

УДК 338.2

Управления затратами в парадигме управленческого учета

Абузярова Я.Э., студент

Научный руководитель: Григорьев В.В., профессор, д.э.н.

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

e-mail: ya@rstd.su

Москва, Россия

Аннотация: В статье проанализированы основные методы управления затратами предприятия; определены преимущества и недостатки данных методов; разобрана методика применения CVP-анализа на предприятии с целью снижения затрат; даны рекомендации по оптимизации затрат организации.

Ключевые слова: затраты, CVP-анализ, рентабельность, оборачиваемость, издержки.

Cost management in the management accounting paradigm

Abuzyarova Y.E., The student

The scientific advisor: Grigoriev V.V., professor, doctor of Economics

Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: ya@rstd.su

Moscow, Russia

Annotation: The article analyzes the main methods of enterprise cost management; the advantages and disadvantages of these methods are determined; dismantled the technique of CVP-analysis in the enterprise in order to reduce costs; recommendations on how to optimize organization costs are given.

Keywords: costs, CVP-analysis, profitability, turnover, costs.

Главная цель деятельности любого предприятия - максимизация прибыли. Реальные возможности реализации этой цели ограничены затратами производства и спросом на выпускаемую продукцию. Поскольку затраты являются одной из составляющих прибыли, то принятие управленческих решений невозможно без эффективной системы учетной и аналитической информации. Основными элементами данной системы управления являются учет издержек производства, контроль и регулирование. Целью исследования является изучение существующих методов управления затратами и возможности их использования на практике.

Давно признано, что управление затратами играет серьезную роль в менеджменте предприятий. Успех любого бизнеса невозможен без грамотного анализа и управления вложениями. Еще в 1980-е гг. компании в развитых странах заострили свое внимание на данном аспекте финансового менеджмента. Разница лишь в том, что прежде для снижения расходов

использовали все доступные методы – в первую очередь оптимизация велась за счет меньшего расходования ресурсов.

В результате в 1990-х гг. крупнейшие компании переформулировали цели анализа своих расходов. Всего за десять лет появилось несколько концепций анализа и управления в этой сфере, и основной задачей было названо принятие долгосрочных решений.[1]

Управление затратами осуществляется путем совместной реализации совокупности функций управления. Для реализации этих функций в современной экономической науке разработаны разнообразные методы, приемы, способы и образы действий. Применительно к затратам метод управления рассматривается как принятая последовательность действий, определяющая особенности реализации функций управления, позволяющей добиться поставленных при применении метода целей.

В управлении затратами крупных предприятий могут найти применение различные методы. Их выбор обусловлен, в первую очередь, целями управления и наличием условий для применения. В связи с этим рассмотрим возможности методов управления затратами и условия их применения (таблица1).[2], [3]

Таблица 1- Сущность и условия применения метода

Метод	Сущность метода	Условия применения метода
Direct-costing	Постоянные накладные расходы не включаются в себестоимость продукции, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков в том периоде, когда они произошли.	Разделение затрат на переменные и постоянные.
Absorption-costing	В себестоимость продукции включаются все затраты (в том числе и накладные).	Использование методов распределения накладных затрат, позволяющих наиболее точно установить величину накладных затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции.
Standard-costing	Для каждого вида затрат (материальных, трудовых и других) определяются обоснованные нормы расхода (стандарты) ресурса на единицу продукции. Затраты ресурсов по нормам и отклонения от норм потребления ресурсов учитываются отдельно.	Наличие системы стандартов (норм и нормативов).
Метод ABC	Деятельность предприятия рассматривается в виде процессов или рабочих операций. Сумма затрат предприятия в течение периода или затрат на определенный вид продукции определяется на основании затрат на осуществление	<ul style="list-style-type: none"> • Выделение видов деятельности и операций по ним; • расширение существующей системы бухгалтерского учета; • дополнительное обучение персонала

Метод	Сущность метода	Условия применения метода
	совокупности соответствующих процессов и операций.	
Target-costing	На основании заданной цены реализации изделия и желаемой величины прибыли устанавливается целевая себестоимость, которая в дальнейшем обеспечивается усилиями всех служб предприятия. Обеспечивает целевую себестоимость на стадии планирования продукции. Является инструментом стратегического управления затратами.	<ul style="list-style-type: none"> • Тесное горизонтальное взаимодействие между функциональными подразделениями предприятия; • постоянное применение; • организация постоянного контроля уровня затрат; • надежность маркетинговых прогнозов и правильное позиционирование предприятия на рынке
CVP-анализ (анализ точки безубыточности)	Основывается на сопоставлении трех величин: затрат предприятия, дохода от реализации и получаемой прибыли, соотношение которых позволяет определить выручку от реализации (объем реализации), которая при известных величинах постоянных затрат предприятия и переменных затрат на единицу продукции обеспечит безубыточность деятельности или планируемый финансовый результат.	<ul style="list-style-type: none"> • Соблюдение системы допущений (неизменность цены; разделение затрат на переменные и постоянные; • отсутствие отклонения фактических постоянных и переменных затрат от плановых); • для графического решения количество видов продукции не должно превышать 3-4

Рассмотренные методы управления затратами, относящиеся как к стратегическому, так и к оперативному управлению, достаточно разнообразны по своему содержанию, различны по своим целям и особенностям применения (таблица 2). [4], [5]

Таблица 2 - Преимущества и недостатки методов управления затратами

Метод	Преимущества	Недостатки
Direct-costing	<p>Необходимая информация может быть получена из регулярной финансовой отчетности без создания дополнительных учетных процедур.</p> <p>Прибыль периода не зависит от постоянных накладных расходов при изменении остатков запасов.</p> <p>Снижается трудоемкость распределения накладных затрат, появляется возможность определить вклад каждого вида продукции в формирование прибыли предприятия.</p> <p>В сочетании с методом standart-costing позволяет оптимизировать производственную программу, обоснованно определить цены на</p>	<p>Многие виды затрат не могут быть однозначно отнесены к категории переменных или постоянных.</p> <p>Слабое внимание к постоянным затратам</p> <p>Искажение финансового результата из-за занижения или завышения стоимости ранее произведенной продукции.</p> <p>Создает иллюзию прибыльности технологически сложных, требующих значительных инвестиций проектов.</p>

Метод	Преимущества	Недостатки
	<p>новую продукцию, обосновать необходимость или отказ в новых заказах.</p> <p>Позволяет сделать выбор между собственным производством или закупкой продукции.</p>	
Absorption-costing	<p>Отсутствие разделения затрат предприятия на постоянные и переменные.</p> <p>Более точное определение финансового результата деятельности предприятия.</p> <p>Отражение покрытия доходом от реализации продукции каждого вида или вида деятельности не только прямых переменных затрат, но и постоянных накладных затрат.</p> <p>Повышение обоснованности выбора дополнительного заказа или отказа от него.</p>	<p>Ретроспективность и условность в распределении накладных затрат.</p> <p>Установление фактической себестоимости единицы продукции только в конце периода.</p> <p>Условный характер распределения накладных затрат.</p> <p>Включение в себестоимость продукции затрат, непосредственно не связанных с производством, усложнение учетных и расчетных процедур, недостаточное внимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпускаемой продукции.</p>
Standard-costing	<p>Формирование необходимой информационной базы для анализа и контроля затрат, наглядность в отражении отклонений от плана в процессе формирования затрат.</p> <p>Минимизация учетной работы, связанной с калькулированием себестоимости, своевременное обеспечение менеджеров информацией об ожидаемых затратах на производство.</p>	<p>Применение для периодически повторяемых затрат.</p> <p>Успешность применения зависит от состава и качества нормативной базы.</p> <p>Невозможность установить нормы по отдельным видам затрат.</p>
Метод ABC	<p>Значительное повышение обоснованности отнесения накладных расходов на конкретный продукт, более точное калькулирование себестоимости.</p> <p>Обеспечение взаимосвязи получаемой информации с процессом формирования затрат.</p>	<p>Требует значительных изменений в системе бухгалтерского учета и совершенствования систем информационной поддержки, что влечет за собой рост затрат на управление.</p>
Target-costing	<p>Маркетинговая ориентация производства.</p> <p>Определение целевых затрат для новых продуктов.</p> <p>Контроль затрат еще на стадии разработки продукции.</p>	<p>Для целевого снижения затрат могут потребоваться значительное время или серьезные инвестиции.</p> <p>Технические возможности предприятия не всегда позволяют снизить себестоимость до</p>

Метод	Преимущества	Недостатки
		заданного уровня.
CVP-анализ (анализ точки безубыточности)	Позволяет определить объем продаж, при котором достигается безубыточность производства или заданный финансовый результат. Простота, наглядность и оперативность метода.	Разделение затрат предприятия на переменные, которые линейно зависят от объема продукции, и постоянные, которые от него не зависят, что на практике однозначно сделать весьма сложно. Любое изменение входящих в модель факторов (переменных и постоянных затрат, объема реализации и цены) может дать существенное изменение конечного результата. При количестве видов продукции больше трех графическое решение модели становится невозможным. Основывается на допущении, что производительность труда, которая непосредственно определяет переменные издержки, не зависит от масштаба и не изменяется во времени, а структурные сдвиги качественного состояния, характеризующие изменение системы предприятия, отсутствуют.

Помимо перечисленных выше методов управления затратами существуют также еще и другие технологии, которые упоминаются в научных трудах известных экономистов. Например, технологию анализа затратообразующих факторов Дж. Шанк и В. Говиндараджан описывают как одну из трех тем стратегического управления затратами. В основе данной технологии лежит анализ функциональных и структурных затратообразующих факторов. Анализ затратообразующих факторов позволяет идентифицировать причину увеличения затрат и разработать мероприятия по недопущению подобных затрат в дальнейшем. [6]

Функциональный менеджмент также можно назвать процессно-ориентированным управлением (activity-based management, ABM). В ходе реализации данной технологии бизнес рассматривается как цепь взаимосвязанных видов деятельности (бизнес-процессов). Восприятие бизнеса как цепочки бизнес-процессов лежит в основе практически всех современных технологий управления. [7]

Одной из популярных и часто применяемых на сегодняшний день технологий снижения затрат является реинжиниринг бизнес-процессов. Реинжиниринг - технология, способствующая повышению эффективности предприятия за счет замены бизнес-модели и изменения

структуры бизнес-процессов. Возможны два основных направления реинжиниринга. Первое связано с изменением структуры управления, переходом от вертикальной координации к горизонтальной. Второе связано с выявлением «лишних» функций и передачей их другим фирмам. Данный подход широко применяется на сегодняшний день и получил название аутсорсинг. [8]

Использование описанных методов и технологий позволяет организации добиться конкурентного преимущества и оптимизировать затраты с помощью использования современных инструментов управления.

Из перечисленных выше методов управления затратами предприятия выбран CVP-анализ, как один из самых популярных в российской практике. В качестве объекта исследования была выбрана компания ПАО «Тюменский дом печати», основным видом деятельности которой являются печать газет, книг, выпуск упаковки, рекламно-полиграфической продукции. Проведенный анализ деятельности компании за период 2014-2018 гг. показал, что выручка ежегодно растет в среднем на 4,074%, тогда как текущие расходы повышаются на 4,6% в год. Соответственно, чистая прибыль снижается на 0,526% каждый год (табл. 3). Показатель текущей ликвидности за последний год составил 0,570, что ниже нормативного значения (>1) (таблица 3).

Таблица 3 - Темпы прироста основных показателей деятельности (%)

Показатель	2015/2014	2016/2015	2017/2016	2018/2017
Выручка	15,353	4,018	-14,620	11,546
Текущие затраты	15,457	3,925	-12,393	11,410
Чистая прибыль	11,426	7,627	-18,331	-3,189

Также были рассчитаны показатели рентабельности и оборачиваемости ПАО «Тюменский дом печати» (таблица 4):

Таблица 4 - Показатели рентабельности и оборачиваемости

Показатель	2014	2015	2016	2017	2018
Рентабельность активов	0,024	0,021	0,022	0,001	0,001
Рентабельность продаж	0,051	0,008	0,031	0,032	0,020
Рентабельность собственного капитала	0,032	0,034	0,032	0,001	0,002
Коэффициент оборачиваемости активов	0,908	0,846	0,841	0,733	0,771
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	1,224	1,340	1,245	1,010	1,000
Коэффициент оборачиваемости запасов	16,950	18,328	11,362	10,659	13,490

Таким образом, рассчитанные показатели говорят о том, что в среднем ежегодно:

1. Рентабельность активов снижается на 1,15%.
2. Рентабельность продаж падает на 4,12%.
3. Рентабельность собственного капитала снижается на 0,87%.
4. Оборачиваемость активов падает на 3,7%.
5. Оборачиваемость собственного капитала снижается на 4,37%.
6. Оборачиваемость запасов падает на 2,38%.

Основной причиной выявленного ухудшения показателей можно назвать неэффективное управление текущими затратами производства. Другими факторами, вызывающими опережающий рост текущих затрат можно назвать: снижение рентабельности продаж, увеличение издержек на эксплуатацию и ремонт оборудования, увеличения штата сотрудников, расширение производства, наличие неликвидных активов и другие.

Взаимосвязь между объемом производства, постоянными и переменными издержками отражается в показателе операционного рычага, от уровня которого зависит прибыль компании и ее финансовая устойчивость. Предприятия, у которых уровень постоянных расходов выше, имеют низкий порог рентабельности и большой запас финансовой прочности. В то же время, замедляется оборачиваемость товаров. Расчет порога рентабельности и запаса финансовой прочности производится при помощи CVP-анализа (анализа безубыточности). Этот анализ влияет на принятие управленческих решений. [9]

Для расчета порога рентабельности и запаса финансовой прочности необходимо воспользоваться следующей таблицей (таблица 5) [10]:

Таблица 5 - Показатели для CVP-анализа

Показатель	Формула
Маржинальный доход	Выручка – Переменные затраты
Порог рентабельности	$\frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Доля маржинального дохода в выручке}}$
Запас финансовой прочности (%)	$\frac{\text{Выручка} - \text{Порог рентабельности}}{\text{Выручка}}$
Эффект операционного рычага	$\frac{\text{Выручка} - \text{Переменные затраты}}{\text{Чистая прибыль}}$

Далее были произведены расчеты порога рентабельности, запаса финансовой прочности и эффекта операционного рычага (таблица 6) [11]:

Таблица 6 - Расчет порога рентабельности и запаса финансовой прочности (в тыс.руб.)

Показатель	2014	2015	2016	2017	2018
Выручка от продаж	204198	235548	245012	209191	233345
Переменные затраты	193675	233160	236150	145650	172147
Постоянные затраты	110	616	1193	56927	56630
Доля переменных расходов в выручке	0,948	0,989	0,964	0,696	0,738
Доля постоянных расходов в выручке	0,001	0,003	0,005	0,272	0,243

Показатель	2014	2015	2016	2017	2018
Маржинальный доход	10 523	2 388	8 862	63 541	61 198
Доля маржинального дохода в выручке	0,05 2	0,010	0,036	0,304	0,262
Порог рентабельности	2134 ,541	60761 ,126	32983 ,448	18741 6,252	21592 7,438
Запас финансовой прочности	202 063	174 787	212 029	21 775	17 418
Эффект операционного рычага	1,98 7	0,405	1,396	599,44 3	151,85 6

Таким образом, расчеты позволяют выявить следующие тенденции:

1) Порог рентабельности увеличивается в среднем на 53448,22 тыс. руб. (796%). Это означает, что для обеспечения безубыточной деятельности компании необходимо увеличивать объемы продаж, а следовательно, выручку.

2) Запас финансовой прочности снижается на -46161 тыс. руб. (25,48%).

3) Эффект операционного рычага ежегодно растет на 10732,612 тыс. руб. (37,46%). При увеличении выручки на 1% чистая прибыль увеличится на 37,46%. В данном случае выручка в 2018 г. составит 237698,45 тыс.руб., а чистая прибыль, соответственно, достигнет 553,96 тыс.руб. Это свидетельствует об эластичности спроса на товар и большой зависимости чистой прибыли от выручки, так как расходы ежегодно растут.

Причиной ухудшения показателей является снижение переменных издержек по сравнению с ростом постоянных расходов, а также значительное уменьшение доли чистой прибыли в выручке. С одной стороны, увеличение постоянных расходов ведет к снижению производственных рисков и увеличению финансовой устойчивости фирмы, однако с другой стороны, такая тенденция приводит к снижению оборачиваемости. Для того, чтобы предотвратить снижение оборачиваемости необходимо предпринять следующие меры:

1. Оптимизация логистики. Данная мера необходима в первую очередь для ускорения оборачиваемости запасов. В Японии давно применяется технология Just-in-time - это такая система поставок товара, которая позволяет компании избавиться от больших складских запасов. Сырье, материалы и полуфабрикаты, необходимые для производства, заказываются в оптимальном количестве, необходимом на ближайший отчетный период. Они подвозятся поставщиками в определенное время и сразу внедряются на производство, только малое качество материалов оставляется в качестве запаса. Как только продукция сходит с конвейера, она упаковывается в коробки и отвозится заказчику. Таким образом, не происходит затоваривания, постоянные издержки на аренду складских помещений снижаются, и оборачиваемость увеличивается. Данную технологию можно применить и для ПАО «Тюменский дом печати», когда

сырье будет подвозиться в оптимальном количестве, с ориентацией на число заказов на предстоящий отчетный период.

2. Консигнация. Необходимо найти более лояльных поставщиков, которые готовы предоставлять материал с отсрочкой платежа. За данный период времени кредиторская задолженность перед поставщиками успеет сделать дополнительный оборот, позволяющий увеличить рентабельность производства. Также оптимальным будет иметь свой собственный транспорт для перевозки материалов и готовой продукции, так как дороже обойдется пользование услугами самих поставщиков.

3. Бухгалтерия компании должна проводить все операции в ускоренном режиме, так как информация должна поступать в отделы компании бесперебойно.

4. Создание стратегического партнерства. Данный союз позволит снизить издержки для компаний и закупать материалы по сниженным ценам у поставщиков, так как заказ уже будет крупным. Например, ПАО «Тюменский дом печати» занимает всего лишь около 25% местного рынка, тогда как сотрудничество с рядом подобных изданий, позволит увеличить общую долю продаж и сократить издержки за счет закупки общего объема сырья, общего маркетинга, бухгалтерии и т.д., также это даст полезный опыт для менеджмента, ведь компании могут поделиться друг с другом полезными навыками в области принятия управленческих решений.

5. Научные исследования и разработки. Это является наиболее перспективным и эффективным способом увеличить прибыльность компании, так как это дает шанс на успешное будущее компании, так как «Тюменский дом печати» функционирует ныне в убыточной отрасли, будущее которой скоро станет невозможным. Для продления жизни фирмы необходимо внедрять научные разработки и новое оборудование в производство. Однако, в настоящее время это невозможно. Коэффициент, рассчитанный по модели Э. Альтмана, на протяжении последних 5 лет ниже нормы, и имеет компания среднюю вероятность банкротства (50-60%) в ближайшие 5-10 лет.

Таким образом, данные меры позволят увеличить оборачиваемость и рентабельность продукции. Сделаем прогноз на 2019 год, при условии увеличения оборачиваемости запасов на 1 оборот. Необходимо принимать во внимание, что постоянные издержки остаются неизменными, также в предыдущих расчетах было выявлено, что увеличение выручки на 1% приведет к увеличению чистой прибыли на 37,46%. В данном случае выручка увеличится на 7,41%, а прибыль на 277,57%. (таблица 7).

Таблица 7- Прогноз показателей на 2019 г.

Период	2018 г.	2019 г.
Оборачиваемость	13,49	14,49
Выручка (в тыс.руб.)	233345	250633,53
Постоянные издержки (в тыс.руб.)	56630	56630

Переменные издержки (в тыс. руб.)	172147	184967,55
Чистая прибыль (в тыс. руб.)	403	1118,6

Добившись увеличения оборачиваемости запасов на 1 оборот, компания сможет к 2019 г. увеличить выручку на 7,41%, а прибыль увеличится в 2,77 раза.

Таким образом, методы управления затратами предприятия позволяют минимизировать издержки компании, увеличить долю получаемой прибыли и повысить конкурентоспособность предприятия. К наиболее широко-используемым методам относятся: Direct-costing, Absorption-costing, Standard-costing, метод ABC, Target-costing, Кайдзен-костинг, CVP-анализ (анализ точки безубыточности), Бенчмаркинг затрат, Cost-killing, LCC-анализ, метод VСС. Данные методы особенно эффективны для предприятий с неустойчивым финансовым положением, так как позволяют за короткий промежуток времени оптимизировать структуру затрат.

Библиографический список:

1. Карпенко О.В., Лебедев А.Н. «Экономические методы управления организацией: индикаторы и механизмы». М.: МГИИТ, 2013
2. Баталов Д.А., Рыбьянцева М.С. «Методы и инструменты оперативного и стратегического контроллинга». - [Электронный ресурс]- март 2014 - URL: <http://ej.kubagro.ru/2014/03/pdf/01.pdf>.
3. Бородин И. Л. «Как безболезненно снизить издержки компании». - Финансовый директор, №4 2011.
4. Носова И.Л. Сравнительный анализ методов DirectCosting и AbsorptionCosting для принятия управленческих решений // Экономический анализ: теория и практика. - 2013. - №29
5. Практикум по финансовому менеджменту учебно-деловые ситуации, задачи и решения. // Под ред. Е.С. Стояновой. М.: Перспектива 2012г.
6. Дж. Шанк, В.Говиндараджан «Стратегическое управление затратами» //СПб.: ЗАО "Бизнес Микро", 2009
7. Лебедев А.Н. «Экономический механизм и структурные изменения в управлении организациями». М.: ГУМФ, 2011
8. Лукачанова Е. А. «Развитие учётно-аналитического обеспечения управления затратами в условиях несостоятельности предприятия». М.: ОМЕГА, 2014
9. Ахметов Р. Р. Основные критерии финансовой устойчивости по МСФО как инструмент инвестиционного анализа [Электронный ресурс]- Корпоративный менеджмент – январь 2015 - URL: http://www.cfin.ru/management/practice/IFRS_finanalysis_investment.shtml
10. Молвинский А.Ф., Кобенко А. Л. «Как разработать систему управления затратами». - Финансовый директор, №11 2013.
11. Официальный сайт ПАО «Тюменский дом печати» - [Электронный ресурс] - URL: <http://www.dom-pechat.ru/about/disclosure.php>

