

Тема 2. Управление затратами организации

Вопрос 6. Современные модели формирования затрат.

Стандарт-кост.

В начале XX в. в США, а затем и в Европе появилась система «стандарт-кост» (Standard Costs) как метод предотвращения неоправданных затрат. Название системы в широком смысле подразумевает «себестоимость, установленную заранее».

Специфика системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учете отражается не то, что произошло, а то, что должно произойти; учитывается не существующее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основные принципы данной системы заключаются в следующем:

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

Основная цель системы «стандарт-кост» - выявление потерь и отклонений в прибыли организации. В основе системы лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат. Величина затрат в предстоящем периоде рассчитывается, исходя из их достигнутого уровня и запланированного снижения. Выявляемые отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно управлять затратами на производство. Точное определение отклонений от установленных стандартов затрат способствует совершенствованию и самих стандартов затрат.

Достоинством системы «стандарт-кост» являются оперативное выявление и предотвращение негативных тенденций в процессе формирования затрат и прибыли организации.

Недостатками системы «стандарт-кост» являются трудоемкость определения стандартов на базе технологических карт производства, а также трудности определения остатков готовой продукции на складе и незавершенного производства при изменении цен на рынке и при инфляции. Кроме того, практически невозможно определить стандарты на каждый заказ при большом количестве и разнообразии заказов в сравнительно короткий период деятельности предприятия¹.

Частичным аналогом системы «стандарт-кост» в отечественной практике является нормативный метод учета затрат. Его отличительной особенностью является то, что отечественный метод сосредоточен только на процессе производства продукции и не связан с ее реализацией. Это затрудняет определение цен продаж.

В ходе дальнейшего исторического развития систем управления затратами и прибылью произошла интеграция системы «стандарт-кост» и модели учета затрат по центрам ответственности. Так возник метод System in time (SIT) («точно во времени»), основоположниками которого были Р.Д. Мак-Илхаттан, Р.А. Хауэлл, С.Р. Соуси.

Директ-костинг.

Интенсивная модель развития хозяйствующего субъекта потребовала решения стратегических задач управления на основе четкого разграничения затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, переменные и постоянные, производственные и периодические. В результате в 1936 г. Д. Гаррисон создал систему Direct-Costing-System (система учета прямых затрат). В настоящее время принципы системы «директ-костинг» несколько изменились. Важнейшим принципом группировки затрат является их зависимость от объемов производства (продаж), т.е. деление затрат на переменные и постоянные.

¹ Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник. М.: ИТК «Дашков и К», 2005. 484 с.

Себестоимость продукции при этом планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. Он является базой процесса оперативного управления ценами и ценообразованием. При этом методе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

Основными преимуществами системы «директ-костинг» являются:

1) упрощение нормирования, планирования, учета и контроля затрат в результате уменьшения числа статей калькуляции; себестоимость и отдельные виды затрат становятся более контролируемыми и регулируемыми; отсутствуют процедуры по составлению сложных расчетов для условного распределения постоянных затрат между видами продукции;

2) возможность определения точки безубыточности и выявления продукции с большей рентабельностью, так как разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоянных затрат на себестоимость отдельных изделий и видов работ;

3) возможность быстро переориентировать производство в условиях быстро меняющегося рынка и позиций конкурентов;

4) контроль и регулирование постоянных расходов, текущая оценка их влияния на прибыль организации;

5) возможность гибко и оперативно принимать управленческие решения по координации процессов формирования затрат, себестоимости, прибыли.

К недостаткам данной системы относятся:

1) проблемы точного распределения затрат (расходов) на переменные и постоянные; приходится прибегать к математическим и статистическим приемам их распределения;

2) для формирования полной себестоимости готовой продукции или незавершенного производства требуется дополнительное распределение постоянных расходов;

3) себестоимость, сформированная по переменным затратам, не может быть основанием для определения цены; система ценообразования включает дополнительные расчеты по распределению постоянных расходов.

Точно в срок.

В современных экономических условиях производственные организации все более ориентированы на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при минимизации затрат на ее производство. Данной стратегии соответствует японская система Just-in-Time (JIT) - «точно в срок».

Система управления затратами Just-in-Time появилась в середине 1970-х гг. в компании «Тойота». Наличие товарно-материальных запасов рассматривается как негативный фактор, который сказывается на маневренности и конкурентоспособности предприятия, на нехватке финансовых ресурсов. Этот метод предусматривает снабжение производственных цехов малыми партиями, практическую ликвидацию незавершенного производства, минимизацию объема товарно-материальных запасов. При применении этого метода часть затрат предприятия из разряда косвенных переходит в разряд прямых.

В условиях применения метода Just-in-Time надежность выполнения заказа намного возрастает, поскольку значительно меньше времени отводится на закупку и хранение материалов. Сокращение цикла выполнения заказа и повышение надежности его исполнения также способствуют существенному уменьшению потребности в резервном запасе и достижению большей гибкости производства. При этом легко выявляются проблемы с качеством продукции и быстро вносятся коррективы в производственный процесс.

К основным преимуществам системы Just-in-Time относятся:

- 1) минимизация вложений капитала в товарно-материальные запасы и затраты на обеспечение их сохранности;
- 2) сокращение производственно-финансового цикла организации и, как результат, более оперативное реагирование на изменения конъюнктуры рынка, повышение оборачиваемости экономических ресурсов;
- 3) повышение качества производства, продукта, труда, снижение производственных потерь, в том числе от брака;
- 4) переход части косвенных затрат в разряд прямых повышает точность формирования себестоимости;
- 5) упрощается система производственного учета затрат, в том числе процедуры распределения косвенных затрат.

В качестве недостатка системы Just-in-Time можно указать ее ориентирование на мелкосерийное (позаказное) или единичное производство. Базой для внедрения данной системы являются отлаженные партнерские отношения с поставщиками, подрядчиками, покупателями. Сбои в системе снабжения напрямую влияют на результативность и эффективность деятельности организации. В результате управленческие ориентиры в большей степени касаются сферы снабжения.

Метод ABC.

Рассмотренные системы учета и управления затратами (расходами) имеют как преимущества, так и недостатки. Важнейшей проблемой специалисты считают необъективность в распределении косвенных (накладных) затрат (расходов) и, как следствие, искажение себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. А это, в свою очередь, приводит к необоснованным управленческим решениям и построению ошибочной стратегии развития организации. В результате поиска более эффективных инструментов управления затратами, расходами, прибылью появился метод учета затрат по работам ABC (Activity Based Costing). Изначально метод ABC был ориентирован на повышение точности исчисления себестоимости отдельных изделий, но затем, со временем, преобразовался в эффективную модель управления бизнесом.

Специфично для данного метода, что все производство рассматривается как набор рабочих операций, функций. Определение перечня и последовательности работ на предприятии осуществляется путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов. В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: штучная работа, пакетная работа и продуктовая работа. При этом не учитываются затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ - общехозяйственные работы. Затраты на первые три категории работ прямо относятся на конкретный продукт. Последний вид затрат нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения используют различные специальные методики.

Рассмотрим специфику метода ABC на базе основных этапов его функционирования.

- Разработка реестра рабочих операций (действий) и их классификация. Для формирования точной и полной информации о составе рабочих операций рекомендуется использовать метод интервьюирования руководителей производственных и прочих подразделений организации. Классификатор рабочих операций должен содержать систему их кодирования. Высокий уровень детализации рабочих операций является залогом эффективности данной системы управления.

- Разработка системы драйверов, т.е. измерителей результатов операций, функций, вида деятельности. Под драйвером понимается фактор, оказывающий наибольшее влияние на затраты и количественно измеримый. Примеры драйверов представлены в табл. 1.

Таблица 1. Виды деятельности и соответствующие им драйверы

Вид деятельности	Драйвер
Потребление рабочей силы	Объем трудозатрат, чел.-ч
Эксплуатация основного оборудования	Машино-час
Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час
Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.
Эксплуатация грузового автотранспорта	Тонно-километры
Доставка материалов	Количество полученных партий
Погрузка, разгрузка материалов	Масса груза в тоннах (центнерах)
Оформление заказов	Количество заказов
Контроль за качеством продукции	Количество операций контроля
Послепродажное обслуживание	Затраченное время, ч
Услуги посредников	Количество визитов

- Расчет ставок драйверов (носителей затрат) путем деления суммы накладных расходов по каждой операции, функции на количественное значение драйвера.

- Учет затрат (расходов) по местам их возникновения. При этом местом возникновения затрат может быть организация в целом, бизнес-процесс, вид деятельности, структурная единица, функция, рабочая операция. Специфика метода ABC накладывает отпечаток на процесс документального отражения затрат, их разности по аналитическим и синтетическим счетам, на содержание текущей внутренней отчетности.

- Распределение расходов между объектами калькулирования. В составе объектов калькулирования могут быть отдельные виды продукции, работ, услуг либо их однородные группы, заказы, однородные группы заказов, однородные группы заказчиков, каналы реализации продукции, рынки сбыта, бизнес-процессы, а также отдельные сделки с поставщиками, подрядчиками, покупателями. Выбор объекта калькулирования производится в соответствии с общей ориентацией системы управления организацией. Центральное место на данном этапе занимает процесс распределения косвенных (накладных) расходов (табл. 2).

Таблица 2. Расчет распределения накладных расходов

Наименование показателя	Продукт А	Продукт В	Всего
Количество поставок сырья, ед.	10	20	30
Ставка на единицу драйвера, руб.	5 000	5 000	
Сумма затрат на снабжение, руб.	50 000	100 000	150 000
Время работы оборудования, ч	8 000	12 000	
Ставка на единицу драйвера, руб.	100	100	
Затраты на эксплуатацию оборудования, руб.	800 000	1 200 000	2 000 000

Число наладок оборудования, ед.	6	8	14
Ставка на единицу драйвера, руб.	3 000	3 000	
Сумма затрат по наладке оборудования, руб.	18 000	24 000	42 000
Итого накладных расходов, руб.	868 000	1 324 000	2 192 000

В завершение пятого этапа формируются производственная и полная себестоимость калькуляционных единиц путем суммирования прямых затрат и соответствующей доли накладных расходов.

Метод ABC в высшей степени соответствует современным моделям стратегического управления бизнесом в силу имеющихся преимуществ:

- 1) дает возможность контролировать затраты (расходы) в местах их возникновения лицами, непосредственно связанными с осуществлением рабочих операций, функций;
- 2) позволяет оптимизировать уровень и порядок распределения накладных расходов;
- 3) позволяет более точно определить себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции, позиции организации на рынке, привлекательность поставщика, подрядчика, покупателя и в целом оптимальность бизнес-стратегии организации.

Недостатками являются:

- 1) сложность системы учета и управления затратами;
- 2) увеличение затрат на создание и эксплуатацию самой системы.

Таргет-костинг.

Рассмотренные выше международные системы управления затратами считаются традиционными, классическими и высокоэффективными в соответствующих экономических условиях. Но в настоящее время состояние экономики государства в целом и микроэкономики отдельных бизнес-единиц настоятельно требует внедрения инновационных методов управления. Инновации в системе стратегического управленческого учета связаны прежде всего с концепциями снижения затрат, одной из которых специалисты признают систему «таргет-костинг» (в переводе с японского - «усовершенствование маленькими шагами»).

Родиной системы «таргет-костинг» считают Японию, в которой она появилась в 1960-х гг. На сегодняшний день она распространена по всему миру, в основном в компаниях, работающих в инновационных отраслях (автомобилестроение, машиностроение, электроника, компьютерные, цифровые технологии) и в сфере обслуживания.

Идея, положенная в основу концепции «таргет-костинг», несложна и революционна одновременно. Японские менеджеры просто вывернули наизнанку традиционную формулу ценообразования: Себестоимость + Прибыль = Цена, которая в концепции «таргет-костинг» трансформировалась в равенство: Цена - Прибыль = Себестоимость.

Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат еще на стадии проектирования².

Несмотря на продолжающиеся до сих пор споры о сущности «таргет-костинга», существует его признанное определение в виде концепции управления, поддерживающей стратегию снижения затрат и реализующую функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля за издержками и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

² Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2011. 576 с.

Система «таргет-костинг» в отличие от традиционных предусматривает расчет себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Для определения целевой себестоимости продукции (услуги) желаемая величина прибыли организации вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса - от менеджера до простого рабочего - трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Такой подход обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося формирования себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления. Необходимость постоянно помнить о целевой себестоимости ограждает менеджеров от искушения применять более дорогостоящие технологию или материал, так как это неизбежно приведет лишь к выходу на новый виток перепроектирования продукции.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений³.

Основными принципами системы «таргет-костинг» являются:

- первостепенная и постоянная ориентация на требования рынка и клиентов;
- калькуляция целевых затрат для новых продуктов, а также их составных частей, позволяющих достичь желаемой, заранее заданной прибыли при существующих рыночных условиях;
- учет влияния на себестоимость продукции пожеланий потребителей по качеству и срокам изготовления продукции;
- использование концепции жизненного цикла продукта.

Кайзен-костинг.

Прямым продолжением и неотъемлемой частью «таргет-костинга» является «кайзен-костинг» - система непрерывного оперативного контроля за уровнем затрат, небольших улучшений, приводящих в итоге к грандиозным результатам. При этом обе системы имеют одинаковую задачу: достижение целевой себестоимости.

Однако реализуется данная задача в первом случае («таргет-костинг») на этапе проектирования нового продукта, во втором («кайзен-костинг») - на этапе производства.

Разница между сметной и целевой себестоимостью должна быть максимально уменьшена на стадии проектирования изделия, для чего проводится анализ дрейфинг-затрат (анализ влияния каждой статьи расходов на себестоимость изделия) и поиск вариантов их снижения.

Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет не более 5%, то принимается решение о начале производства такого продукта с расчетом на то, что это расхождение будет ликвидировано в процессе производства посредством «кайзен-костинга». Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется кайзен-задачей, которая касается всего персонала организации: от производственных рабочих до управляющих. Она ставится как на уровне каждого продукта, так и на уровне предприятия в целом. Для постановки кайзен-задачи для предприятия в целом необходимо знать процент планируемой годовой прибыли, годовую выручку и величину переменных (сметных) издержек (табл. 3).

³ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2011. 576 с.

Таблица 3. Постановка кайзен-задачи для единицы продукции

Статья затрат	Сметная себестоимость, руб.	Сумма для кайзен-задачи		Целевая себестоимость, руб.
		Руб.	%	
Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды	80	3	3,75	77
Сырье для переработки	140	4	2,86	136
Работы и услуги	60	2	3,33	58
Содержание основных средств	120	3	2,50	117
Организация производства и управления	50	5	10,0	45
Прочие затраты	20	3	15,0	17
Итого	470	20	4,26	450

Таким образом, преимущества систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» позволяют организации успешно существовать в жестких условиях конкурентной борьбы. Недостатками являются сложность организации систем, большая зависимость от человеческого фактора.

Метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking).

В арсенале стратегического управленческого учета имеются также такие высокоэффективные методы управления, как Benchmarking, Life Cycle Costing (LCC), ФСА.

Метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking) заключается в выявлении отставаний по ключевым позициям при выпуске продукции предприятия в сравнении с лучшими аналогами, доступными на рынке, а также в выявлении причин этих отставаний, в изыскании возможностей достижения характеристик и показателей качества лучших образцов. Основой использования этой методики является обязательное наличие сравнительной базы, что сопряжено с определенными трудностями, учитывая реалии конкурентной борьбы⁴.

Данный метод имеет следующие разновидности:

- 1) Best Practice - сравнение эффективности деятельности компании с лидерами мирового производства в различных видах экономической деятельности для поиска наилучшей практики работы;
- 2) Best in Class - сравнение фирмы с ведущими конкурентами в данном виде экономической деятельности;
- 3) Best of Best - сравнение отдельных внутренних процессов с показателями лучших фирм.

Проблемы применения метода Benchmarking стали особо актуальными в условиях жесткой конкуренции и развития конкурентной бизнес-разведки.

Объектом бенчмаркинга могут выступать как сама организация, так и предприятие из конкурентной среды, а также компания из смежного вида экономической деятельности при условии, что ее опыт является лучшей практикой. В истории зарубежного бизнеса существует немало примеров бенчмаркинга, когда лучшие практики были обнаружены у предприятий, не входящих в число конкурентов. Творческий характер бенчмаркинга

⁴ Абдукаримов И.Т., Абдукаримова Л.Г. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью // Финансы: планирование, управление, контроль. 2011. № 4.

открывает более широкие перспективы для инновационной деятельности организации, для реализации ее скрытого потенциала, для выхода в лидеры⁵.

По мнению Г.Я. Гольдштейна, бенчмаркинг не ограничивается конкурентной информацией и рассматривает не только фактические параметры эффективности компании, но и функции, процессы, инструменты, методы достижения конкурентных преимуществ. Бенчмаркинг настраивает компании, в том числе и прямых конкурентов, на диалог, результатом которого могут стать повышение общепромышленных стандартов качества, совместное исследование степени удовлетворенности потребителей, разработка новых продуктов и технологий, сотрудничество в различных направлениях⁶.

Бенчмаркингу присущи изначальный анализ внутренней среды компании, определение узких мест в управленческих, производственных, коммерческих процессах, а затем поиск у конкурентов и представителей смежных видов экономической деятельности лучших практик «расшивки» узких мест⁷.

В состав показателей, характеризующих деятельность организации и ее конкурентов, входят затраты, себестоимость, цена, прибыль, рентабельность и пр. Более целесообразно проводить сравнение по факторным показателям - объектам стратегического контроля и управления: затраты, себестоимость, цена, качество продукта и др.

Концепция управления затратами жизненного цикла.

Концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing - LCC) заключается в определении стоимости полного жизненного цикла изделия: от проектирования до снятия с производства.

Жизненный цикл - концепция, согласно которой экономические блага, представляющие материальные активы, имеют собственный период существования. Началом жизненного цикла служит момент появления возможности использования экономического блага для удовлетворения потребности. Окончанием жизненного цикла является момент исчерпания полезности, полного потребления экономического блага. При этом различают жизненный цикл продукта, проекта, организации⁸. В связи с этим необходимым элементом классификации затрат является их группировка по стадиям жизненного цикла:

1) стадия разработки нового продукта - затраты на проведение исследования состояния рынка, спроса и предложения, позиций основных конкурентов, реальных и потенциальных запросов покупателей, затраты на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, сертификацию, стандартизацию продукта и пр. Специфика данной стадии заключается в том, что отсутствует полная гарантия возмещения затрат в будущем;

2) стадия вывода продукта на рынок (внедрения) - отличается высоким уровнем затрат на рекламу и стимулирование продаж, созданием избирательной системы сбыта продукции; при установлении цены можно ориентироваться на затраты двух первых стадий плюс норму прибыли организации (в ряде случаев минимальную) либо принять существующую цену рынка в качестве точки отсчета;

3) стадия роста - при интенсивной системе сбыта продукции наблюдается значительное увеличение затрат на производство, сбыт, постпродажное, в том числе гарантийное обслуживание, остаются высокими затраты на рекламу, имеют место затраты на разработку и внедрение на рынок модификаций основного продукта; при этом цена для проникновения на

⁵ Иванов И.Н., Фукова Д.Ю. Конкурентный анализ. Бенчмаркинг // Экономический анализ: теория и практика, 2009. № 22.

⁶ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2011. 570 с.

⁷ Лапушта М.Г. Конкурентный анализ отрасли и ключевые факторы успеха.

⁸ Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия: 4-е изд. М.: ИНФРА-М, 2011. 882 с.

массовый рынок может быть снижена, в результате чего при нарастающих объемах продаж не наблюдается существенного роста прибыли;

4) стадия зрелости - отличается диверсификацией торговых марок и моделей. В ходе рекламных кампаний подчеркиваются различия и преимущества торговых марок; рост объемов продаж приводит к снижению себестоимости единицы продукции; цены устанавливаются на уровне лучших конкурентов, что в конечном итоге приводит к устойчивому и существенному росту прибыли. На данном этапе появляются затраты на разработку и рекламу нового основного продукта, т.е. начинается новый жизненный цикл;

5) стадия упадка - постепенное снятие с производства слабых продуктов, закрытие нерентабельных торговых точек, снижение цены, снижение до минимального уровня затрат на рекламу и стимулирование продаж. При этом увеличиваются затраты на хранение нереализованного продукта, возникают затраты на его переработку или утилизацию, производство становится низкорентабельным и даже убыточным, если на стадии зрелости организация не позаботилась о создании нового основного продукта.

Стадии жизненного цикла продукта специфичны и накладывают отпечаток на процесс формирования затрат и прибыли организации. Прослеживается влияние стадий жизненного цикла продукта на уровень затрат, их состав, структуру, целевое назначение, степень эффективности. В системе стратегического управленческого учета стратегическое планирование в разрезе стадий жизненного цикла продукта позволяет более точно спрогнозировать основные рабочие операции и соответствующие им затраты. С другой стороны, качественный анализ состава затрат и других результативных показателей деятельности организации позволяет более точно определить стадию жизненного цикла продукта, т.е. возможности и риски дальнейшего стратегического развития организации.

Основными предпосылками появления этой методики являются: сокращение жизненного цикла изделий, увеличение стоимости подготовки производства и начала выпуска изделий, практически полное определение финансовых показателей (затрат и доходов) на стадии проектирования. Важнейшим принципом этого метода являются прогноз и управление затратами на производство изделия на стадии его проектирования⁹.

Функционально-стоимостный анализ.

Одним из распространенных методов, используемых при принятии решений по управлению затратами, является функционально-стоимостный анализ (ФСА), который направлен на минимизацию затрат при сохранении качественных показателей и показателей назначения продукции¹⁰.

Функционально-стоимостный анализ - метод системного исследования объекта (изделия, процесса, организационной структуры), направленный на повышение эффективности использования материальных и трудовых ресурсов¹¹. Элементом ФСА является анализ затрат на основе потребительской стоимости, цель которого - экономическое обоснование затрат по функциям объекта, т.е. оптимизация соотношения между потребительскими свойствами объекта и затратами на его разработку. Экономический эффект может быть достигнут организацией в результате:

- 1) сокращения затрат при одновременном повышении потребительских свойств;
- 2) повышения качества при сохранении уровня затрат либо незначительном их повышении;

⁹ Абдукаримов И.Т., Абдукаримова Л.Г. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью // Финансы: планирование, управление, контроль. 2011. № 4.

¹⁰ Абдукаримов И.Т., Абдукаримова Л.Г. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью // Финансы: планирование, управление, контроль. 2011. № 4.

¹¹ Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2008. 367 с.

- 3) уменьшения затрат при сохранении уровня качества;
- 4) сокращения затрат при обоснованном снижении технических параметров до их функционально необходимых размеров.

В ходе исследования выяснилось, что инструментарий стратегического управленческого учета разнообразен и эффективен; организации имеют возможность применять на практике научно обоснованные и инновационные методы управления затратами, расходами, издержками. При этом выбор конкретной модели управления затратами на базе одной системы или интеграции нескольких систем их учета должен быть обоснованным. В расчет нужно взять не только преимущества, недостатки каждой системы, но и специфику финансово-хозяйственной деятельности организации, ее внешних возможностей и рисков, цели и задачи стратегического управленческого учета и пр.

Модель постановки стратегического управленческого учета затрат.

Далее представлена авторская модель¹² постановки стратегического управленческого учета затрат, базирующаяся на интеграции принципов разных систем управления затратами и способствующая достижению устойчивых, долгосрочных конкурентных преимуществ.

На первом этапе необходимо решить ряд организационно-технических вопросов.

1. Утвердить организационно-финансовую структуру управления, полномочия и уровень ответственности должностных лиц; делегировать ряд полномочий принятия управленческих решений руководителям среднего звена. Проблемам разработки организационно-финансовой структуры управления посвящены труды многих ученых, в частности М.А. Вахрушиной, О.Д. Кавериной, Н.В. Владимцева, Е.В. Зубаревой, В.А. Маняевой и др. Специалисты едины во мнении о необходимости построения децентрализованной системы управления и делегирования части управленческих полномочий на более низкие уровни иерархии управления. Отдельные дефиниции сущности финансовой структуры организации приведены в табл. 4.

Таблица 4. Варианты определения сущности финансовой структуры организации

Автор	Определение
М.А. Вахрушина	Децентрализованная структура управления с выделением центров ответственности - структурных подразделений организации во главе с руководителем, несущим ответственность за результаты работы подразделения
О.Д. Каверина	Иерархическая система центров финансовой ответственности предприятия
Е.В. Зубарева	Система центров ответственности, определяющая их подчиненность, полномочия и ответственность, предназначенная для управления деятельностью организации
Н.В. Владимцев, А.С. Денисова	Совокупность взаимоувязанных и соподчиненных центров ответственности, основанная на организационно- функциональной структуре, но не всегда с ней совпадающая
В.А. Маняева	Финансово-целевое структурирование, основанное на механизме делегирования полномочий и распределения ответственности за финансово-экономические показатели деятельности бизнес-процессов

¹² Шалаева Л.В. Современные системы управления затратами как важнейший инструментарий стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 21. С. 7 - 21.

По мнению Л.В. Шалаева, в основе построения финансовой структуры организации должно быть обоснованное распределение контролирующих и регулирующих полномочий между менеджерами среднего уровня и высшим руководством, ориентированное на повышение эффективности и результативности принятия управленческих решений, предполагающее солидарную ответственность за финансовые результаты деятельности компании¹³.

2. Утвердить перечень объектов планирования, учета, контроля и управления: стратегические зоны хозяйствования, элементы цепочки ценностей, состав структурных подразделений, перечень финансово-хозяйственных процессов, классификационные группы затрат, виды основных продуктов, этапы жизненного цикла основных продуктов.

3. Утвердить систему сбалансированных показателей (ССП) для оценки результативности и эффективности деятельности. Разработка ССП (ключевых показателей результативности и эффективности деятельности, критериев их оценки и целевого значения) ориентирована на финансовую структуру управления, распределение полномочий и ответственности. Сбалансированная система показателей является важнейшим элементом метода стратегического управленческого учета и стратегического управления, представляет собой совокупность финансовых и нефинансовых параметров оценки степени достижения отдельных стратегических целей организации. Сбалансированная система показателей предполагает трансформацию стратегии организации в конкретные количественные и качественные характеристики ее стратегических целей.

В ССП рекомендуется включать:

- 1) показатели для оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности;
- 2) показатели для характеристики процессов, способствующих достижению результатов;
- 3) показатели, характеризующие клиентскую базу;
- 4) показатели для оценки вклада каждого сотрудника организации.

При выборе показателей Н.М. Блаженкова предлагает ориентироваться на следующие параметры признания их в качестве ключевых (KPI):

- 1) отражает и измеряет стратегические рычаги бизнес-стоимости;
- 2) имеет распространение по всей организации;
- 3) базируется на общих стандартных измерениях;
- 4) базируется на реальных данных;
- 5) легок для интерпретации;
- 6) актуален;
- 7) обеспечивает контекст;
- 8) мотивирует сотрудников;
- 9) ведет к положительному действию.

Данным критериям соответствуют многие показатели, наиболее значимые (по мнению автора) приведены в табл. 5.

Таблица 5. Элементы сбалансированной системы показателей

Элемент ССП	Стратегическая цель	Ключевой показатель
Финансы	Прибыльность (рентабельность) бизнеса	Валовая, операционная, чистая прибыль, рентабельность капитала, производства, продаж
	Рост экономической	Экономическая добавленная стоимость,

¹³ Шалаева Л.В. Современные системы управления затратами как важнейший инструмент стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 21. С. 7 - 21.

Модуль 4. Управление операционной деятельностью организации

	стоимости бизнеса	среднегодовая стоимость основных производственных фондов, стоимость материально-производственных запасов
	Финансовая устойчивость и платежеспособность	Коэффициенты ликвидности, платежеспособности, финансовой независимости и устойчивости
	Рост объема денежных потоков	Дисконтированная норма поступления наличности
Клиенты	Удовлетворение потребностей клиентов	Сроки отгрузки продукции, выполнения заказа, оперативность постпродажного обслуживания
	Рост доли целевого сегмента рынка	Структура продаж, рентабельность продаж, уровень конкурентоспособности основных видов продукции
	Привлечение новых клиентов	Количество новых клиентов, объем дополнительных продаж
	Предвосхищение новых потребностей клиента	Объем новой и модернизированной продукции, ее доля в общем объеме продаж
Внутренние бизнес- процессы	Инновационный процесс	Период разработки нового продукта, доля новой продукции в общем объеме продаж
	Операционный процесс (снижение затрат на производство и сбыт)	Длительность производственного цикла, объем производства и продаж, ритмичность производства и сбыта, себестоимость, качество продукции, доля брака, уровень отходов, рентабельность производства
	Постпродажное обслуживание	Затраты на гарантийный ремонт и обслуживание, количество (объем) рекламаций и замены продукции, период погашения дебиторской задолженности, доля просроченной, сомнительной задолженности покупателей
	Материально- техническое снабжение	Срок хранения запасов, затраты на содержание складского хозяйства, размер недостач и потерь
Обучение и развитие персонала	Совершенствование информационных технологий	Срок подготовки управленческой отчетности, качество отчетной информации, качество системы коммуникаций, уровень оперативности принятия управленческих решений
	Рост профессионализма, степени активности кадров	Уровень образования и квалификации персонала, темп роста производительности труда, снижение потерь, количество рациональных предложений на одного сотрудника
	Закрепление кадров	Среднесписочная численность персонала, средний возраст кадров, коэффициент текучести кадров
	Материальное стимулирование	Доля стимулирующих выплат в фонде заработной платы, уровень удовлетворенности персонала работой

На данном этапе рекомендуется ориентироваться на принципы следующих систем: «директ-костинг», ABC, LCC. Деятельность компании будет представлена в разрезе стратегических зон хозяйствования, этапов жизненного цикла основных продуктов, зон финансовой ответственности, мест возникновения затрат. В таком же разрезе будут представлены и затраты. Более детальная группировка затрат предполагается по способу отнесения в себестоимость (прямые и косвенные) по видам и назначению (элементы и статьи калькуляции), по зависимости от объемов производства и продаж (переменные и постоянные).

На втором этапе на базе принципов выработки профессионального суждения разрабатывается учетная политика в целях стратегического управленческого учета. В содержании учетной политики в части управления затратами необходимо предусмотреть следующие разделы.

- Бюджетирование - процессно-ориентированная модель прогнозирования, основанная на взаимосвязи основных хозяйственных процессов и потребляемых ресурсов, затратнообразующих факторов и финансовых результатов; в основе данной модели лежит ССП, которая может быть дополнена специфическими параметрами оценки деятельности подразделений организации.

В составе генерального бюджета организации можно выделить следующие разделы:

- 1) частные операционные бюджеты структурных единиц;
- 2) сводный операционный бюджет организации;
- 3) сводный финансовый бюджет организации.

- Аналитический и сводный учет затрат - нормативный учет затрат с обособленным отражением отклонений от норм и изменений норм в разрезе мест возникновения затрат, хозяйственных процессов, видов продукции и по статьям калькуляции. Регистром аналитического учета затрат является лицевой счет подразделения, регистром сводного учета затрат - лицевой счет производства. Синтетический и аналитический учет затрат организуются в системе затратных счетов 20 - 29 (затраты по нормам), 30 - 39 (отклонения от норм, изменения норм).

- Распределение косвенных затрат - на базе принципов системы ABC распределение косвенных затрат по их однородным группам через систему драйверов (носителей затрат) с целью обеспечения минимизации погрешностей при формировании себестоимости продукции. Перечень драйверов и показатели оценки их активности должны быть разработаны с учетом специфики распределяемых затрат и совокупности формирующих их хозяйственных процессов.

- Калькулирование себестоимости - формирование производственной, полной целевой себестоимости по принципам систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг», порядок постановки кайзен-задачи и модель ее решения.

Взаимосвязь между показателями себестоимости выглядит следующим образом:

Фактическая себестоимость = Нормативная себестоимость + (-) Отклонения от норм + (-) Изменения норм - Экономия затрат в результате решения кайзен-задачи.

Целевая себестоимость = Фактическая (нормативная себестоимость) - Экономия затрат в результате решения кайзен-задачи.

- Управленческая отчетность - система показателей, характеризующих результаты текущей деятельности организации в разрезе видов производства, видов продукции, рынков сбыта; степень достижения целевого уровня затрат и себестоимости, степень реализации стратегических задач. Основные формы отчетности по затратам могут быть представлены в

виде лицевого счета подразделения, в котором затраты следует представить по статьям калькуляции в целом по производству и на единицу продукции в следующем разрезе: затраты по нормам, затраты по факту, целевой уровень затрат, стратегический уровень затрат и себестоимости, критический (безубыточный) уровень затрат.

- Управленческий анализ затрат и себестоимости - функционально-стоимостный анализ, проводящийся с целью поиска резервов снижения себестоимости при одновременном сохранении качества продукта, ситуационный анализ, анализ чувствительности.

- Принятие управленческих решений - модель выработки управленческих решений на базе результатов ситуационного анализа и прогнозирования, имитационного моделирования, анализа чувствительности, а также по принципам метода построения дерева решений и Концепции управления затратами жизненного цикла (LCC).

На третьем этапе реализуется важнейшая функция управленческого учета - планирование, т.е. ключевые показатели оценки результативности и эффективности деятельности приобретают конкретные параметры, рассчитанные на краткосрочную и долгосрочную перспективу. Таким образом, стратегия предприятия будет увязана с конкретными действиями и предполагаемыми результатами. На базе принципов Direct-Costing-System необходимо внедрить систему гибкого бюджетирования и таким образом учесть возможные колебания по уровню деловой активности предприятия, в том числе по объему производства и продаж. Достоинства гибкого бюджетирования проявляются в большей степени при оценке достигнутых результатов деятельности и проиллюстрированы на примере данных табл. 6.

Таблица 6. Оценка финансовых результатов деятельности на базе гибкого бюджета

Показатель	Статический бюджет	Фактические данные	Отклонение факта от статического бюджета	Гибкий бюджет	Отклонение факта от гибкого бюджета	Отклонение гибкого бюджета от статического
1	2	3	4	5	6	7
Объем производства (продаж), ед.	8000	7800	-200	7800	-	-200
Цена, руб.	1200	1280	+80	1200	+80	-
Выручка, тыс. руб.	9600	9984	+384	9360	+624	-240
Переменные затраты на единицу, руб.	450	470	+20	450	+20	-
Переменные затраты, всего, тыс. руб.	3600	3666	+66	3510	+156	-90
Постоянные затраты, тыс. руб.	750	810	+60	750	+60	-
Затраты, всего, тыс. руб.	4350	4476	+126	4260	+216	-90

Модуль 4. Управление операционной деятельностью организации

Себестоимость единицы, руб.	543,75	573,85	+30,10	546,15	+27,70	+2,40
Маржинальный доход, тыс. руб.	6000	6318	+318	5850	+468	-150
Прибыль, тыс. руб.	5250	5508	+258	5100	+408	-150

Гибкий бюджет сформирован на базе фактического объема производства (продаж) и планового уровня переменных, постоянных затрат и цены. Информация по отклонениям достаточна для оперативной оценки финансовых результатов деятельности и оценки влияния факторов на результативные финансовые показатели. Трудоемкая методика факторного анализа может быть исключена. В результате процесс подготовки информационной базы для принятия управленческих решений становится менее трудоемким и более оперативным.

По данным графы 6 можно провести экспресс-оценку влияния интенсивных факторов (затраты, цена) на результативные показатели: выручка, себестоимость, маржинальный доход и прибыль.

В результате роста цены на 80 руб. увеличились выручка, маржинальный доход и прибыль на 624 тыс. руб. В результате роста переменных затрат на единицу продукта на 20 руб. маржинальный доход и прибыль снизились на 156 тыс. руб. В результате роста постоянных затрат на 60 тыс. руб. прибыль уменьшилась на 60 тыс. руб.

В результате совокупного влияния интенсивных факторов маржинальный доход увеличился на 468 тыс. руб., прибыль увеличилась на 408 тыс. руб.

Рост переменных и постоянных затрат привел к росту себестоимости единицы продукции на 27,70 руб.

По данным графы 7 проводится оперативная оценка влияния на результативные показатели экстенсивного количественного фактора - объема производства (продаж). В результате снижения объема производства (продаж) на 200 единиц выручка от продажи продукции снизилась на 240 тыс. руб., переменные затраты - на 90 тыс. руб., маржинальный доход и прибыль - на 150 тыс. руб.; себестоимость единицы продукции выросла на 2,40 руб.

Отклонения от плана в результате совокупного влияния интенсивных и экстенсивных факторов отражены в графе 4.

Реализация на данном этапе принципов системы Standard Costs позволит определить оптимальный уровень затрат и себестоимости.

Benchmarking способствует разработке конкурентоспособной стратегии и системы параметров ее оптимальной реализации.

На четвертом этапе осуществляется постановка системы оперативного контроля, т.е. создание совокупности условий для оперативного выявления негативных тенденций в деятельности организации, изменений во внешней и внутренней среде, в том числе в деятельности основных конкурентов. Виды контроля за уровнем затрат могут быть различными, в частности предварительный контроль по первичным документам, последующий контроль по оперативным сводкам и управленческой отчетности, внешний контроль по официальным данным состояния рынка, материалам деловой переписки, социологическим опросам и др. Функции контроля необходимо распределить рационально между ответственными лицами путем передачи большей доли полномочий руководителям среднего звена. Важнейшим условием эффективной реализации функции контроля является оптимальная система управленческой отчетности.

На пятом этапе реализуется стимулирующая функция управленческого учета через постановку системы мотивации труда. Работа с кадрами является одной из важнейших проблем, решение которой способствует постановке высокоэффективной системы стратегического управленческого учета. Каждый работник организации должен четко представлять свою личную миссию в деле реализации общей стратегии компании. Большое значение имеют хорошо отлаженная система коммуникаций и подчиненности, четкое распределение прав и обязанностей между должностными лицами. Система оплаты труда и материального стимулирования должна быть ориентирована на рейтинговую оценку личного вклада каждого работника.

Представленная модель постановки стратегического управленческого учета затрат ориентирована на достоинства различных систем управления затратами, известными как в России, так и за рубежом. Преимущества данной модели заключаются в следующем:

1) возможность контролировать затраты в местах их возникновения лицами, непосредственно связанными с осуществлением хозяйственных процессов;

2) в результате более детального распределения косвенных расходов повышается уровень достоверности показателей себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции; система позволяет оптимизировать уровень и порядок распределения накладных расходов и, как следствие, процесс ценообразования;

3) оптимизация производства и сбыта, жизненного цикла основного продукта, его потребительских свойств, качества труда, снижение производственных потерь;

4) возможность гибко и оперативно принимать управленческие решения, в том числе по переориентации производства в условиях быстроменяющегося рынка и позиций конкурентов;

5) в результате повышения уровня контролируемости и регулируемости затрат более оперативное выявление и предотвращение негативных тенденций в процессе формирования себестоимости и прибыли организации.

Таким образом, преимущества данной модели позволяют организации успешно существовать в условиях конкурентной борьбы, меняющегося потребительского спроса, гибко реагировать на изменения внешних и внутренних условий реализации стратегии компании¹⁴.

¹⁴ Шалаева Л.В. Современные системы управления затратами как важнейший инструмент стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 21. С. 7 - 21.