

Современные методы учета и управления затратами в условиях промышленных предприятий

В статье рассмотрены основные методы учета и управления затратами, используемые в практике промышленных предприятий, представлены их преимущества, недостатки, обоснована целесообразность применения в тех или иных производственных условиях. Предложена классификация на основе разделения методов управленческого учета и стратегического управления затратами.

Проблема управления затратами относится к одной из наиболее сложных и важных в экономике промышленности. В современной экономической литературе уделяется достаточно внимания проблемам управления затратами и себестоимостью продукции, широко рассматриваются разнообразные методы управления затратами. Появляются новые методы управления себестоимостью продукции, целью которых является уже не минимизация затрат и определение их уровня, а скорее управление затратами и их оптимизация. Кроме того, многие методы позволяют не только определять уровень затрат, но и оценивать конкурентную позицию предприятия, его продукции, позволяют ориентироваться на требования рынка, своевременно реагировать на рыночные изменения. Следует отметить, что часть современных методов управления себестоимостью продукции, популярных за рубежом, пока не нашли своего применения на отечественных предприятиях, но обзор современной экономической литературы свидетельствует, что интерес к ним у отечественных производителей возрастает. В то же время следует отметить, что научные исследования в этой области сконцентрированы преимущественно на учетном аспекте. Безусловно, он имеет важное значение, поскольку обеспечивает функцию контроля, но это не единственная функция управления. Не меньшее значение имеет реализация и других функций управления с учетом особенностей применительно к затратам.

Анализ литературы, посвященной вопросам управления себестоимостью продукции, позволил выделить основные методы управления и учета затрат и предложить их следующую классификацию (рисунок 1). Мы разделяем методы учета и управления затратами на две большие группы – методы управленческого учета и методы стратегического управления затратами, соглашаясь с мнением, что, в отличие от стратегического управления, «... современный управленческий учет часто сосредотачивает внимание, в основном, на процессах, происходящих внутри фирмы – ее закупках, функциях, изделиях и заказчиках [1]». Стратегическое же управление отличается, в первую очередь, взглядом вовне организации, отслеживанием и адаптацией к изменениям в ее окружении.

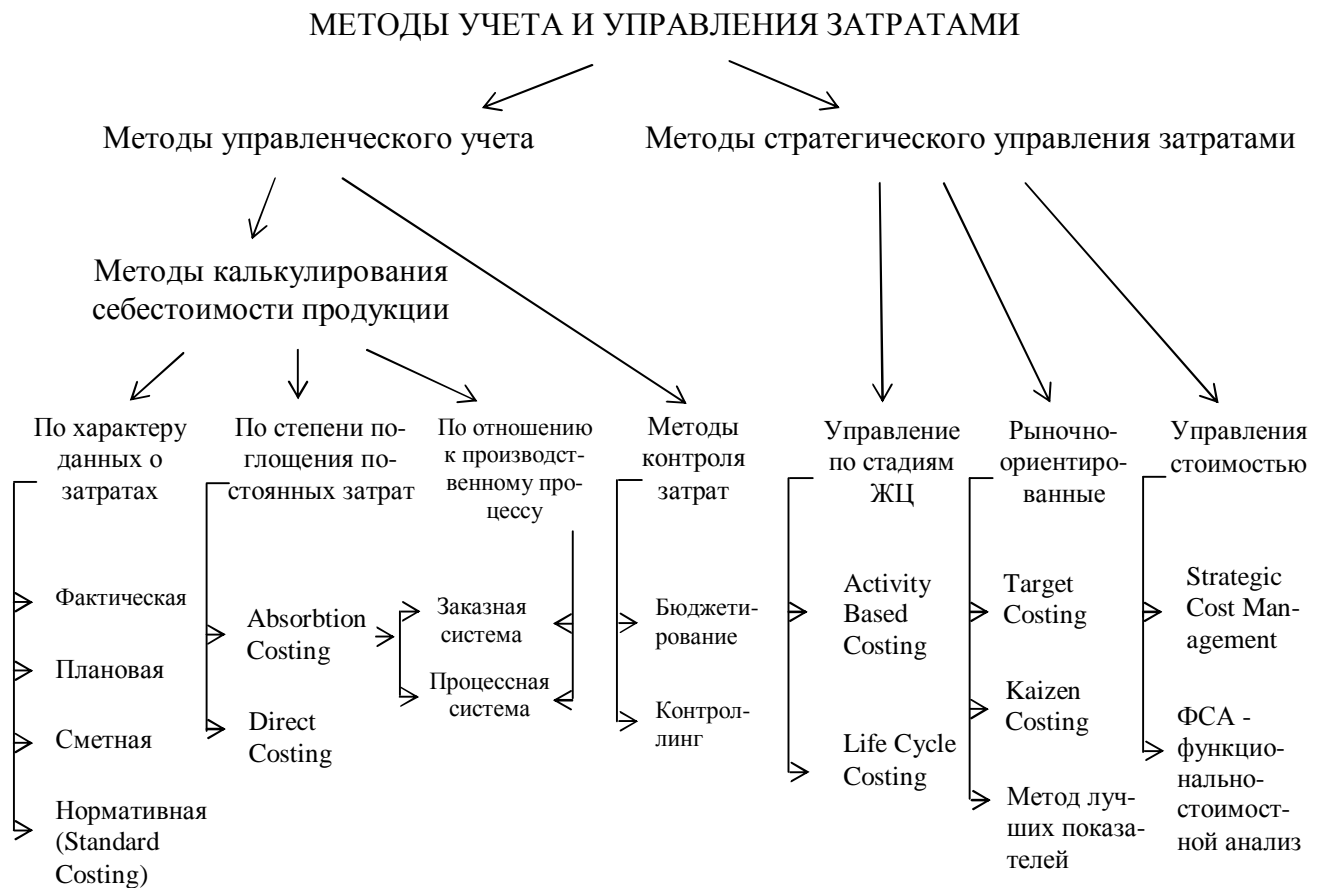


Рис. 1. Классификация методов учета и управления затратами

Рассмотрим далее сущность указанных методов, их преимущества, недостатки и целесообразность применения в тех или иных производственных условиях. Преимущества и недостатки методов, а также целесообразность их применения представлены в таблице 1.

К первой группе методов – методам управленческого учета мы относим методы калькулирования себестоимости продукции, а также методы контроля затрат. В литературе, посвященной вопросам себестоимости продукции, выделяются следующие виды калькуляции себестоимости продукции:

1. Фактическая калькуляция – отчетная калькуляция, отражающая общую сумму фактически использованных затрат на производство и реализацию продукции.
2. Плановая калькуляция отражает планируемые затраты на изготовление продукции на плановый период.
3. Сметная (проектная) калькуляция разрабатывается на новую продукцию, впервые выпускаемую предприятием, которая требует разработки соответствующей нормативной базы.
4. Standard Costing – нормативное калькулирование. Отличительной чертой данного метода является условие жестко определенных норм и нор-

мативов, которые в течение всей деятельности предприятия не изменяются или изменяются редко и на незначительную величину.

5. Absorbtion Costing (AC) – система распределения затрат по объектам затрат, которыми могут являться изделия, производственные процессы, оказание услуг, выполнение работ и т.п. Это наиболее широко распространенный подход к калькулированию, применяемый и в бухгалтерском учете. При его использовании затраты в процессе расчета себестоимости делят на прямые и косвенные. Ряд исследователей [2, 3] выделяют два основных типа AC: заказная система и процессная система. Следует отметить, что в большинстве случаев в практической деятельности организаций и предприятий используют гибридные (смешанные) системы, сочетающие элементы как по процессного (попередельного), так и позаказного методов управленческого учета затрат.

6. Метод прямых затрат Direct Costing – это метод калькуляции себестоимости продукции, при котором все затраты разделяются на постоянные и переменные, и только переменные затраты относятся на себестоимость продукции. Оставшуюся часть затрат в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т. е. учитывают при расчете прибыли и убытков за рассматриваемый период.

7. Бюджетирование. По мнению ряда авторов [4] бюджетирование представляет собой метод распределения ресурсов, охарактеризованных в количественной форме, для достижения целей, также представленных количественно. Его также можно определить как процесс принятия решений, через который предприятие оценивает целесообразность притока и оттока активов. Исследователи, занимающиеся вопросами процесса бюджетирования [5], отмечают, что технология бюджетирования предусматривает сопоставление плановых значений показателей деятельности на текущий момент с фактическими для принятия управленческих решений. В.Н. Дорман, Т.С. Близнюк [6] выделяют следующие функции бюджета: планирование операций; координация различных видов деятельности, согласование интересов отдельных работников и групп; стимулирование руководителей в достижении целей своих центров ответственности; контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины; контроль выполнения работ центрами ответственности и оценка их руководителей; средство обучения менеджеров.

8. Контроллинг, по мнению ряда авторов [7], выступает как система обеспечения выживаемости компании в краткосрочном плане, нацеленная на оптимизацию прибыли, в долгосрочном – на поддержание гармоничных отношений с окружающей средой. Это совокупность методов оперативного и стратегического менеджмента, учета, планирования, анализа и контроля, на качественно новом этапе развития рынка, единая система, которая направлена на достижение стратегических целей фирмы. В.Г. Лебедев, Т.Д. Дроздова, В.П. Кустарев [8] отмечают, что контроллинг основан на принципах директ-костинга, но как система управления затратами может включать в себя стандарт-костинг и другие аналогичные методы. Он не ограничивается контролем

издержек и не только контролирует рентабельность выпуска и реализации продукции, но и обеспечивает достижение поставленной предприятием цели, как правило, получение максимальной прибыли.

Ниже мы рассматриваем методы, которые по нашему мнению более адаптированы к требованиям рынка. Следующая группа методов, которую мы выделяем – методы стратегического управления затратами. Данную группу мы разделили на три подгруппы: методы управления по стадиям жизненного цикла, рыночно-ориентированные методы, методы управления стоимостью. К методам управления по стадиям жизненного цикла, по нашему мнению, относятся следующие.

9. Метод учета и калькулирования затрат по функциям (Activity Based Costing – ABC). Основной принцип ABC – технологии состоит в следующем: накладные издержки приписываются к продукту по мере их проявления в процессе реализации соответствующего бизнес-процесса, а не локализуются по видам продукции после завершения процесса производства или продаж [9].

При этом учет организуется в несколько этапов [10, 11]:

1. разделение производственного процесса на составляющие функции,
2. определение затрат по каждой из функций,
3. определение носителей затрат по каждой функции,
4. отнесение затрат на носители затрат, носителем затрат может выступать изделие (товар, услуга), заказ.

10. Life Cycle Costing – концепция учета затрат жизненного цикла. Ряд авторов [12, 13, 14], рассматривающих данный подход в своих работах отмечают, что он впервые был применен в рамках государственных проектов в оборонной отрасли. Стоимость полного жизненного цикла изделия – от проектирования до снятия с производства – была наиболее важным для государственных структур показателем, так как проект финансировался, исходя из полной стоимости контракта или программы, а не из себестоимости конкретного изделия. Новые технологии производства спровоцировали перемещение методов LCC в сектор частной экономики. Необходимо отметить, что на издержки целесообразно воздействовать на стадиях, предшествующих производственной стадии и использование этого метода рассчитано на систематическое снижение затрат по всему жизненному циклу продукции.

В настоящее время в литературе описываются новые методы управления затратами предприятий, нашедшие широкое применение на зарубежных предприятиях, объединенные нами в группу рыночно-ориентированных методов управления затратами: Kaizen costing, Target costing, а также Метод лучших показателей.

11. Kaizen costing – постепенное и непрерывное снижение себестоимости, как результат специальной программы предприятия. Р. Купер, Р. Слэгмалдер [15] описывают суть метода следующим образом: руководство устанавливает цели по снижению расходов в производственном процессе и уполномочивает сотрудников найти способы достижения этих целей. В сфере

особо пристального внимания оказываются расходы на материалы, оплату труда и накладные расходы. К. Редченко [16] отмечает, что система кайзен-костинг – важнейший и необходимый элемент японского управленческого учета, инструмент снижения затрат, который используют менеджеры для достижения целевой себестоимости и обеспечения прибыльности производства.

12. Target costing – формирование себестоимости новой для предприятия продукции, исходя из планируемой рыночной цены и ожидаемой прибыльности продаж. Система таргет-костинг – это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями [17]. И.Б. Гусева [18] отмечает, что важным отличием в управлении себестоимостью продукции в концепции Target costing является постоянная борьба за снижение затрат и оптимизацию соотношений «Цена – Функции – Качество – Затраты» уже до начала производства и продаж нового товара.

К. Редченко [16] считает, что и таргет-костинг, и кайзен-костинг решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами. Обе концепции предназначены для снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня, но если разделить жизненный цикл продукта на две части – стадию планирования и разработки и стадию производства, то таргет-костинг решает данную задачу на первой стадии, а кайзен-костинг – на второй.

13. Метод лучших показателей – Бенчмаркинг – метод сравнения с лучшими показателями конкурентов базируется на постоянном сопоставлении затрат предприятия с аналогичными данными других предприятий – конкурентов и их оптимизации, что обеспечивает повышение конкурентоспособности. Существует мнение, что информация, необходимая предприятию при разработке конкурентных преимуществ, получается из анализа позиций на рынке в сравнении с позициями конкурентов, из сравнения производственных возможностей предприятия с возможностями конкурентов [18].

Третья подгруппа – методы управления стоимостью, к которым мы относим стратегическое управление издержками и функционально-стоимостной анализ.

14. Стратегическое управление издержками (Strategic Cost Management). По мнению В. Савчука [19], это система управления издержками, в рамках которой минимизируются издержки по всей «цепочке ценности» бизнеса, а не локально по каждому отдельному звену этой цепочки. Более подробно данный метод управления себестоимостью продукции будет рассмотрен нами далее.

15. Функционально-стоимостной анализ (ФСА) – метод системного исследования функций, работоспособности различных объектов и затрат на их

реализацию [20]. Этот метод направлен на минимизацию затрат в сферах проектирования, производства и эксплуатации объекта при сохранении или повышении его качества и полезности. В.Я. Горфинкель, Н.П. Мамонтов [21] указывают на важную особенность метода ФСА – в его основе лежит функциональный подход. При его проведении все затраты на производство изделия подразделяют на две группы: необходимые для выполнения данным изделием его функционального назначения и излишние затраты, не нужные для выполнения его функций. ФСА охватывает весь жизненный цикл изделия, начиная от его проектирования и заканчивая периодом эксплуатации. Цель ФСА состоит в развитии полезных функций объекта при оптимальном соотношении между их значимостью для потребителя и затратами на их осуществление.

Анализ литературных источников [2, 3, 7, 9, 10, 11, 12, 16, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28] позволил нам выделить преимущества, недостатки вышеперечисленных методов учета и управления затратами, а также целесообразность их применения в различных условиях производства, они представлены в таблице 1.

Таблица 1

Методы учета и управления затратами, их преимущества, недостатки, условия применения

МЕТОД	ПРЕИМУЩЕСТВА	НЕДОСТАТКИ	УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ
Фактическая калькуляция	- простота расчетов.	- отсутствие нормативов для контроля; - невозможность определения мест и причин отклонений; - трудоемкость расчета цен на ресурсы; - необходим расчет себестоимости каждой партии изделий.	- целесообразно применение в условиях единичного и серийного производства.
Плановая калькуляция	- обоснованность плановых величин; - точность прогнозов; - повышает эффективность контроля.	- сложность применения; - плановые затраты основаны не на достигнутом уровне, а на прогнозе будущего.	- в разнообразных условиях производства, разрабатывается на планируемый период.
Сметная калькуляция	- обоснованность плановых величин; - повышает эффективность контроля.	- сложность применения; - плановые затраты основаны на прогнозе будущего.	- разрабатывается на новую продукцию; - необходим расчет для определения капитальных вложений и внедрения новой техники.
Standard Costing	- повышает производительность труда и мотивирует придерживаться	- отклонения не связаны с технологическими участками, отдельными за-	- применяется при массовом и серийном производстве на предприятиях

	<p>стандартов;</p> <ul style="list-style-type: none"> - обеспечивает более стабильную себестоимость продукции; - возможность прогнозирования затрат; - упрощение процедуры оценки запасов; - позволяет оценить какими были затраты и какими они должны были быть. 	<p>казами или партиями продукции;</p> <ul style="list-style-type: none"> - стандарты применимы лишь к небольшому отрезку времени; - внимание сосредоточено на минимизации издержек, а не на повышении качества продукции; - рост трудоемкости учетно-вычислительных работ. 	<p>обрабатывающих отраслей промышленности, в машиностроении, на предприятиях легкой промышленности;</p> <ul style="list-style-type: none"> - целесообразно применение к продукции длительным жизненным циклом.
Absorption Costing (AC)	заказная система – Job-on-Order Costing (JOC)	<ul style="list-style-type: none"> - точный прогноз параметров возможен только при хорошо поставленной системе учета; - возникают перераспределенные и недораспределенные затраты; - как прогнозируемые, так и фактические накладные расходы имеют фиксированную составляющую. 	<ul style="list-style-type: none"> - для предприятий с большим ассортиментом индивидуализированной продукции. - применяется на машиностроительных предприятиях мелкосерийного и единичного производства.
	процессная система – Process Costing (PrC)		<ul style="list-style-type: none"> - для предприятий, связанных с производством однородной продукции; - применяется в цехах с последовательной обработкой исходного сырья.
Direct Costing	<ul style="list-style-type: none"> - основан на учете конкретных производственных затрат; - дает возможность проводить анализ безубыточности, гибкого ценообразования; - дает возможность проведения демпинговой политики, выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации; - позволяет изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и прибылью. 	<ul style="list-style-type: none"> - себестоимость запасов незавершенного производства оказывается заниженной; - отсутствует расчет полной себестоимости; - сложность в разделении затрат на переменные и постоянные. - в настоящее время в России применение данного метода не ограничено в связи с нестабильной рыночной ситуацией. 	<ul style="list-style-type: none"> - на предприятии производится только один продукт или несколько продуктов (в небольшом объеме), существует сложившийся стабильный ассортимент; - сумма общепроизводственных затрат существенно меняется от периода к периоду; - основу работы компании составляют долгосрочные контракты на выполнение определенного объема работ.
Activity Based Costing – ABC	<ul style="list-style-type: none"> - гибкое управление затратами; - позволяет планировать экономию издержек; - процесс калькулирования более обоснован; - эффективное прогнозирование; 	<ul style="list-style-type: none"> - значительные затраты времени, усилий по обучению персонала, сбору данных; - система обременительна для фирм с длительными и сложными производственными цепоч- 	<ul style="list-style-type: none"> - многообразие продукции предприятия; - высокая доля накладных затрат; - значительная разница в объемах продаж отдельных видов продукции; - желание руководства

	<ul style="list-style-type: none"> - легкость построения систем мотивации, направленных на оптимизацию затрат; - может служить системой операционного воплощения стратегических начинаний компании. 	<ul style="list-style-type: none"> ками; - возможна информационная перегрузка; - необходим бюрократический режим. 	<ul style="list-style-type: none"> более глубоко разобратся в структуре себестоимости; - применение возможно не только на производственных предприятиях, но и в организациях торговли, сферы услуг.
Life Cycle Costing	<ul style="list-style-type: none"> - определяет стоимость полного жизненного цикла изделия; - позволяет снизить производственные затраты, сократить сроки разработок, снизить затраты на эксплуатацию. 	<ul style="list-style-type: none"> - точный прогноз затрат возможен только при хорошо поставленной системе учета и планирования. 	<ul style="list-style-type: none"> - в рамках государственных проектов в оборонной отрасли; - для продукции с небольшой длительностью жизненного цикла.
Kaizen costing	<ul style="list-style-type: none"> - обеспечивает достижение целевой себестоимости и прибыльности производства; - участие всех сотрудников в поисках резервов снижения затрат. 	<ul style="list-style-type: none"> - в сфере внимания оказывается ограниченный круг затрат. 	<ul style="list-style-type: none"> - в традиционных отраслях промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом.
Target costing	<ul style="list-style-type: none"> - позволяет стабилизировать цену на нужном уровне; - учитывает интересы покупателя и производителя; - низкая вероятность превышения цены. 	<ul style="list-style-type: none"> - различная результативность метода в зависимости от отраслевой принадлежности организации, не рассчитан на использование в торговле. 	<ul style="list-style-type: none"> - используется для инновационных проектов, для инноваций в процессы; - целесообразно использование в инновационных отраслях с коротким жизненным циклом производимых продуктов.
Бенчмаркинг	<ul style="list-style-type: none"> - позволяет оптимизировать затраты и повышать конкурентоспособность. 	<ul style="list-style-type: none"> - сложность в получении информации для проведения сравнительного анализа. 	<ul style="list-style-type: none"> - эффективно применение при использовании данных об успешных конкурентах.
Strategic Cost Management	<ul style="list-style-type: none"> - позволяет минимизировать издержки по всей «цепочке ценностей»; - позволяет учитывать внешние по отношению к предприятию звенья цепочки образования стоимости. 	<ul style="list-style-type: none"> - трудно реализуемо в отечественной хозяйственной среде из-за отсутствия необходимой информации; - значительная трудоемкость при построении цепочки ценностей. 	<ul style="list-style-type: none"> - широко применяется в разнообразных отраслях и видах производств.
Функционально-стоимостной анализ	<ul style="list-style-type: none"> - наличие простых методов, позволяющих дать оценку причинно-следственных связей; - высокая эффективность – снижение затрат обеспечивается в среднем на 20-25%; 	<ul style="list-style-type: none"> - проводится в отрыве от экономических расчетов; - проводится абстрагирование от системы управления, рассматриваются только функции и способы их выполнения; 	<ul style="list-style-type: none"> - широко применяется для технических объектов – изделий, их частей и деталей, оборудования, технологических процессов производства; - объектом ФСА может быть любой элемент

	<ul style="list-style-type: none"> - предлагаются решения по снижению себестоимости и повышению качества продукции; - повышение эффективности работы аппарата управления. 	<ul style="list-style-type: none"> - внешние связи системы управления не рассматриваются в постоянной привязке к единой системе. 	<p>сложной производственно-экономической системы отраслей экономики.</p>
Бюджетирование	<ul style="list-style-type: none"> - способствует более экономному расходованию средств; - заставляет дирекцию обеспечить эффективную организацию финансовой и производственной бухгалтерии. 	<ul style="list-style-type: none"> - сложность и длительность внедрения; - перестройка оргструктуры; - дополнительные затраты на внедрение. 	<ul style="list-style-type: none"> - предпочтительно применение в крупных организациях.
Контроллинг	<ul style="list-style-type: none"> - позволяет оптимизировать прибыль; - позволяет поддерживать гармоничные отношения с окружающей средой. 	<ul style="list-style-type: none"> - перестройка оргструктуры; - дополнительные затраты на внедрение. 	<ul style="list-style-type: none"> - применяется при массовом и серийном производстве; - целесообразно применение к продукции с длительным жизненным циклом.

Проведенный анализ может быть полезен предприятиям всех отраслей промышленности, деятельность которых направлена на повышение эффективности производства и рост конкурентоспособности, в качестве основы для пересмотра существующей или внедрения новой системы управления затратами.

Литература:

1. Джон К. Шанк, Винджей Говиндараджан. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. СПб.: ЗАО «Бизнес-Микро», 1999. – 288 с.
2. Зусманович К. Absorbtion Costing. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
3. Савчук В., Троян И. Расчет себестоимости — проблема выбора // Финансовый директор. 2004. №5. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
4. Самочкин В.Н., Калюкин А.А., Тимофеева О.А. Бюджетирование как инструмент управления промышленным предприятием (на примере АК «Туламашзавод») // Менеджмент в России и за рубежом. 2000. №2
5. Воробьев П., Земеров Ф. Бюджетирование деятельности производственных предприятий // Проблемы теории практики управления. 2001. №6
6. Дорман В.Н., Близнюк Т.С. Совершенствование управления затратами предприятия посредством углубления процессов бюджетирования // Финансовый менеджмент. 2003. №5
7. Попова Т.Д., Шмельцер Л.А., Черная А.А. Внутренний контроль и аудит издержек. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: «Феникс», 2005. – 224 с.
8. Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П. Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие. – СПб.: СПбГИЭА, 1999. – 132 с.
9. Савчук В., Троян И. ABC. Activity Based Costing — учет затрат // Финансовый директор. 2004. №3 <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>

10. Ерижев М.К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости // Менеджмент в России и за рубежом. 2003. №6
11. Зимакова Л.А. Управление затратами. Как его осуществить // Экономический анализ: теория и практика. 2004. №12-13
12. Керимов В.Э., Петрище Ф.А., Селиванов П.В., Керимов Э.Э. Методы управления затратами и качеством продукции: Учебное пособие. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 108 с.
13. Глинский Ю.М. Новые методы управленческого учета. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
14. Мицкевич А. Управление затратами и прибылью. – М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. – 192 с.
15. Робин Купер, Реджин Слэгмалдер. Пять приемов удержания издержек // Секрет фирмы. 2005. 29.08. №32 (119).
16. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: Кайзен-костинг. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
17. Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
18. Гусева И.Б. Управление целевыми затратами // Финансы и кредит. 2005. №34
19. Савчук В. Управленческий учет издержек // Финансовый директор. 2004. №7. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
20. Бриль А.Р. Функционально-стоимостной анализ в экономических расчетах. Л.: Издательство Ленинградского университета, 1989. – 152 с.
21. Горфинкель В.Я., Мамонтов Н.П. Снижение себестоимости продукции. – М.: Знание, 1985. – 64 с.
22. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. – М.: «Издательство ПРИОР», ИВАКО Аналитик, 1998. – 64 с.
23. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В., Состав и учет затрат в современных условиях. – СПб.: Издательский Торговый Дом «Герда», 2000. – 448 с.
24. Савчук В., Троян И. Алгоритм Standard Costing // Финансовый директор. 2004. №5. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
25. Попова Л.В., Маслова И.А. Процедура внутрипроизводственного учета затрат и управления себестоимостью // Финансовый менеджмент. 2004. №1
26. Савчук В., Троян И. Direct Costing или полная себестоимость? // Финансовый директор. <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice>
27. Кобищан И.В. Методы учета затрат на производство и способы калькулирования себестоимости // Экономический анализ: теория и практика. 2004. №13
28. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. 2002. №4