

## ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СОВРЕМЕННЫХ СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА РОССИЙСКИХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Головки Е. С.,  
Научный руководитель доцент Мандричко Т. М.  
*Сибирский Федеральный Университет*

На любом предприятии достижение планируемой эффективности деятельности требует постоянного сопоставления расходов и полученных результатов. Для контроля эффективности работы всех подразделений и полученных от производства каждого вида продукции результатов, управление любым хозяйствующим субъектом не может обходиться без изучения и управления затратами на производство. Это делает проблему управления затратами одной из главных для системы управления предприятием и снижения затрат, но актуальность данной статьи обусловлена тем, что на российском рынке эффективность управления затратами, внедрения современных систем и дальнейшего их использования очень низка. Для того чтобы понять причины текущей ситуации, необходимо рассмотреть понятие системы управления затратами, недостатки и преимущества современных систем, выявить факторы, влияющие на отказ от их применения или неэффективное использование и сформулировать общий алгоритм внедрения системы управления затратами на российских предприятиях.

Для комплексного исследования объекта управления, выделения основных задач процесса управления и определения последовательности их выполнения используют системный подход к управлению затратами. Основа такого подхода - принципы единства, развития, глобальной цели, функциональности, децентрализации, иерархии, неопределенности и организованности. Системный подход требует изучения механизма формирования затрат на продукцию как целостной системы, состоящей из подсистем и элементов. В процессе своего функционирования система управления затратами разделяется на три подсистемы - управляющую подсистему или субъект управления, управляемую подсистему или объект управления и подсистему связи или коммуникаций. Взаимодействие субъектов, объектов, функций, инструментов и методов управления должно обеспечивать сохранение, функционирование и развитие этой системы, повышение эффективности произведенных предприятием затрат. Цель деятельности системы управления затратами достигается в результате осуществления процесса управления, предполагающего функционирование принятой организационной структуры, которая отражает ход выполнения функций управления и характеризует его динамику. Этот процесс имеет свое содержание, обусловленное его сущностью: свои стадии и внутренние этапы осуществления, предполагающие определенную последовательность действий в пространстве и во времени.

Система управления затратами – сложный механизм, основной задачей которого является обеспечить работоспособность предприятия и конкурентоспособность производимой продукции. В зависимости от принципов организации, особенностей функционирования предприятия, целей управления конкретным предприятием, состава и взаимосвязи элементов, формирующих эти системы, выделяют различные системы управления затратами, классификация которых приведена в таблице 1.

Таблица 1 - Классификация систем управления затратами

Основные признаки классификации	Виды систем
Степени связи управленческого и финансового учета	Интегрированная (монистическая)
	Автономная

Оперативность получения информации	Система, основанная на учете прошлых (фактических) затрат
	Система, основанная на учете нормативных (плановых) затрат
Полнота включения затрат в себестоимость	Система учета полной себестоимости
	Система учета частичной (переменной) себестоимости

По форме взаимосвязи финансового (бухгалтерского) и управленческого учетов различают интегрированную (монистическую) и автономную системы управления затратами. Интегрированная система предлагает дополнение финансового учета данными внутренней отчетности, которые позволяют администрации оценить рациональность организации производства на любом его участке. Данная система эффективна для небольших предприятий, выпускающих однородную по своему составу продукцию. Автономная система предполагает обособленное создание финансового и управленческого учета. Связь между этими учетами осуществляется с помощью, так называемых, парных контрольных счетов одного и того же наименования.

По оперативности получения информации о затратах различают системы управления, основанные на учете фактических (прошлых, исторических) и нормативных (плановых) затрат. Система учета фактических затрат заключается в формировании информации для расчета себестоимости и прибыли на основе фактически возникающих в процессе производства и реализации затрат. Не смотря на то, что эта система используется на большинстве российских предприятий, она не позволяет своевременно реагировать на изменения расхода производственных ресурсов. Система учета нормативных затрат включает предварительную разработку норм расхода труда, материалов, накладных расходов, составление плановой нормативной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от норм. Такая система ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости. Однако серьезным препятствием внедрения этой системы является необходимость создания и непрерывной поддержки нормативной базы планирования.

По полноте включения затрат в себестоимость различают систему полного включения затрат в себестоимость продукции и систему учета частичных затрат (учет неполной себестоимости). Используя различные классификации затрат и методы их учета, можно получить информацию, необходимую для тех или иных целей управления предприятием, и строить разнообразные системы управления затратами.

В последнее время получили развитие различные классификации систем управления затратами, но в центре внимания экономистов оказались определенные системы управления затратами, представленные на рисунке 1.

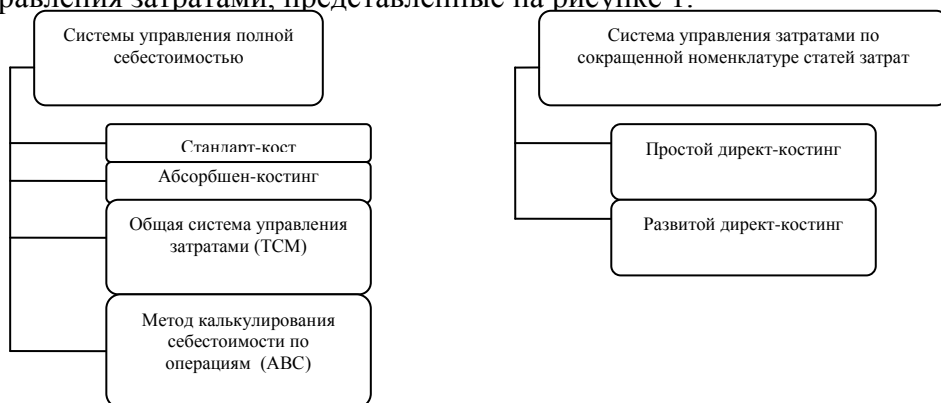


Рисунок 1 – Системы управления затратами

Вопросы функционирования данных систем не обходит вниманием ни одна монография или практическое пособие по управлению предприятием, контролю его деятельности или учету затрат. Рассматривая текущую ситуацию связанную с

управлением затратами на российских предприятиях, очевидно, что эффективность внедрения и использования современных систем управления затратами далека от западных аналогов.

В последние годы в России начали широко использоваться элементы системы direct-costing. Идея калькулирования себестоимости по переменным издержкам, ставшая базовым элементом концепции direct-costing, была выдвинута в 1936 г. американским экономистом Джонатаном Харрисом. В основе ее лежит в достаточной степени условное разделение всех совокупных затрат на постоянные и переменные. При этом переменные издержки отождествляются с прямыми издержками, а постоянные отождествляются с накладными расходами. Калькулирование себестоимости осуществляется только по переменным издержкам, накладные расходы относятся на финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Существует несколько основных модификаций direct-costing:

- "классический" вариант системы, предполагающий калькулирование по прямым затратам, все из которых являются переменными;
- система переменных затрат - предполагающая калькулирование по переменным издержкам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы;
- система учета затрат в зависимости от использования производственных мощностей - включающая в калькуляцию все переменные расходы и часть постоянных, в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

Внедрение системы direct-costing позволяет разрешить проблему неточного распределения накладных расходов на себестоимость конкретных видов продукции, поскольку в рамках direct-costing эти расходы не включаются в себестоимость вообще. Кроме того, дифференциация производственных расходов позволит однозначно определять взаимосвязь между изменением объемов производства и поведением себестоимости. Это обеспечило возможность более гибкого планирования издержек. Плановая себестоимость определяется в расчете на определенный запланированный объем производства, однако может быть пересчитана для любого фактического объема.

Другим важным достоинством системы direct-costing является возможность обеспечения информационной базы для осуществления анализа безубыточности производства и определения оптимального соотношения объема и прибыли. Данный вид анализа получил название CVP - анализ (Cost-Volume-Profit, затраты-объем-прибыль). Поскольку CVP - анализ помогает отследить взаимосвязь между такими важными характеристиками, как затраты, объем производства и прибыль, он является ключевым фактором в процессе принятия управленческих решений, касающихся вопросов определения ассортимента выпускаемых изделий, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т.д. Таким образом, использование системы direct-costing на предприятии позволяет усовершенствовать процедуру анализа издержек, а также, анализ ассортимента и объема продаж продукции (используя CVP-анализ).

Однако наряду с перечисленными достоинствами управление затратами на основе переменных издержек имеет ряд недостатков. Существует ряд видов издержек, которые зависят от объема производства, но изменяются не пропорционально ему. При учете такого рода издержки можно разделить на постоянную и переменную составляющие, однако на практике эта процедура часто бывает трудновыполнимой.

Другим недостатком системы является то, что осуществляемый в ее рамках анализ безубыточности может обеспечивать получение достоверной информации только в том случае, если выполняется ряд ограничений:

- продажная цена должна быть постоянной величиной для всего предсказываемого периода производственной деятельности;

- все затраты должны подразделяться на постоянные и переменные; величина переменных затрат на единицу продукции должна оставаться постоянной величиной;
- объем производства должен быть единственным фактором, влияющим на величину переменных затрат.

На практике выполнение все этих условий обеспечивается достаточно редко, а в случае, когда хотя бы одно из условий не выполняется, данные CVR-анализа не отражают реальной ситуации, что может привести к принятию ошибочных управленческих решений. С точки зрения управления главным недостатком системы direct-costing является то, что она ориентирована на совершенствование учета фактических расходов, в то время как для принятия управленческих решений необходима информация о будущих расходах.

Другая ключевая задача управления затратами на предприятии - оперативная оценка соответствия размеров фактических расходов размерам расходов, предусмотренным нормами, обеспечивающая возможность своевременно выявлять и предотвращать необоснованные расходы. Степень детализации затрат и последовательность их обобщения по предприятию может определяться для каждого подразделения. В связи с этим выделяют понятие "центров затрат", т.е. тех структурных подразделений, в которых имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Главным преимуществом данной системы учета затрат является то, что она позволяет более обосновано выявить резервы экономических издержек. У руководства компаний появляются реальные рычаги регулирования уровня расходов в каждом подразделении с целью более эффективной работы предприятия в целом. Такая система учета затрат очень трудоемка, требует дополнительных расходов и, поэтому еще не получила широкого распространения среди отечественных предприятий.

Российскими учеными и практиками разработаны многие теоретические и практические аспекты управления затратами. Однако организация процесса управления затратами в рамках текущего и стратегического управления предприятием на практике используется не достаточно полно. Исследования специалистов показали, что действующая система управления затратами не в полной мере способствует решению проблем их оптимизации и эффективности хозяйствования предприятий. Основными причинами такого состояния является отсутствие нормативной базы планирования, котловой учет многих видов затрат, несовершенные методики исчисления и распределения расходов по центрам ответственности и многие другие, без которых невозможно спланировать и оценить результаты управления затратами. Однако любому предприятию в современных условиях, чтобы выжить и развиваться, очень важно осознание необходимости управлять в нужном направлении производственными затратами. Процедура внедрения системы комплексного управления затратами обобщенно должна состоять из следующих мероприятий:

- 1 - разработка и утверждение плана стратегического развития и проведение изменений в организационной структуре предприятия;
- 2 - выбор системы управления затратами, согласно утвержденному плану;
- 3 - формирование финансовой структуры предприятия (выделение центров финансовой ответственности, центров затрат, центров инвестиций и прибыли);
- 4 - оптимизация документооборота и системы управленческого учета на предприятии;
- 5 - внедрение системы бюджетирования, планирования, в том числе затрат;
- 6 - разработка новой системы мотивации персонала;
- 7 - разработка прочих внутренних положений и документов;
- 8 - автоматизация и компьютеризация процесса управления.

Таким образом, следуя описанному процессу имплементации системы управления затратами и постоянному ее совершенствованию в соответствии с зарубежными и отечественными методиками, российское предприятие может сократить затраты и повысить эффективность производства в целом.