

Оптимизация затрат методом стандарт-кост

В.М. Филатов, аспирант, Оренбургский ГАУ

Если предприятие не уделяет должного внимания издержкам, они начинают вести себя непредсказуемо, вследствие чего величина прибыли закономерно уменьшается и зачастую становится отрицательной. Поэтому система управления затратами становится жизненно важной для товаропроизводителей. Необходимо уметь классифицировать затраты с целью выделить ту часть затрат, которая поддается управлению.

Важным моментом в управленческой деятельности является процесс принятия решений, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития предприятия. В этих целях затраты подразделяются на явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные.

Для принятия управленческих решений важное значение имеет их подразделение на явные и неявные (альтернативные).

Явные — предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при выполнении производственной и коммерческой деятельности. Затраты, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют альтернативными (вмененными) затратами. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты подразделяются на релевантные и нерелевантные. Релевантными (т.е. существенными, значительными) затратами можно считать только те затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя. В то же время вмененные затраты (упущенная выгода) — релевантные для принятия управленческих решений [1].

На результаты принимаемых решений существенное влияние может оказать деление на эффективные и неэффективные затраты.

Эффективные — это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные — это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты — это потери на производстве.

Заслуживает внимания классификация, предложенная К. Друри. По его мнению, прежде всего в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Затем обобщенные

затраты распределяются по направлениям учета: 1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции; 2) для планирования и принятия управленческих решений; 3) для осуществления процесса контроля и регулирования. Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления.

В основе управления затратами должна лежать классификация по отношению к изменению объемов производства на переменные и постоянные. Прямые могут быть прямо отнесены на объекты учета, с максимальным их приближением к поэлементному отражению [2].

Прямые переменные материальные затраты:

— семена и посадочный материал, удобрения, средства защиты растений, эксплуатационные затраты (нефтепродукты), топливо и энергия на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций, прочие материальные затраты (запасные части, производственный инвентарь, прочие материалы), непроизводительные потери (естественная убыль).

Прочие прямые переменные затраты:

— оплата труда, отчисления на социальные нужды, содержание основных средств (затраты на ремонт, арендные платежи, лизинговые платежи), работы и услуги вспомогательных производств (ремонтные мастерские, автотранспорт, водоснабжение, теплоснабжение, компрессорные установки, и т.п.), налоги, сборы и другие платежи, непроизводительные потери (брак, падеж).

Косвенно-переменные затраты:

— затраты труда постоянных (штатных) работников (основная оплата, дополнительная оплата, натуральная оплата, другие выплаты), отчисления на социальные нужды постоянных (штатных) работников, содержание основных средств (затраты на амортизацию), налоги, сборы и другие обязательные платежи.

Постоянные косвенные затраты:

— общепроизводственные (отраслевые) расходы по организации и обслуживанию;
— общехозяйственные расходы на нужды управления [3].

Процесс управления затратами включает в себя: прогнозирование, планирование, организацию, регулирование, учет, контроль и анализ. Для выполнения каждой из названных функций необходима определенная обработка информации и определение способов воздействия на затраты.

Управление затратами в сельскохозяйственных организациях осложняется его особенностями. Конечные результаты во многом зависят не от количества и качества применяемых ресурсов, а

от конкретных природно-климатических условий, в которых осуществляется производство.

Прогнозирование затрат — оценка будущих потребностей с учетом анализа различных макро- и микроэкономических факторов — осуществляется на основе анализа данных за предыдущие периоды с использованием математических методов. Основная задача прогнозирования — научное предвидение развития производства и поиск решений, обеспечивающих развитие всего производства в целом и его частей в оптимальном режиме.

Практически на всех этапах управления следует различать две группы факторов, оказывающих влияние на объект управления, — внешние и внутренние. Наиболее проблематично дать оценку влияния внешних факторов и их последствий на деятельность хозяйствующего субъекта.

Планирование затрат является наиболее трудоемким и сложным процессом, включающим определение цели и задач, а также выработку основных путей реализации планов для достижения поставленных задач.

Посредством планирования обеспечивается снижение риска неопределенности будущего. Большое значение на этапе планирования имеет точность исходных показателей, точность информации, получаемой из учетных данных.

Процесс управления затратами невозможен без четкой организации деятельности, направленной на создание или развитие структуры хозяйственной системы, в рамках которой определяются промежуточные и конечные объекты отнесения затрат, единицы измерения и оценки, позволяющие сравнивать фактические показатели с плановыми.

Эффективное управление затратами может быть только при наличии хорошо организованной информационной базы в хорошо организованной системе учета затрат.

Заключительным этапом управления затратами являются контроль, проверка выполнения принятых плановых решений и оценка их последствий. В задачи контроля входит определение фактического размера произведенных затрат, сравнение фактических данных с планируемыми, оценка выявленных отклонений и выявление причин, повлекших появление отклонений.

Управление затратами может быть организовано с прямой и обратной связью. При управлении с прямой связью контроль организуется до возникновения отклонений, осуществляются меры, предотвращающие ошибки и сбои в работе. При управлении с обратной связью контроль осуществляется путем сравнения запланированных и фактических затрат и определения корректирующих действий.

Укрупненно существующие системы управленческого учета можно разделить на системы исчисления реальных затрат (действительно имев-

ших место на производстве), средних затрат и учета издержек производства на базе нормативных затрат.

Большинство сельскохозяйственных организаций используют метод последовательного накопления информации о фактически произведенных издержках. Учет фактических затрат ведется без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам.

Недостаток этого метода в том, что он не позволяет оперативно выявлять и устранять потери.

Наиболее прогрессивным является нормативный метод учета затрат, обеспечивающий высокую оперативность получения учетных данных, их аналитичность и точность исчисления себестоимости.

Нормативный метод учета затрат характеризуется тем, что по каждому виду продукции составляется предварительная нормативная калькуляция. Нормативная калькуляция исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую организация на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и принятой технологии, расходует на единицу производимой продукции с учетом действующих норм и нормативов по статьям калькуляции. При правильной организации технологического процесса фактические затраты на производство не должны превышать нормативные. Отклонение от нормативной себестоимости может быть следствием нарушения технологии производства или выявления скрытых резервов [4].

Учет затрат при нормативном методе организуется таким образом, что все текущие затраты подразделяются на расходы по нормам и отклонения от норм. Информация о выявленных отклонениях позволяет управлять себестоимостью продукции и калькулировать фактическую себестоимость продукции путем прибавления (вычитания) к нормативной себестоимости, соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Нормативный учет затрат позволяет регулярно анализировать причины отклонений и выявлять виновных лиц.

Подобно отечественному нормативному методу, в западных странах используется система учета «Стандарт-кост», являющаяся прообразом нормативного метода учета.

Система основана на жестком нормировании всех издержек и позволяет рассчитывать «стандартную» себестоимость продукции, предполагает учет и подробный анализ возникших фактических отклонений от стандартных с последующим возложением ответственности за неблагоприятные отклонения на руководителей центров затрат.

Основное отличие системы стандарт-кост от нормативной состоит в том, что отклонения от установленных норм не включаются в затраты

производства, как при нормативном методе, а относятся на виновных лиц, на результаты деятельности организации.

В зависимости от полноты учета расходов различают способы определения полных затрат и методы сокращенной себестоимости. Бухгалтерский учет затрат на производство регламентируется достаточным количеством нормативных актов. Вместе с тем организации, исходя из специфики работы, структуры организации и ряда других факторов, вправе самостоятельно разрабатывать системы регистрации, сбора, обобщения информации об издержках производства.

Основой формирования стандарт-кост на предприятиях является четкое установление доказуемых норм затрат сырья и материалов, энергии, рабочего времени, количества и производительности труда, заработной платы и прочих расходов, связанных с изготовлением или выращиванием какой-либо продукции, полуфабрикатов, на всех этапах производственного цикла. Нормативы должны иметь совершенно четкое и понятное обоснование, полученное в результате нормирования или технологических расчетов, либо в результате специальным образом организованных измерений. Различия в подходах касаются вопроса определения величин устанавливаемых нормативов. Согласно «жесткому» подходу, нормативы устанавливаются так, чтобы их практически невозможно было перевыполнить. Их выполнение на 80% означает успешную работу. Если происходит перевыполнение нормы, это означает, что нормативы были установлены с запасом, т. е. неправильно, поскольку был скрыт определенный резерв экономии затрат или повышения производительности. В основу разработки так называемых «идеальных» стандартов положены представления о работе в несколько идеализированной производственной ситуации: наибольшая производительность, наименьшие цены сырья, самое высокое качество всех ресурсов, отсутствие брака и потерь по вине персонала, отсутствие срывов производства. Идеальные нормы затрат формируются в благоприятных условиях производства при безукоризненном соблюдении технологии и работе квалифицированного состава работников. Идеальные нормы практически не могут быть достигнуты в практической деятельности, но одновременно с этим они могут выполнять стимулирующую роль. Использование таких норм в учетном процессе не приносит положительного экономического эффекта [5].

Нормативы, полученные в результате «жесткого» подхода, представляются нам наиболее соответствующими цели стандарт-кост, они основываются на уже полученных достижениях, одновременно позволяя получить представление о предельных итоговых показателях в затратах и доходности организации.

С целью формирования системы стандарт-кост предлагаем выполнить следующие процедуры.

1. Выбрать вид продукции для разработки нормативов. Вид выбирается как наиболее массовый или обладающий некими общими характеристиками и особенностями производственной технологии.

2. Классифицировать затраты по статьям расходов. Этот вопрос рассмотрен выше.

3. Составить план производственной программы возделывания, грамотно структурировать, указать все необходимые технологических операции с целью планирования и учета затрат, выделить центры затрат предприятия, это могут быть бригады, подразделения, отделы, по которым в дальнейшем будет вестись планирование, нормирование, учет и т.д.

4. Разработать нормативы расхода ресурсов при выполнении каждой технологической операции. Стандартизировать как можно большее количество разнообразных показателей, связанных с затратами ресурсов, использованием техники и оборудования на каждой технологической операции.

При определении нормативных затрат можно выделить следующие подходы:

- норма определяется на основании достигнутых ранее результатов;

- норма определяется при помощи наблюдения, хронометража, обработки и анализа зафиксированных фактических данных.

5. Определить виды и характер оплаты труда. Рассчитать стандарты выработки и производительности.

6. Рассчитать стоимость затрат труда, приходящихся на единицу исследуемого объекта.

7. Рассчитать стандартную стоимость материалов, затрачиваемых на единицу исследуемого объекта.

8. Рассчитать стандарты для других показателей затрат и работы.

9. Стандарты затрат довести до исполнителей во всех подразделениях и сделать основой всей деятельности предприятия. Провести комплексную работу по разъяснению рабочему персоналу необходимости использования стандартов.

10. Материальное и нематериальное стимулирование персонала в основном увязать с выполнением производственного задания и уровнем приближения к стандартным затратам.

11. В ходе учета фиксировать все факты отклонений от установленных стандартов. Безусловно, этот этап подразумевает функционирование системы управленческого учета, позволяющего фиксировать отклонения от стандартов. Система учета должна также выявлять причины отклонений и собирать необходимое количество информации для их выявления аналитическими методами.

Все отклонения анализировать с целью выявления приведших к ним причин и разработки мер, регулирующих возникшие отклонения. Сначала принимаются меры, направленные на устранение причин отклонений, и только затем, в случае признания явной ошибки в установлении норматива, по которому отклонения носят систематический характер, разрабатываются соответствующие корректировки в нормативы и стандарты.

12. При освоении новых технологий, техники или достижении нового порога производительности труда стандарты пересматривать.

Центральной идеей стандарт-кост является персонификация ответственности за отклонения от стандартов. Затраты сверх установленных норм по категориям прямых расходов относятся на виновных лиц или на результаты финансово-хозяйственной деятельности и не включаются в состав расходов на производство. Одним из самых эффективных способов оценки результатов деятельности является использование системы учета затрат по центрам ответственности, в рамках которой руководители различных уровней управления отвечают за уровень издержек на соответствующих участках.

Центр затрат — организационная единица, где целесообразно накапливать информацию об издержках на приобретение активов (входящие затраты) и расходах (затраты на выходе). По каждому центру ответственности аккумулируется бухгалтерская информация о деятельности каждого такого центра.

Отчеты центров ответственности должны включать только те статьи затрат и поступлений (доходов, выручки), на которые может повлиять должностное лицо, ответственное за деятельность каждого центра. Грамотный график документооборота позволяет своевременно получать информацию по результатам произведенных работ. Система учета по центрам ответственности должна включать в себя:

- персонализацию учетных документов, определение областей ответственности;
- определение контролируемых статей; руководитель центра ответственности должен отвечать только за те статьи затрат и поступлений, которые он может контролировать, обязан не только предоставлять отчетность по фактическим затратам и результатам, но и составлять сметы на предстоящий период.

При определении центров ответственности, прежде всего, принимают во внимание технологическую структуру предприятия, а далее выделяют ее горизонтальный и вертикальный разрезы. Горизонтальный и вертикальный разрезы центров ответственности предприятия позволяют сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей

структурных подразделений предприятий в интересах достижения общей цели [6].

Каждый отдельно взятый центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и имеет вход и выход. Вход: сырье, материалы, полуфабрикаты, затраты разных видов труда и типов услуг. Центр ответственности выполняет заданную ему работу с этими ресурсами. На выходе центра ответственности — продукция (продукты и услуги), которая идет в другой центр ответственности или реализуется на сторону, т.е. заказчикам извне. Таким образом, деятельность каждого центра ответственности может быть оценена с точки зрения эффективности. Если выходная продукция центра ответственности продается внешним покупателям, бухгалтерский учет измеряет ее в виде дохода. Если же товары или услуги переводятся в другие центры ответственности этой же организации, то измеряться они могут как в денежной форме, так и в натуральных измерителях.

Основными принципами, с учетом которых организуется система учета по центрам ответственности, являются:

- определение контролируемых статей затрат и поступлений, при условии, что управляющий подразделения должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказывать воздействие;

- персонализация учетных документов, введение в состав реквизитов документа фамилии работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений;

- обязанность руководителя центра ответственности составлять сметы на определенный период времени и представлять отчетность по фактическим затратам и результатам в разрезе смет.

Основной целью центров затрат является минимизация затрат. К достоинствам таких центров следует отнести то, что затраты аккумулируются по функциям или видам деятельности, и всегда можно найти ответственного за определенные затраты, осуществляется сбор точной информация о затратах, усиливается взаимосвязь между подразделениями, легче проводить разделение затрат на постоянные и переменные (прямые и косвенные и др.).

Для российских предприятий основной проблемой является наличие чрезмерной централизации управления. И в практической жизни чаще используется такой принцип, что руководитель низшего звена отвечает перед руководителем следующего уровня за эффективность работы своего подразделения, но он при этом практически не имеет рычагов воздействия на работу подразделения (многие руководители низшего уровня лишены возможности решать вопросы о материалах, о поставщиках, о подборе кадров и т.п.).

Поэтому главная задача — убедить руководителя в децентрализации управления, что послужит основой для создания центров ответственности, а может быть, и для перестройки организационной структуры хозяйствующего субъекта.

Источниками экономии в стандарт-кост являются:

- выявление устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль предприятия;
- предоставление руководству точных и своевременных данных о себестоимости продукции для планирования продаж и ценообразования;
- минимизация учетной работы, связанной с калькуляцией;

- стимулирование работы всего коллектива предприятия к достижению поставленных целей;
- персонификация ответственности за затраты.

Литература

1. Хорнгрен, Ч.Т. Управленческий учет / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; перевод с англ. М.: Финансы и статистика, 2007.
2. Керимов, В.Э. Управленческий учет. М.: Дашков и К°, 2005.
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: приказ Минсельхоза РФ от 06 июня 2003 г. № 792.
4. Керимов, В.Э. Методы управления затратами и качеством продукции / В.Э. Керимов, Ф.А. Петрице и др. М.: Дашков и К°, 2005.
5. Лебедев, В.Г. Управление затратами на предприятии. М.: Бизнес-Пресса, 2006.
6. Колин Друри. Управленческий и производственный учет. М.: Юнити-Дана, 2007.

Профессиональное образование: инновационный подход

О.И. Акимова, преподаватель, Оренбургский ГПУ

Профессиональное образование России переживает особенно трудный период. Отказ предприятий от подготовленных специалистов, от помощи учебным заведениям в укреплении и расширении материальной базы, от предоставления рабочих мест учащимся для производственной практики напрямую сказывается на стабильности работы образовательных учреждений и качестве подготовки квалифицированных кадров и специалистов.

Сегодня учебные заведения стремятся удовлетворить потребности личности в образовании при том условии, что человек не обязательно будет работать по данной профессии, но с полученным образованием сам сможет найти себе применение [1].

Система подготовки высококвалифицированных специалистов состоит для учебного заведения из нескольких этапов:

1. Изучение конъюнктуры рынка образовательных услуг:

- определение потребностей рынка в кадрах той или иной квалификации (по специальностям);
- прогноз потребности в кадрах на среднесрочный и долгосрочный периоды;
- изучение социальной потребности граждан в получении образования по той или иной специальности (без привязки к потребности в кадрах на реальных предприятиях и фирмах региона);
- итоговое моделирование рыночной ситуации с учетом динамики ее развития.

2. Организация учебного процесса в соответствии с государственными стандартами по кон-

кретным специальностям и требованиями конкретных потребителей.

3. Трудоустройство выпускников и комплексная работа образовательных учреждений с фирмами региона по удовлетворению их потребностей в кадрах высшей квалификации на момент выпуска.

Ориентация экономики на применение передовой техники и технологии, эффективное управление неразрывно связано с расширением сферы применения труда высококвалифицированных специалистов. От этого в значительной степени зависят такие важные показатели конкурентоспособности, как рост производительности труда, результативность вложений в научные исследования и опытно-конструкторские разработки, качество выпускаемой продукции.

В современных условиях обнаружился дефицит специалистов, потребность в которых вызвана становлением рынка. Поэтому необходимо, чтобы процесс обучения был более гибким, что стимулировало бы академическую и профессиональную мобильность студентов на рынке образовательных услуг. Необходим новый адаптационный механизм с учетом приобретения опыта в области деловой активности [2].

Основы обучения деловой активности должны определяться рядом задач:

1. В сфере обучения — получение знаний по предпринимательской деятельности.
2. В сфере самосознания — осмысление студентами своего индивидуального потенциала, формирование осознанной деловой активности.
3. В сфере мотивации — развитие интереса к проблемам экономики, что должно облегчить ре-