

УДК 658.5

**Бельтюков Е.А.***доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой экономики предприятий  
Одесского национального политехнического университета***Чеботарь С.С.***студентка  
Одесского национального политехнического университета***МЕТОДЫ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ОПЕРАЦИОННЫМИ ЗАТРАТАМИ****METHODS OF ACCOUNTING AND MANAGEMENT OF OPERATING COSTS****АННОТАЦИЯ**

Важнейшим в экономике каждого предприятия является определение затрат, результатов производства и их сопоставление. При нынешних условиях эффективное управление затратами предприятия невозможно без организации оперативного анализа себестоимости выпускаемой продукции. Сегодня самые распространенные методы – это оперативный анализ себестоимости, «Direct cost», «Standard cost», «Absorbtion cost», «Target cost», «Activiti-based cost», «Just-in-time», «Kaizen cost», «Функционально стоимостной анализ» и другие.

**Ключевые слова:** операционные затраты, анализ себестоимости, управление затратами, методы формирования себестоимости, «Direct cost», «Standard cost», «Absorbtion cost», «Target cost», «Activiti-based cost», «Just-in-time», «Kaizen cost», «Функционально стоимостной анализ».

**АНОТАЦІЯ**

Найважливішим в економіці кожного підприємства є визначення витрат, результатів виробництва та їх зіставлення. За нинішніх умов ефективне управління витратами підприємства неможливо без організації оперативного аналізу собівартості продукції, що випускається. Сьогодні найпоширеніші методи – це оперативний аналіз собівартості, «Direct cost», «Standard cost», «Absorbtion cost», «Target cost», «Activiti-based cost», «Just-in-time», «Kaizen cost», «функціонально вартісний аналіз» та інші.

**Ключові слова:** операційні витрати, аналіз собівартості, управління витратами, методи формування собівартості, «Direct cost», «Standard cost», «Absorbtion cost», «Target cost», «Activiti-based cost», «Just-in-time», «Kaizen cost», «Функціонально вартісний аналіз».

**ANNOTATION**

The most important in the economy of every company is to determine the cost of production and the results of their comparison. Under current conditions, effective cost management of the enterprise is impossible without the organization of operational analysis of the cost of production. Today, the most common methods is operational cost analysis, «Direct cost», «Standard cost», «Absorption cost», «Target cost», «Activity-based cost», «Just-in-time», «Kaizen cost», «Functional cost analysis».

**Keywords:** operational cost analysis, «Direct cost», «Standard cost», «Absorption cost», «Target cost», «Activity-based cost», «Just-in-time», «Kaizen cost», «Functional cost analysis».

**Постановка проблемы.** Важнейшим в экономике каждого предприятия является определение затрат, результатов производства и их сопоставление. Сопоставление результатов и затрат предоставляет возможность дать оценку эффективности функционирования предприятия. Эффективное управление затратами является приоритетным направлением в деятельности предприятия, а выбор метода учета и управления затрат – важнейшая задача.

**Анализ последних исследований публикаций.** Над этим вопросом работали С.Ю. Черникова, И.В. Шемелина, Ю.А. Сачко и другие. Проанализировав их работы, авторами сделан взвод о важности этой проблемы для экономики сегодня.

**Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы.** Основным не решенным вопросом в учете и анализе операционных затрат является выбор оптимального метода управления затратами, разработка единой процедуры, которая является для каждого предприятия уникальной. Основная задача – исследовать и выявить теоретико-методические положения формирования производственных затрат и управления затратами, отвечающие целям предприятий.

**Изложение основного материала исследования.** Переход к рыночным отношениям диктует главную цель коммерческого предприятия – максимизировать прибыль. Все остальные цели находятся в непосредственной зависимости от нее. Управление затратами является средством достижения предприятием высокого экономического результата.

При нынешних условиях эффективное управление затратами предприятия невозможно без организации оперативного анализа себестоимости выпускаемой продукции.

На многих предприятиях широко используется анализ себестоимости в системе управления с целью констатации количественных изменений, которые можно было наблюдать по сравнению с базисным периодом. Только такой вид анализа не несет полезного эффекта, так как проводится уже через какое-то время после производственного процесса. Что касается оперативного анализа, то он дает возможность более детального рассмотрения отклонений в составе себестоимости и факторов, которые повлияли на них, кроме того с его помощью можно определять отрицательные отклонения в настоящем и предотвращать их появление в будущем.

Основной плюс такого вида анализа состоит в возможности оперативного принятия решений для восстановления контроля над уровнем себестоимости продукции предприятия.

В современных условиях применение на практике оперативного анализа себестоимости сдерживает недостаточная проработка таких важных вопросов, как построение модели оперативного управления затратами предприятия, организация рационального потока оперативной информации, методики исследования отклонений, организация оперативного учета отклонений и т. д.

Целью исследования данного вопроса является выбор наиболее целесообразного метода оперативного управления затратами на предприятии, проанализировать современные отечественные и зарубежные методы учета и управления затратами предприятия в машиностроении.

В настоящий момент на отечественных предприятиях применяется преимущественно затратный метод формирования себестоимости.

При затратном ценообразовании выявляются затраты каждого фактора производства и, суммируясь с расчетной прибылью, дают цену товара, по которой он продается на рынке (прогрессивная калькуляция). Используется также регрессивная калькуляция, когда расчеты ведутся от заданной, планируемой цены, и после вычета всех фактических затрат определяется прибыль.

Классический пример затратного ценообразования – методика, применявшаяся в СССР с 1930-х годов до реформы оптовых цен 1967 года. В соответствии с ней, цену определяли как сумму плановых средних издержек на производство единицы продукции (себестоимость) и нормативной прибыли. Цена рассчитывалась с помощью норматива рентабельности, устанавливаемого в процентах к себестоимости продукции; величина такого норматива составляла 3-4% практически для всех отраслей промышленности и утверждалась правительством:

$$P = C * (1 + Nc)$$

где, P – цена; C – полные издержки производства и сбыта единицы товара; Nc – норматив рентабельности к полным издержкам, доли единицы.

При этом методе мало внимания обращается на цены конкурентов и на цены конкурентов и на возможности покупателей. Спрос и цены конкурентов могут развиваться в любом направлении или оставаться стабильными. Понятно, что этим методом ценообразования могут руководствоваться в основном ценовые лидеры монополисты, очень авторитетные предприятия, а также фирмы, выпускающие оригинальную продукцию, защищенную патентом.

Методы ценообразования на основе издержек могут использоваться:

- при установлении исходной цены на принципиально новые товары, когда невозможно их сопоставить с ранее выпускаемыми;
- при определении цен на продукцию, которая изготавливается по разовым заказам, и на новые образцы;

- при установлении цен в отрасли, где подавляющее большинство предприятий пользуются этим методом;

- при определении цен на товары, спрос на которые хронически превышает предложение.

Эластичность спроса по цене низкая, т.е. цена не является основным фактором, определяющим решение покупателя приобрести именно данный товар. Так как продукт: не имеет аналогов, уникальный новый, опытный образец редкий, производимый на заказ престижный дефицитный.

Компания работает в отрасли с традициями затратного ценообразования или конкуренцией в области затрат.

Издержки стабильны или незначительно изменяются во времени.

Основная идея затратного ценообразования – формирование цены как суммы трех элементов:

- переменных издержек на производство единицы товара;
- средних накладных издержек;
- удельной прибыли.

Достоинства методов затратного ценообразования:

- Простота сбора информации и расчетов. Информация об издержках производства более определена и известна производителю, чем о спросе. Нет необходимости корректировать цену при нестабильном спросе.

- Надежность метода, т.к. информация о затратах подтверждается документами бухгалтерии.

- Возможность минимизировать ценовую конкуренцию, если к этому методу определения цен обращаются все фирмы отрасли, то их цены будут схожими.

- Справедливость по отношению и к покупателям, и к продавцам. При высоком спросе продавцы не наживаются за счет покупателей и вместе с тем имеют возможность получить справедливую норму прибыли на вложенный капитал.

Недостатки методов обоснования цен на базе издержек производства:

- Цена может не совпасть с ценой, которую покупатели готовы заплатить за данный товар, так как при обосновании цены не принимаются во внимание внешние по отношению к продавцу факторы, в первую очередь, конкуренция, потребительские свойства товара и его заменителей, спрос на товар.

- Производители игнорируют то, что цена может не находиться в прямой зависимости от издержек производства.

Зачастую у предприятия возникает вопрос о сокращении затрат лишь тогда, продукт разработан и передан в производство. Именно в этот момент приходит понимание того, что себестоимость продукта оказалась слишком высокой, чтобы быть прибыльной. Следовательно, существует необходимость в том, чтобы предвидеть заранее, предусмотреть и избежать подобного развития событий в будущем.

Рассмотрение подобных вопросов можно встретить в современных зарубежных методиках учета и управления затратами. В данный момент разработаны и успешно применяются множество методов учета и управления затратами: «Direct cost», «Standard cost», «Absorbtion cost», «Target cost», «Activiti-based cost», «Just-in-time», «Kaizen cost», «Функционально стоимостной анализ» и другие. Непосредственно к методам учета затрат можно отнести первые три. В производстве же наиболее актуальным считается «Standard cost», применение которого дает возможность не только вести учет затрат, но и эффективно управлять ими [1, с. 166-169.]

Термин «директ-костинг» (direct-costing) означает «учет прямых затрат». Данный термин не в полной мере отражает сущность данного метода учета затрат, поскольку главный элемент этого метода – организация раздельного учета переменных и постоянных затрат и использование его преимуществ в целях повышения эффективности управления. Поэтому часто систему учета прямых затрат называют variable costing – «учет переменных затрат».

Основной характеристикой директ-костинга является подразделение затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства. Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списывают непосредственно на дебет счета финансовых результатов, например, «Прибыли и убытки», то есть относятся на финансовый результат деятельности предприятия. Таким образом, постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены.

В системе учета затрат на основе метода директ-костинга содержатся два основных финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль. При этом под маржинальным доходом понимают разницу между выручкой и переменными издержками. Маржинальный доход включает в себя прибыль от производственной деятельности и постоянные затраты.

Взаимосвязь показателей деятельности предприятия в рамках маржинального подхода имеет следующий вид:

- выручка от продажи продукции (В);
- переменные затраты ( $Z_{\text{пер}}$ );
- маржинальный доход ( $МД = В - Z_{\text{пер}}$ );
- постоянные затраты.

Современная система директ-костинга предлагает два варианта учета:

- простой директ-костинг, при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты;
- развитой директ-костинг, при котором в себестоимость включаются и прямые переменные,

и косвенные переменные общехозяйственные расходы.

Идея, заложенная в основу Standard Costing, проста и базируется на том, что большинство современных технологий очень стабильны и предсказуемы в своей основе. При соблюдении технологии гарантии получения качественной продукции очень высоки. Стабильная технология позволяет с высокой степенью определенности говорить об объемах использования ресурсов (сырья, материалов, энергоносителей, труда, услуг) на различных этапах переработки. Для определения затрат, которые будут понесены при производстве, к этой информации необходимо добавить цены на ресурсы и можно заранее просчитать себестоимость получаемых изделий. Standard Costing помогает сделать к этому одно важное дополнение – при таком расчете себестоимости предлагается применить наилучшие показатели по использованию ресурсов и достижимые цены на них, придавая такой себестоимости характер целеустановки. Планирование себестоимости в системе Standard Costing сродни инженерному проектированию, т. к. затраты должны быть тесно увязаны с технологическим процессом. В настоящее время привычной становится и обратная ситуация, когда инженерам еще на стадии разработки изделия задаются жесткие рамки будущей себестоимости нового продукта (система Target costing). Антиподом системы Standard Costing можно назвать расчеты себестоимости непосредственно перед или в процессе производства, или калькулирование затрат на уже готовую продукцию. Для расчета такой себестоимости необходимо собрать различную информацию без определенного предварительного представления о ее наполнении, часто по факту уже понесенных затрат, или затрат, которые уже практически невозможно оперативно скорректировать. К сожалению, планирование затрат без установления твердых стандартов оставляет достаточно много степеней вариативности, из-за которых результат расчетов далеко не всегда соответствует ожиданиям менеджеров, принимавших во внимание при принятии решений комбинацию совершенно иных цен и объемов использования ресурсов. Основная идея Standard Costing – «предвидеть» затраты. Система требует установить целевые показатели по затратам, и заставляет подчинить всю деятельность достижению этих целей. Standard Costing требует провести одноразовую объемную работу по нормированию, калькулированию и увязке полученных результатов с целями бизнеса, принять и зафиксировать на достаточно значительный период результаты этой работы в виде стандартов, а затем сосредоточиться на достижении поставленных целей при помощи анализа причин отклонений от целевых установок. Смысл и основная задача Standard Costing – это не только подход к планированию и учету затрат, но и подход к управлению бизнесом, в особенности его произ-



водственной частью. В производстве появляется значительная определенность, как в вопросах состояния полуфабриката при его движении по технологическому потоку, так и в структуре незавершенного производства, в работе заготовительных подразделений и состоянии производственных заделов. В любой момент можно точно оценить текущие затраты при выполнении производственной программы, вне зависимости от степени готовности продукции. Все внимание операционных менеджеров сосредотачивается на отклонениях в графиках, количественных и стоимостных показателях от производственного задания. Философия системы Standard Costing состоит в том, что в учет вносятся прогнозные показатели, а не результаты постфактум, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Процесс управления организацией осуществляется на основе анализа причин этих отклонений и сводится к их минимизации.

Фундаментом Standard Costing является установление доказуемых норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, количества и производительности труда, заработной платы и прочих расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции, полуфабрикатов на всех этапах производства. Сложилось несколько подходов к разработке стандартов нормативов. В любом случае, нормативы должны иметь совершенно четкое и понятное обоснование, полученное в результате инженерных или технологических расчетов, либо в результате специальным образом организованных измерений. Нормативы, полученные в результате «жесткого» подхода, представляются авторам наиболее соответствующими целеустанавливающему духу Standard Costing, т. к. основываются на уже показанных достижениях, и в то же время позволяют получить представление о предельных итоговых показателях в затратах и доходности бизнеса. Метод полной себестоимости (Absorption Costing) заключается в калькулировании себестоимости продукции путем отнесения всех понесенных затрат текущего периода [2].

Суть метода, основанного на определении полной себестоимости, состоит в суммировании совокупных издержек (переменные издержки + постоянные издержки) и прибыли, которую организация рассчитывает получить.

Методика расчета цен методом полной себестоимости является одной из самых популярных методик применяемых организациями. Однако этот метод ценообразования имеет ряд достоинств и недостатков.

Наиболее целостной концепцией управления является система «Target Costing», которая позволяет поддерживать стратегию снижения затрат и реализует функции планирования производства новых продуктов, контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с современными условиями рынка. Target Costing (Целевое калькулирова-

ние) – это стратегическая 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» [2].

Таблица 1  
Достоинства и недостатки ценообразования методом полной себестоимости [2]

Достоинства	Недостатки
Снижение ценовой конкуренции. В силу популярности применения этого метода большинством организаций одной отрасли цены на аналогичную продукцию приблизительно одинаковые.	Метод ценообразования не учитывает спрос на товар, конкуренцию на рынке. Продажи требуют рекламы и продвижение товаров.
Равенство покупателей и продавцов. При высоком спросе продавцы не нажимаются за счет покупателей и вместе с тем имеют возможность получить справедливую норму прибыли.	Отнесение на себестоимость постоянных издержек, искажают данные реального вклада продукта в доход организации.

Родиной Target Costing является Япония, где в 1965 году в корпорации Тойота впервые на практике были применены идеи данной концепции. Однако в современном понимании Target Costing существует лишь с 1988 года, когда Тоширо Хиромото опубликовал статью по управленческому учёту, в которой, кроме всего прочего, были чётко сформулированы принципы этой концепции.

Суть Target Costing заключается в том, что прежде всего определяется цена единицы продукции (товара, работы или услуги), которую планирует выпускать организация, а не себестоимость, как при традиционном подходе. При этом цена продукции должна устанавливаться с учётом двух факторов: конкурентоспособность и прибыльность.

После определения цены происходит расчёт ожидаемой прибыли и подсчёт себестоимости единицы продукции. При подсчёте себестоимости используют следующую формулу [1, с. 166-169]:

$$C = Ц - П$$

где: С – себестоимость единицы продукции;

Ц – цена единицы продукции;

П – прибыль с единицы продукции.

Таким образом, процесс проектирования нового продукта проходит пять этапов:

1. *Определение цены* – на данном этапе происходит определение возможной цены реализации проектируемого продукта на выбранном рынке.

2. *Расчёт прибыли* – на данном этапе происходит подсчёт ожидаемой прибыли от реализации продукции по запланированной цене на выбранном рынке.

3. *Определение себестоимости* – на данном этапе происходит предварительное определение себестоимости (по указанной выше формуле) с учётом конкурентоспособной цены продукта и достаточного уровня прибыльности.

4. *Проектирование* – на данном этапе происходит проектирование продукта, производится подсчёт всех необходимых затрат на его изготовление и сбыт и исчисление сметной (предварительной) себестоимости;

5. *Завершающее калькулирование* – на этом этапе происходит сравнение сметной и запланированной себестоимости. Если предварительная себестоимость оказывается выше запланированной, то происходит перепроектирование продукта с приведением статей затрат, величина которых оказалась выше плана, к запланированным величинам.

Преимуществами концепции Target Costing являются:

1. Данная концепция является стратегической для любого предприятия, поскольку в её основе заложен принцип снижения затрат ещё на стадии проектирования продукта, т.е. в самом начале производственного процесса.

2. Target Costing, прежде всего, ориентирован не на внешнюю среду предприятия, а на внутреннюю, что говорит о высокой конкурентоспособности продукции, выпускаемой с использованием данной концепции.

3. Концепция Target Costing не используется изолированно, а лишь совместно с управленческим учётом, бюджетированием, планированием. Т.е. все функциональные службы предприятия работают консолидировано над созданием нового продукта.

4. С помощью данной концепции специалисты и служащие, работающие над разработкой нового продукта, вынуждены искать нестандартные решения возникающих проблем, ориентироваться на рынок и увязывать свою деятельность с долгосрочной стратегией развития предприятия.

Для успешного внедрения концепции Target Costing необходимо помнить о том, что на предприятии должно быть успешно налажено тесное взаимодействие между различными структурными подразделениями и работниками, т.е. предприятие должно работать как единое целое.

Анализируя зарубежный опыт использования данной концепции, необходимо учитывать следующее:

1. Маркетологи предприятия должны постоянно следить за конъюнктурой рынка, чтобы в

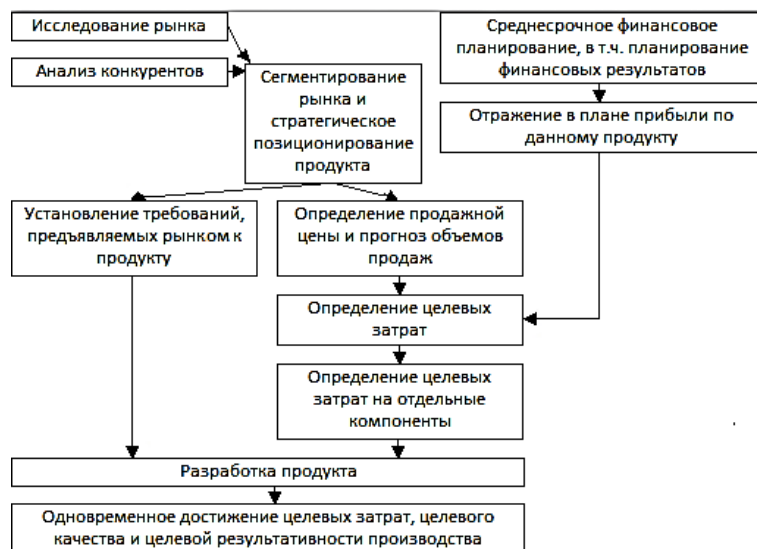


Рис. 1. Процесс управления затратами с помощью таргет-костинга [3]

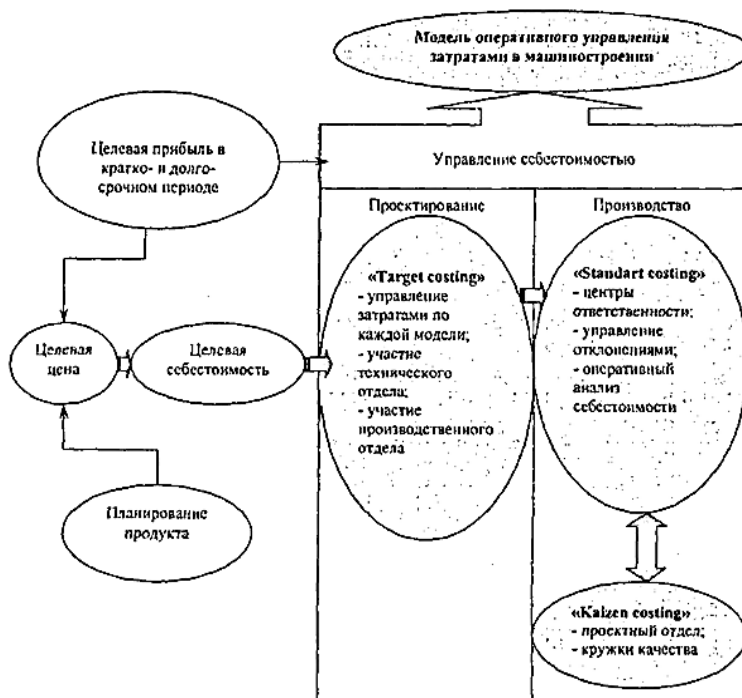


Рис. 2. Модель оперативного управления затратами на машиностроительном предприятии [3]

любой момент внести предложения по возникшим изменениям.

2. Нельзя допускать возникновения конфликтов между различными структурными подразделениями предприятия, т.к. это негативно отразится на разработке нового продукта.

3. Процесс перепроектирования не может продолжаться бесконечно, иногда следует его остановить, поскольку не любой продукт можно приспособить к конкретным рыночным условиям.

4. Следует избегать излишнего давления на сотрудников с целью достижения цели любым путём.

Предприятие вправе самостоятельно выбирать, какими методами учета и управления затратами пользоваться, но в сфере машиностроения я считаю наиболее целесообразно их комбинировать в зависимости от особенностей и целей, которые преследует предприятие. Визуализировать это можно следующим образом (рис. 2).

---

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Новиков И.В. Target Costing как стратегическая концепция управления затратами / И.В. Новиков // Молодой ученый. – 2011. – № 6. – Т. 1. – С. 166-169.
2. Славников Д.В. TARGET COSTING как метод целевого стратегического управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом: ИГ «Дело и Сервис». – № 6. – 2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://economy-lib.com/>.
3. Черникова С.Ю. Бережливое производство – новый подход к управлению затратами // Труды экономического и социально-гуманитарного факультета: сборник научных статей. Выпуск 3. 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://economy-lib.com/>.