

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

С.С. Лемеш

Белорусский государственный экономический университет, lss2005@list.ru

Финансовая результативность любой организации во многом зависит от качества анализа и управления затратами. Пристальный интерес к этому аспекту финансового менеджмента компании в развитых странах стали проявлять еще в 1980–е годы, однако тогда акцент делался на снижении затрат всеми доступными методами, прежде всего путем сокращения потребления ресурсов. Со временем, к середине 1990–х годов, стало понятно, что управление затратами нельзя отождествлять с борьбой за их снижение. Политика экономии не должна стать целью компании на более или менее значимые промежутки времени, а может служить лишь краткосрочным инструментом ее финансовой стратегии.

В связи с этим в начале 1990–х годов цели анализа затрат крупнейшими компаниями были сформулированы по–новому. В течение этого десятилетия появилось несколько концепций анализа и управления затратами, которые ставили во главу угла интересы принятия решений на долгосрочную перспективу. Часть из них можно рассматривать как преимущественно учетно–управленческие (концепции ABC и ABCM), часть – как маркетинговые (стратегический анализ затрат и анализ затрат по цепочке создания потребительной стоимости товара, а также целевое ценообразование и управление затратами по всему жизненному циклу продукта), некоторые можно рассматривать как идеологии организации производственного процесса (метод последовательных усовершенствований).

Особое значение в системе управления затратами на краткосрочную перспективу имеет контроллинг. Применение контроллинга позволяет объективно оценивать экономическую ситуацию и эффективно применять основные принципы, заложенные в систему управления затратами конкретного предприятия. При этом в процесс управления должны быть включены все без исключения службы, перед руководителями которых должны ставиться конкретные, понятные для них цели в области минимизации затрат, а ответственные за расходование ресурсов исполнители должны четко и однозначно понимать свои задачи. Только в этом случае возможно принятие и реализация сбалансированных и адекватных управленческих решений.

Конкретная структура и методы построения системы контроллинга затрат зависят от производственной специфики предприятия, состава и разнообразия потребляемых материальных ресурсов, уровня подготовки персонала и поставленных стратегических целей.

Наиболее простой и понятной системой управления затратами в контроллинге является директ–костинг или система усеченной себестоимости. По некоторым данным директ–костинг по всему миру используют от 30% до 50% крупных компаний.

В этой системе себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собираются на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются непосредственно на финансовый результат организации (простой директ–костинг).

Расчет прибыли на единицу продукции заменяется расчетом показателя маржинальный доход (сумма покрытия, маржинальная прибыль). Определяется данный показатель в виде разницы между ценой и переменными затратами на единицу продукции или в виде разницы между выручкой и переменными затратами в расчете на всю продукцию.

При развитом директ–костинге в себестоимость конкретной продукции включаются не только переменные, но и часть постоянных затрат.

Система директ – костинг является атрибутом рыночной экономики. В ней достигнута высокая степень интеграции учета, анализа, и принятия управленческих решений. Главное внимание в этой системе уделяется изучению поведения затрат ресурсов в зависимости от изменения объемов производства, что позволяет гибко и оперативно принимать решения по нормализации финансового состояния организации.

Основными преимуществами директ–костинга являются:

- простота и объективность калькулирования себестоимости продукции;
- возможность проведения анализа «затраты — объем производства — прибыль». Наиболее важные аналитические возможности данного анализа состоят в определении: действия операционного (производственного) рычага; безубыточного объема производства (пороговой выручки); запаса финансовой прочности организации;
- возможность использования системы при разработке ассортиментной, ценовой и инвестиционной политик.

К недостаткам директ–костинга относят некоторую условность разделения общих затрат на постоянные и переменные, вследствие чего информация о реальной себестоимости продукции может искажаться.

В Республике Беларусь директ–костинг широкого распространения пока не получил, что можно объяснить рядом как объективных, так и субъективных причин.

К числу объективных следует отнести сложности при определении постоянных и переменных затрат, так как большинство затрат являются смешанными. Кроме того, в нашей стране применяются иные классификации затрат. Так, распространено деление затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, по статьям калькуляции и экономическим элементам и др. Большинство отечественных экономистов относит прямые затраты к переменным, что представляется вполне логичным, а в составе косвенных выделяют блок постоянных и переменных затрат.

Среди субъективных причин отметим отсутствие законодательной возможности применения директ–костинга в качестве официальной системы учета в организации. Усеченная себестоимость может рассчитываться только одновременно с расчетом полной себестоимости. В таких условиях внедрение директ–костинга является исключительно инициативой руководства организации.

В настоящее время в процессе расчета полной себестоимости видов продукции все затраты распределяются по носителям. Но поскольку между косвенными затратами и их носителями не существует непосредственной причинно–следственной связи, то предпринимается попытка создать ее посредством распределения косвенных затрат по местам возникновения с последующим распределением их по носителям пропорционально той или иной базе распределения. В качестве последней по усмотрению организации могут использоваться:

- заработная плата производственных рабочих;
- прямые материальные затраты;
- сумма всех прямых затрат и др.

В результате происходит завышение себестоимости продукции, например, более трудоемких ее видов при распределении косвенных расходов пропорционально заработной плате производственных рабочих. Искажение показателей себестоимости ведет в свою очередь к искажению показателей рентабельности в разбивке по видам продукции при неизменности ее общей величины, что может обусловить принятие неверных управленческих решений при планировании ассортимента производимой продукции, осуществлении маркетинговых мероприятий, политики ценообразования и т.п.

Система директ–костинг позволяет определять истинную себестоимость продукции, предотвращает ее искажения. И некоторые предпосылки для ее внедрения в нашей стране все же имеются.

Так, Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено, что общехозяйственные (сч. 26) и общепроизводственные (субсч. 25–2 "Общехозяйственные расходы")

расходы могут списываться в качестве условно–постоянных непосредственно на себестоимость реализованной продукции (дебет сч. 90).

Данная методика в целом соответствует основным принципам системы директ–костинга с выделением блока постоянных и переменных затрат. Однако в практических ситуациях при ее применении разделение затрат на переменные и постоянные части достаточно условно, так как не учитываются особенности конкретного предприятия. Поэтому в конечном итоге сохраняется определенное искажение показателей себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции, хотя и в меньшей мере по сравнению с традиционной методикой. Использование этой методики не потребует от организации перестроения или усложнения учетной системы, достаточно лишь внести соответствующее изменение в учетную политику.

Для повышения точности выделения в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов постоянной и переменной части можно использовать выработанные зарубежной практикой так называемые математические методы:

- мини–макси;
- наименьших квадратов;
- графический.

Данные методы достаточно просто реализуются на практике. Наиболее точные результаты дает метод наименьших квадратов.

Таким образом, комбинированное использованное установленных отечественным законодательством методик формирования себестоимости и математических методов с наименьшими финансовыми затратами и затратами времени позволит отечественным организациям сформировать аналитическую систему, соответствующую хотя бы в упрощенном варианте учетной системе директ–костинг. На основании рассчитанных сумм маржинального дохода они смогут выработать ассортиментную политику, которая позволит максимизировать прибыль при использовании существующих производственных мощностей, оптимизировать ценовую политику и т.д.