукции, внедрении новой технологии, в этом случае статистические данные за прошлые периоды отсутствуют. Также этот метод используется для анализа отдельных статей затрат в качестве дополнения к другим методам.

3.2. Метод высшей и низшей точек или метод "Мини-макси"

Этот метод основан на наблюдении величины затрат при максимальном и минимальном объемах производственной деятельности. Алгоритм вычислений здесь следующий:

1) из данных об объеме производства и затратах за период выбираются максимальные и минимальные значения по объему производства и затратах;

2) находятся разности между максимальным и минимальным значением по объему производства и между максимальным и минимальным значением по затратам;

3) определяется ставка переменных расходов на одно изделие путем деления разности по затратам на разность по объему производства;

4) определяется общая величина постоянных затрат при помощи исходных данных по максимальному или минимальному значению по объему производства и затрат и уравнения затрат:

$$Y = a + bxX, \quad (3.1)$$

где Y – общие затраты по максимальному или минимальному значению объема производства;

X – максимальное или минимальное значение объема производства;

a – общая величина постоянных затрат;

b – ставка переменных расходов на одно изделие.

Метод "Мини-макси" прост в применении, но его недостаток заключается в том, что для определения затрат используются только две точки. Следовательно, надежность оценки целиком за-

висит от того, насколько типично по отношению ко всему интервалу данных расположены самая высокая и самая низкая точки. В общем же случае две точки недостаточны для определения зависимости и расчета сумм затрат. В частности, периоды, в которых объем производства был необычайно низким или высоким вследствие различных причин (отсутствия сырья, простоя оборудования, поломки, то есть случайные точки), могут исказить общую картину. Вполне возможна ситуация, при которой использование экстремальных значений нежелательно просто потому, что они нетипичны для взаимодействия между издержками и деловой активностью. Поэтому для более точного расчета величины затрат используются методы, основанные на большом количестве наблюдений за поведением затрат.

3.3. Метод визуальной аппроксимации.

Данный метод основан на составлении графика на основе наблюдений. Исходные данные отображаются в таблице следующего вида:

Таблица 3.1 – Форма для сбора данных

Моменты наблюдения и отчета (мес.)	Объем выпускаемой продукции	Общие затраты (тс)
Январь	X1	Y1
Февраль	X2	Y2
	Xn	Yn

Далее на графике "затраты – объем" отображаются точки $X_1Y_1, X_2Y_2 \dots X_nY_n$. Имея несколько таких точек, можно приблизительно начертить прямую, которая отвечает зависимости между затратами и объемом производства. Точка пересечения этой линии с осью ординат определяет величину постоянных затрат (рисунок 3.1).

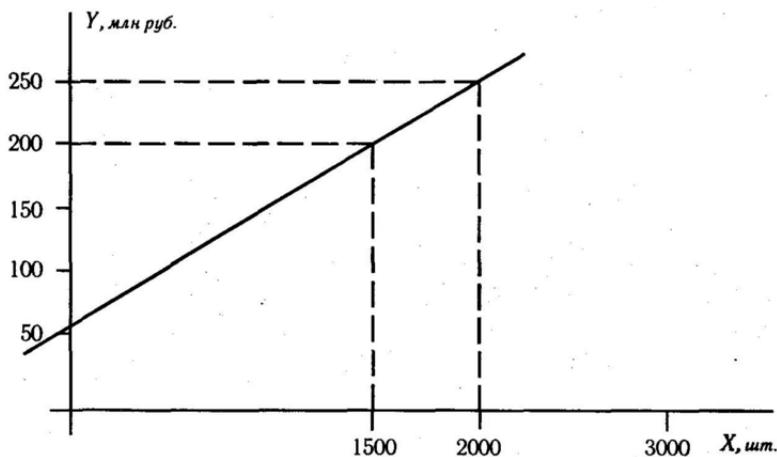


Рисунок 2.11 – Применение метода визуальной аппроксимации

Несмотря на то, что данный метод использует всю совокупность данных о затратах за период, сам по себе он является достаточно субъективным. Ошибка в начертании прямой может выразиться в существенном искажении данных, оказывающих непосредственное влияние на качество принимаемых управленческих решений. Таким образом, основным недостатком метода визуальной аппроксимации можно считать отсутствие признаков, по которым можно определить достоверность оценки, которую дает построенная прямая. Как правило, метод визуальной аппроксимации используется для предварительной оценки составляющих переменных и постоянных затрат в структуре совокупных затрат, для более же точной оценки рекомендуется использовать один из нижеперечисленных методов.

3.4. Метод наименьших квадратов.

Согласно этому методу, прямая затрат строится таким образом, чтобы сумма квадратов отклонений расстояний от всех точек до теоретической линии регрессии была бы минимальной. Для установления зависимости между затратами и объемом и определения суммы затрат используют методы математической статистики, в частности, метод наименьших квадратов (МНК).

Функция $Y = a + b \cdot X$, отражающая связь между зависимой и независимой переменными, называется уравнением регрессии, а a и b – параметры уравнения. Применительно к задачам управленческого учета функция Y в этом уравнении – зависимая переменная

(общая сумма затрат); a – общая сумма постоянных затрат; b – переменные затраты на единицу продукции; X – независимая переменная (объем производства).

Метод наименьших квадратов заключается в том, что сумма квадратов отклонений фактических значений функции Y от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть наименьшей или:

$$\Sigma(Y - \hat{Y})^2 \rightarrow \min, \quad (3.2)$$

где Y_i – фактические значения;

\hat{Y}_i – расчетные значения, вычисляемые по заданной формуле.

Для определения параметров уравнения регрессии можно воспользоваться несколькими способами.

1. Условие (3.2) приводит к системе нормальных уравнений, решение которых позволяет определить параметры уравнения регрессии. Эти уравнения имеют вид:

$$\begin{cases} \Sigma xy = a \Sigma x + b \Sigma x^2 \\ \Sigma y = na + b \Sigma x, \end{cases} \quad (3.3), (3.4)$$

где n – количество наблюдений.

Алгоритм решения заключается в следующем:

- 1) рассчитываются Σy , Σxy , Σx , Σx^2 и n ;
- 2) рассчитанные величины подставляются в уравнения (2.6) и (2.7);
- 3) система уравнений решается относительно одного из параметров, обычно параметра b , то есть переменных затрат на единицу продукции;
- 4) зная один из параметров, находится другой, то есть a или постоянные затраты.

2. При помощи второго способа можно рассчитать значение параметра b по следующей формуле:

$$b = \frac{\Sigma(X - \bar{X}) * (Y - \bar{Y})}{\Sigma(X - \bar{X})^2}, \quad (3.5)$$

где $(X - \bar{X})$ – отклонение показателя объема производства от среднего объема производства за период;

$(Y-Y)$ – отклонение показателя затрат от средних затрат за период.

Дальнейшие расчеты выполняются аналогично пункту г предыдущего способа.

Таким образом, МНК позволяет достаточно точно определить постоянную и переменную составляющие в структуре общих затрат, однако он связан с весьма громоздкими расчетами, и необходимостью автоматизации процесса расчетов. Это объясняет редкое применение данного метода в практике управления затратами хозяйствующего субъекта. Кроме того, при применении МНК могут возникнуть следующие проблемы:

1. Нехватка статистической информации. Для того чтобы расчеты были точными, необходимы данные как минимум за год по месяцам.

2. Искажение данных вследствие влияния инфляции. Для того, чтобы анализ был корректным, необходимо устранить влияние данного фактора путем перевода всех величин в цены базового периода. Для этого затраты за каждый период умножаются на индекс роста цен, который рассчитывается по следующей формуле:

$$I = P_1 * Q_1 / P_0 * Q_0, \quad (3.6)$$

где P – цена затрачиваемого ресурса;

Q – количество затрачиваемого ресурса;

0,1 – индексы, указывающие, что величины берутся соответственно для базового и отчетного периодов.

Если цены на различные составляющие затрат менялись равномерно, для упрощения расчетов можно рассчитать сводный индекс роста цен:

$$I = \frac{\sum P_1 * Q_1}{\sum P_0 * Q_0}, \quad (3.7)$$

4. ФОРМИРОВАНИЕ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ КАК ЭТАП ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

4.1. Классификация центров ответственности по критериям уровня полномочий руководителей подразделений

Управление затратами представляет собой не только процесс воздействия на расходы предприятия, но и совокупность субъектов, осуществляющих эту деятельность. Именно люди, участвующие в процессе управления, должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Таким образом, субъективный фактор играет немаловажную роль в управлении затратами.

Осознание этого факта привело к тому, что в 60-е годы XX века в зарубежных странах появился принципиально новый подход к анализу, контролю и регулированию издержек. Приверженцы этого подхода обращали большее внимание на исследование социальных и поведенческих аспектов в проблеме управления затратами. Данный метод получил название "Метод управления затратами по центрам ответственности". В то время как другие методики рассматривают проблематику планирования количественным способом, управление по центрам ответственности связано с вопросами вовлеченности менеджмента в данный процесс. Такая система измеряет (оценивает) соответствие достигнутого уровня издержек запланированному по каждому центру ответственности.

Центр ответственности – это структурный элемент предприятия, его экономический субъект, в пределах которого менеджер несет ответственность за исполнение перечня показателей, определяемых центральным аппаратом управления. Администрация хозяйствующего субъекта сама решает, в каком разрезе классифицировать затраты, насколько детализировать места их возникновения и как увязать с центрами ответственности. С другой стороны, центр ответственности осуществляет контроль затрат по многим местам возникновения при условии, если затраты в них формируются под влиянием данного центра ответственности.

Принципы формирования центров ответственности:

1. В каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения накладных расходов.

2. Во главе каждого центра ответственности должно находиться лицо, ответственное за уровень затрат.

3. Степень детализации затрат должна быть достаточной для проведения анализа, но не избыточной. В противном случае положительный эффект от внедрения данной системы может быть полностью перекрыт отрицательным эффектом вследствие значительного роста трудоемкости ведения учета и возникшими в связи с этим затратами.

Поскольку разделение хозяйствующего субъекта на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей соответствующих центров, то необходимо учитывать социально-психологические факторы.

По критериям уровня полномочий руководителей подразделений в рамках существующей на предприятии организационной структуры все центры ответственности можно классифицировать следующим образом:

1. Центр управленческих затрат – это подразделение, руководитель которого в рамках выделенного бюджета ответственен за обеспечение наилучшего уровня услуг. Этот тип, как правило, наиболее приемлем для административных департаментов предприятия (функциональных служб), где трудно поддаются измерению как затраты, так и результаты. В этом случае используются нестандартные методы контроля и стимулирования, такие как оценка работы, бюджетирование на нулевом базисе и целевое управление.

2. Центр нормативных затрат – это подразделение, в котором руководитель ответственен за достижение нормативного (планового) уровня затрат по выпуску продукции, работ, услуг. Нормативы, как правило, охватывают сферы прямых затрат труда, прямых затрат сырья и материалов и переменные накладные расходы. Эффективность деятельности такого подразделения измеряется размером позитивных или негативных отклонений фактического уровня затрат от планового (нормативного). Как правило, это наиболее подходящая схема для производственных подразделений (цехов). Специфическим центром нормативных затрат является служба снабжения, которая контролирует заготовительные цены в рамках установленного физического объема и структуры закупок.

3. Центр доходов – это подразделения, руководители которых в рамках выделенного бюджета ответственны за максимизацию дохода от продаж. При этом, как правило, они не имеют полномочий ни по дополнительному (сверх бюджета) расходу средств для привлечения дополнительных ресурсов, ни по варьированию

ценами реализации с целью максимизации прибыли. Типичным примером подобного центра ответственности на предприятии является служба маркетинга и сбыта.

4. Центр прибыли – этот центр ответственности отличается от предыдущего расширением полномочий руководителя. Здесь он имеет право варьировать затратами и ценами реализации с целью максимизации прибыли от операций. Примером такого рода центра ответственности может служить хозрасчетное производственное подразделение, выделенное на отдельный баланс. Однако здесь в полномочия менеджера еще не включаются решения в области капитальных затрат (инвестиций).

5. Центр инвестиций – здесь, в добавление к предыдущему пункту, при оценке эффективности управления затратами включается процент на задействованный капитал. Центры инвестиций имеют право определять политику в сфере капитальных и долгосрочных финансовых вложений в достаточно широких пределах.

В реальной практике работы предприятий часто встречаются подразделения со статусом смешанного центра ответственности, которые сочетают в себе признаки двух или нескольких классических центров ответственности

Чаще всего данная методика управления затратами применяется на крупных предприятиях. Необходимым условием для его успешного функционирования является наличие эффективной системы материального стимулирования.

4.2. Классификация центров ответственности по функциональному принципу

Центры ответственности по функциональному принципу подразделения концентрируются на основные, затраты которых можно непосредственно перенести на производимую продукцию, и вспомогательные. В рамках данной классификации можно выделить следующие центры ответственности: обслуживающие; материальные; производственные; управленческие; бытовые.

Обслуживающие центры ответственности оказывают услуги другим центрам ответственности внутри предприятия (котельная, электрическая подстанция, столовая и т. д.). Как правило, они являются вспомогательными.

Материальные центры ответственности служат для заготовки и хранения материалов (отдел снабжения, склады). Такие центры ответственности могут быть как основными, в этом случае при высокой детализации учета их затраты можно будет отнести на конкретный вид продукции, так и вспомогательными.

Производственные центры ответственности – подразделения основного (основные центры ответственности) и вспомогательного (вспомогательные центры ответственности) производств.

Управленческие центры ответственности – бухгалтерия, планово-экономический отдел, юридический отдел и другие службы управления предприятием. Такие центры ответственности чаще всего относятся к вспомогательным.

Сбытовые центры ответственности являются основными и занимаются реализацией готовой продукции (подразделения маркетинга и сбыта).

Деление центров ответственности по функциональному принципу можно продолжить далее, разделив функциональные центры по принципу сходства структуры затрат. В этом случае появляется дополнительная возможность работать с одинаковыми нормативами, калькуляциями затрат, что, в свою очередь, облегчает процесс управления затратами (рисунок 4.1).



Рисунок 4.1 – Деление центров ответственности по функциональному принципу

4.3. Классификация центров ответственности по территориальному принципу

Еще одним вариантом классификации центров ответственности может явиться их разделение по территориальному признаку. Как правило, данная классификация дополняет разделение центров ответственности по функциональному принципу. В этом случае возможны два варианта разделения:

1. В рамках одного центра ответственности объединены несколько бизнес – функций хозяйствующего субъекта (рис. 4.2). Например, хозяйствующий субъект имеет несколько филиалов в разных регионах, выполняющих одни и те же бизнес-функции (маркетинговую, рекламную, сбытовую, составление договоров).

Сами по себе филиалы небольшие, и делить их на более мелкие центры ответственности нецелесообразно. Каждый из филиалов становится единым центром ответственности, объединяющим сразу несколько бизнес-функций.

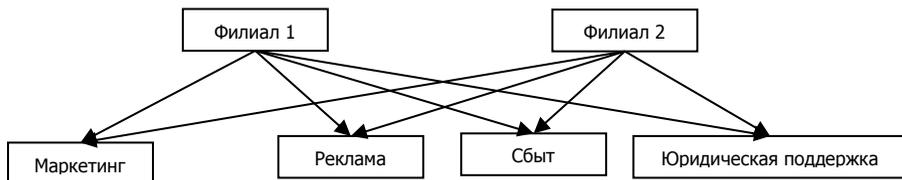


Рисунок 4.2 – Деление центров ответственности по территориальному принципу

2. Одно функциональное направление деятельности подразделяется на несколько центров ответственности (рисунок 4.3). Например, хозяйствующий субъект имеет несколько Торговых павильонов в различных концах города, и концентрация информации о затратах в рамках одного функционального центра ответственности приведет к росту затрат на формирование управленческой информации. В этом случае для удобства управления целесообразно данное функциональное направление разделить на отдельные центры ответственности.

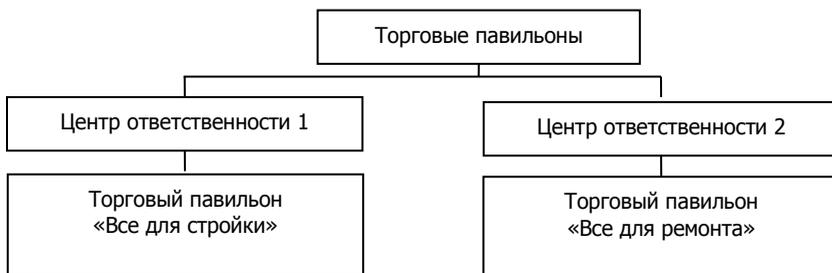


Рисунок 4.3 – Деление центров ответственности по территориальному принципу

5. ПРОБЛЕМЫ НОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ

5.1. Принципы формирования единой нормативной базы хозяйствующего субъекта

Нормативные базы должны стать основой системы управления затратами на производственных предприятиях различного типа и организационно-правовых форм. В настоящий момент для большинства отечественных хозяйствующих субъектов характерна ситуация, при которой там существуют и действуют лишь отдельные фрагменты нормативной базы, при этом отмечается ряд недостатков в их функционировании:

1. Часто игнорируется принцип логической взаимосвязи текущих технологических (инженерных) расходных норм с нормативами, используемыми для расчетов потребности в хозяйственных ресурсах.

2. Используются экономически и математически несопоставимые группировки (особенно в гетерогенных производствах) объектов производственных затрат и калькуляции, а также их учетных единиц, вследствие чего затраты обезличиваются еще на стадии планирования и проектирования отпускных цен.

3. Технологические нормы материальных и топливно-энергетических ресурсов заменяются укрупненными расчетно-статистическими нормативами, рассчитываемыми по условным признакам и показателям.

Отставание нормативных баз во многом обусловлено сложившейся ситуацией. В условиях экстенсивной экономики нет централизованной формы организации нормативных баз. Наиболее ценная часть нормативных баз – массивы нормативно-справочной информации, которые формируются и корректируются несколькими специализированными группами, находящимися в составе и административном подчинении каждого функционального отдела управления (технологического, энергетического, планово-экономического и др.) и не связанными общей программой. На сегодняшний день для управления затратами наблюдается следующее обеспечение производства нормативными базами:

1) в основных цехах – 50% необходимой нормативной информации;

2) во вспомогательных подразделениях эта цифра колеблется между 15 и 30%;

3) для обслуживающих подразделений чаще всего отсутствуют.

Таким образом, важнейшим направлением в формировании нормативных баз для целей управления затратами хозяйствующего субъекта является замена децентрализованных нормативных баз централизованной формой. Она должна стать основой системы бюджетирования и аккумулировать следующие информационные потоки:

- определение нормативных сумм затрат на производственные и коммерческие (сбытовые) процессы;
- лимитирование отпуска в производство и на хозяйственные нужды материальных и топливно-энергетических ресурсов;
- расчет численности персонала и фонда оплаты труда;
- расчет затрат на содержание аппарата управления;
- расчет потребности в хозяйственных ресурсах;
- расчет коэффициентов использования материалов, выхода готовой продукции, ремонтных затрат и др.;
- расчет проектов отпускных цен на готовую продукцию и продукцию подразделений хозяйствующего субъекта.

5.2. Нормирование затрат

Нормирование – это процесс разработки научно обоснованных расчетных величин, устанавливающих количественную и качественную оценку различных элементов, используемых в процессе производства и управления.

Нормативные затраты – это тщательно рассчитанные predetermined затраты и обычно выражаются в расчете на единицу готовой продукции. Стандарты норм и нормативов разрабатываются предприятием самостоятельно.

Все нормативы можно подразделить на три уровня:

1. Первый уровень – по отношению к применяемому методу расчета цен:

1) идеальные нормативы предполагают наиболее благоприятные цены на потребляемые ресурсы;

2) нормальные нормативы рассчитываются по средним в течение экономического цикла ценам;

3) текущие нормативы предусматривают расчет на основе цен определенного учетного периода, как ожидаемых, так и действующих в этот период;

4) базисные нормативы – цены устанавливаются и остаются неизменными с начала до конца текущего года. Обычно применяются для исчисления индексных цен.

2. Второй уровень – по отношению к использованию производственных мощностей:

1) теоретические нормативы – это затраты, достигнутые предприятием при хорошем или идеальном использовании производственных мощностей, то есть при полном использовании мощности, нормированной величине времени отдыха, полном отсутствии брака, простоя, порчи.

2) нормативы прошлого среднего использования рассматриваются по статистическим данным и включают уже затраты времени на брак, простои и порчу, то есть недостатки предыдущего периода;

3) нормативы нормального исполнения – это ожидаемый средний уровень напряженности норм в будущем периоде;

3. Третий уровень – по отношению к объему выпуска продукции (цель разработки таких нормативов – увеличение объема производства продукции):

1) теоретические нормативы определяются производственной мощностью в объеме 100%;

2) практические нормативы устанавливаются предприятием близко к теоретическому уровню с учетом неизбежных потерь;

3) нормальные нормативы основаны на достижении объема производства исходя из средней величины высшего и низшего объемов производства в течение цикла;

4) ожидаемые нормативы рассчитываются на основе конкретных условий производства и при ожидаемом объеме выпуска продукции.

На практике нормирование может осуществляться по трем элементам производственных затрат:

1. Прямые материальные затраты.

В рамках данного элемента подлежат нормированию цены на основные материалы, а также ожидаемое количество основных материалов, которое будет использовано. Как правило, ответственность за установление нормативных цен на все основные материалы несет отдел материально-технического снабжения, а также планово-экономический отдел. Определение нормативного количества основных материалов является одной из наиболее трудных задач нормирования. На данный показатель оказывают влияние ряд факторов: специфика конструкции изделий, качество основных материалов, возраст и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих. Важным элементом нормирования количества основных материалов является определение коэффициентов брака и потерь. Разработка данных нормативов осуществляется под руководством планово-экономического отдела, в ней принимают участие начальники и экономисты производственных

подразделений, конструкторы, технологи, работники отдела материально-технического снабжения.

2. Прямые затраты труда. При нормировании данного элемента устанавливаются нормы времени, а также нормативная ставка оплаты труда основных производственных рабочих. Норма времени – это время, отведенное на производство единицы продукции или выполнение определенной работы.

Классификация основных норм затрат труда приведена в таблице 5.1.

Нормируемое время подразделяется на:

1. Подготовительно-заключительное, то есть затрачиваемое рабочим на выполнение следующих работ:

получение технической документации и ознакомление (чертежи, ТУ, описание технологического процесса);

подготовка оборудования (наладка, переналадка), инструмента, приспособлений, измерителей (подбор и получение);

действия, связанные с окончанием обработки.

Подготовительно-заключительное время затрачивается на всю партию деталей и не зависит от ее величины.

2. Основное время – это время, в течение которого непосредственно производится технологический процесс (изменяется форма, размеры, физико-химические свойства детали или изделия). Основное время может быть ручным, машинно-ручным, машинно-автоматическим, аппаратурным.

3. Вспомогательное время затрачивается на выполнение отдельных элементов работы, таких как установка и съем детали (изделия); закрепление и открепление детали (изделия); измерения; подвод и отвод инструментов; включение и выключение оборудования.

Таблица 5.1 – Классификации норм затрат труда

Классификационный признак	Виды норм затрат труда	Характеристика
I. По периоду действия	1. Постоянные	Действуют на протяжении длительного периода времени (период изготовления изделия или выполнения работы).
	2. Временные	Действуют в течение относительно короткого промежутка времени (в период освоения, ремонта оборудования)
II. По объекту действия	1. Нормы на операцию	
	2. Нормы на детали	
	3. Нормы на сборочные единицы изделия	
III. По методу разработки	1. Технологически обоснованные (расчетные)	Устанавливаются, исходя из производственных возможностей оборудования и рабочего места.
	2. Опытно-статистические	Устанавливаются, исходя из статистических данных о фактической выработке за прошлый период времени или опыта норм
IV. По степени укрупнения	1. Дифференцированные	Устанавливаются на основе нормативов на отдельные элементы операции или элементов норм труда.
	2. Укрупненные	Устанавливаются в целом на деталь, изделие, технологический процесс, вид работы.
	3. Комплексные	Нормы трудовых затрат устанавливаются на конечный укрупненный измеритель работы бригады, участка, цеха, предприятия
V. По способу построения	1. Единые	Устанавливаются на выполнение технически однородных работ (для одинаковых организационно-технических условий) для всех или отдельных групп цехов, предприятий.
	2. Типовые	Рассчитываются для типового технологического процесса (для изготовления типовых или стандартных изделий по типовому проекту.)
	3. Индивидуальные	Разрабатываются на отдельные операции, детали, изделия или работы.)

В условиях массового и серийного производства, когда применяются групповые методы обработки или когда происходят ап-

паратурные технологические процессы (термические, гальванические и т. п.), основное и вспомогательное время устанавливается на партию, зависящую от пропускной способности оборудования.

4. Время организационного обслуживания рабочего места, то есть время на уборку отходов и рабочего места, получение и сдачу инструментов, измерителей, приборов, приемку рабочего места от сменщика, затрачиваемое на протяжении смены.

5. Время технического обслуживания рабочего места – смазка, подналадка, смена затупившегося инструмента в течение смены.

6. Время на отдых и естественные (личные) надобности устанавливается для поддержки работоспособности рабочего в течение смены.

Нормо-часы трудовых затрат должны пересматриваться, если происходит замена машин и оборудования или изменяется квалификация рабочей силы. Разработка данного норматива, как правило, осуществляется менеджером и экономистами производственных подразделений.

Нормативные ставки оплаты труда устанавливаются отделом труда и заработной платы и фиксируются в трудовом контракте. Несмотря на то, что диапазон ставок предусматривается для каждого разряда рабочих, внутри которого эти ставки различаются, чаще всего для каждой операции устанавливаются средние нормативные ставки.

3. Накладные (косвенные) затраты. Нормирование накладных расходов представляет собой сумму оценок постоянной и переменной составляющей накладных расходов в следующем учетном периоде. Для каждой из этих компонент устанавливается нормативный коэффициент распределения косвенных расходов, однако при расчете данных коэффициентов используются различные базы.

1. Нормативный коэффициент переменных накладных расходов (К_{пер.}):

$$K_{\text{пер.}} = \frac{\sum \text{предполагаемых переменных накладных расходов}}{\sum \text{факторов затрат.}}$$

В качестве факторов затрат, как правило, выступает труд основных производственных рабочих в натуральном (человеко-часов) или стоимостном (зарплата) выражении или же, в случае высокой степени автоматизации производственного процесса, машино-часы работы оборудования.

2. Нормативный коэффициент постоянных накладных расходов (Кпост.):

$$\text{Кпост} = \frac{\sum \text{предполагаемых постоянных накладных расходов}}{\text{нормальная мощность}}$$

В данном случае под нормальной мощностью (производительностью) понимается среднегодовой уровень производственной мощности, необходимый для удовлетворения потребностей ожидаемых продаж, выраженной в нормо-часах трудозатрат или машино-часах работы оборудования. Использование показателя нормальной мощности в качестве базы дает уверенность в том, что все постоянные накладные расходы будут отнесены на производимый продукт при достижении нормальной мощности. Если фактический выпуск превышает запланированный и нормативные трудозатраты выше, чем нормальные, возникает благоприятная ситуация. Фактически постоянные накладные расходы на единицу продукции будут меньше, чем нормативные. Но если фактический выпуск не соответствует ожиданиям (запланированному уровню), то есть падает ниже нормальной мощности, то запланированная сумма постоянных накладных расходов будет приходиться на меньший объем продукции.

5.3. Современные подходы к управлению затратами предприятий строительного комплекса

В строительной отрасли большое внимание уделяется нормированию затрат. Наличие норм позволяет предприятию осуществлять долгосрочное планирование производства, всегда можно составить прогноз изменения расходов в случае колебаний объема производства, расширения производственных мощностей и т. д. Но прогнозы в наши дни оказываются от истины гораздо дальше, чем во времена возникновения системы. Это связано с колебаниями цен на все виды ресурсов, с инфляцией, с постоянно совершенствующимися технологиями производства, а также с довольно нерациональным распределением все возрастающих накладных расходов.

В отчете о доходах и расходах организации за период указываются все измеренные отклонения от нормативов. Причины отклонений выявляются, и выполняется поиск и наказание виновников. В редких случаях нормативы пересматриваются и корректируются. Но существуют затраты, которые в принципе практически не поддаются нормированию, что значительно осложняет объективную оценку производственных и сбытовых расходов.

Нормирование затрат реализуется по-разному в организациях различных отраслей и различных масштабов производства, однако каждое предприятие, приступая к разработке системы нормирования должно адекватно оценить достоинства и недостатки такой системы. К достоинствам системы нормативного формирования затрат можно отнести следующее:

1) наличие нормативов в организации позволяет сформировать достаточно подробные бюджеты, в то время как отсутствие таковой системы ведет к несогласованному движению производственных и финансовых ресурсов в организации даже в краткосрочном периоде;

2) наличие нормативов в организации позволяет проводить детальный анализ отклонений и выявлять проблемные области в производственном процессе, требующие повышенного внимания;

3) система нормативов выполняет определенную психологическую или даже воспитательную функцию в трудовом коллективе: технологические карты, нормативные спецификации, бюджеты, помогают сотрудникам сформировать личное представление о формировании стоимости производимой продукции;

4) работа по нормативам в организации стимулирует к поиску лучших методов работы, к поиску резервов экономии ресурсов и повышению отдачи от их использования.

В качестве недостатков могут быть выделены следующие:

1) достаточно сложно выработать приемлемый уровень нормативов; использование завышенных уровней нормативов может рассматриваться как «невыполнимое», что сводит на нет все достоинства внедрения системы нормирования затрат на предприятии;

2) достаточно сложно и экономически не оправдано внедрение системы нормирования затрат при широком ассортименте и неоднородности продукции предприятия: внедрение этой системы экономически обоснованно, если продукция предприятия однородна, и затраты по разработке нормативов не превысят отдачу от внедрения системы нормирования затрат;

3) достаточно сложно оградить систему нормирования затрат от влияния инфляционных процессов в экономике, особенно если темпы инфляции достаточно высоки;

4) достаточно высока стоимость внедрения и поддержания в рабочем состоянии системы нормирования затрат.

Но несмотря на все сложности и проблемы, связанные с внедрением, система нормирования затрат широко используется в практике предприятий производственной сферы и лежит в основе

оперативного внутрифирменного планирования. В строительной отрасли ситуация, связанная с управлением затратами несколько отличается от прочих отраслей. Это связано с тем, что очень большие объемы строительства реализуются за счет государственного финансирования, а также с высокой степенью значимости строительной продукции. Строительные организации и сегодня обеспечены достаточным объемом нормативной информации. В строительной отрасли нормы расходов ресурсов едины, они объединены в сборники элементных сметных норм, которыми пользуются все организации. Основными сборниками, содержащими нормативы по строительству являются ГЭСНы (Государственные элементные сметные нормы) и ФЕРы (Федеральные единичные расценки). Исключением является строительство особо сложных и уникальных объектов, для которых разрабатываются индивидуальные нормы.

Сегодняшняя система нормирования в строительстве очень хорошо вписывается в основные положения классической системы управления затратами – стандарт-кост (Standard Costing). Это одна из основных и наиболее простых методик управления затратами является, которая возникла в начале XX в. в США. В ее основе лежит разработка натуральных и стоимостных нормативов расхода всех видов ресурсов, причем на инженерном уровне. Фактические по результатам периода затраты труда, материалов, машинного времени сравниваются с нормативными, затем проводится анализ отклонений. Для каждого отклонения определяются причины, выполняется поиск путей его устранения. Систему учета стандарт-кост можно представить в виде схемы, показанной на рисунке 5.1.

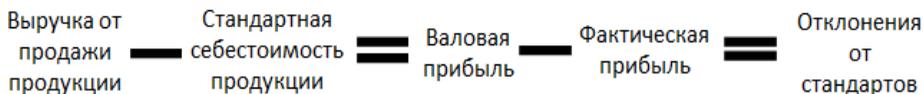


Рисунок 5.1 – Схема выявления отклонений в системе стандарт-кост

Стандарт-кост лучше всего подходит предприятиям, выпускающим материало- и трудоемкую продукцию, чем обусловлено ее широкое применение организациями строительной отрасли. При постоянном совершенствовании норм и контроля их выполнения, трудозатраты по учету расходов будут стремиться к нулю.

Внедрение на предприятии системы стандарт-кост неразрывно связано с реализацией концепции контроллинга. Концепция контроллинга охватывает куда более широкий, чем управление

затратами, круг вопросов. По сути, это система поддержки принятия решений, включающая функции планирования, анализа, учета, контроля всех происходящих на предприятии процессов (рисунок 5.2).

Результатом внедрения на предприятии контроллинга является создание комплексной системы управления организацией, соответствующей современным условиям хозяйствования.



Рисунок 5.2 – Пирамида контроллинга в организации

В строительстве возможно внедрение система ABC-костинг (Activity Based Costing), которая получила широкое распространение в последние годы в зарубежной практике, даже несмотря на то, что ее внедрение выгодно предприятиям, в структуре затрат

которых преобладают накладные расходы. В отличие от прочих систем, издержки при использовании метода ABC учитываются не по центрам ответственности или группам товаров, а по видам деятельности, к которым в строительстве могут быть приравнены виды работ. Алгоритм применения ABC-костинга может быть представлен при помощи схемы (рисунок 5.3).

Согласно концепции ABC, организация представляет собой не совокупность подразделений, а набор выполняемых ею функций. Необходимо очень ответственно относиться к определению направлений деятельности, по которым будут распределяться затраты, чтобы максимально избежать их двойной трактовки. Вторым шагом при внедрении системы ABC-костинга является выбор оптимального кост-драйвера для каждого вида деятельности.



Рисунок 5.3 – Схема применения системы ABC-костинга

Кост-драйвером может выступать время, количество заказов, ремонтов, партий, закупок и т. д. Внедрение системы ABC-костинга является довольно трудоемким и дорогостоящим процессом, однако в условиях все возрастающей доли накладных расходов в структуре затрат многих организаций оно зачастую является оправданным. Для успешного функционирования системы необходим определенный уровень автоматизации рабочих мест.

5.4. Нормирования затрат в строительстве

В строительной отрасли РФ прогрессивной считается система нормативного учета затрат. Эта система предполагает определение и обоснование норм расходования производственных ресурсов, определение нормативной себестоимости строительно-монтажных работ, регулярную корректировку нормативов, учет и документирование отклонений. Такая система позволяет качественно реализовать функцию оперативного контроля уровня затрат, что повышает эффективность управления производства в целом, выявлять резервы снижения себестоимости производства строительно-монтажных работ, поддерживать необходимый уровень рентабельности, конкурентоспособности и устойчивости строительной организации. Система нормативного учета затрат была внедрена в России в середине XX века и ее основной стала система стандарт-кост.

Сегодня большинство предприятий производственной сферы устанавливают нормы расходования производственных ресурсов самостоятельно. Несколько иначе обстоит дело в строительной сфере. Здесь нормативы устанавливаются централизованно, причем это относится как к техническим нормативам, таким как СНиПы (строительные нормы и правила), так и к затрато- или ценообразующим нормативам, таким как ГЭСНы (государственные элементные сметные нормы) и ТЕРы (территориальные единичные расценки). В вопросах, связанных с управлением затратами, более интересны, безусловно, ГЭСНы и ТЕРы. В строительных организациях применяются «Сметные нормы и правила» (Государственные федеральные сметные нормативы – ГФСН) и другие сметные нормативы, необходимые для определения сметной стоимости строительства. Главная функция сметных норм – определение количества материальных и трудовых ресурсов, необходимых для выполнения единицы соответствующего вида работ. Повышенный интерес к нормированию затрат в строительстве связан в первую очередь, конечно же, с особым положением строительной отрасли в общем народнохозяйственном комплексе России. Строительство является одной из важнейших отраслей производственной сферы народнохозяйственного комплекса России. Также этот интерес к нормированию расходования производственных ресурсов в строительстве связан с высокой стоимостью строительной продукции. Стоимость строительной продукции является одной из самых высоких, если не самой высокой, в сравнении с продукцией любой другой производственной отрасли. Также в качестве ключевых причин повышенного интереса к нормированию расходования

производственных ресурсов в строительстве можно назвать один из основных источников финансирования строительного бизнеса в России – это государственные инвестиции. Эти инвестиции могут быть разного уровня – федерального, регионального или местного, но важно то, что достаточно высока доля государственного финансирования при реализации инвестиционно-строительных проектов.

Следует отметить, что в строительстве нормируются не только прямые затраты, которые очень часто отождествляют с переменными, хотя это и спорный вопрос. Так же, как и прямые, в строительстве нормируются и накладные расходы по видам работ. И для большинства объектов применение нормативов, а именно ТЕРов (территориальные единичные расценки) является обязательным. Возникает справедливый вопрос: как при нормировании накладных расходов учитывается объем строительно-монтажных работ? Накладные расходы включают расходы на организацию производственного процесса и управление, и при росте объема работ они должны снижаться на единицу СМР. Однако в данном случае это не учтено. Однако, несмотря на достаточно высокий интерес к нормированию расходования производственных ресурсов в строительстве, нормативно-сметную документацию, применяемую в строительстве, достаточно сложно назвать безупречной. В качестве недостатков современной нормативно-сметной документации в строительстве можно назвать следующие:

1. Основная база нормативно-сметной документации в строительстве остается неизменной с 1984 года. Да, безусловно, сегодня используется база более свежая 2001 года (если в 2014 году слово «свежая» приемлемо по отношению к 2001 году при существующих темпах НТП), и стоимостные характеристики актуализируются, и ежемесячно региональными центрами ценообразования разрабатываются соответствующие индексы. Но это не позволяет учитывать ни достижений научно-технического прогресса, ни современных технологий, которые используются в строительстве, да и нормативов по новым, современным видам работ в этих базах нет. Не учитывают эти базы и применение новых материалов, новой современной техники, инструментов. А это все ведь призвано снизить стоимость производства строительно-монтажных работ, увеличить срок эксплуатации строительных объектов, повысить их энергоэффективность и т.д.

2. В строительстве используются в большинстве случаев один из двух методов ценообразования: базисно-индексный, который предполагает применение ТЕРов, или ресурсный, который ос-

новывается на ЭСНах. Причем при государственном финансировании обязательным способом ценообразования является базисно-индексный. Если провести расчет прямых затрат одного и того же вида работ различными способами ценообразования, то результаты будут не просто разными, а разница возможна в несколько раз или даже на порядок.

3. При нормировании прямых затрат, даже ресурсным способом устанавливаются достаточно жесткие нормативы, совершенно не учитывающие факторы, способствующие снижению удельных прямых затрат. Одним из таких факторов является объем производства. В состав прямых затрат в большем объеме включены переменные затраты, то есть зависящие от объема производства. Такие затраты в единице продукции или работы достаточно стабильны и при незначительном колебании объемов производства не меняются. Однако, при серьезном увеличении масштабов производства эти затраты снижаются. Сказывается так называемый «эффект масштаба производства». Снижение затрат при росте объемов производства достигается за счет углубления специализации, что ведет к снижению брака, росту выработки и др.

4. При установлении нормативов по эксплуатации машин и механизмов совершенно не учитывается уровень загрузки производственных мощностей строительной организации, хотя известно, что чем больше уровень загрузки, тем больше затрат требуется для поддержания машин и механизмов в рабочем состоянии. Кроме того, не учитывается степень износа строительной техники, от которого также зависит сумма затрат, связанных с эксплуатацией машин и механизмов.

5. Небезупречным с точки зрения управления затратами является нормирование накладных расходов и сметной прибыли в строительстве. Так, нормативы по НР и СП устанавливаются по каждому виду работ в процентах от заработной платы рабочих-строителей, машинистов и механизаторов и прописываются в соответствующих сборниках. Однако, в составе накладных расходов достаточно высока доля условно-постоянных затрат, таких как заработная плата управленческого персонала, страховые взносы от этой заработной платы, другие затраты на содержание административно-управленческого персонала, амортизация зданий и сооружений и техники, не задействованной напрямую в производственном процессе, другие затраты, не зависящие от объема производства. Есть, конечно в накладных расходах и переменные затраты, например страховые взносы от заработной платы рабочих-строителей, машинистов и механизаторов, но их немного. Хотя и в

составе прямых затрат есть некоторые элементы постоянных затрат, таких как затраты на амортизацию машин и механизмов в составе затрат на эксплуатацию машин и механизмов. Основным положением большинства систем управления затратами является тезис об оптимальном объеме производства, то есть том объеме производства, при котором затраты на единицу продукции минимальны. Предполагается, что при большем объеме производства стоимость единицы продукции ниже, причем это снижение достигается именно за счет снижения доли постоянных затрат на единицу продукции. При нормировании накладных расходов в строительстве не учитывается не только объем производства всей строительной организации, но даже тот объем, который предполагается при строительстве данного конкретного объекта.

4. То же самое можно сказать о сметной прибыли. Установление норматива сметной прибыли практически сводит к нулю мотивацию к снижению затрат в строительстве, подрывает свободную конкуренцию на рынке строительной продукции или порождает двойную бухгалтерию. Строительной организации-подрядчику нет смысла снижать расходы и цену на свой продукт, если она фактически является монополистом. Это не относится ни в коей мере к рынку жилищного строительства, однако если мы будем говорить о дорожном строительстве или о строительстве объектов, финансируемых из бюджета, или о строительстве в сфере ЖКХ (например, строительство сетей водоснабжения и водоотведения) и т.д. В данном контексте практически теряется всякий смысл управления затратами, так как исчезает мотивация строительной организации.

5. Очень высокая стоимость разработки проектно-сметной документации в строительстве, что негативно отражается на конечной стоимости строительных объектов.

Таким образом, можно сказать, что внедрение системы нормирования затрат является непременным условием реализации функции управления затратами предприятия. В строительстве вопросы, связанные с нормированием, возможно, даже более актуальны, чем в других отраслях. Однако действующая на сегодняшний день нормативно-сметная документация в строительстве не безупречна и требует серьезной доработки, которая позволяла бы учитывать индивидуальные особенности каждой строительной организации.

Несмотря на это, строгая система сметного нормирования усложняет процесс управления затратами, особенно при использо-

вании базисно-индексного метода формирования стоимости строительных объектов, который использует большинство строительных компаний, особенно если речь идет о государственных деньгах. Расходы, предусмотренные плановыми сметами, особенно издержки, связанные с работой оборудования и оплатой труда, порой значительно отличаются от фактических, что обуславливает необходимость двойного исчисления плановых показателей – один раз для расчетов с заказчиками и подрядных торгов, второй – для целей внутреннего планирования. Итогом становится удорожание управленческой деятельности, рост фактических накладных расходов, которые не каждая компания может себе позволить и которые в итоге увеличивают реальную стоимость строительно-монтажных работ.

Как результат, большинство строительных предприятий не уделяют не только должного, но и необходимого внимания менеджменту, ведя разрозненный учет материальных и финансовых потоков. В тех же компаниях, которые все же осуществляют управление затратами, этот процесс зачастую недостаточно автоматизирован, что обусловлено дороговизной и сложностями интеграции существующих программных продуктов, которые к тому же в своем большинстве разрабатываются западными ИТ-компаниями и не учитывают ни российских реалий, ни местного менталитета.

Организация эффективного управления затратами является одной из основных задач, стоящих перед менеджментом любого предприятия. Суть управления затратами заключается в определении наиболее рационального варианта использования всех имеющихся в распоряжении организации ресурсов – материальных, трудовых, финансовых и т. д.

Для дальнейшего рассмотрения данного вопроса необходимо разобраться с тем, что представляют собой затраты, и чем они отличаются от расходов, издержек и выплат. Затраты – это количество ресурсов, используемых в процессе производства и реализации той или иной продукции (либо выполнения работ, оказания услуг). Они всегда измеряются в стоимостной форме.

Расходы могут выражать потребление ресурса как в стоимостной, так и в натуральной форме. Они могут не относиться непосредственно к процессу производства. Согласно общепринятой классификации, расходы подразделяются на:

- 1) расходы по обычным видам деятельности (на приобретение и переработку материалов, эксплуатацию машин, оплату труда, амортизационные отчисления и т. д.);

2) операционные расходы (уплата процентов по кредитам, участие в уставном капитале других компаний, плата за аренду имущества и проч.);

3) внереализационные расходы (штрафы, пени, просроченная дебиторская задолженность, отрицательная курсовая разница и т. д.)

4) чрезвычайные расходы (связаны с пожарами, авариями, стихийными бедствиями).

Издержки отличаются от затрат тем, что они могут не относиться к данному периоду. Они делятся на явные, т. е. фактически произведенные, и неявные, или издержки упущенных возможностей. Издержки представляют собой перемещение финансовых средств, отраженное в учете, в отличие от выплат, которые означают непосредственное перемещение денег. Например, когда возникает задолженность перед поставщиком – это издержки, а когда эта задолженность погашается – выплаты.

Различие между издержками и расходами можно проиллюстрировать следующим примером: когда потребляется тот или иной ресурс, который еще не оплачен – это относится к расходам, и только после оплаты эти расходы станут издержками. Таким образом, затраты, расходы, издержки и выплаты – это разные экономические категории. Однако в тех текстах, где эти различия принципиально не важны, такие понятия, как затраты, расходы и издержки могут условно использоваться как синонимы.

Управление затратами, или кост-менеджмент, предполагает контроль и оптимизацию всех вышеприведенных показателей расходования ресурсов. Кост-менеджмент выполняет также функции планирования и прогнозирования расходов, организации их учета и контроля выполнения планов и норм, анализа и корректировки стратегии предприятия в области издержек.

К задачам управления затратами можно отнести:

- расчет себестоимости продукции;
- выбор системы учета затрат;
- создание информационной базы для принятия управленческих решений;
- построение адекватной нормативной базы хозяйствующего субъекта;
- предотвращение необоснованного расходования всех видов ресурсов;
- определение оптимального объема и ассортимента производства;

– постоянное совершенствование использующейся организацией системы кост-менджмента.

Управление затратами на предприятии базируется на следующих принципах:

- стремление к сочетанию высокого качества продукции с низким уровнем издержек производства;
- осуществление управления на всех этапах жизненного цикла товара;
- совместная работа менеджеров, отвечающих за управление затратами, с инженерами производственных подразделений;
- взаимосвязь роста автоматизации учета и роста качества принятия управленческих решений;
- недопущение лишних затрат.

В свое время при плановой экономике в России достаточно широко использовались принципы системы стандарт-кост, хотя называлось это и по-другому. Нормы и нормативы рассчитывались и обосновывались целыми научно-исследовательскими институтами, которые содержались за счет государства. С внедрением рыночной экономики эти институты исчезли, так как финансирование стало невозможным. Поэтому сегодня стандарты нормативов и норм устанавливаются, как правило, самой организацией. В их определении, помимо служащих экономического отдела, участвуют также мастера производственных участков, прорабы, что обеспечивает более высокий уровень ответственности за выполнение заданных норм.

В 30-х гг. XX века в СССР была разработана система нормативного учета затрат, являющаяся адаптацией американского стандарт-коста к условиям нашей страны. Ведение нормативного учета затрат предполагает выполнение следующих операций:

1. Калькулирование нормативной себестоимости по каждому производимому изделию в соответствии с действующими на предприятии на начало периода сметами и нормами.

2. Выявление изменений существующих норм для перерасчета нормативной себестоимости в следующем периоде, определение эффективности от корректировки норм и необходимости в дальнейших изменениях.

3. Учет фактических затрат производится отдельно по затратам в пределах норм, отдельно по отклонениям.

4. Выяснение причин и виновников определенных отклонений от норм в целях принятия оперативных решений по предотвращению потерь.

5. Расчет фактической себестоимости выпускаемой предприятием продукции, отклонений от действовавших на начало периода норм и изменений этих норм.

Метод нормативного учета затрат подходит для предприятий, производственные процессы которых представляют собой совокупность повторяющихся или одинаковых операций. Для них трудозатраты по созданию и поддержанию нормативного хозяйства будут существенно ниже.

Существует множество подходов к организации кост-менеджмента на предприятии. Выбор одного из них зависит от структурных, производственных особенностей предприятия, а также от состояния отрасли, уровня спроса и условий конкурентной среды. Некоторые концепции управления затратами делают акцент на создание жесткой системы нормативов и контроль их исполнения. Такие системы хорошо подходят для предприятий, имеющих относительно постоянный и довольно узкий ассортимент продукции. Другие подходы базируются на особых способах исчисления себестоимости, позволяющих оценить производственные издержки вне зависимости от объема производства. Подобные концепции позволяют организациям, выпускающим множество различных товаров, эффективно планировать ассортиментную политику. Третьи системы делают акцент на учет затрат по центрам ответственности, видам деятельности и т. д. Четвертые предлагают не выделять управление затратами в общей системе управления предприятием. Некоторые предприятия используют комбинации двух и более подходов.

В качестве наиболее распространенных в мировой и отечественной практике систем кост-менеджмента можно назвать следующие: стандарт-кост, система нормативного учета затрат, директ-костинг, ABC-костинг и прочие системы управления затратами, основанные на концепциях затратнообразующих факторов, добавленной стоимости (Economic Value Added), цепочки ценностей, альтернативности издержек, транзакционных затрат, стратегического позиционирования [2], управления расходами на базе контроллинга, таргет-костинга (Target Costing), кайзен костинга (Kaizen Costing).

Все приведенные выше концепции управления расходами организации имеют свои преимущества и недостатки, обуславливающие их применение на предприятиях различного профиля деятельности.

6. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

6.1. Логика планирования

Планирование – один из важнейших элементов управления, включающий выбор целей хозяйствующего субъекта, а также выбор средств по достижению данных целей. Проблема планирования возникает в том случае, когда имеются альтернативные варианты действия. Поскольку одновременное планирование целей, потенциала и операций для подразделений и предприятия в целом на практике затруднено, принято различать следующие виды или степени планирования.

1. Планирование общих целей или генеральное целевое планирование. Такие планы составляются на период более пяти лет. К планированию генеральных целей можно отнести задание всех экономических и не экономических целей в долгосрочной перспективе хозяйствующего субъекта, то есть разработку его концепции. В этот раздел входит планирование материальных целей (областей деятельности, отраслей и подотраслей, важнейших результатов, которых хотят достичь, а иногда и групп потребителей); стоимостных целей (финансовых результатов и ликвидности); социальных целей (разработка определенной модели поведения по отношению к персоналу, инвесторам, рыночным партнерам, другим общественным группам, государству, а также разработка определенного имиджа предприятия).

2. Стратегическое планирование (или планирование программы и потенциала). Временной интервал данного вида планирования составляет от двух до пяти лет. На данном этапе, на базе установленных генеральных целей определяют в долгосрочном плане структуру и объемы продуктово-ассортиментной программы, а также структуру и объемы потенциала (ресурсов), необходимого для производства и реализации продукции. Предметом стратегического планирования является определение специфической целеориентированной структуры потенциала.

3. Текущее планирование. Основное предназначение данного вида планирования заключается в формировании годовых планов на базе соответствующих стратегических целей с тем, чтобы показать путь развития хозяйствующего субъекта на короткий промежуток времени.

4. Оперативное планирование. Наиболее часто на отечественных предприятиях используется система оперативного бюджетного планирования, определяющая предполагаемые доходы и расходы хозяйствующего субъекта на месяц или квартал. В современных динамично изменяющихся рыночных условиях разработка бюджета на год и более является весьма проблематичной, а планирование на месяц значительно сужает стратегический простор управления, особенно в производстве с длительным производственным циклом. Поэтому оптимальным периодом бюджетного планирования является квартал.

6.2. Организация системы бюджетного планирования на предприятии

6.2.1. Сущность, цели и задачи бюджетного планирования

Бюджет — это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и/или расходы, которые должны быть понижены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Процесс разработки, утверждения, контроля и анализа бюджетов называется бюджетированием. На отечественных предприятиях термин «бюджет» часто заменяется термином «смета».

Система бюджетирования состоит из:

- 1) системы бюджетного планирования деятельности структурных подразделений предприятия;
- 2) системы сводного (комплексного) бюджетного планирования деятельности предприятия.

Эти системы включают процессы формирования бюджетов, структуры бюджетов, ответственность за формирование и исполнение бюджетов, процессы согласования, утверждения и контроля исполнения бюджетов.

Целями внедрения принципов бюджетного планирования являются:

1. Установление жесткого текущего (оперативного) контроля поступления и расходования средств хозяйствующего субъекта.
2. Достижение большей гибкости в управлении и контроле себестоимости продукции.
3. Повышение точности плановых показателей (для целей налогового и финансового планирования).

В соответствии с данными целями в качестве основных задач бюджетирования можно выделить:

1) планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;

2) координация различных бизнес-функций и структурных подразделений хозяйствующего субъекта. Согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;

3) мотивация руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности;

4) оценка выполнения плана центрами ответственности и эффективности работы менеджеров на местах;

5) обучение менеджеров.

Таким образом, основными преимуществами внедрения принципов бюджетного планирования являются следующие:

1) бюджет оказывает положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива;

2) бюджет позволяет координировать работу предприятия в целом;

3) бюджет позволяет усовершенствовать процесс распределения ресурсов и тем самым осуществить режим строгой экономии финансовых ресурсов предприятия, что особенно важно для выхода из финансового кризиса;

4) бюджет способствует процессам коммуникации в организации.

Постоянный анализ бюджета позволяет своевременно вносить корректирующие изменения в деятельность хозяйствующего субъекта.

Однако наряду с этими преимуществами существуют и негативные факторы, препятствующие внедрению систем бюджетирования на отечественных предприятиях:

1. Рыночный фактор, а именно, сложность и дороговизна внедрения системы бюджетирования.

2. Социально-психологические факторы, в частности, такие как интриги внутри хозяйствующего субъекта, которые могут повлиять на распределение ресурсов; конфликты, которые могут возникнуть между лицами, ответственными за разработку бюджетов и лицами ее контролирующими; частое завышение потребности в ресурсах менеджерами структурных подразделений.

6.2.2. Этапы процесса бюджетирования

При разработке бюджетов структурных подразделений и служб предприятия необходимо руководствоваться принципом декомпозиции, который заключается в том, что каждый бюджет бо-

лее низкого уровня является детализацией бюджета более высокого уровня, то есть бюджеты цехов являются вложенными в бюджет производства, бюджеты производства конкретизируют сводный (комплексный) бюджет.

На практике можно выделить ряд этапов процесса бюджетирования.

1. Сообщение основных направлений развития хозяйствующего субъекта лицам, ответственным за разработку бюджетов. Также на данном этапе определяются предполагаемые индексы изменения цен, курсы валют (если предприятие осуществляет операции, требующие расчетов в валюте), темпы инфляции. Следует заметить, что в условиях многопродуктовых производств, потребляющих широкую номенклатуру ресурсов, индексы изменения цен в расчетах могут не учитываться, а вместо этого может использоваться сводный индекс изменения цен либо принимается допущение, что все бюджетные статьи изменяются одинаково на индекс инфляции.

2. Формирование бюджета реализации. Бюджет реализации является основой, на которой базируются все последующие бюджеты, и составляется для определения плановой выручки в денежном выражении. Разрабатывается данный бюджет на основе информации центров дохода. Данный этап является наиболее сложным в процессе планирования, что объясняется влиянием на сбыт целого ряда неконтролируемых факторов с большой долей неопределенности, в частности, таких, как деятельность конкурентов, стабильность поставщиков и покупателей, общее положение на национальном и мировом рынках, циклические, сезонные и другие случайные колебания.

Существует два вида оценки будущего объема продаж: статистическая (на основе математического анализа показателей объемов продаж предыдущих периодов) и экспертная (на основе опроса специалистов центров доходов). Оптимальным для хозяйствующего субъекта является сочетание этих двух методик.

3. Формирование производственной программы. На данном этапе на основе бюджета реализации и данных о необходимой величине производственных запасов по каждому виду продукции рассчитывается объем производства в плановом периоде:

$$X_{ппр} = X_{реал} + X_{зап.х} - X_{зап.и}, \quad (6.1)$$

где $X_{ппр}$ – объем производства в плановом периоде;
 $X_{реал}$, – объем реализации;

X -зап.к – количество необходимых запасов готовой продукции на конец периода;

Хзап. н – количество запасов готовой продукции на начало периода.

4. Формирование бюджетов прямых переменных затрат в расчете на производственную программу хозяйствующего субъекта. В данный раздел входит бюджет затрат на основные сырье и материалы, бюджет затрат на заработную плату основных производственных рабочих, бюджет затрат на основные энергоносители. Основой для расчетов этих видов бюджетов являются нормативы расходования ресурсов на производство различных видов продукции и базовые цены на соответствующие ресурсы.

5. Разработка функциональных бюджетов накладных расходов по отдельным структурным подразделениям хозяйствующего субъекта. На данном этапе на основе организационной структуры хозяйствующего субъекта по каждому структурному подразделению составляется смета расходов, как в натуральном, так и в стоимостном выражении. В бюджеты структурных подразделений входят такие виды затрат, как заработная плата вспомогательных рабочих, администрации, работников обслуживающих хозяйств; амортизация; затраты на электроэнергию, услуги связи; затраты на канцтовары и прочие виды расходов, характерные для различных структурных подразделений предприятия. Составление прогноза рентабельности различных видов продукции. На данном этапе на основе полученных бюджетов прямых переменных затрат и бюджетов функциональных подразделений делаются выводы о предварительной рентабельности продукции и составляются плановые калькуляции.

6. Разработка кредитного и налогового бюджетов. Данные бюджеты планируются только в целом по предприятию. Налоговый бюджет включает в себя все налоги и обязательные платежи в федеральный и бюджеты других уровней, а также во внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования).

7. Бюджет погашения кредитов и займов позволит осуществлять операции по погашению кредитов и займов в строгом соответствии с планом-графиком платежей. Ответственным лицом за формирование данных видов бюджета, как правило, является начальник финансового отдела, согласующим подразделением – бухгалтерия.

8. Подготовка сводного бюджета. На этом этапе данные всех сформированных ранее бюджетов объединяются в сводный бюджет, состоящий из двух частей: доходной и расходной. В доходной части отображаются следующие статьи:

- 1) выручка от реализации основной продукции;
- 2) выручка от прочей реализации;
- 3) доходы от внереализационных операций;
- 4) остатки средств на банковских счетах на начало планового периода;

5) кредиты и займы.

Расходная часть состоит из следующих видов затрат:

- 1) затраты на закупку сырья и материалов;
- 2) затраты на энергоресурсы (по видам энергоресурсов);
- 3) затраты на оплату труда;
- 4) амортизационные отчисления;
- 5) налоги в бюджет;
- 6) платежи во внебюджетные фонды;
- 7) выплаты по кредитам;
- 8) прочие затраты.

9. Координация (согласование) доходной и расходной частей сводного бюджета. Анализ факторов риска невыполнения бюджета.

Основная цель координации доходной и расходной частей сводного бюджета – не допустить возникновения дефицита бюджета, то есть ситуации, при которой итоговая сумма расходной части бюджета превышает итоговую сумму доходной части бюджета. Для текущего управления доходами и расходами хозяйствующего субъекта чрезвычайно важны данные о разнице между временем отгрузки и временем оплаты продукции: удельные веса поставок продукции за предоплату; поставок, оплачиваемых в течение одного-трех месяцев после отгрузки; поставок по бартеру. Обобщение такой информации позволит спрогнозировать реальное поступление денежных средств в планируемом периоде (месяц, квартал, год), которое является основой для формирования Плана движения денежных средств.

При анализе факторов невыполнения бюджета можно выделить две группы рисков:

- 1) риск недополучения (потери) доходов;
- 2) риск увеличения расходной части сводного бюджета.

Алгоритм оценки рисков при формировании бюджета включает расчет следующих показателей:

1. Оценка вероятности невыполнения бюджета в целом (риск) (Рнб) рассчитывается по следующей формуле:

$$P_{нб} = P_{д} + P_{р} \quad (6.2)$$

где $P_{д}$ – вероятность того, что будет получен доход, меньше запланированного бюджетом;

$P_{р}$ – вероятность того, что расходы превысят бюджетный уровень.

$$P_{д} = 1 - P_{r_i}, \quad (6.3)$$

где P_{r_i} – вероятность того, что i -й доход будет получен в размере, не меньше запланированного.

$$P_{р} = 1 - P_{r_j}, \quad (6.4)$$

где P_{r_j} – вероятность того, что j -я статья затрат не будет перерасходована.

2. Оценка выполнения бюджета с учетом рисков по отдельным видам доходов и статьям расходов. Данный этап также называется определением меры риска. Мерой риска (P) является степень влияния отдельных составляющих доходов и расходов, выраженная в процентах или долях, ранжированная соответствующими рисками.

$$P = \sum P_{r_i} * U_{d_i} + \sum P_{r_j} * U_{r_j}, \quad (6.5)$$

где P_{r_i} – вероятность того, что i -й доход будет получен в размере, меньше запланированного бюджетом;

U_{d_i} – удельный вес 1-го вида доходов в общем объеме доходов предприятия;

P_{r_j} – вероятность того, что j -я статья затрат превысит бюджетный уровень;

U_{r_j} – удельный вес j -й статьи затрат в общей сумме расходов предприятия в соответствии с бюджетом.

3. Стоимостная оценка возможных потерь от недополучения запланированных доходов и превышения статей расходов при выполнении бюджета. Этот показатель также называется ценой риска (C) и рассчитывается в абсолютных величинах (руб.):

$$Ц=P=\sum P_{di} \cdot D_i + \sum P_{pj} \cdot R_j, \quad (6.6)$$

где D_i – сумма планируемого i -го дохода;

L_j – сумма расходов по j -й статье.

На основании расчетов по вышеприведенным формулам может быть сформирован сводный бюджет, учитывающий возможные потери.

Для повышения степени гибкости хозяйствующего субъекта к влиянию внутренних и внешних воздействий необходимо на стадии формирования бюджета разрабатывать мероприятия, которые позволят максимально быстро и с наименьшими потерями компенсировать негативные для предприятия изменения. В идеале для предприятия целесообразно разрабатывать несколько вариантов бюджета, и на основании рассмотренных выше показателей выбрать оптимальный.

10. Составление прогноза движения денежных средств. Данный этап ставит перед собой две цели: показывается конечное сальдо на счете денежных средств, которое необходимо для составления прогнозного бухгалтерского баланса; выявляются периоды излишка или нехватки денежных средств.

Для формирования прогноза движения денежных средств чрезвычайно важны данные о разнице между временем отгрузки и временем оплаты продукции, удельные веса поставок продукции за предоплату, поставок по взаимозачетам. Кроме того, необходимо учитывать политику платежей и выплат самого хозяйствующего субъекта по приобретению материальных ценностей, оплаты труда и других расходов.

На основе информации прогноза движения денежных средств составляются более детальные графики платежей и поступлений на каждый период, входящий в срок действия бюджета (неделя, месяц, квартал и т. д.)

11. Разработка проектного бухгалтерского баланса и прогноза финансового положения хозяйствующего субъекта.

12. Предоставление бюджета на утверждение руководству хозяйствующего субъекта.

13. Последующий контроль, анализ и корректировка бюджета в соответствии с изменившимися условиями.

На практике часто случается ситуация, когда происходит задержка платежей за отгруженную продукцию либо происходит взаимозачет встречных платежей. В такой ситуации фактическая до-

ходная часть бюджета сокращается и в целях ликвидации дефицита бюджета возникает необходимость оперативного пересмотра (корректировки) бюджета.

Рекомендуется использовать подход к пересмотру расходов бюджета, который будет основан на выработанной системе приоритетов финансирования (оплаты) текущих расходов предприятия.

В качестве приоритетных рекомендуются следующие затраты (расходы) бюджета:

- заработная плата работников в расчете на производственную программу предприятия; платежи во внебюджетные фонды;
- затраты на закупку материалов, комплектующих, необходимых для выполнения производственной программы предприятия и для обеспечения функционирования производственных помещений и системы комплектаций (инженерных сетей);
- оплата потребляемой электроэнергии;
- выплата налогов в федеральный и бюджеты других уровней.

Рассмотрение этих вопросов (для корректировки бюджета предприятия) рекомендуется осуществлять не реже одного раза в неделю, так как поступление средств на счета бюджета предприятия происходит неравномерно.

В целях осуществления контроля исполнения бюджетов предлагается использовать двухуровневую систему этого контроля.

Нижний уровень – контроль исполнения бюджетов структурных подразделений предприятия, непосредственно осуществляемый экономическими службами этих подразделений, при этом контролируются как сводный бюджет, так и составляющие его функциональные бюджеты.

Верхний уровень — контроль исполнения бюджетов всех структурных подразделений (включая контроль составляющих их бюджетов по статьям затрат), осуществляемый непосредственно менеджером, ответственным за формирование сводного бюджета и руководством хозяйствующего субъекта. Общая схема системы контроля формирования и исполнения сводного бюджета предприятия изображена в таблице 6.1.

Таблица 6.1 – Общая схема системы контроля формирования и исполнения сводного бюджета предприятия

Этапы бюджета	Подразделения, ответственные по этапам	Согласование по этапам	Контроль	Утверждение
Формирование	ФО, ПЭО	Дирекция (Д1) и бухгалтерия (БС)	БС	Директор (Д)
Доходная часть	ФО, ПЭО	Д1 и БС	БС и ФО	Д
Расходная часть	ФО, ПЭО	Д1 и БС	БС и ФО	Д
Исполнение	ФО, ПЭО	Д1 и БС	БС	Д

7. ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ О ФАКТИЧЕСКИХ ЗАТРАТАХ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

7.1. Методы формирования полной себестоимости продукции

Показный метод (система отнесения затрат на заказ) или традиционная система распределения накладных расходов хозяйствующего субъекта

Данная система применяется предприятиями, на которых изделия производятся отдельными партиями, причем партии существенно отличаются друг от друга. Каждая такая партия называется заказом или наряд-заказом. Структурная схема показной методики определения полной себестоимости представлена на рисунке 7.1

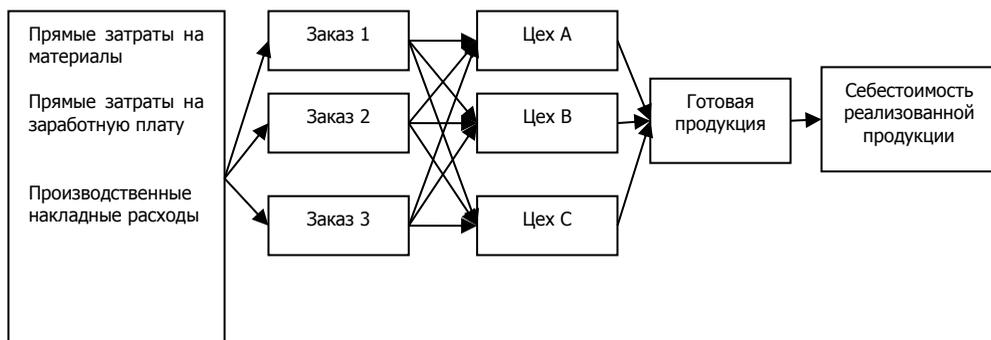


Рисунок 7.1 – Показная методика определения полной себестоимости

Основными особенностями являются аккумулярование данных обо всех понесенных затратах и отнесение их на отдельные виды работ или партии готовой продукции: аккумулярование затрат по каждой завершённой партии, а не за промежуток времени.

Для отображения затрат по заказу используется карточка по учету затрат, состоящая из трех разделов:

1. Прямые материальные затраты. Здесь указывается количество необходимых для производства данного заказа материалов, а также их цена.

2. Прямые затраты на заработную плату. В этом разделе указывается время, необходимое для выполнения заказа, и ставка оплаты труда основных производственных рабочих. Для определения затрат рабочего времени используется карточка учета затрат рабочего времени, в которой отображается следующая информация: номер цеха, Ф. И. О. работника, табельный номер работника, время начала работы, время окончания работы, номер заказа.

3. Производственные накладные расходы. Вспомогательные затраты на материалы, косвенные затраты на труд, амортизацию, коммунальные услуги и другие накладные расходы не могут быть непосредственно отнесены на готовую продукцию. Для этого такие затраты необходимо распределить по готовым изделиям пропорционально некоторой выбранной базе, в качестве которой, как правило, выступает либо труд основных производственных рабочих в натуральном (человеко-часы) или стоимостном выражении, либо, если процесс производства автоматизирован, накладные расходы распределяются исходя из количества машино-часов работы оборудования.

Одним из условий успешного управления затратами является своевременность и полезность информации о затратах. Для обеспечения этого условия используются предварительно рассчитанные коэффициенты распределения накладных расходов. Алгоритм расчета данных коэффициентов выглядит следующим образом: вначале периода ПЭО (планово-экономический отдел) выбирает базу распределения косвенных расходов. Определяется предварительная сумма накладных расходов, которая может быть начислена в течение данного периода времени. Определяется сумма по факторам затрат (человеко-часы, машино-часы), которая может быть включена в себестоимость в течение того же периода времени. Определяется предварительный коэффициент распределения накладных расходов по следующей формуле:

$$КН = \sum \text{Накладных расходов ЦЗ} / \sum \text{Факторов затрат ЦЗ}, \quad (7.1)$$

где ЦЗ – центр затрат.

При помощи этой методики могут определяться как единые общезаводские ставки распределения накладных расходов, так и данные показатели по каждому структурному производственному подразделению хозяйствующего субъекта.

Преимущества:

1) соответствие сложившимся в РФ традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению;

2) относительная простота применения, что говорит о целесообразности использования традиционной системы на мелких или средних предприятиях, выпускающих небольшой ассортимент продукции.

Основным недостатком традиционного подхода является искажение реальной себестоимости вследствие неадекватного распределения накладных расходов на предприятиях, выпускающих широкий ассортимент продукции. Использование традиционного подхода в качестве базового инструмента управления затратами вследствие своей ограниченности в целом неприемлемо для хозяйствующего субъекта.

Попроцессный метод (система отнесения затрат на процесс)

Общая схема попроцессной модели представлена на рисунке

7.2.

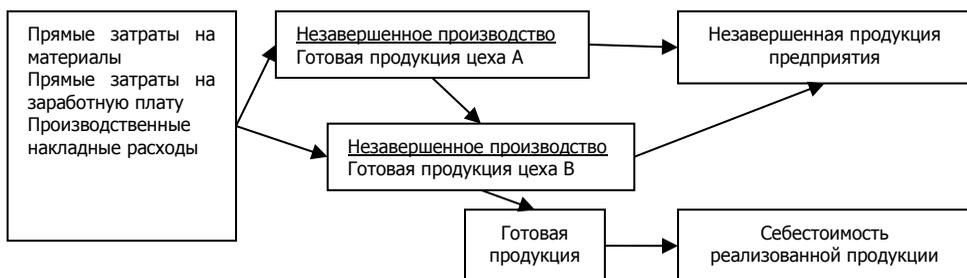


Рисунок 7.2 – Общая схема попроцессной модели

Данная методика применяется в случаях серийного и массового производства на предприятиях, выпускающих большие партии аналогичных изделий. В таких случаях нет необходимости относить затраты на специальные партии, так как изделия в различных партиях идентичны. Здесь к концу периода в производстве остаются незавершенные изделия. По своей сути, такие изделия являются незавершенными по отношению к конверсионным расходам, то есть расходам, включающим прямые затраты на оплату труда и накладные производственные затраты. Это объясняется тем, что при отпуске материалов в производство их затраты сразу же являются на 100% завершенными. Незавершенные изделия не могут рассматриваться как готовые, однако для целей управления затратами готовые и незавершенные изделия должны быть сведены к единой базе – эквивалентному изделию.

Особенности попроцессного метода калькулирования затрат:

- 1) аккумулирование производственных затрат по подразделениям безотносительно к отдельным заказам;
- 2) списание затрат за календарный период, а не за время, необходимое для выполнения заказа.

Общая модель управления затратами при использовании попроцессного метода выглядит следующим образом.

1. Расчет потока физических единиц изделия. Для этого можно использовать следующую формулу:

$$\text{Хнки} = \text{Хнезни} + \text{Хначп} - \text{Хзакони} \quad (7.2)$$

где Хнки — количество незавершенных в конце периода изделий;

Хнезни – количество незавершенных на начало периода изделий;

Хначп – количество изделий, начатых в периоде;

Хзакони – количество изделий, законченных в периоде.

2. Расчет потока эквивалентных изделий. На данном этапе применяется два метода:

метод средней взвешенной, при использовании которого происходит смешение затрат различных отчетных периодов;

метод ФИФО, при использовании которого затраты различных отчетных периодов разграничиваются.

3. Расчет затрат на одно эквивалентное изделие.

4. Анализ общих затрат (как по незавершенному производству, так и по готовым изделиям).

Основным документом, который применяется для анализа и контроля затрат при использовании попроцессного метода, является отчет производственного подразделения, подготавливаемый в конце каждого отчетного периода.

7.2 Основные подходы к организации кост-менеджмента на предприятии

Один из наиболее распространенных подходов к управлению затратами – это внедрение системы стандарт-кост. Система стандарт-кост позволяет исчислять полную себестоимость единицы продукции каждого вида, что помогает устанавливать цены на товары, исходя из реальных затрат на их производство. Однако исчисленная таким способом полная себестоимость слишком зависит от объема производства. В случае его падения затраты на производство единицы продукции возрастут, и, если не будет снижена

доля прибыли в стоимости, цена увеличится соразмерно росту затрат, что значительно снизит шансы товара в конкурентной борьбе.

Система нормативного учета затрат сохранила много черт стандарт-коста, от которого она произошла. Обе системы предполагают раздельное ведение учета расходов по местам их возникновения и по центрам ответственности. В обеих системах учет отклонений ведется не только для принятия долгосрочных управленческих решений, но и для оперативного реагирования на нарушения технологии производства. И стандарт-кост, и система нормативного учета требуют исчисления жестких нормативов, калькуляция по которым осуществляется еще до начала периода, в котором будет осуществляться производство соответствующей продукции.

Но имеются и существенные различия. И самое главное из них можно проследить в бухгалтерском учете выявленных в производственном и сбытовом процессе отклонений. В системе стандарт-кост отклонения накапливаются на особом счете, затем в конце отчетного периода списываются на финансовые результаты. В случае нормативного учета мы наблюдаем прямо противоположную картину. Фактическая и нормативная себестоимость собираются на одном счете, одна по дебету, вторая по кредиту соответственно, а отклонения списываются на затраты [2]. Впрочем, справедливо будет отметить, что в российской практике и при использовании системы стандарт-кост разница между фактической и нормативной себестоимостью зачастую переносится в дебет счета, отражающего финансовые результаты, что противоречит самой концепции их учета.

Система нормативного учета ориентирована на производственные затраты, и, в значительно меньшей мере, на сбытовые, что в условиях современных хозяйственных отношений совершенно недопустимо.

Одним из недостатков системы стандарт-кост и нормативного учета затрат является большая зависимость исчисляемой себестоимости от загрузки производственных мощностей. Решением этой проблемы может послужить разделение затрат на постоянные и переменные, что лежит в основе концепции директ-костинга.

На основе брутто-прибыли, исчисляемой в рамках применения системы директ-костинг, можно гораздо более эффективно осуществлять ассортиментную политику организации. Это происходит благодаря тому, что сравнение товаров и определение рентабельности их производства осуществляется на основе данных

лишь о тех затратах, которые непосредственно связаны с производством того или иного вида продукции.

Система директ-костинг (Direct Costing) («маржинальный учет», «учет суммы покрытия», «учет частичных затрат») стала широко применяться в США с 1953 года, однако основные ее положения были разработаны еще в 1936 году. В основе директ-костинга лежит классификация затрат по отношению к объему производства, то есть на постоянные и переменные. Осуществляется калькулирование себестоимости только с учетом переменных затрат. Далее определяется так называемая маржинальная или брутто-прибыль как разница между выручкой и постоянными затратами. Брутто-прибыль собирается по всему ассортименту продукции и направляется на покрытие постоянных затрат. Директ-костинг предполагает отнесение большинства постоянных затрат на брутто-прибыль. Выделяют два подвида директ-костинга – простой и развитой. Предприятие самостоятельно определяет, какой подвид использовать в зависимости от индивидуальных особенностей производства. Как видно из таблицы, расчет себестоимости в системе развитого директ-костинга осуществляется в несколько этапов, количество которых зависит от производственной структуры предприятия. Система директ-костинг позволяет разделять издержки организации на затраты отчетного периода и расходы, относящиеся к периоду, в котором продукция будет реализована. Определение частичной себестоимости продукции при применении директ-костинга дает информацию более полезную для принятия управленческих решений, чем при исчислении полной себестоимости, что позволяет более точно планировать сбыт и формировать оптимальный продуктовый портфель компании.

Дословный перевод термина direct-costing – учет прямых затрат – предполагает формирование ограниченной себестоимости с включением в нее прямых затрат (только переменных или переменных и постоянных). До сих пор различные исследователи-экономисты не пришли к единому мнению по поводу того, какие виды затрат следует включать в себестоимость, поэтому в теории и практике управления затратами существует несколько концепций системы "Директ-костинг", а именно простой и развитой "Директ-костинг".

Простой "Директ-костинг"

Простой "Директ-костинг" основан на использовании в учете данных только о переменных затратах. В этой системе только переменные затраты распределяются по готовым изделиям, постоянные же целиком относятся на результаты того отчетного периода,

в котором они возникли. Из общей суммы выручки от реализации продукции предприятия вычитаются переменные затраты на производство и реализацию данной продукции. Получается некоторый промежуточный результат, называемый маржинальной прибылью (прибыль-брутто, маржинальный доход, сумма покрытия). Именно при использовании маржинальной прибыли появляется возможность значительно расширить традиционный инструментарий, обеспечивающий принятие управленческих решений. В свою очередь, в системе простого «Директ-костинга» существует два подхода к формированию маржинальной прибыли хозяйствующего субъекта: одноступенчатый (французский) и двухступенчатый (американский).

Французская модель:

Выручка – Переменные затраты = Маржинальная прибыль —
Постоянные затраты = Прибыль-нетто.

Американская модель:

Выручка — Переменные затраты на производство = Производственная маржинальная прибыль – Переменные затраты на реализацию продукции = Торговая маржинальная прибыль – Постоянные затраты = Прибыль-нетто.

Основными преимуществами простого «Директ-костинга» являются:

1. Простота и объективность калькулирования себестоимости, поскольку отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат.

2. Возможность проведения анализа «затраты – объем производства – прибыль».

3. Возможность использования модели при разработке основных направлений деятельности хозяйствующего субъекта, таких как ассортиментная политика, ценовая политика, инвестиционная политика.

В качестве недостатков системы, можно отметить следующие:

1. Некоторая условность разделения общих затрат на постоянную и переменную компоненты может привести к существенному искажению информации для принятия управленческих решений.

2. Как показывает практика, большинство постоянных затрат в долгосрочном периоде становятся переменными, а это требует подробного анализа факторов, вызывающих изменение таких расходов во времени. Система "Директ-костинг" не может обеспечить руководство такой информацией.

3. В числе постоянных затрат есть такие, которые могут быть прямо отнесены на отдельные виды продукции. Такой вид затрат называется прямыми постоянными затратами. В простом «Директ-костинге» они не включаются в себестоимость, вследствие чего информация о реальной себестоимости продукции искажается.

Развитой "Директ-костинг"

В модели развитого «Директ-костинга» сохраняются все преимущества простого «Директ-костинга», поскольку основой такой системы также является определение маржинальной прибыли изделий. Основное отличие данной системы от предыдущей заключается в том, что здесь учитывается специфический характер прямых постоянных затрат. Таким образом, в развитом «Директ-костинге» в себестоимость включаются не только переменные, но и часть постоянных затрат. Иногда эту систему также называют многоступенчатым расчетом сумм покрытия. Наиболее часто многоступенчатый расчет сумм покрытия применяется на немецких предприятиях, где эту методику используют до 80% компаний. Схема определения прибыли методом развитого директ-костинга и пример многоступенчатого расчета сумм покрытия представлены в таблицах 7.1, 7.2.

Таким образом, основное преимущество развитой системы по сравнению с системой простого «Директ-костинга» заключается в том, что пирамидальная (ступенчатая) система калькулирования на базе данных о переменных затратах и прямых постоянных затратах, а также определение системы промежуточных сумм покрытия позволяют более точно контролировать и регулировать затраты как по отдельным видам изделий, так и по различным центрам ответственности.

Таблица 7.1 – Схема определения прибыли методом развитого директ-костинга

Цех АБВГ				Цех ДЕЖЗ			
Участок АБ		Участок ВГ		Участок ДЕ		Участок ЖЗ	
Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Продукт Г	Продукт Д	Продукт Е	Продукт Ж	Продукт З
Выручка А	Выручка Б	Выручка В	Выручка Г	Выручка Д	Выручка Е	Выручка Ж	Выручка З
Переменные затраты А	Переменные затраты Б	Переменные затраты В	Переменные затраты Г	Переменные затраты Д	Переменные затраты Е	Переменные затраты Ж	Переменные затраты З
Маржи- нальная прибыль	Маржи- нальная прибыль	Маржи- нальная прибыль	Маржи- нальная прибыль	Маржи- нальная прибыль	Маржи- нальная прибыль	Маржи- нальная прибыль	Маржи- нальная прибыль
Постоянные затраты А	Постоянные затраты Б	Постоянные затраты В	Постоянные затраты Г	Постоянные затраты Д	Постоянные затраты Ж	Постоянные затраты З	Постоянные затраты И
Сумма покрытия	Сумма покрытия	Сумма покрытия	Сумма покрытия	Сумма покрытия	Сумма покрытия	Сумма покрытия	Сумма покрытия
Постоянные затраты АБ		Постоянные затраты ВГ		Постоянные затраты ДЕ		Постоянные затраты ЖЗ	
Сумма покрытия (АБ)		Сумма покрытия (ВГ)		Сумма покрытия (ДЕ)		Сумма покрытия (ЖЗ)	
Постоянные затраты цеха АБВГ				Постоянные затраты цеха ДЕЖЗ			
Сумма покрытия (АБВГ)				Сумма покрытия (ДЕЖЗ)			
Постоянные затраты предприятия							
Общий финансовый результат							

Таблица 7.2 – Структура многоступенчатого расчета сумм покрытия

Вид продукции	A	B	C	D	E	F	G	H
Выручка от реализации	120000	80000	140000	100000	70000	160000	180000	60000
Переменные затраты	24000	18000	50000	36000	22000	46000	84000	16000
Сумма покрытия 1	96000	62000	90000	64000	48000	114000	96000	44000
Постоянные затраты по видам продукции	22000	12000	16000	8000	14000	10000	18000	4000
Сумма покрытия 2	74000	50000	74000	56000	34000	104000	78000	40000
Сумма	124000		130000		138000		118000	
Постоянные затраты участков	90000		60000		96000		92000	
Сумма покрытия 3	34000		70000		42000		26000	
Сумма	104000				68000			
Постоянные затраты цехов	76000				62000			
Сумма покрытия 4	28000				6000			
Сумма	34000							
Постоянные затраты предприятия	30000							
Производственный результат (+ прибыль – убыток)	+ 4000							

К недостаткам системы можно отнести более сложную классификацию затрат, которая не всегда себя оправдывает на мелких и средних по размеру предприятиях. В этом случае затраты на ведение учета в системе развитого "Директ-костинга" могут превысить экономию затрат от ее внедрения. Простой директ-костинг не учитывает, что некоторые постоянные затраты могут относиться только к одному продукту. Примером может служить дорогостоящая реклама конкретного товара, не имеющая никакого отношения к остальной выпускаемой компанией продукцией. В такой ситуации куда более эффективным будет многоступенчатый учет, характерный для развитого директ-костинга. Однако внедрение такой системы довольно дорого, требует значительных затрат управленческого труда, и, в случае небольших предприятий, довольно редко окупается.

Разделение затрат на постоянные и переменные при использовании любой из модификаций директ-костинга далеко не всегда можно провести с большой долей определенности. Порой дифференциация носит условный характер, что искажает учетные данные и снижает качество принятых на основе этих данных управленческих решений. Также зачастую не учитывается, что некоторые постоянные затраты в долгосрочной перспективе становятся переменными. Но наибольшие проблемы возникают с отнесением на виды продукции косвенных затрат. Их распределение куда более точно осуществляется в ходе применения концепции ABC-костинга.

Поскольку затраты в рамках данной системы относятся на виды деятельности, выявленные проблемы можно соотнести с конкретной деятельностью, а затем связать с определенным функциональным подразделением. Сотрудникам этого же подразделения поручается принятие соответствующих управленческих решений, что исключает внутренние конфликты и обеспечивает высокий уровень деятельности менеджеров.

Внедрение ABC-костинга всегда является довольно сложным и дорогостоящим процессом. Требуются значительные затраты времени и управленческого труда, чтобы разработать модель ABC для конкретного предприятия. Для внедрения этой модели необходим высокий уровень автоматизации, в первую очередь, товарных и сырьевых складов, а также передачи материалов в производство. Еще одним обязательным условием перехода на ABC-костинг являются гибкие системы управленческого и бухгалтерского учета.

К недостаткам использования концепции ABC можно отнести также значительный период времени, проходящий между внедре-

нием системы и моментом, когда результаты будут заметны и получаемая управленческая информация станет действительно релевантной. Однако после накопления достаточного объема данных себестоимость продукции с высокой долей накладных расходов будет оцениваться значительно точнее, чем при применении директ-костинга.

Сводная характеристика рассмотренных систем кост-менеджмента представлена в таблице 7.3. Совпадение в таблице данных о системе нормативного учета затрат и системе стандарт-кост вызвано тем, что они являются родственными, а различия между концепциями проявляются скорее в бухгалтерской, чем в экономической сфере.

Таблица 7.3 – Сопоставление наиболее распространенных на российских предприятиях систем кост-менеджмента

Концепция управления затратами	Необходимость ведения управленческого учета	Учет накладных расходов	Исчисляемая себестоимость продукции	Характеристика предприятий, на которых концепция может наиболее эффективно функционировать
Стандарт-кост	Отсутствует	Совместно с прямыми	Полная	Предприятия с относительно постоянным технологическим процессом и узким ассортиментом выпускаемой продукции
Система нормативного учета затрат	Отсутствует	Совместно с прямыми	Полная	Предприятия с относительно постоянным технологическим процессом и узким ассортиментом выпускаемой продукции
Простой директ-костинг	Присутствует	Отдельно от прямых	Частичная	Средние и мелкие предприятия с широким ассортиментом продукции
Развитой директ-костинг	Присутствует	Некоторые НР включаются в частичную себестоимость	Несколько видов частичной	Крупные предприятия с широким ассортиментом продукции
ABC-костинг	Присутствует	Осуществляется по видам деятельности	Частичная и полная,	Предприятия с преобладающей долей НР в себестоимости продукции; высокий уровень автоматизации

Таким образом, в заключении можно отметить следующие недостатки рассмотренных систем управления затратами предприятия:

1) сложность реализации вследствие неприспособленности существующих систем управления затратами к основным принципам учета на отечественных предприятиях;

2) дороговизна реализации вследствие трудоемкости и высоких требований к квалификации управленческого персонала;

3) высокие требования к автоматизации процесса управления предприятием;

4) длительный период внедрения, по истечении которого будут ощутимы положительные результаты.

К достоинствам и преимуществам внедрения любой из систем управления затратами предприятия можно отнести:

1) установление более четкого и качественного контроля затрат предприятия;

2) возможность обеспечения управления любого уровня необходимой актуальной информацией о затратах;

3) возможность аргументированного обоснования принимаемых управленческих решений.

Помимо перечисленных, существуют и другие методы управления затратами предприятий. К наиболее распространенным из них относятся концепции затратнообразующих факторов (рисунок 1), добавленной стоимости (Economic Value Added), цепочки ценностей, альтернативности издержек, транзакционных затрат, стратегического позиционирования, управления расходами на базе контроллинга, таргет-костинга (Target Costing), кайзен-костинга (Kaizen Costing). Концепция затратнообразующих факторов базируется на утверждении, что затраты определяются не объемом производимой продукции, а целым набором факторов, комплексно воздействующих на структуру расходов.

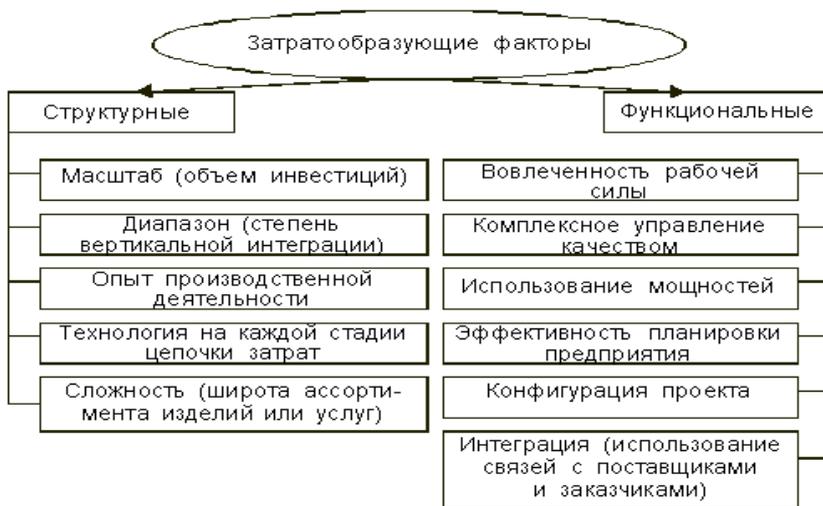


Рисунок 7.3 – Классификация затратообразующих факторов

Эти факторы условно делятся на две группы. Концепция добавленной стоимости предполагает стремление к максимизации разницы между стоимостью закупок и ценой реализации на каждом этапе прибавки стоимости. Этот метод лучше не применять для оценки затрат в материалоемких производствах, так как получаемые данные о материальных затратах зачастую оказываются неполными. Концепция цепочки ценностей была разработана в 1985 году американским экономистом Майклом Портером. По его мнению, управление затратами в традиционных системах начинается слишком поздно, лишая предприятие возможности снижать издержки за счет более эффективной связи с поставщиками, а заканчивается слишком рано, не позволяя учитывать, помимо собственных, расходы потребителя на приобретение и эксплуатацию продукции. Таким образом, метод управления затратами, основанный на рассмотрении полной цепочки ценностей, сосредотачивает внимание управленческого персонала на процессах, протекающих вне предприятия. Концепция альтернативных издержек по сравнению с прочими методиками преследует несколько иные цели и применяется на другом этапе управления затратами предприятия. Данная концепция рассматривает каждое принятое решение как выбор из множества возможных вариантов. Альтернативные затраты показывают, какой убыток или какая экономия были бы достигнуты в

случае выбора другой стратегии использования ресурсов. Исчисление альтернативных издержек является также хорошим инструментом оценки эффективности работы менеджеров. Концепция трансакционных издержек возникла в 60-70-е гг. XX в. в западных странах, в РФ же она начала разрабатываться в 90-х гг. Данный подход предусматривает при исчислении себестоимости продукции учет не только производственных издержек, но и издержек экономических взаимодействий. К ним относятся затраты на поиск и обработку информации, расходы на проведение переговоров, заключение сделок и т. д., издержки на лицензирование и защиту прав собственности, дополнительные расходы, связанные с недобросовестностью контрагентов, управленческие затраты, связанные с принятием решений внутри организации. В современных российских условиях применение концепции трансакционных издержек затрудняется из-за большой доли в структуре трасакций теневых операций.

Концепция стратегического позиционирования была разработана в 90-е гг. XX в. американскими экономистами Дж.Шанком и В.Говиндараджаном. Суть концепции состоит в приоритетности различных компонентов системы управления затратами в зависимости от выбранной предприятием стратегии получения конкурентных преимуществ, а также от состояния отрасли и экономики в целом. Например, анализ затрат на сбыт при реализации стратегии лидерства на основе издержек практически не производится, в то время как для стратегии дифференциации продукции он жизненно необходим. Концепция стратегического позиционирования, наряду с методами учета затратнообразующих факторов и анализа цепочки ценностей, легла в основу метода SQM (Strategic Cost Management) – стратегического управления затратами.

Таргет-костинг, или управление на основе целевых затрат, предполагает планирование издержек производства исходя из данных о целевой цене определенной продукции и желаемой прибыли от ее реализации. Полученные таким способом допустимые затраты представляют собой верхнюю границу расходов на производство и реализацию данного вида продукции. Допустимые затраты сравниваются с издержками производства и осуществления опытно-конструкторских разработок, чтобы выяснить, имеется ли возможность при выпуске этого продукта применения каких-либо нововведений. Необходимо учитывать, что по своему предназначению таргет-костинг служит не столько управлению затратами, сколько оптимизации продукции. То есть, если расходы по какой-либо статье превышают допустимые, выполняется не поиск путей

их снижения, а выявление и устранение недостатков продукта, вызвавших это превышение. Для этой цели создается межфункциональная рабочая группа, состоящая из конструкторов, маркетологов, инженеров производственных участков, менеджеров, отвечающих за качество и т. д. Разработанная в Японии концепция кайзен (с яп. – непрерывное улучшение) означает постоянное совершенствование деятельности предприятия. Это целая философия, охватывающая все выполняемые организацией функции. Для обозначения этой системы также используются термины KVP (Kontinuierlicher Verbesserungs Prozess) и CIP (Continuous Improvement Process). Ответственность за результаты деятельности в рамках реализации концепции кайзен несет каждый работник, однако это означает не поиск виновных в возникающих проблемах, а предотвращение этих проблем. На японских предприятиях, пользующихся системой кайзен, количество рационализаторских предложений, приходящихся в год на одного сотрудника, достигает 30. Управление затратами в рамках концепции кайзен приобретает индивидуальные для каждой организации черты.

7.3. Анализ соотношения «затраты – объем производства – прибыль»

7.3.1. Сущность анализа «затраты – объем производства – прибыль»

На базе системы учета затрат "Директ-костинг" проводится анализ соотношения "затраты – объем – прибыль" (в различной литературе CVP-метод, анализ безубыточности, анализ ВЕР), являющийся мощным информационным инструментом при принятии управленческих решений.

Главной целью проведения такого анализа является исследование поведения затрат и финансовых результатов при различных уровнях деловой активности организации. В основе CVP-метода лежит принцип безубыточности, то есть покрывать расходы можно только тогда, когда совокупный доход за вычетом совокупных переменных издержек равен уровню постоянных издержек. Любой уровень производства сверх точки безубыточности будет рентабельным. Методика проведения данного анализа включает построение на основе данных о предполагаемой выручке, затратах и объемах производства графика безубыточности и расчета целого ряда показателей, центральным из которых является маржинальная прибыль.

Анализ безубыточности является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности

предприятия. Он помогает руководителям предприятий выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск. Однако при его проведении необходимо исследовать целый ряд допущений, в случае невыполнения которых полученная информация будет необъективной:

1. Производится единственное изделие или постоянная номенклатура изделий. Во втором случае при проведении анализа используются усредненные данные по всей номенклатуре.

2. Существуют неизменные цены реализации, с одной стороны, и цены на потребляемые производственные ресурсы, с другой стороны.

3. Поведение постоянных и переменных затрат можно измерить с высокой степенью достоверности.

4. Объем производства должен быть равен объему реализации.

5. Поступающая выручка должна быть прямо пропорциональной объему реализации, при этом и затраты, и выручка имеют линейные зависимости.

6. Производительность внутри релевантного уровня деловой активности не меняется. Это допущение объясняется тем, что изменение производительности приведет к изменению затрат, а соответственно, и к смещению точки безубыточности.

7. Существует лишь одна точка безубыточности. Приверженцы микроэкономического подхода к изучению затрат и анализу безубыточности могут справедливо возразить на данное допущение – такая модель предусматривает наличие двух точек безубыточности (рисунок. 7.4)

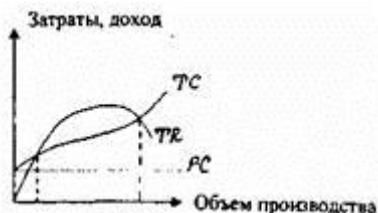


Рисунок 7.4 – Микроэкономический подход к определению точки безубыточности

Особенности поведения кривой общих затрат (ТС) уже были рассмотрены. Поведение кривой совокупного дохода (TR) объясняется тем, что на определенном этапе происходит насыщение

рынка продукцией, и предприятие вынуждено снижать цену для того, чтобы не потерять свою долю рынка. Когда кривая совокупного дохода начинает ниспадать, это означает, что отрицательный эффект от снижения цены превысил эффект от увеличения масштаба. Таким образом, получается две точки безубыточности (А и В), но предварительно рассчитать их величины практически невозможно.

Еще одним фактором возникновения нескольких точек безубыточности являются скачкообразные затраты. И здесь также величины точек безубыточности весьма трудно поддаются анализу и контролю.

Однако, несмотря на вышеперечисленные исключения, на практике совсем необязательно знать совокупные издержки и доход абсолютно для всех уровней производства. Достаточно знать релевантный уровень деловой активности организации, то есть диапазон между объемом производства, которого предприятие придерживалось и которого планирует достичь, и информацию о доходах и затратах, которые имеются. И в этом случае можно говорить о наличии одной точки безубыточности.

7.3.2. Методы расчета точки безубыточности

Порог рентабельности (точка безубыточности) — это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от реализации продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам. То есть это тот объем продаж, при котором хозяйствующий субъект не имеет ни прибыли, ни убытка.

На практике для вычисления точки безубыточности используются три метода: графический, уравнений и маржинального дохода.

1. При графическом методе нахождение точки безубыточности сводится к построению комплексного графика «затраты – объем производства – прибыль». Последовательность построения графика заключается в следующем:

на графике строится линия постоянных затрат (FC), для чего проводится прямая, параллельная оси абсцисс;

на оси абсцисс выбирается какая-либо точка, то есть какая-либо величина объема. Для нахождения точки безубыточности рассчитывается величина совокупных затрат (постоянных и переменных). Строится прямая TC на графике, отвечающая этому значению;

вновь выбирается любая точка на оси абсцисс и для нее находится сумма выручки от реализации. Строится прямая (TR), отвечающая данному значению.

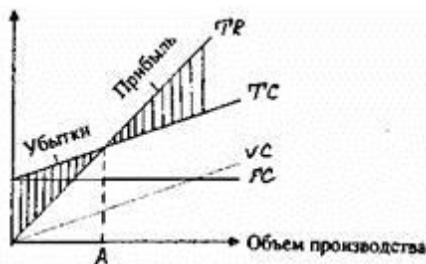


Рисунок 7.5 – Графический способ нахождения точки безубыточности

Изображенная на рисунке 7.5 точка безубыточности (порог рентабельности) – это точка пересечения графиков валовой выручки и совокупных затрат.

Точка безубыточности, на графике это точка А, расположенная на пересечении прямых, построенных по значению затрат и выручки (рис. 7.5). Размер прибыли или убытков заштрихован. В точке безубыточности получаемая предприятием выручка равна его совокупным затратам, при этом прибыль равна нулю. Выручка, соответствующая точке безубыточности, называется пороговой выручкой. Объем производства (продаж) в точке безубыточности называется пороговым объемом производства (продаж). Если предприятие продает продукции меньше порогового объема продаж, то оно терпит убытки, если больше – получает прибыль.

2. Метод уравнений основан на исчислении прибыли предприятия последующей формуле:

$$\begin{aligned} \text{Выручка} - \text{Переменные затраты} - \text{Постоянные затраты} &= \\ &= \text{Прибыль} \end{aligned} \quad (7.3)$$

Детализируя порядок расчета показателей данной формулы для расчета точки безубыточности, ее можно представить в следующем виде:

$$P \cdot X - Y_{vc} \cdot X - Y_{fc} = 0, \quad (7.4)$$

где P – цена единицы продукции;

Y_{vc} – переменные затраты на единицу продукции;

Y_{fc} – постоянные затраты;

X – пороговый объем производства.

Отсюда нетрудно рассчитать пороговый объем производства.

$$X = Y_{fc} / (P - Y_{vc}) \quad (7.5)$$

3. Разновидностью метода уравнений является метод маржинального дохода, при котором точка безубыточности (порог рентабельности) определяется по следующей формуле:

$$X = Y_{fc} / \text{Нмд} \quad (7.6)$$

Нормой маржинального дохода называется доля величины маржинального дохода в выручке от реализации или (для отдельного изделия) доля средней величины маржинального дохода в цене товара (величина $P - Y_{vc}$ из формулы 7.5).

Кроме показателей, рассмотренных при проведении анализа «затраты — объем производства — прибыль», необходимо рассчитать показатели маржинального запаса прочности и уровень производственного рычага. Использование этих показателей поможет быстро решить некоторые задачи, например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска.

Маржинальный запас прочности (МЗП) – это величина, показывающая превышение фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) над пороговой, обеспечивающей безубыточность реализации. Этот показатель определяется следующей формулой:

$$\text{МЗП} = (\text{Фактическая выручка} - \text{Пороговая выручка}) \times 100 / \text{Фактическая выручка}, \quad (7.7)$$

Чем выше маржинальный запас прочности, тем лучше для предприятия.

Производственный рычаг – это механизм управления прибылью предприятия в зависимости от изменения объема реализации продукции (работ, услуг). Данный показатель характеризует долю постоянных затрат в структуре общих затрат данной организации. Эффект производственного рычага может быть рассчитан по следующей формуле:

$$\text{Эпр} = \text{МД}/\text{П}, \quad (7.8)$$

где Эпр – эффект производственного рычага;
МД – маржинальный доход хозяйствующего субъекта;
П – прибыль хозяйствующего субъекта.

Уровень производственного рычага значителен на тех предприятиях, где высока доля постоянных затрат по отношению к переменным. Наоборот, самый низкий уровень операционного рычага наблюдается на тех предприятиях, где производимой продукции, дифференциацию уровня механизации и автоматизации труда. Кроме того, следует отметить, что постоянные затраты в меньшей степени поддаются быстрому изменению, поэтому предприятия, имеющие высокое значение производственного рычага, теряют гибкость в управлении своими затратами, большой удельный вес в составе затрат занимают переменные затраты. Если у предприятия высокий уровень операционного рычага, его прибыль очень чувствительна к изменениям в объеме продаж и незначительное изменение объема продаж приводит к значительному изменению прибыли.

Производственный рычаг является показателем, помогающим менеджерам выбрать оптимальную стратегию предприятия в управлении затратами и прибылью. Величина производственного рычага может изменяться под влиянием цены и объема продаж; переменных и постоянных затрат; комбинации любых из этих перечисленных факторов.

Следует отметить, что в конкретных ситуациях проявление механизма производственного рычага имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать в процессе его использования. Эти особенности состоят в следующем:

1. Положительное воздействие производственного рычага начинает проявляться лишь после того, как предприятие преодолело точку безубыточности своей деятельности.

2. По мере дальнейшего увеличения объема продаж и удаления от точки безубыточности эффект производственного рычага начинает снижаться.

3. Механизм производственного рычага имеет и обратную направленность: при любом снижении объема продаж в еще большей степени будет уменьшаться прибыль предприятия.

4. Между производственным рычагом и прибылью предприятия существует обратная зависимость. Чем выше прибыль предприятия, тем ниже эффект производственного рычага и наоборот. Это позволяет сделать вывод о том, что производственный рычаг

является инструментом, уравнивающим соотношение уровня доходности и уровня риска в процессе осуществления производственной деятельности.

5. Эффект производственного рычага проявляется только в коротком периоде. Это определяется тем, что постоянные затраты предприятия остаются неизменными лишь на протяжении короткого отрезка времени. Как только в процессе увеличения объема продаж происходит очередной скачок суммы постоянных затрат, предприятию необходимо преодолевать новую точку безубыточности или приспособлять к ней свою производственную деятельность. Иными словами, после такого скачка эффект производственного рычага проявляется в новых условиях хозяйствования по-новому.

6. При неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, определяющей возможное снижение объема продаж, а также на ранних стадиях жизненного цикла предприятия, когда им еще не преодолена точка безубыточности, необходимо принимать меры к снижению постоянных затрат предприятия.

При управлении постоянными затратами следует иметь в виду, что высокий их уровень в значительной мере определяется отраслевыми особенностями деятельности, определяющими различный уровень фондоемкости. Однако, несмотря на эти объективные ограничители, на каждом предприятии имеется достаточно возможностей снижения при необходимости суммы и удельного веса постоянных затрат. К числу таких резервов можно отнести существенное сокращение накладных расходов (расходов по управлению) при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка; продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов с целью снижения потока амортизационных отчислений; широкое использование краткосрочных форм лизинга машин и оборудования вместо их приобретения в собственность; сокращение объема ряда потребляемых коммунальных услуг и другие.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должно быть обеспечение постоянной их экономии, так как между суммой этих затрат и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления предприятием точки безубыточности ведет к росту маржинального дохода, что позволяет быстрее преодолеть эту точку. После преодоления точки безубыточности сумма экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли предприятия. К числу основных резервов экономии переменных затрат можно отнести снижение численности работников основного и

вспомогательных производств за счет обеспечения роста производительности их труда; сокращение размеров запаса сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка; обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов и другие.

Использование механизма производственного рычага, целенаправленное управление постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях хозяйствования позволит увеличить потенциал формирования прибыли предприятия.

Для российских предприятий CVP-метод не является официально рекомендованным методом управления затратами. Поэтому пока он может использоваться в основном для прогнозных расчетов. Оценить по достоинству аналитические возможности этого метода могут производители, работающие в условиях реального рыночного хозяйства.

7.4. Принятие управленческих решений на основе информации системы "директ-костинг"

Система "Директ-костинг" может применяться при разработке основных направлений деятельности хозяйствующего субъекта.

Ассортиментная политика. При планировании производственной программы учитывается финансовый вклад (маржинальная прибыль) каждого вида выпускаемой продукции в общую выручку предприятия. Именно на основании данных о переменных затратах можно получить не искаженные распределением косвенных затрат показатели рентабельности выпускаемой продукции. Это позволит выявить изделия с большей рентабельностью и переориентировать производство и сбыт именно на данные изделия. Кроме того, производственные ресурсы предприятия (особенно сырьевые) почти всегда ограничены. С помощью системы "Директ-костинг" можно составить производственную программу с учетом рентабельности каждого изделия и количества, потребляемых на единицу ресурсов таким образом, чтобы суммарная прибыль была максимальной.

Ценовая политика. С использованием системы "Директ-костинг" появляется возможность оперативно реагировать на изменение конъюнктуры, устанавливать цены реализации более обоснованно, что особенно важно при снижении платежеспособного спроса или выхода предприятия на рынок с новыми видами продукции.

Производственная кооперация. Система "Директ-костинг" позволяет сделать мотивированный выбор: покупать или производить, что важно в связи с современными тенденциями к увеличению степени специализации и развитию производственной кооперации.

Расширение производства. Система "Директ-костинг" позволяет правильно оценить целесообразность размещения на предприятии дополнительного заказа, расширения производственной программы.

Капитальные вложения. Наряду с другими методами инвестиционного анализа "Директ-костинг" обеспечивает возможность принятия обоснованных решений о целесообразности инвестиций в новые основные фонды или новые виды продукции, а также позволяет сделать разумный выбор в пользу того или иного варианта капитальных вложений.

8. АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ НА ОСНОВЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СИСТЕМЫ ОТКЛОНЕНИЙ

8.1. Анализ отклонений – основной инструмент управления затратами

Центры ответственности хозяйствующего субъекта, нормативы по элементам затрат, нормативы стандартных калькуляций и учета фактических затрат – эти инструменты являются весьма важными элементами системы управления затратами. Однако основным инструментом данной системы, ее центральным звеном является анализ отклонений фактических затрат от их нормативных значений, которые рассчитываются отдельно по каждому центру ответственности и элементу затрат. Только сравнивая всю сумму фактических издержек с совокупными нормативными издержками по каждой операции центра ответственности за период, можно эффективно анализировать, контролировать и регулировать затраты. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления производством. Менеджер центра ответственности имеет возможность в любой момент воздействовать на протекающие процессы, не дожидаясь окончания периода, на который были разработаны цели и критерии, отражающие их.

Основные факторы, вызывающие отклонения затрат:

1) не выдержаны запланированные объемы производства (вследствие изменения спроса на различные виды продукции или из-за различных трудностей, связанных с ее производством – недостатком мощностей, нехваткой оборотного капитала и т. п.);

2) изменились цены на потребляемые ресурсы (в условиях нестабильности рынка, чем глубже общеэкономический кризис, тем сложнее прогнозировать цены);

3) произошли изменения норм расхода в сторону уменьшения (завышенные нормы были разработаны ранее для выполнения планов, спущенных сверху) или, наоборот, увеличения.

Для эффективного оперативного управления затратами необходимо определить какие отклонения какими факторами вызваны, установить ответственность за произошедшее негативное отклонение, принять решения, позволяющие избежать нежелательных отклонений в будущем. Для этого на практике используют многоуровневую систему анализа отклонений (рисунок 8.1).

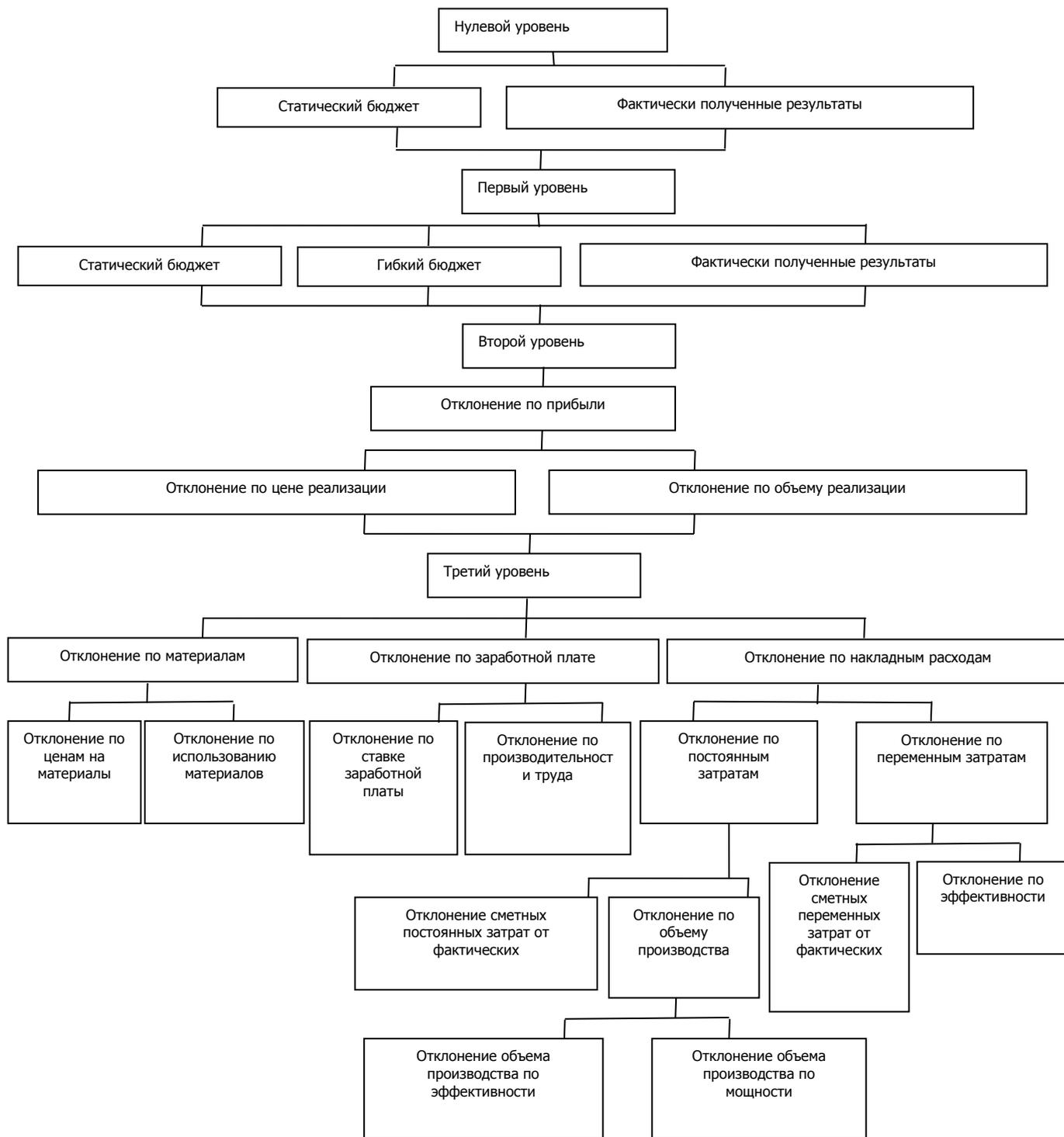


Рисунок 8.1 – Уровни анализа отклонений

В теории и практике управления зарубежными предприятиями система анализа отклонений фактических затрат от нормативных носит название «Стандарт-кост» (от англ. «стандарт» – норма, стандарт и «кост» – затраты, себестоимость). Однако основным инструментом данной системы, ее центральным звеном является анализ отклонений фактических затрат от их нормативных значений, которые рассчитываются отдельно по каждому центру ответственности и элементу затрат. Только сравнивая всю сумму фактических издержек с совокупными нормативными издержками по каждой операции центра ответственности за период, можно эффективно анализировать, контролировать и регулировать затраты. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления производством. Менеджер центра ответственности имеет возможность в любой момент воздействовать на протекающие процессы, не дожидаясь окончания периода, на который были разработаны цели и критерии, отражающие их.

8.2. Уровни анализа отклонений

Многоуровневая система отклонений позволяет в достаточной степени подробно анализировать причины возникновения отклонений и определять ответственных лиц. Сущность данной системы заключается в том, рассчитанная соответствующим образом и отображенная в смете (бюджете) стандартная себестоимость является отправной точкой для последующего выявления и анализа отклонений, а также помогает оценить выполнение бюджета. Основными задачами системы являются:

- обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий;
- установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции;
- составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов, указанием причин их возникновения и ответственных лиц.

Для достижения целей и задач управления затратами используют нулевой, первый, второй, третий уровни анализа отклонений. В основе такого разделения лежит принцип декомпозиции: первый уровень анализа конкретизирует нулевой уровень, а второй и третий уровни являются детализацией первого уровня анализа отклонений. Рассмотрим процесс анализа отклонений подробнее.

Как показано на рис. 8.1 нулевой уровень анализа отклонений предполагает сравнение фактически достигнутых результатов

с данными статического (жесткого) бюджета. Статический бюджет – это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации, где выручка и затраты планируются исходя из одного уровня реализации. В случае несоответствия фактически достигнутого и нормативного объема произведенной продукции на данном этапе нельзя ответить на вопрос, соответствовало ли изменение объема произведенной продукции изменению затрат на производство и реализацию данной продукции. Таким образом, информация, полученная на данном уровне анализа, весьма поверхностна и не обеспечивает полноценного процесса управления затратами. Поэтому на последующих уровнях возникает необходимость более подробного изучения поведения затрат в соответствии с фактическим объемом произведенной продукции.

Первый уровень анализа отклонений выполняется на базе гибкого бюджета, то есть бюджета, скорректированного с учетом фактически достигнутого объема производства и реализации продукции. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком они рассчитываются на основе нормативов жесткого бюджета. Для упрощения расчетов целесообразнее всего воспользоваться таблицей 8.1.

Таблица 8.1 – Схема расчетов

Наименование статьи	Факт	Отклонение. (гр.1-гр3)	Гибкий бюджет	Отклонение (гр.3-гр.5)	Статический бюджет
	1	2	3	4	5
Количество единиц					
Выручка					
Переменные расходы: Основные материалы, Зарплата, Накладные расходы					
Маржинальный доход					
Постоянные накладные расходы					
Прибыль					

Главная задача анализа на данном этапе – в общем виде выявить степень влияния на прибыль двух основных факторов.

1. Изменение объемов производства в натуральном выражении по сравнению с запланированным. Для выявления степени влияния этого доходного фактора на отклонение фактической прибыли от запланированной сравниваются показатели двух бюджетов жесткого и гибкого. Оба этих бюджета составлены исходя из одних и тех же норм. Различия между ними вызваны исключительно объемами реализации.

2. Изменение фактической цены ресурсов по сравнению с запланированной. При этом имеются в виду как цены на потребленные ресурсы, так и цены реализации готовой продукции. Для выявления степени влияния на отклонение фактической прибыли от запланированной этого затратного фактора следует сравнивать между собой фактические данные с показателями гибкого бюджета. И те, и другие определены исходя из одинакового объема реализации в натуральном выражении. Поэтому этот показатель не будет влиять на результаты оценки.

На средних и крупных по размеру предприятиях анализ отклонений от гибкого бюджета должен углубляться и детализироваться путем разбивки элементов затрат, представленных в таблице 15 по статьям затрат и центрам ответственности. Это позволит выявить проблемы на отдельных производственных участках.

Анализ на втором и третьем уровнях является детализацией анализа первого уровня.

Косвенно анализ на втором уровне позволяет оценить работу центров дохода хозяйствующего субъекта (служб маркетинга, сбыта). Фактическая прибыль во многом зависит от эффективности работы этих центров. Продать можно больше или меньше запланированного сметой объема продукции (первый фактор, влияющий на прибыль) и по более высоким или, наоборот, низким ценам. При этом целесообразнее всего рассчитать следующие показатели:

1. Отклонение прибыли по объему реализации продукции ($\Delta П(X)$):

$$\Delta П(X) = (X_{ф} - X_{н}) * П_{н}, \quad (8.1)$$

где $X_{ф}$ – фактический объем реализации продукции;
 $X_{н}$ – сметный объем реализации продукции;
 $П_{н}$ – нормативная прибыль на единицу продукции.

2. Отклонение прибыли по цене реализации продукции ($\Delta \Pi(P)$):

$$\Delta \Pi(P) = (n_{\text{фн}} - n_{\text{н}}) \cdot X_{\text{ф}}, \quad (8.2)$$

где $n_{\text{фн}}$ – фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции.

Данный показатель рассчитывается путем вычитания из фактической цены единицы продукции нормативной себестоимости единицы продукции.

3. Суммарное отклонение прибыли ($\Delta \Pi$):

$$\Delta \Pi = \Delta \Pi(X) + \Delta \Pi(P) = \Pi_{\text{фн}} - \Pi_{\text{н}}, \quad (8.3)$$

где $\Pi_{\text{фн}}$ – фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости на весь объем реализации продукции.

Этот показатель рассчитывается путем вычитания из общей фактической выручки от реализации продукции нормативной себестоимости фактического объема реализации.

$\Pi_{\text{н}}$ – нормативная прибыль на весь объем реализации продукции

Основной целью третьего уровня анализа является подробный анализ факторов, вызывающих изменение затрат на потребляемые хозяйствующим субъектом ресурсы. Косвенно, данный показатель позволяет оценить работу центров затрат хозяйствующего субъекта.

1. Отклонения по прямым материальным затратам.

Данный вид отклонений может возникнуть под влиянием двух факторов: изменения цен на потребляемые материальные ресурсы и изменения расхода потребляемых ресурсов. Рассмотрим подробнее влияние каждого из этих факторов.

Отклонение фактических прямых материальных затрат от нормативных под влиянием цены ($\Delta Y_{\text{МР}}$) можно рассчитать по следующей формуле:

$$\Delta Y_{\text{МР}} = (P_{\text{ф}} - P_{\text{н}}) * X_{\text{фм}}, \quad (8.4)$$

где $P_{\text{ф}}$ – фактическая цена за единицу материала;
 $P_{\text{н}}$ – нормативная цена за единицу материала;
 $X_{\text{фм}}$ – фактический объем закупленного материала.

Как правило, данный вид отклонений для хозяйствующих субъектов РФ является неблагоприятным и слабо регулируемым, вызванным инфляцией, увеличением курса валют и другими факторами, связанными с изменениями экономической ситуации в стране. Но бывают случаи, когда данные отклонения по затратам будут полностью регулируемы. Это, прежде всего, отклонения, связанные с просчетами отдела материально-технического снабжения или других отделов (например, складов). Благоприятные отклонения по цене материалов могут возникнуть как следствие неправильно установленных норм или в результате закупки материалов низкого качества, что, в свою очередь, приведет к ухудшению качества продукции и увеличению количества отходов. Таким образом, возникнет неблагоприятное отклонение по использованию материалов.

Для расчета отклонения фактических прямых материальных затрат от нормативных под влиянием использования материалов (ΔY_{MP}) применяется следующая формула:

$$\Delta Y_{MP} = (R_{\Phi} - R_H(X)) * P_{HM}, \quad (8.5)$$

где R_{Φ} – фактический расход материала;
 $R_H(X)$ – нормативный расход материала, необходимый для фактического выпуска;
 P_{HM} – нормативная цена материала.

Неблагоприятные отклонения данного вида, как правило, контролируются начальником производственного подразделения и связаны с закупкой материалов низкого качества, хищениями, износом оборудования. Отклонения будут нерегулируемыми, если они вызваны изменениями методов производства, изменениями требований по контролю качества и другими объективными причинами.

Далее можно рассчитать совокупное отклонение фактических прямых материальных затрат от нормативных (ΔY_M):

$$\Delta Y_M = (R_{\Phi} - R_H(X)) * P_{HM}, \quad (8.6)$$

где $Y_{HM\Phi}$ – фактические прямые материальные затраты;
 $Y_{MH(X)}$ – нормативные прямые материальные затраты на фактический выпуск (из гибкого бюджета).

2. Отклонения по прямым затратам на оплату труда.

Размер отклонений фактически начисленной заработной платы основных рабочих от ее стандартной величины определяется двумя факторами: отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, то есть по производительности труда:

Отклонение фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных по ставке (ΔY_{zs}):

$$\Delta Y_{zs} = (S_{\phi} - S_n) * T_{\phi}, \quad (8.7)$$

где S_{ϕ} – фактическая ставка заработной платы;

S_n – нормативная ставка заработной платы;

T_{ϕ} – фактически отработанное время.

Как правило, отклонения такого рода являются слабо регулируемыми и неблагоприятными, поскольку заработная плата основному персоналу увеличивается вследствие инфляции, забастовок и по другим объективным причинам. Но бывают и исключения, когда отклонения являются полностью контролируруемыми со стороны начальника производственного подразделения или начальника отдела кадров. Например, если работа, не требующая высокой квалификации, выполняется высококвалифицированным работником и оплачивается по повышенной ставке оплаты труда.

б) Отклонение фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных по производительности труда (ΔY_{zt}):

$$\Delta Y_{zt} = (T_{\phi} - T_n(x)) * S_n, \quad (8.8)$$

где $T_n(x)$ – нормативное время на производство фактического объема продукции.

Причины таких отклонений могут носить как объективный (неконтролируемый) характер, так и субъективный (зависящий от менеджера центра нормативных затрат) характер. Объективными факторами являются: низкое качество основных материалов, отсутствие квалифицированных рабочих кадров, низкое качество работ по ремонту оборудования, его физический и моральный износ, недостатки в организации труда. В случае негативного воздействия первого фактора ответственность возлагается на отдел снабжения, в случае воздействия других факторов ответственность несет администрация хозяйствующего субъекта. Примерами субъективных причин могут быть нарушения трудовой дисциплины и неудовлетворительная организация рабочих мест.

Совокупное отклонение фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных (ΔY_z):

$$\Delta Y_z = \Delta Y_{zs} + \Delta Y_{ZT} = Y_{zф} - Y_{ZH}(X), \quad (8.9)$$

где $Y_{zф}$ – фактические затраты на оплату труда;

$Y_{ZH}(X)$ – нормативные затраты на оплату труда с учетом фактического выпуска продукции (из гибкого бюджета).

3. Отклонения по накладным расходам.

Контроль и анализ накладных расходов представляет собой значительно более трудную задачу, чем контроль прямых затрат, так как ответственность за многие общепроизводственные расходы часто трудно кому-либо приписать однозначно. Большинство таких расходов не могут быть проконтролированы менеджерами конкретных подразделений. Поэтому, для упрощения контроля на данном этапе проводится анализ отдельно для переменных и постоянных накладных расходов хозяйствующего субъекта.

Алгоритм расчета отклонений здесь следующий.

1. Отклонение по постоянным накладным расходам.

Рассчитывается отклонение фактических постоянных накладных расходов хозяйствующего субъекта от нормативных (ΔY_{fc0}) по формуле:

$$\Delta Y_{FC0} = Y_{FCФ} - Y_{FCН}, \quad (8.10)$$

где $Y_{FCФ}$ – фактические постоянные накладные расходы;

$Y_{FCН}$ – нормативные постоянные накладные расходы.

Рассчитывается отклонение фактических постоянных накладных расходов от нормативных по объему производства ($\Delta Y_{FC}(X)$):

$$\Delta Y_{FC}(X) = (T_n - T_n(x)) * S_{FCН}, \quad (8.11)$$

где T_n – нормативное время на производство продукции;

$S_{FCН}$ – нормативная ставка распределения постоянных накладных расходов.

На данном этапе можно провести более детальный анализ отклонений, для этого рассмотрим влияние на объем производства двух факторов: отклонения объема производства по эффективности труда и отклонения объема производства по мощностям:

$$\Delta YFC(X) = \Delta YFC(X)_{\text{эфф.}} + \Delta YFC(X)_{\text{мощн.}}, \quad (8.12)$$

где $\Delta YFC(X)_{\text{эфф}}$ – отклонение фактических накладных расходов от нормативных по объему производства вследствие изменения эффективности труда работников;

$\Delta YFC(X)_{\text{мощн}}$ – отклонение фактических накладных расходов от нормативных по объему производства вследствие изменения мощностей хозяйствующего субъекта.

$$\Delta YFC(X)_{\text{эфф}} = (TН(x) - Tф) * S FCH \quad (8.13)$$

Можно заметить, что экономическое содержание этого отклонения – измерение эффективности труда, что идентично отклонению по производительности. Следовательно, причины возникновения этого отклонения будут теми же, которые были ранее описаны для отклонения фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных по производительности труда.

$$\Delta YFC(X)_{\text{мощн}} = (Tф - Tн) * S FCH \quad (8.14).$$

Возникновение данного отклонения свидетельствует об использовании недостаточных мощностей. Использование мощностей не в соответствии со сметой может иметь несколько причин. Поломка машин и оборудования, нехватка материалов, недостатки производственного планирования, трудовые конфликты и сокращение спроса – все это возможные причины появления неблагоприятных отклонений по мощностям.

Рассчитывается совокупное отклонение по постоянным накладным расходам (ΔYFC):

$$\Delta YFC = \Delta YFC0 + YFC(X)_{\text{эфф}} - YFC(X), \quad (8.15)$$

где $YFC(X)$ – такое значение постоянных накладных расходов, которое по норме должно было бы соответствовать фактически достигнутому объему производства:

$$YFC(X) = TН(x) S FCH \quad (8.16).$$

2. Отклонения по переменным накладным расходам.

Рассчитывается отклонение фактических переменных накладных расходов хозяйствующего субъекта от нормативных (ΔYVC) по формуле:

$$\Delta YVC0 = YVC\Phi - YVC\Phi(x) \quad (8.17)$$

где $YVC\Phi$ – фактические переменные накладные расходы;
 $YVC\Phi(x)$ – нормативные переменные накладные расходы, скорректированные на фактический объем производства продукции:

$$YVC\Phi(x) = T\Phi + S FCH, \quad (8.18)$$

где $S FCH$ – нормативная ставка переменных накладных расходов.

Рассчитывается отклонение переменных фактических накладных расходов от нормативных по эффективности ($\Delta YVC\text{эфф}$):

$$\Delta YVC\text{эфф} = (T\Phi - TH(X)) S VCH \quad (8.19)$$

Рассчитывается совокупное отклонение по переменным накладным расходам (ΔYvc):

$$\Delta Yvc = \Delta YVC + \Delta YVC\text{эфф} = YVC\Phi - YVCH(x) \quad (8.20)$$

где $YVCH(x)$ – значение переменных накладных расходов, которое по норме должно было бы соответствовать фактически достигнутому объему производства:

$$YVCH(x) = TH(x) * S FCH \quad (8.21)$$

После проведения всех расчетов целесообразно составить таблицу, которая будет отображать взаимосвязь нормативной и фактической прибыли, и показывать все отклонения, в результате которых произошло их несоответствие.

Приведенная методика оценки отклонений на основе использования информации о нормативных затратах является весьма эффективным средством для анализа и контроля прямых затрат, но, как показывает практика, данная система не всегда может обеспечить руководство корректной информацией о накладных расходах. Поэтому неудивительно, что в последнее время в экономической литературе все больше внимания уделяется новым перспективным методикам управления накладными расходами, отличными от методов системы «Стандарт-кост».

9. СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ КОСВЕННЫМИ (НАКЛАДНЫМИ) ЗАТРАТАМИ

9.1. Функционально-стоимостной анализ

В последнее время в экономике как отечественных, так и зарубежных хозяйствующих субъектов начала четко прослеживаться тенденция увеличения доли постоянных накладных расходов в общей структуре затрат. Вместе с этим усложнился и сам процесс управления затратами, поскольку прежние методы управления накладными расходами уже не могут обеспечить руководство предприятия объективной информацией о затратах. Существующие методики управления затратами в рамках традиционной системы формирования полной себестоимости продукции или системы "Директ-костинг", а также система "Стандарт-кост" являются эффективным средством контроля и регулирования прямых затрат. Однако обладают целым рядом недостатков и не могут обеспечить руководство полноценной для принятия решений информацией о накладных расходах. Таким образом, возникает острая необходимость внедрения для отечественных хозяйствующих субъектов современных методик по управлению накладными расходами. В зарубежной практике для этих целей используются методы функционально-стоимостного анализа, планирование затрат на нулевом базисе, управление целевыми затратами.

Функционально-стоимостной анализ (ФСА) является инструментом управления затратами, который, в отличие от других методик, строится на изучении функций объекта и последующем анализе этих функций с целью минимизации затрат на ее реализацию. Основные классификации ФСА:

1. По моменту проведения исследования на этапе жизненного цикла наблюдаемого объекта:

объекты находятся на стадии разработки. Цель ФСА – формирование стоимостных характеристик объекта;

объекты уже созданы или введены в действие. Цель ФСА – улучшение стоимостных характеристик объекта.

2. По предмету исследования:

ФСА продуктов. Проблемы проведения ФСА продуктов достаточно подробно рассмотрены в различных литературных источниках. Кроме того, трансформация функций продукта очень часто связана с большими издержками на изменение конструкции изделия, технологических процессов, вследствие чего отрицательный эффект от увеличения затрат может превысить положительный

эффект от проведения ФСА. Поэтому ФСА продуктов мы подробно рассматривать не будем, а данный раздел посвятим исследованию ФСА процессов (а именно, ФСА бизнес-функций хозяйствующего субъекта), потому что его проведение связано с более низкими затратами по сравнению с ФСА продуктов, а положительный эффект от внедрения может быть, гораздо выше.

ФСА процессов. ФСА бизнес-функций хозяйствующего субъекта является одной из методик, позволяющей эффективно управлять накладными затратами как на оперативном, так и на стратегическом уровне.

В настоящее время в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой на основе ФСА разработана целая концепция управления затратами ABC (activity based costing) – management. ABCM – это теория потребления ресурсов, обеспечивающая эффективное управление затратами. Здесь внимание акцентируется не на том, чтобы распределить накладные расходы по заказам, а на том, чтобы определить операции, потребляющие ресурсы. После определения данных операций разрабатываются программы управления этими ресурсами. В результате достигается более рациональное распределение ресурсов компании вследствие снижения уровня накладных расходов.

На предприятии использование метода ФСА преследует две основные цели:

1. Снижение накладных расходов предприятия. Как было показано выше, традиционные системы управления затратами в большей степени ориентированы для контроля прямых переменных издержек, но плохо адаптированы для управления постоянными накладными расходами. При использовании ФСА достигается непосредственный контроль причин накладных расходов (носителей издержек), а не самих затрат как таковых, что, в свою очередь, обеспечивает долгосрочный контроль затрат. Данная цель является элементом оперативного уровня управления затратами.

2. Стратегический элемент управления затратами заключается в выявлении возможностей рационализации и совершенствования производственной деятельности предприятия. Это достигается благодаря появившейся возможности менеджеров выявлять направления по улучшению соотношения затраты/полезность для услуг отделов. Основными направлениями по улучшению данного соотношения являются отказ от ненужных бизнес-функций; рационализация существующих бизнес-функций; введение новых бизнес-функций.

Следовательно, ФСА позволяет руководству компании более объективно управлять затратами как на оперативном, так и на стратегическом уровне, оценивая не только их величину, но и причины. Существующие системы управления затратами не дают реального представления о затратах на инспектирование, хранение, перемещение и т.д. Схематическое изображение потоков деятельности (бизнес-процессов) и расчет затрат по бизнес-функциям дают руководству представление обо всей массе понесенных затрат и о лишних затратах, которые продолжает нести хозяйствующий субъект. По своей сути ФСА подобен традиционной (позаказной) системе распределения накладных расходов, но имеет два существенных отличия:

При распределении накладных расходов в качестве базы редко используется труд основных производственных рабочих.

Накладные расходы рассматриваются как совокупность статей, имеющих различные значения для функционирования предприятия, и различные базы распределения.

Стадии проведения ФСА:

1. Определение бизнес-функций предприятия.

При выделении бизнес-функций основных и вспомогательных бизнес-процессов и распределении затрат внутри них, необходимо следовать следующим принципам. Во-первых, выделяются те бизнес-функции, на которые приходится большая или быстро растущая часть расходов или активов. Напротив, бизнес-функции, имеющие небольшую или слабо меняющуюся долю расходов или активов фирмы, могут быть объединены в более широкие категории. Во-вторых, бизнес-функции, затраты которых ведут себя по-разному, должны рассматриваться отдельно. Те же бизнес-функции, которые имеют одинаковые закономерности поведения затрат, могут быть объединены в одну группу. В-третьих, важным критерием для выделения бизнес-функций является поведение конкурентов. Если конкуренты выполняют ту или иную деятельность по-другому, то она должна рассматриваться отдельно. Это объясняется тем, что различия между конкурентами могут привести к тому, что данная бизнес-функция окажется источником конкурентного преимущества или недостатка. Необходимо заметить, что процесс выделения бизнес-функций хозяйствующего субъекта может потребовать нескольких итераций, поскольку не всегда сразу ясны закономерности поведения затрат. Кроме того, в стратегическом анализе затрат часто полезен эвристический подход и

умение делать приблизительные оценки при распределении расходов и активов между бизнес-функциями, особенно когда для получения требуются большие затраты.

2. Создание для каждой бизнес-функции центра затрат.

3. Определение факторов затрат (носителей издержек) для каждой конкретной бизнес-функции хозяйствующего субъекта. Термин "носитель издержек" используется для обозначения событий, от которых зависит величина затрат бизнес-функции. Например, количество принятых заказов для отдела маркетинга и сбыта, количество заказов на закупку для отдела снабжения, количество производственных периодов для затрат на наладку оборудования.

Перенесение затрат с бизнес-функций на созданные продукты.

Проведение анализа накладных расходов и разработка мероприятий по сокращению их уровня.

Следовательно, на практике ФСА использует множество носителей издержек в качестве баз распределения, в то время как традиционная система использует максимум две базы, находящиеся в тесной взаимосвязи с объемом производства. Сравнение традиционной модели распределения накладных расходов и модели распределения затрат по функциям представлено на рис. 8.1.

Однако, как показывает практика, при использовании базы распределения на основе объема производства на продукты с большим объемом будет распространяться большая часть накладных расходов, не учитывая сложность и комплексность производства, следовательно, объемные продукты будут субсидировать малые. Как показывает ФСА, иногда более существенное влияние на затраты оказывают факторы, не связанные с объемом производства, например, ассортимент продукции, сложность и комплексность производства. Следующий пример иллюстрирует данную закономерность.

В качестве основного инструмента ФСА при анализе накладных расходов можно использовать матрицу отклонений по каждой бизнес-функции и ответственным лицам. Вместе взятые данные отклонения будут определять суммарное отклонение фактических накладных расходов от бюджетных. Косвенно данный показатель позволит оценить уровень производительности труда.

Основными проблемами внедрения ФСА могут явиться трудности психологического характера, связанные с боязнью и нежеланием многих менеджеров внедрять прогрессивные методы управления затратами, а также трудности информационного характера,

связанные со слабой степенью развития методологического аппарата по проведению ФСА, недостатком программного обеспечения и средств автоматизации процесса управления затратами.

Однако, как показывает практика, при использовании базы распределения на основе объема производства на продукты с большим объемом будет распространяться большая часть накладных расходов, не учитывая сложность и комплексность производства, следовательно, объемоемкие продукты будут субсидировать малоёмкие. Как показывает ФСА, иногда более существенное влияние на затраты оказывают факторы, не связанные с объемом производства, например, ассортимент продукции, сложность и комплексность производства. Следующий пример иллюстрирует данную закономерность.

Основными проблемами внедрения ФСА могут явиться трудности психологического характера, связанные с боязнью и нежеланием многих менеджеров внедрять прогрессивные методы управления затратами, а также трудности информационного характера, связанные со слабой степенью развития методологического аппарата по проведению ФСА, недостатком программного обеспечения и средств автоматизации процесса управления затратами.

9.2. Планирование затрат на нулевом базисе

Данная методика является инструментом воздействия на накладные расходы в сфере управления предприятием и была разработана в конце 60-х годов для американской компании "Texas Instruments". Основная идея заключается в обосновании заново всех бизнес-процессов и бизнес-функций хозяйствующего субъекта. В то время как традиционный процесс бюджетного планирования часто основывается на чем-то уже существующем, как, например, на смете предшествующего года, и новую смету выводят из нее путем процентной надбавки, планирование на нулевом базисе абстрагируется от старых данных и пытается по-новому достичь целей предприятия.

Основными целями данного метода являются:

1. Снижение накладных расходов хозяйствующего субъекта путем сокращения или устранения излишних работ, например, дублирующих, пересекающихся и ставших ненужными статистических данных и расходов.
2. Перераспределение средств в более важные области.
3. Уплотнение хода работ и улучшение подсистем, например, электронной обработки данных.

Процесс планирования на нулевом базисе проходит в девять этапов:

1. Намечаются подразделения для составления бюджета.
2. Образовываются единица принятия решения (например, отдел как организационная единица).
3. Устанавливаются различные качественные и количественные параметры услуг, оказываемых этими организационными единицами.
4. Определяются экономические методы оказания услуг.
5. Разрабатываются пакеты решений и делается обзор предоставляемых всеми организационными единицами услуг, выясняется каково их влияние на результат, а также количественно невыраженные достоинства и недостатки. На данном этапе для каждого управленческого подразделения могут быть сформулированы примерно три пакета решений. Эти пакеты относятся к различным объемам деятельности подразделений, которые являются причиной различных расходов. Первый уровень решений или минимум деятельности показывает, до какого уровня может быть в исключительном случае снижено функционирование управленческого подразделения без возникновения угрозы существованию предприятия. На втором уровне ставится вопрос, с помощью каких мер могут быть более рационально осуществлены имеющиеся функции. Третий уровень решений относится к более высокому уровню функционирования управленческих подразделений. Основной идеей для определения этого уровня функций являются стратегические соображения: определение основных задач; выявление подразделений, занятых изучением рынка, рекламой, сбытом, планированием производства, управлением, изготовлением, обеспечением качества и т. д. В результате может измениться значение этих функций. Для каждого управленческого подразделения выбирается уровень функций, который должен быть достигнут в будущем.
6. Пакеты решений ранжируются на всех иерархических уровнях снизу вверх в ходе дискуссии руководителей; высшее руководство окончательно устанавливает приоритеты.
7. В соответствии с установленными приоритетами распределяются располагаемые для реализации пакетов решений средства.
8. Руководство информирует сотрудников о ранжированном перечне пакетов решений и располагаемых средствах на накладные расходы.

9. Принятый пакет решений реализуется в конкретные бюджеты мест возникновения затрат с соответствующими данными об ответственных лицах и сроках.

Планирование на нулевом базисе требует тщательного анализа фактического положения и всесторонних работ по новому оформлению, так что этот метод применяется раз в четыре-пять лет.

9.3. Управление целевыми затратами

Управление целевыми затратами является относительно новым методом, позволяющим ориентировать расходы не на самодевулюющие масштабы самого предприятия, а на целевые расходы, которые, в отличие от других систем планирования, выводятся из конкурентоспособных рыночных цен. Целесообразнее всего данный метод применять в серийном производстве отраслей точной технологии, особенно в машиностроении, электронной промышленности и т.д.

Целевые затраты рассчитывают, вычитая из запланированной или целевой продажной цены величину целевой прибыли. Далее можно рассчитать величину целевых расходов по каждому элементу затрат. В дальнейшем целевые затраты могут использоваться в качестве стандартов, и, сопоставляя их с фактическими издержками, можно получать информацию об эффективности расходования средств хозяйствующим субъектом.

Однако на практике существует целый ряд факторов, которые следует учитывать при организации управления целевыми затратами и которые могут оказать негативное воздействие на реализацию данной концепции. Это такие факторы, как:

Отсутствие заинтересованности и поддержки высшего руководства.

Искажение концепции, поскольку программы по целевому управлению затратами обычно встречают сильное сопротивление, если они используют метод кнута для усиления контроля за подчиненными.

Увеличение канцелярской работы и, как следствие, возникновение дефицита времени.

Отсутствие соответствующей квалификации у руководителей и подчиненных.

Отсутствие индивидуальной мотивации в явной и скрытой формах (моральное удовлетворение). Слабая интеграция с другими системами (нормированием, планированием, бюджетированием).



Стратегии неуместных изменений. Проектирование и реализация программы управления целевыми затратами должны быть тщательно спланированы: необходимо внимательно рассмотреть, какими путями система будет спроектирована и кто в ней будет участвовать.

10. СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

10.1. Сущность стратегического управления затратами

Стратегическое управление затратами (СУЗ) представляет собой процесс принятия и осуществления стратегических решений по затратам. Центральным звеном этого процесса является стратегический выбор, основанный на сопоставлении собственного ресурсного потенциала организации с возможностями и угрозами внешнего окружения. СУЗ выполняет вспомогательные функции при формировании и реализации стратегии хозяйствующего субъекта.

В современных условиях организация может реализовывать множество видов стратегий: производственную, товарную, ценовую и т. п. В основе любой стратегии лежат конкурентные преимущества. Конкурентное преимущество – это положение хозяйствующего субъекта на рынке, позволяющее ему преодолевать силы конкуренции и привлекать покупателей. Часто стратегическое управление определяется как управление конкурентными преимуществами [17].

Управление затратами на стратегическом уровне тесно связано с созданием конкурентного преимущества по затратам (рис. 1.2). "Конкурентное преимущество по затратам" хозяйствующего субъекта означает, что совокупные издержки хозяйствующего субъекта при выполнении всех бизнес-функций меньше аналогичных расходов его действительных и потенциальных конкурентов. СУЗ рассматривается в качестве одного из необходимых условий успешного функционирования хозяйствующего субъекта, например «стратегия лидерства по издержкам» или «стратегия снижения себестоимости». На данный момент большинство российских предприятий не проявляет особого интереса к проблемам СУЗ, обеспечивая рентабельность продаж за счет высокого уровня отпускных цен. Отчасти это объясняется тем, что в условиях высокого уровня инфляции эффективно управлять затратами практически невозможно. Однако по мере снижения темпов инфляции стратегия, ориентированная на снижение затрат, становится весьма перспективной для хозяйствующего субъекта, тем более, что в ситуации дезинфляции (снижения темпов инфляции) или дефляции (процесс противоположный инфляции, характеризующийся снижением уровня цен или прекращением их роста), характерной для развитых зарубежных стран, стратегию снижения затрат на 5-10 % провозгласили в качестве основополагающего звена

деятельности большинство компаний. В таблице 10.1 показаны условия для реализации СУЗ, основные преимущества, которые может получить хозяйствующий субъект, а также возможные неблагоприятные факторы и последствия, воздействующие на эффективность СУЗ.

Таблица 10.1 – Условия для реализации СУЗ

Условия для эффективного СУЗ	Преимущества от реализации СУЗ	Возможные неблагоприятные факторы и последствия, воздействующие на эффективность СУЗ
1. Есть доступ к источникам дешевого сырья, рабочей силы или другим источникам снижения себестоимости продукции. 2. На рынке преобладает ценовая конкуренция. 3. Различия в товарных марках малозначимы для покупателей. 4. Спрос на продукцию высокоэластичен по цене и достаточно однороден. 5. Отраслевая продукция стандартизирована, покупатель может приобрести ее у разных продавцов.	1. Появляется возможность использовать низкие затраты в борьбе за долю рынка, ценовой войны или, наоборот, вести наступательную ценовую политику 2. Способность организации диктовать цены действует как дополнительный барьер входа в данную отрасль. 3. Аналогичным образом, возникает барьер для появления товаров – заменителей.	1. Инфляционный рост затрат, подрывающий способность организации к снижению себестоимости продукции. 2. Изменение предпочтений потребителей, их чувствительности к ценам в пользу качества товаров, услуг и других характеристик. 3. Появление технологических новинок, которые сводят на нет преимущества по затратам. 4. Неспособность уловить необходимость смены продукции или сегмента рынка в результате чрезмерного увлечения проблемой снижения себестоимости. 5. Увлечение производством одного вида товара при необходимости обновления всей продукции.

Получить конкурентное преимущество по затратам можно несколькими способами, не только не исключаящими, но и взаимодополняющими друг друга. Данные способы включают стратегический анализ общих затрат, ФСА (управление конфигурацией цепочки ценностей предприятия), управление факторами поведения затрат, управление динамикой затрат, управление транзакционными издержками. Рассмотрим подробнее каждый из способов.

10.2. Основные инструменты стратегического управления затратами

10.2.1. Стратегический анализ общих затрат

Стратегический анализ общих затрат необходим тогда, когда полные издержки по производству и доведению товара до потребителя представляют собой объект повышения конкурентоспособности хозяйствующего субъекта.

Еще одним методом оценки совокупных затрат, который применяется пока еще только на зарубежных предприятиях, является сравнение общих затрат хозяйствующего субъекта с затратами, отображенными в опытной кривой данной отрасли. В основе понятия опытной кривой лежит предположение, что если предприятие накапливает опыт производства продукции, то его реальные затраты без учета инфляции до начала действия закона убывающей отдачи будут уменьшаться предсказуемыми темпами: при удвоении объема выпуска добавленные затраты на единицу продукции уменьшаются на фиксированный процент (обычно 20-30%), который различен для разных отраслей (рисунок 10.1).

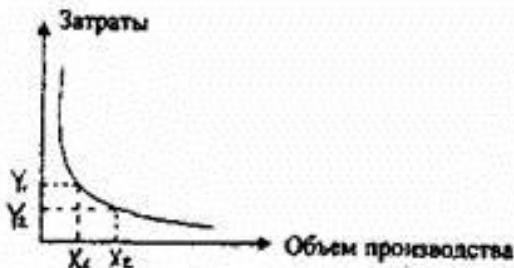


Рисунок 10.1 – Опытная кривая

Основными причинами существования опытной кривой является действие различных факторов поведения затрат. Очевидно, что реализация потенциальной возможности снижения затрат по мере роста объема производства зависит от эффективности системы управления затратами хозяйствующего субъекта. Следует отметить, что российские органы статистики публикуют информацию о структуре затрат в целом по промышленности и по ее отдельным отраслям, которая, несомненно имеет важное значение для сравнительного анализа издержек отдельного предприятия. Однако информация об опытных кривых для отдельных отраслей,

которая имеется в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой, в отечественной системе статистики пока отсутствует.

10.2.2. ФСА

Концепция проведения ФСА уже была нами подробно рассмотрена в разделе 9.1 данного пособия. В этом разделе мы остановимся на стратегических аспектах данного анализа.

Поведение затрат фирмы, а также ее положение относительно затрат конкурентов определяется бизнес-функциями, которые выполняет предприятие в ходе конкуренции в отрасли. Таким образом, с одной стороны, необходимо анализировать затраты в рамках каждой из этих бизнес-функций, а не всего предприятия в целом. С другой стороны, конкурентное преимущество нельзя понять без целостного, системного взгляда на предприятие.

Устранить данное разногласие позволяет предложенная М. Портером концепция «цепочка ценности предприятия», которая позволяет достаточно четко анализировать бизнес-функции хозяйствующего субъекта с системной точки зрения. Ценность представляет собой сумму, которую покупатели готовы заплатить за продукцию, предлагаемую фирмой, или, другими словами, ценность – это общая выручка, которая отражает цену, установленную на товары или услуги, а также их количество, которое предприятие может продать. Если эта величина превышает затраты на создание ценности, то фирма работает с прибылью, что является целью любой стратегии. Маркетинг, производство, управление, финансы и многие другие бизнес-функции хозяйствующего субъекта играют свою роль в создании ценности и конкурентного преимущества. Все бизнес-функции хозяйствующего субъекта объединены в единый комплекс – «цепочку ценности». Каждая из ее составляющих имеет свою структуру затрат. Поведение затрат часто подвержено влиянию со стороны бизнес-функций как внутри, так и вне фирмы. Концепция ФСА и «цепочки ценности» позволяет достаточно подробно анализировать затраты внутри как отдельной бизнес-функции, так и внутри их совокупности, и эффективно управлять ими на стратегическом уровне.

Общий вид "цепочки ценности" хозяйствующего субъекта по М. Портеру представлен в таблице 10.2.

Таблица 10.2 – Общий вид "цепочки ценности" хозяйствующего субъекта

Вспомогательные бизнес-процессы	Управленческая инфраструктура фирмы				
	Управление человеческими ресурсами				
	Развитие технологий				
Основные бизнес-процессы	Запасы Материалы Персонал	Производство	Хранение и распределение продукции	Маркетинг и сбыт	Сопровождающие услуги

Таким образом, весьма эффективным инструментом стратегического управления затратами является анализ и трансформация «цепочки ценности» хозяйствующего субъекта. Часто основная задача здесь связана с организацией отделов маркетинга и сбыта, усовершенствованием инфраструктуры, управлением персоналом на основе общеизвестных принципов управления в условиях рынка.

10.2.3. Управление факторами поведения затрат

Поведение затрат зависит от структурных факторов, которые М. Портер назвал *cost drivers* (дословно: двигатели затрат). В русскоязычной аббревиатуре такие структурные факторы называются факторами поведения затрат (ФПЗ). Согласно Портеру, существует десять главных ФПЗ, а именно: масштаб, обучение, схема использования ресурсов, связи между разными видами деятельности, взаимосвязи между родственными деловыми единицами, интеграция, выбор времени, политика фирмы, место расположения, институциональные факторы.

Часто взаимодействие нескольких ФПЗ определяет поведение затрат данной бизнес-функции. Кроме того, относительная важность данного ФПЗ сильно меняется для разных бизнес-функций. Поэтому никогда какой-нибудь один ФПЗ не будет полностью определять конкурентное положение фирмы по затратам. Далее рассмотрим подробнее влияние каждого ФПЗ на затраты.

Влияние масштаба на затраты. Как известно из экономической теории, и как показывает практика, в долгосрочном периоде абсолютное большинство затрат носит переменный характер. Соответственно, поведение затрат будет полностью зависеть от масштаба производства продукции хозяйствующим субъектом. Важно учитывать два аспекта влияния данного ФПЗ на затраты: положительный эффект масштаба и отрицательный эффект масштаба, возникающий вследствие действия закона убывающей отдачи. По-

ложительный эффект масштаба (или эффект экономии) имеет место, когда предприятие может выполнять ту или иную деятельность более эффективно в больших объемах.

Обучение. Затраты, связанные с определенной деятельностью, могут уменьшаться благодаря эффекту обучения, которое приводит к повышению ее эффективности. В число механизмов, приводящих к снижению расходов, входят такие факторы, как оптимизация схемы работ, улучшение расписания; повышение эффективности рабочей силы; модификация продукции, приводящая к облегчению ее производства; процедуры, повышающие интенсивность использования активов; выбор более подходящих для производственного процесса сырья и компонентов. Обучение может также приводить к снижению расходов по строительству заводов, торговых точек и других объектов.

Обучение может передаваться от одной фирмы к другой через поставщиков, консультантов, бывших работников. Это явление называется эффектом перелива.

Схема использования ресурсов. Если с деятельностью связаны значительные постоянные затраты на оборудование, помещения, персонал, тогда ее затраты будут чувствительны к интенсивности использования ресурсов. Различные способы организации данной бизнес-функции могут влиять на характер поведения затрат в зависимости от степени загруженности имеющихся в распоряжении ресурсов.

Схема использования ресурсов частично зависит от внешних условий и поведения конкурентов (особенно их инвестиционной политики), частично от политики самой фирмы в таких областях, как маркетинг выбора ассортимента производимой продукции.

Для многих предприятий переходной экономики характерна слишком высокая численность персонала, получающего фиксированный оклад, но работающего неэффективно. Это существенно ухудшает их схему использования ресурсов. Положение усугубляется экономическим спадом и тем обстоятельством, что работники часто являются акционерами предприятия, влияющими на его политику (результат проведенной приватизации). Кроме того, серьезную проблему представляет широкое распространение неквалифицированного ручного труда в промышленности России.

Связи между различными бизнес-функциями. Затраты, связанные с некоторой деятельностью, часто зависят от того, как выполняются другие бизнес-функции. Это значит, что поведение затрат в данной деятельности может быть понято только после анализа связей этой деятельности с другими бизнес-функциями.

Когда бизнес-функции хозяйствующего субъекта связаны между собой, то существует возможность уменьшения их суммарных затрат путем изменения одной из них. Возможна даже ситуация, когда увеличение расходов на одну бизнес-функцию приводит к общему снижению затрат.

Взаимосвязи между родственными бизнес-единицами. Важнейшей разновидностью таких взаимосвязей является разделение той или иной деятельности между деловыми единицами. Такие виды деятельности, как обработка заказов, организация сбыта, маркетинг, могут быть распределены между несколькими бизнес-единицами компании. Это распределение может повысить эффективность данной бизнес-функции за счет увеличения ее масштаба, более быстрого движения затрат фирмы вниз по кривой обучения или оптимизации схемы использования ресурсов фирмы. Другая форма взаимосвязи – использование одного know-how в разных областях бизнеса компании. Эта взаимосвязь может привести к снижению затрат, если бизнес-функции в деловых единицах, использующих know-how, подобны если наличие know-how имеет большое значение для повышения эффективности этой деятельности.

Однако создание взаимосвязей между бизнес-единицами всегда сопряжено с затратами, которые необходимо сравнивать с потенциальными выгодами от их использования.

Интеграция. Интеграция может уменьшить затраты по следующим причинам: во-первых, она избавляет фирму от необходимости расходов по снабжению, транспортировке и другим бизнес-функциям, связанным с рынком. Во-вторых, интеграция уменьшает рыночную власть поставщиков или покупателей. В-третьих, интеграция может создать условия для непрерывного производства, которое приводит к экономии затрат за счет устранения дорогостоящих производственных этапов (например, разогрева стального проката при направлении его в цех металлообработки).

Интеграция также может привести и к росту затрат из-за недостаточно гибкого управления; дороговизны выполнения данной деятельности внутри предприятия по сравнению с независимыми поставщиками; из-за отсутствия мотивации для повышения эффективности деятельности по причине отсутствия выбора между поставщиками; из-за повышения выходных барьеров из отрасли. Часто оптимальным решением может стать дезинтеграция.

Выбор времени. Часто на затраты фирмы в той или иной деятельности влияет время ее выхода на рынок со своей продукцией.

Предприятие может получить преимущество благодаря более раннему или, наоборот, более позднему, чем у конкурентов началу своей деятельности в определенной области бизнеса.

Выбор времени может быть важен для затрат предприятия не только с точки зрения выхода на рынок, но и с точки зрения циклических колебаний деловой конъюнктуры. Здесь возможна стратегия покупки основных средств и других активов в период спада деловой активности по минимальным ценам (как это делают финансовые группы в России в настоящее время). Однако при этом необходимо иметь в виду, что данное преимущество может оказаться недолговечным, если фирме придется осуществлять обновление своих фондов в условиях экономического роста. Это может привести к ухудшению конкурентного положения по затратам.

Политика фирмы. Выбор политики в определенной области деятельности фирмы отражает ее стратегию и поэтому часто является следствием компромисса между снижением затрат и дифференциацией, сознательно принимаемого предприятием. При этом выбор не зависит от других ФПЗ. Наибольшее значение для затрат имеет политика фирмы в следующих областях:

- конструкция и характеристики продукции;
 - разнообразие ассортимента;
 - уровень сопровождающих услуг;
 - политика формирования бюджета на маркетинг и развитие технологий;
 - время поставки готовой продукции;
 - категории обслуживаемых клиентов (например, крупные или мелкие);
 - используемые посредники (например, многочисленные мелкие или небольшое число крупных);
 - выбор технологии производства независимо от масштаба, времени или других ФПЗ;
 - требования, предъявляемые к сырью, материалам и другим входным ресурсам, приобретаемым со стороны;
 - заработная плата и льготы, предоставляемые персоналу предприятия, по сравнению со средним уровнем в отрасли;
 - политика управления персоналом, включая наем, подготовку и мотивацию работников;
 - процессы оперативного управления производством, ремонтом, продажами другими бизнес-функциями.
- Местоположение. Данный фактор может влиять на затраты различными путями: за счет стоимости рабочей силы в регионе,

наличия квалифицированных управленческих кадров и специалистов в научных областях, наличия источников сырья, энергии и т. д. Кроме того, климат, культурные нормы и потребительские вкусы зависят от местоположения. Причем они влияют не только на потребность в том или ином товаре, но и на способ выполнения бизнес-функции (например, виды льгот персоналу частично определяются местными обычаями).

Институциональные факторы. Институциональные факторы включают в себя правительственное регулирование, налоговую и финансовую политику, деятельность профсоюзов, таможенное законодательство и т.д.

В условиях переходной экономики в России этот фактор поведения затрат превосходит по значению все предыдущие. Объясняется это отсутствием или противоречивостью правовой базы во многих областях деятельности фирмы и, как следствие, непредсказуемостью и субъективизмом многих решений властей разных уровней

10.2.4. Управление динамикой затрат

Помимо анализа поведения затрат в определенный момент времени компания должна учитывать их динамику, то есть их эволюцию во времени, обусловленную действием факторов, не зависящих от стратегии фирмы. Эти факторы проявляют себя по мере того, как предприятие растет или изменяются условия ведения бизнеса в отрасли. Наиболее распространенные факторы динамики затрат таковы.

Рост области бизнеса. Рост отрасли может влиять на объемы закупок предприятия и, таким образом, на стоимость приобретаемых ресурсов. В некоторых отраслях рост приводит к нарушению баланса между спросом и предложением, которое влечет за собой рост затрат на приобретение необходимых ресурсов. В то же время рост некоторых отраслей может привести к повышению эффективности работы поставщиков за счет увеличения объемов выпускаемой ими продукции и, как следствие, к снижению затрат фирм при закупках. Рост отрасли также может создавать предпосылки для экономии масштаба, делая возможным внедрение новых технологий в различных видах деятельности внутри цепочки ценности (например, создание компьютеризированной системы обработки заказов).

Различная чувствительность к масштабу. Изменение объемов продаж может кардинально изменить соотношение затрат между разными бизнес-функциями хозяйствующего субъекта, если они

имеют различную чувствительность к масштабу. Например, затраты на создание программного обеспечения и know-how в таких областях бизнеса, как производство компьютеров, видеоигры, телекоммуникации, все более растут по сравнению с затратами на производство механической части, которые в большей степени зависят от масштаба производства и обучения. Аналогичное явление может произойти, когда изменяется соотношение затрат фирм-конкурентов, имеющих цепочки ценности с различной чувствительностью к масштабу

Различная скорость обучения. Соотношение затрат для разных бизнес-функций может изменяться, если обучение в них происходит с разной скоростью. Чем быстрее происходит обучение, тем меньшая доля затрат приходится на данную бизнес-функцию с течением времени.

Различная скорость технологического прогресса. Технологические нововведения, происходящие с различной скоростью, также могут повлиять на соотношение затрат в различных бизнес-функциях.

Различный уровень инфляции издержек. Инфляция издержек для главных бизнес-функций хозяйствующего субъекта часто имеет разные значения, что со временем может существенно изменить структуру его затрат. Различие в уровнях инфляции может превратить маловажный вид деятельности предприятия в фактор исключительной стратегической значимости. Например, на предприятиях переходной экономики стремительно растут затраты таких бизнес-функций, как маркетинг и сбыт (особенно заработная плата специалистов), что заставляет руководство данных компаний – обращать все более пристальное внимание к этим областям управления.

Старение. Стареющие основные средства и рабочая сила повышают затраты. Устаревшее оборудование требует дополнительных расходов на ремонт и страховку, а более зрелые работники обычно получают более высокую заработную плату и больший объем льгот. Для предприятий переходной экономики оба этих фактора представляют серьезную проблему, поскольку, во-первых, многие из них оснащены устаревшим оборудованием и, во-вторых, в силу тенденции старения населения стран с переходной экономикой возрастной уровень их персонала достаточно высок.

Рыночная корректировка. Действие рынка часто устраняет или уменьшает различия в затратах на приобретение ресурсов между предприятиями, которые основаны на более выгодных усло-

виях покупки товаров или услуг отдельными фирмами. Данное явление имело массовый характер в начальный период формирования рыночной экономики в бывших социалистических странах, а также лежало в основе создания огромного числа товарных бирж России в 1991-1993 гг. Однако со временем появлялось все больше таких предприятий, а цены на ресурсы стремительно приближались к рыночным. В результате деятельность по перепродаже перестала быть прибыльной, и товарные биржи в России практически прекратили свое существование.

Таким образом, умение предприятия рано понять закономерности динамики затрат может принести ему значительное преимущество, если оно направит свои усилия на совершенствование тех бизнес-функций, которые в перспективе будут определять конкурентное положение в отрасли, но в настоящий момент не привлекают внимания конкурентов.

10.2.5. Управление транзакционными издержками

В современном мире хозяйствующие субъекты затрачивают огромные усилия по поиску для себя такого положения, которое бы в наибольшей степени соответствовало их интересам. В связи с этим возникают издержки обмена, или транзакционные издержки. Хотелось бы отметить, что проблемы транзакционных издержек достаточно подробно рассмотрены в рамках современной институциональной теории такими исследователями, как Р. Коуз, К. Эрроу, О. Уильямсон, Д. Норт, А. Н. Олейник. Так, К. Эрроу определял транзакционные издержки как «издержки эксплуатации экономической системы». К ним он относил информационные и коммуникационные затраты взаимодействия, которые включают издержки по недопущению посторонних лиц к использованию данного блага, издержки, связанные с обменом информацией, включая передачу и получение информации об условиях совершения сделок, издержки неравновесности или альтернативного распределения ресурсов.

В классификации транзакционных издержек можно выделить две группы: предварительные (*ex ante*) и окончательные (*ex post*) транзакционные издержки. К предварительным издержкам относятся:

Различного рода затраты по поиску выгодных деловых связей (партнеров, инвесторов, клиентов).

Издержки ведения переговоров и заключения контрактов.

Затраты на оплату услуг посредников.

Затраты на обеспечение гарантий осуществления сделки.

К окончательным транзакционным издержкам можно отнести:

Адаптивные затраты на непредвиденные события.

Судебные издержки по устранению контрактных несогласий.

Издержки разрешения конфликта в несудебных структурах.

Затраты точного выполнения контрактных обязательств.

При высокой степени согласованности различных структур бизнес-системы транзакционные издержки стремятся к минимуму, однако для современных экономических отношений, наоборот, характерна высокая степень специализации и локализации деловых связей, в этой ситуации согласованность структур снижается и наблюдается рост транзакционных издержек. Часто для их снижения хозяйствующими субъектами используются нестандартные модели экономической организации, в частности, такие, как дискриминация групп потребителей и территорий распространения товаров, навязывание принудительного ассортимента, связанные контракты, франчайзинг и т. п.

Однако не всегда такие меры могут благотворно сказаться на деятельности хозяйствующего субъекта. На наш взгляд, одним из наиболее важных факторов, оказывающих влияние на рост транзакционных издержек, является недостаток информации. В условиях недостатка информации, администрация предприятия не может быть уверена, что не переплачивает за приобретаемые ресурсы, товары или услуги, а также в том, что получает реальную цену за продукцию. С целью удешевления операций по поиску различных альтернатив снижения транзакционных издержек хозяйствующего субъекта, целесообразнее всего подключиться к информационным системам различного уровня. На глобальном уровне такой информационной системой является Интернет. В результате становится возможным с гораздо меньшими затратами охватить поиском гораздо большие области допустимых хозяйственных решений, вплоть до глобальных решений.

10.3. Проблемы, характерные для процесса стратегического управления затратами

Многие фирмы, работающие в условиях переходной экономики, не всегда понимают возможности улучшения их конкурентного статуса, которые им представляются при управлении затратами. Проблемы предприятий в этой области часто связаны с типичными ошибками, которые они допускают в ходе оценки и улучшения своей позиции по затратам.

Наиболее распространенная ошибка менеджеров состоит в убеждении, что больший удельный вес в структуре общих затрат предприятия занимают затраты на производство и связанные с ним бизнес-функции. При этом упускается из виду то обстоятельство, что такие бизнес-функции, как маркетинг, сбыт, сопровождающие услуги, инфраструктура, НИОКР требуют не меньших, если не больших, расходов. Данная проблема часто может усугубляться концентрацией внимания на бизнес-функциях, связанных исключительно с прямыми затратами, таких, как основное производство или сборка. При этом бизнес-функции, связанные преимущественно с косвенными расходами, например, ремонт и наладка оборудования, вовсе не учитываются. В современных условиях, когда наблюдается неуклонный рост доли косвенных расходов в структуре совокупных затрат хозяйствующих субъектов, актуальность данной проблемы бесспорна.

Другая проблема связана с недостаточным вниманием, уделяемым менеджерами предприятий снабжению. Анализ затрат в отделах снабжения часто сосредоточен исключительно на закупочной цене сырья и материалов, а связи между качеством приобретаемых товаров и услуг и другими видами деятельности в цепочке ценности игнорируются. При этом работа по снабжению доверяется людям, имеющим слишком низкую квалификацию либо мотивацию для того, чтобы они могли способствовать снижению расходов.

Неспособность распознать и использовать связи между бизнес-функциями представляет собой следующую проблему для предприятий переходной экономики. Особенно это касается связей с поставщиками, а также связей между деятельностью по улучшению качества, контролем и сопровождающими услугами. Справедливости ради здесь необходимо заметить, что на возможность использования связей предприятия с поставщиками отрицательно влияют явления, связанные с неустоявшимся характером рыночных отношений, как неплатежи, распространенность бартера при расчетах и т. д. Однако неспособность увидеть связи

между бизнес-функциями часто происходит из идеологии менеджеров, воспитанных на принципах директивной экономики. Это приводит к таким ошибкам, как стремление пропорционально снизить затраты во всех подразделениях компании, даже если увеличение расходов в некоторых отделах может привести к снижению суммарных затрат фирмы.

Четвертая проблема тесно связана с предыдущими. Она состоит в том, что менеджеры часто стремятся снизить затраты не изменяя существующую структуру бизнес-функций. Это особенно актуально для предприятий переходной экономики, успешная реструктуризация которых зачастую предполагает принципиальное изменение цепочки ценности. При этом достигается совершенно иной уровень затрат.

Неправильная диагностика факторов поведения затрат и закономерностей их действия приводит к целой группе проблем. Во-первых, непонимание того, какие ФПЗ лежат в основе преимущества по затратам, может привести к ухудшению конкурентной позиции фирмы.

Во-вторых, предприятия часто пытаются снизить расходы противоречащими друг другу способами. Например, пытаясь добиться эффекта экономии масштаба, фирма стремится увеличить долю рынка с помощью политики расширения ассортимента продукции. В этом случае ФПЗ действуют в противоположных направлениях, поэтому фирме необходимо согласиться на некий компромисс.

В-третьих, фирма может невольно субсидировать один вид деятельности за счет другого, если она не различает сегментов, в которых затраты ведут себя по-разному. Часто этому способствует система начисления затрат в бухгалтерском учете, которая не учитывает всех различий в затратах между товарами, покупателями, регионами и т. д. В результате компания может установить слишком высокую цену на один вид товара, одновременно занижая цены на другую продукцию.

И, наконец, последняя проблема, связанная с управлением затратами, состоит том, что снижение расходов фирмы может повлиять на дифференциацию. Поэтому для тех бизнес – функций, которые влияют на дифференциацию, предприятие часто сталкивается с необходимостью сделать выбор: либо отказаться от преимуществ, связанных с уникальностью фирмы, либо согласиться с дополнительными расходами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современные условия хозяйствования требуют от предприятий постоянного совершенствования методов управления, в том числе управления затратами. Однако многие строительные компании уделяют кост-менеджменту недостаточно внимания. Это связано с особенностями ценообразования, характерными для рассматриваемой отрасли, с одной стороны, и с приверженностью строительных фирм традиционным способам хозяйствования с другой.

Сейчас сложно говорить о внедрении современных методов управления, в том числе и в сфере кост-менеджмента, при отсутствии должной автоматизации учета. Тем не менее, несмотря на стремительное развитие строительной отрасли в России, уровень автоматизации строительных компаний по-прежнему остаётся очень низким. Часто приходится слышать, что главная причина этого кроется в высокой рентабельности в среднем по отрасли: ведь там, где денег пока хватает, не может быть серьёзного интереса к комплексной автоматизации. Однако такая ситуация не может продлиться долго, и все возрастающая конкуренция в строительной отрасли вскоре поставит предприятия перед необходимостью поиска путей повышения эффективности деятельности. Одним из таких путей может стать рационализация управления затратами как одной из основных управленческих функций организации, что и обуславливает актуальность данного исследования. Дипломная работа посвящена исследованию подходов к эффективной организации кост-менеджмента именно на строительных предприятиях с учетом специфики их деятельности.

В работе рассмотрены наиболее распространенные отечественные и зарубежные подходы к управлению затратами, выявлены их преимущества и недостатки с точки зрения применения на предприятиях различного профиля. Помимо базовых концепций, рассмотрены такие передовые системы как кайзен-костинг, таргет-костинг и многие другие.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Асаул А.Н., Старовойтов М.К., Фалтинский Р.А. Управление затратами в строительстве. – изд. 2-е исправл. и доп. – СПб: ИПЭВ, 2009. – 392с.
2. Заруднев Алексей Иванович «Управление затратами хозяйствующего субъекта: стратегический аспект». – Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством». – Волгоград, 2004.
3. Заруднев А.И., Мерзликина Г.С. «Управление затратами хозяйствующего субъекта». – Курс лекций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.studmed.ru/docs/document783?view=1>
4. Керимов В.Э., Комарова Н.Н., Епифанов А.А. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг»// Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 2.– С. 34-41
5. Методика анализа финансового состояния предприятия/КИС [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cis2000.ru/cisFinAnalysis/MethodOfAnalysisOfTheFinancialCondition.shtml>
6. Обзор ИТ решений для строительной отрасли/ Строительство/12NEWS:Новости корпоративных информационных систем и приложений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://12news.ru/doc1418.html>
7. Официальный сайт компании SAP [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sap.com/cis/index.epx>
8. Попова Л.В., Токмакова Е.Н. Концепция затратообразующих факторов в рамках стратегического управленческого учета//Управленческий учет. – 2011. – №5. – С. 23-27
9. Рябков А.В. ABC-костинг как альтернатива директ-костингу// Управление корпоративными финансами. – 2008. – №6. – С. 27-35
10. Управление затратами хозяйствующего субъекта : Учеб. пособие / А. И. Заруднев, Г. С. Мерзликина ; М-во образования Рос. Федерации, Волгогр. гос. техн. ун-т. - Волгоград : Политехник, 2002. - 96, [1] с. : ил.; 20.; ISBN 5-230-04080-7 : 100
11. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами// Менеджмент в России и за рубежом. – 2012. – №4. – С. 23-30.
12. Энциклопедия производственного менеджера[Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.up-pro.ru/encyclopedia/kaizen-sistema.html>.

13. Дьякова О.В. Анализ факторов, влияющих на эффективность управления строительным предприятием // Вестник ИНЖЭКОНа. Сер.: Экономика. 2012. № 3. С372-375. 0,5п.л.

14. Дьякова О.В. Анализ развития форм управления строительным предприятием в современных условиях // Актуальные проблемы маркетинга и логистики: сборник научных статей. Выпуск 2.- Ростов н/Д: Рост.гос.строит.ун-т, 2012 – 0,5 п.л.

15. Дьякова О.В. Влияние отраслевой специфики на оценку эффективности управления предприятием. // (Электронный ресурс): Организационный и проектный менеджмент, 2012. - № 8. – Электронный журнал. – 0,3 п.л.

16. Дьякова О.В. Современные подходы к управлению затратами предприятий строительного комплекса. Научное обозрение, 2014. - № 11 (2). стр.576 — Режим доступа: http://www.sced.ru/ru/index.php?option=com_content&view=article&id=107%-q&catid=21

17. Дьякова О.В. Основные положения об издержках, расходах и затратах организаций строительного комплекса Российской Федерации. Научное обозрение, 2014. - № 11 (3). стр.841 — Режим доступа http://www.sced.ru/ru/index.php?option=com_content&view=article&id=107%3A-q&catid=21&Itemid=18

18. Дьякова О.В. Актуальные вопросы нормирования затрат в строительстве. Научное обозрение, 2014. - № 11 (3). стр.844 — Режим доступа http://www.sced.ru/ru/index.php?option=com_content&view=article&id=107%3A-q&catid=21&Itemid=18

19. Дьякова О.В. Некоторые современные подходы к управлению затратами предприятий материальной сферы производства. Научное обозрение, 2014. - № 11 (3). стр.848 — Режим доступа http://www.sced.ru/ru/index.php?option=com_content&view=article&id=107%3A-q&catid=21&Itemid=18

20. Дьякова О.В. Оценка эффективности управления предприятиями и организациями на примере строительного комплекса Ростовской области. Монография Ростов-на-Дону: Рост.гос.строит.ун-т, 2014. – С.141.

21. Дьякова О.В., Абдулаева Ю.В. Управление затратами в строительстве: возможные методы. В книге: «Строительство и архитектура-2015: современные информационно-экономические технологии: тенденции и перспективы развития»: материалы международной научно-практической конференции. Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Ростовский государственный



строительный университет», Союз строителей Южного федерального округа, Ассоциация строителей Дона. 2015. С. 274-276. Режим доступа: <http://elibrary.ru/download/74860207.pdf>