

Зазерская В.В., к. э. н., доцент
 УО «Брестский государственный технический университет».
 г. Брест, Республика Беларусь
zazerskaya@mail.ru

СИСТЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ В КОНЦЕПЦИИ ИННОВАЦИОННОГО РАЗВИТИЯ

В системе показателей, характеризующих эффективность производства и реализации, одно из ведущих мест принадлежит себестоимости продукции.

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее создания природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию [1]. Поскольку себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, правильное исчисление этого показателя приобретает важнейшее значение для управленческого персонала организации, так как эта информация используется при анализе рентабельности выпускаемой продукции, осуществления в ну трипроизводственного хозрасчета, является исходным пунктом в процессе ценообразования.

Это качественный показатель, в котором отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы [2]. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле обходится производство продукции.

В управлении затратами особо подчеркивает роль сбора и обработки управленческой информации: эффективное управление затратами на предприятии невозможно без грамотно построенной системы сбора и анализа управленческой информации. Именно она является базой для расчета показателей эффективности деятельности, а также информация о затратах предприятия в различных срезах и группировках позволяет с разных сторон взглянуть на резервы их снижения.

Сегодня все чаще управление издержками рассматривается в увязке со стратегическим управлением предприятием. Это связано с тем, что предприятию приходится находиться в нестабильной обстановке, учитывать множества факторов. Конкуренция имеет тенденцию к усилению, поэтому для успешного функционирования и обеспечения прибыльности компании обязаны разрабатывать стратегии поведения. Внутренние процессы на предприятии должны быть подчинены генеральным целям компании, что обеспечит возможность достигнуть долгосрочных ориентиров, не потеряв стабильности.

Необходимо обязательно обеспечить стратегическую направленность принятия решений в области управления затратами. Снижение издержек является одной из основных составляющих стратегического плана развития бизнеса. Должны быть четко определены объекты управления. Не зная причин появления тех или иных видов издержек, мы не можем говорить об управлении ими. Управление должно быть поставлено на системную основу, а не осуществляться время от времени.

Основная задача планирования и управления затратами — это поиск путей их снижения. В условиях современной экономики сокращение издержек приобретает жизненно важное значение и является одним из главных резервов повышения эффективности предприятий и экономики в целом.

Вопрос о снижении издержек стоит перед каждым предприятием. Однако нельзя применять идентичные методы снижения затрат для каждого предприятия.

Эффективные методы снижения затрат для каждого предприятия уникальны, поскольку в каждой компании свои корпоративные ценности, цели, стиль управления.

К основным задачам управления затратами относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Эффективность системы управления затратами во многом зависит от организации их анализа, которая, в свою очередь, определяется следующими факторами [2, 3]:

- формой и методами учета затрат, применяемыми на предприятии;
 - степенью автоматизации учетно-аналитического процесса на предприятии;
 - состоянием планирования и нормирования уровня операционных затрат;
 - наличием соответствующих видов ежедневной, еженедельной и ежемесячной внутренней отчетности об операционных затратах позволяющих оперативно выявлять отклонения, их причины и своевременно принимать корректирующие меры по их устранению;
 - наличием специалистов, умеющих грамотно анализировать, и управлять процессом формирования затрат.
- Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели:
- полная себестоимость продукции в целом и по элементам затрат;
 - уровень затрат на рубль выпущенной продукции;
 - себестоимость отдельных изделий;
 - отдельные статьи затрат;
 - затраты по центрам ответственности.

Правильное исчисление себестоимости продукции имеет большое значение: чем лучше организован учет, чем совершеннее методы калькулирования, тем легче выявить посредством анализа резервы снижения себестоимости продукции.

Одним из инструментов управления себестоимостью являются учетные системы. Нами проведена сравнительная характеристика учетных систем, т. к. руководству предприятия важно четко представлять себе отличия между ними, а также понимать, как именно выбор того или иного метода отразится на финансовом результате деятельности предприятия. Каждая учетная система предполагает свою модель управления затратами.

Для систематизации учетных систем выбраны категории — сущность модели, особенности, достоинства, недостатки, сфера применения, номенклатура (таблица 1).

Таблица 1. Характеристика учетных моделей [2–3]

| Наименование модели | Сущность модели | Особенности модели | Достоинства | Недостатки |
|---------------------|---|---|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| абсорбшен-костинг | калькулирование себестоимости продукции с распределением всех затрат между реализованной продукцией и остатками продукции на складе | разделение затрат на прямые и косвенные в зависимости от того, каким образом они относятся на определенный вид продукции | полностью распределяются (поглощаются) затраты | невозможно абсолютно корректное распределение затрат, существует искажение реальной себестоимости отдельных видов продукции |
| директ-костинг | рассчитывается усеченная с/с по переменным затратам | разделение затрат на постоянные и переменные, в себестоимость объекта затрат не включаются постоянные расходы | без специальных дополнительных расчетов представляет нужную информацию о поведении затрат в условиях изменения объема | деление затрат на постоянные и переменные условно, поскольку многие виды затрат носят полупеременный (полупостоянный) характер |
| стандарт-костинг | все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, выступают как нормативные | оперативный учет отклонений фактических затрат от действующих норм по подразделением предприятия, видам продукции, причинам | позволяет свести к минимуму возможные ошибочные решения при выпуске нового продукта | требует четко разработанных норм по всем видам затрат |
| таргет-костинг | предусматривает расчет целевой себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации | приемлемую целевую себестоимость определяют «обратным счетом», как обеспечивающую уровень целевой прибыли | применим для уникальных, изготовленных на заказ и новых продуктов. | не применим в условиях массового производства |
| кайзен-костинг | направлена на повышение эффективности производственных процессов путем постоянных совершенствований, приводящих в итоге к запланированным результатам | планирование себестоимости осуществляется как на уровне каждого изделия, так и на уровне предприятия в целом по отдельным статьям переменных затрат | позволяет в процессе производства снижать затраты до необходимого уровня | требует оперативного получения информации о тек. результатах производства, сбыта и продвижения |
| ABC | учет затрат по работам (функциям), в процессе которых необходимо затрачивать ресурсы | затраты определяются на отдельные функции, выполняемые этим продуктом | позволяет исключить лишние функции без ущерба для спроса | необходимость определения совокупности функций продукта, требуемых потребителем |

Таблица 2. Применение учетных моделей

| Наименование модели | Сфера применения | Номенклатура |
|---------------------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| абсорбшен-костинг | в условиях ценовой конкуренции или цена продукции привязана к полным затратам | на предприятии производится только один продукт или несколько видов продукции, но в небольшом объеме |
| директ-костинг | не высокий уровень постоянных затрат; результат работы можно легко определить и количественно измерить | возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации |
| стандарт-костинг | неценовая конкуренция, цена на товар определена рынком, ориентация на собственные ресурсы | массовое или крупносерийное производство |
| таргет-костинг | на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях, в сфере обслуживания, а также неприбыльные организации | лучше работает при широкой номенклатуре вып. продукции и мелкосерийном производстве |
| кайзен-костинг | использование возможно практически во всех отраслях промышленности | как массовое производство, так и ограниченное |
| ABC | широко используется в различных отраслях промышленности | продукция ограниченной номенклатуры |

Рассмотрим более подробно модели управления затратами исходя из концепции инновационного управления предприятием [4, 5]:

1) в зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции:

— маржинальный метод учета затрат — директ-костинг (DirectCosting): определяется частичная (сокращенная) себестоимость, включающая переменные расходы, постоянные расходы относятся без распределения на финансовый результат.

— метод учета затрат по полной себестоимости -абсоршпен-костинг (AbsorptionCosting): себестоимость включает все издержки организации, независимо от их подразделения на постоянные и переменные

2) целевое снижение затрат

— таргет-костинг (TargetCosting): формирование себестоимости новой продукции, исходя из планируемой цены и ожидаемой прибыли

— кайзен-костинг (KaisenCosting): постепенное и непрерывное снижение себестоимости как результат специальной программы предприятия

— стандарт-костинг (StandardCosting): учет и контроль затрат в пределах установленных норм, нормативов по отклонениям от них.

— система «точно в срок» — JIT (justintime) или калькулирование по последней операции: минимизация непроизводительных расходов и эффективное использование производственного потенциала

— стратегическое управление издержками: минимизация издержек по каждому отдельному звену бизнеса.

3) непрерывное совершенствование затрат

— функциональный учет-метод ABC (ActivityBasedCosting): формирование себестоимости продукта как алгебраической суммы стоимостей потребленных в процессе производства работ (функций).

— система управления менеджментом(managementcontrolsystems): управление по центрам ответственности, когда каждому подразделению делегируются некоторые полномочия по принятию решений в отношении состояния своих издержек и результатов деятельности.

— бенчмаркинг – эталонное сравнение (Bench-marking): система оценки деятельности предприятия при помощи сравнения с каким-либо подходящим аналогом.

Сложность применения системы «абсоршпен-костинг» («Absorptioncosting») связана с тем, что при изменении объемов производства и реализации продукции она отражает изменение ее стоимости только для предприятия. Это связано с тем, что модель смешивает затраты по производству конкретного вида продукции и общие затраты предприятия.

В то же время данный метод определения объемов внутренних затратных потоков будет эффективен, когда, например:

— на предприятии производится только один продукт или несколько видов продукции, но в небольшом объеме;

— сумма общепроизводственных затрат существенно меняется от периода к периоду;

— при наличии долгосрочных контрактов на выполнение определенного объема работ.

При калькулировании себестоимости по системе «директ-костинг» переменные затраты зависят от загрузки мощностей или от объема продукции, а потому только они могут быть отнесены на объекты затрат.

Кроме того, деление затрат на постоянные и переменные является неотъемлемым элементом маржинального анализа. Маржинальный доход представляет собой важную информацию для принятия управленческих решений. Эта величина показывает «вклад» изделия в покрытие постоянных затрат, а тем самым в том же объеме и в прибыль предприятия.

Основной задачей нормативного метода учета затрат (стандарт-костинг) на производство является своевременное предупреждение нерационального расходования всех видов ресурсов. С этой целью учет затрат на производство ведется раздельно в части: затрат по нормам, изменений норм, отклонений от норм.

В условиях неценовой конкуренции возрастает роль управления себестоимостью, когда цена на товар определена рынком, и разработчики нового изделия должны в первую очередь ориентироваться на собственные ресурсы.

В условиях применения таргет-костинга цена определяется с помощью маркетинговых исследований. Все участники производственного процесса работают над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, себестоимость которого уже заранее рассчитана. Основу концепции составляет изменение взгляда на взаимозависимость цены, прибыли и себестоимости. Основным условием для расчетов являются цена, по которой можно осуществить продажи в планируемых объемах, и прибыль, уменьшение суммы которой лишает смысла производство этого продукта.

Прямым продолжением таргет-костинга в производстве является кайзен-костинг. Наличие в производственных подразделениях системы кайзен позволяет менеджерам спокойно относиться к незначительному (3–5 %) превышению текущих затрат над целевыми. Кайзен-костинг может функционировать только на предприятиях, на которых система учета затрат позволяет оперативно получать информацию о текущих результатах. Следовательно, для внедрения этой модели на отечественных предприятиях требуется создание эффективной системы учета затрат.

Сущность метода ABC заключается в определении полного перечня и последовательности выполнений функций с одновременным расчетом потребности ресурсов для каждой из них.

Выделяют 4 типа операций по способу их участия в выпуске продукции:

- непосредственно единицы продукции;
- выполнение заказа;
- производство продукции в целом;
- общехозяйственные работы.

Первые 3 типа операций соотносятся с затратами, которые могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Общехозяйственные затраты нельзя отнести на конкретный вид продукции, поэтому они распределяются согласно разработанным алгоритмам. Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость, но простой подсчет по отдельным операциям не позволяет определить себестоимость продукции. Поэтому также рассчитывается индекс распределения затрат, через него определяется количество потраченных ресурсов в расчете на выпуск продукции.

Проблема конкурентоспособности остается одной из самых актуальных как для потребителей и производителей, так и для республики в целом. Причем все большую роль играет именно ценовая составляющая конкурентоспособности. Поэтому основной задачей отечественных производителей является минимизация затрат на производство и реализацию продукции, а следовательно уменьшение цены.

В сложившихся условиях экстенсивные способы увеличения прибыли не действуют: рынок не дает повышать цены, традиционные резервы сокращения затрат исчерпаны, а это сокращение затрат на стадии производства.

В настоящее время на предприятиях чаще всего применяются классические системы учета и управления затратами: фактический, нормативный, директ-костинг. Однако они ориентированы на оперативный уровень управления бизнесом, в то время как фундамент конкурентоспособности закладывается на стратегическом уровне.

Вместе с тем, этим системам присущи свои недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства.

Например, при нормативном методе стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно.

Одной из проблем учета затрат по местам их возникновения в части раздельного учета переменных и постоянных затрат является наличие «скачкообразных» (ступенчатых) затрат, которые носят постоянный характер на определенном интервале изменения объема, а затем резко возрастают при каком-либо определенном значении показателя объема производства.

Дополнить традиционные инструменты управления затратами должны прогрессивные методы целевого стратегического управления затратами, одним из которых и является система «Кайзен» [5]. Подразумевает достижение таких конкретных целей, как устранение потерь времени, денег, материалов, труда, повышение качества товаров, услуг, взаимоотношений, личного поведения, развития сотрудников, снижение издержек на разработку, производство, содержание запасов и распространение и в конечном счете повышение степени удовлетворенности потребителей.

Сущность кайзен-костинг — это процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости, устанавливаемый на этапе планирования, и обеспечивается прибыльность производства. При данном методе традиционный «затратный» метод ценообразования заменяется «целевой» себестоимостью. Весомое преимущество данной системы — снижение затрат и обеспечение прибыльности производства на тактическом уровне.

В рамках методики управления производственными затратами большое внимание уделяется особенностям учета и формирования управленческой информации о затратах. Каждая система использует в своих целях разные классификации, поэтому трудно представить единую приемлемую для всех предприятий методику. Правильное управление затратами, в свою очередь, создает у фирмы солидный запас прочности и повышает ее эффективность, а значит, усиливает ее способность к защите своих рыночных интересов и способность при прочих равных условиях получить большую прибыль или создать больший бюджет продвижения.

Выбор конкретного метода снижения производственных затрат всегда зависит от ситуации в которой находится предприятие. Это связано с тем, что к примеру компании находящиеся в кризисных ситуациях не имеют резервов во времени для внедрения новой философии управления. В таких случаях должны осуществляться быстрые и проверенные, эффективные меры, подходящие любой компании.

Литература и источники:

1. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ. / М.А. Вахрушина. — М. : Омега-Л, 2006.
2. Вахрушина, М.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. — М. : Омега-Л, 2004. — 431 с.
3. Николаева, С.А. Управленческий учет. М. : ИПБ-БИНФА, 2006.
4. Шеремет, А.Д. Управленческий учет / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. — М. : ФБК-Пресс, 2005.
5. Редченко, К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.gaap.ru>: — Дата доступа: 12.09.2017.