
ӘЛЕМНІҢ БӘСЕКЕҚАБІЛЕТТІ 30 ЕЛДЕР ҚАТАРЫНА ҚОСЫЛУ ШЕҢБЕРІНДЕГІ ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ АЙМАҚТАРЫ МЕН САЛАЛАРЫНЫҢ ЭКОНОМИКАЛЫҚ ДАМУЫНЫҢ МӘСЕЛелЕРІ

ПРОБЛЕМЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНОВ И ОТРАСЛЕЙ В СВЕТЕ ВХОЖДЕНИЯ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН В ЧИСЛО 30-ТИ КОНКУРЕНТОСПОСОБНЫХ СТРАН МИРА

УДК 338.5(075.8)

Р.С.Каренов

Карагандинский государственный университет им. Е.А.Букетова

Теоретические основы и практические аспекты менеджмента затрат (управления затратами) на предприятии

Рассмотрены основные вопросы, связанные с управлением затратами предприятия. Показана взаимосвязь менеджмента затрат с системой управления предприятием в целом. Раскрыты сущность и особенности затрат как предмета управления. Уделено особое внимание основным базовым концепциям управления затратами. Отмечено, что все функции системы управления взаимодействуют, формируя единый процесс, и управление затратами, являясь частью общей системы управления предприятием, реализуется исходя из этих функций. Автором сделан вывод, что соблюдение принципов управления затратами создает базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке.

Ключевые слова: затраты, управление, сущность, особенности, расходы, издержки, концепция, функции, принципы.

Актуальность анализа затрат и управления ими на предприятии

Суть экономики предприятия составляет определение затрат и результатов производства и их сопоставление. Результаты деятельности предприятия многообразны и включают наряду с производственными и экономическими (финансовыми) итогами достижения в области технического и социального развития. Соизмерение затрат и результатов позволяет оценить эффективность работы предприятия. Взаимосвязь результатов деятельности предприятия показана на рисунке 1.

Поскольку экономический результат производства в общем виде определяется разностью дохода от продажи продукции (работ, услуг) и затрат на ее производство и реализацию, трудно переоценить значимость анализа затрат и управления ими на предприятии.

Особая актуальность рассматриваемой проблемы в последние годы вызывается тем, что увеличение складских запасов по материалам и готовой продукции обуславливает повышение издержек на хранение складских запасов и снижение оборачиваемости средств. Возрастание накладных расходов для планирования и управления материальными ресурсами замораживает капитал предприятия. Отечественные предприятия не были готовы к реальной конкуренции. Неконкурентоспособны многие из них и сегодня. Упадок предприятий объясняется также внутренними факторами: низким уровнем технологий, плохой организацией производства, несовершенством управления. Состояние данной триады определяет чрезвычайно высокий уровень затрат на производство и низкое качество выпускаемой продукции.



Рисунок 1. Взаимосвязь результатов деятельности предприятия (данные работы [1; 8])

В современных казахстанских условиях нет серьезных возможностей для объемных инвестиций. Основные шаги по выводу предприятий из кризиса нужно делать при существующих технологиях, совершенствуя организацию производства и управление. Необходимо, чтобы предприятия:

- 1) рассматривали себя как единую производственно-экономическую систему, интегрируя такие виды деятельности, как маркетинг, создание новых продуктов, снабжение, производство, сбыт, доставка изделий потребителям, сервисное обслуживание;
- 2) перестроили систему управления, ориентируя её на новые приоритеты и экономные механизмы, ликвидировав разрыв между стратегическими задачами и текущими результатами деятельности.

Такой взгляд на деятельность предприятия предполагает создание системы управления, сбалансированной по следующим составляющим: клиентская, снабженческая, производственная, затратная, обучение и развитие персонала. Один из подходов к созданию модели подобной системы описан в работе [2; 91–96].

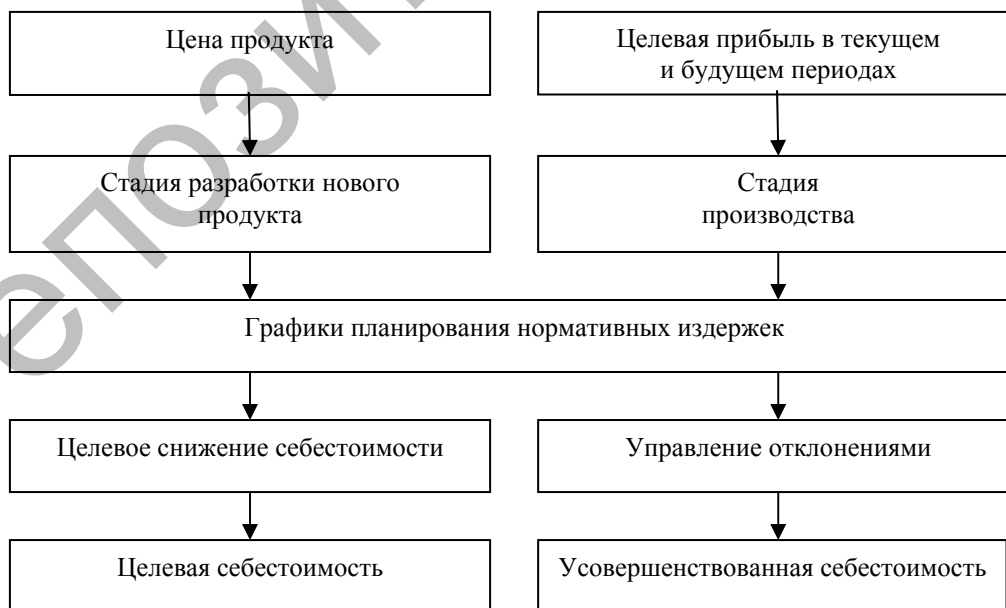


Рисунок 2. Принципиальная схема системы управления затратами на предприятии (данные работы [3; 78])

Базовыми элементами сбалансированной системы являются графики планирования, связывающие различные виды деятельности на предприятии и обеспечивающие интеграцию стратегических целей, процессов и размещение ресурсов. Графики планирования являются инструментом достижения требуемого уровня себестоимости продукта и поиска возможностей снижения затрат до целевого значения. Принципиальная схема системы управления затратами на предприятии с применением графиков планирования представлена на рисунке 2.

Данная система управления затратами выполняет две связанные и последовательно выполняемые функции. Первая функция осуществляет целевое снижение себестоимости на стадии разработки и проектирования нового продукта, вторая — управляет отклонениями от нормативных издержек для непрерывного усовершенствования себестоимости на стадии производства. По существу, решается одна и та же задача — снижение себестоимости продукта, но на разных стадиях его жизненного цикла (рис. 3).

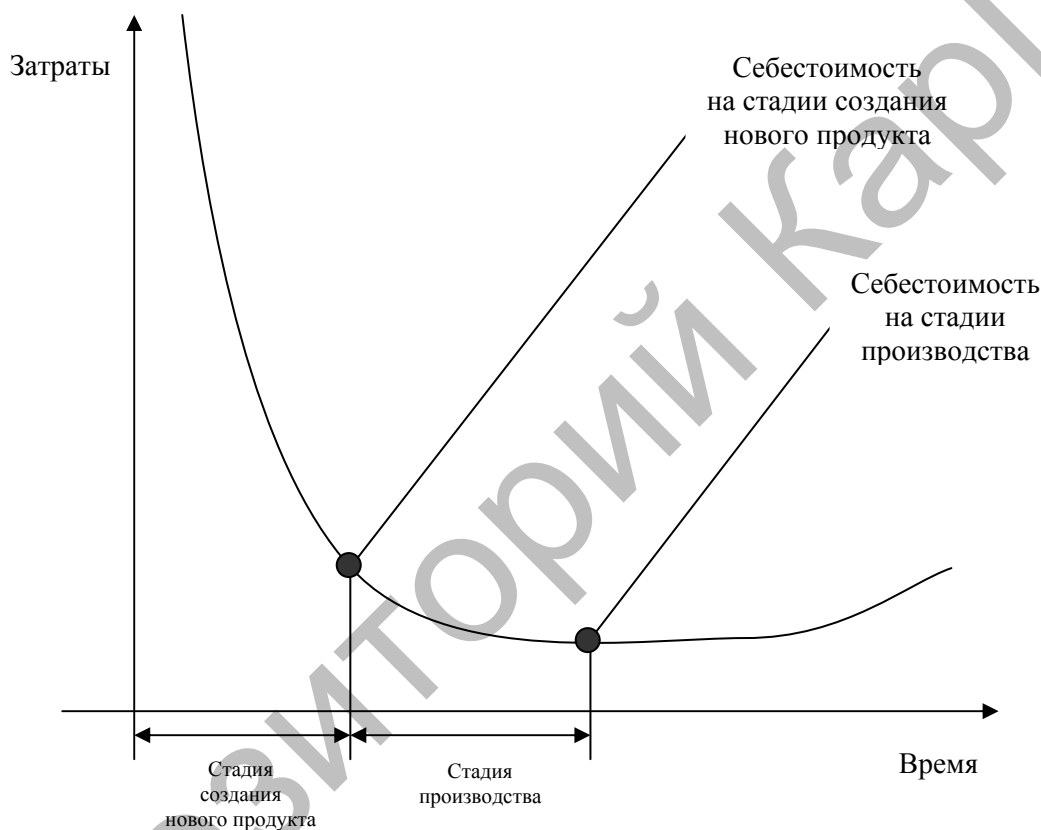


Рисунок 3. Влияние системы управления затратами на себестоимость продукта (данные работы [3; 78])

На предприятии выявляют те затраты материалов, труда и времени, которые могут быть уменьшены. При этом себестоимость, достигнутая на стадии создания нового продукта, является отправной точкой для целевого снижения уровня отдельных статей производственных затрат и себестоимости изделия. Общая задача снижения затрат подразделяется на задачи для цехов, участков и рабочих мест. Все участники производственного процесса — от менеджера до простого рабочего — трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости [3; 78].

В условиях разразившегося мирового финансового кризиса многие предприятия поставлены на грань выживания. Поэтому большинство отечественных руководителей и специалистов осознали, наконец, что только грамотное отношение к затратам на всех этапах производственного процесса позволит выправить положение. К этому решению подталкивает и систематический рост цен и тарифов на все виды ресурсов. Практически на каждом предприятии имеются резервы для снижения затрат до рационального уровня, что позволяет добиться роста экономической эффективности деятельности, повышения конкурентоспособности.

За последние годы отечественные наука и практика управления затратами продвинулись вперед, используя достижения экономически развитых стран с рыночной экономикой. Как отмечается в

«Стратегии: Казахстан - 2050», «мы первыми в Содружестве Независимых Государств сформировали современную модель рыночной экономики, основанную на частной собственности, свободной конкуренции и принципах открытости. Наша модель основывается на активной роли государства в привлечении иностранных инвестиций.

Мы привлекли в страну более 160 миллиардов долларов иностранных инвестиций.

Сформированы базовые условия для предпринимательской деятельности и современная налоговая система.

Мы планомерно диверсифицируем национальную экономику» [4; 3].

Сегодня выявлено, что управление затратами — средство достижения предприятием высокого экономического результата. Оно не сводится только к снижению затрат, но распространяется на все элементы управления. Менеджмент затрат как основа практической деятельности руководителей и специалистов предприятия опирается на теорию экономики предприятия, технологии и организации производства, планирования, бухгалтерского учета, управления персоналом, управления качеством продукции, технико-экономического анализа деятельности предприятия и другие области знаний.

Управление затратами, таким образом, является синтетической областью знаний, где используются терминология и методы других дисциплин. Здесь соединяются подчас совершенно независимые друг от друга знания о работе предприятия, выявляются их взаимосвязь и влияние на конечный результат работы предприятия.

Сущность и особенности затрат как предмета управления

В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» используются и такие, как «расходы», «издержки». Причем термины «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость» в зарубежной и в отечественной экономической литературе трактуются по-разному. Они имеют место как в нормативных документах, регулирующих финансовый и налоговый учет, так и в учебной и научной литературе, в том числе и по управленческому учету. В связи с этим важное значение имеет изучение данных понятий, что позволяет разграничить их и обеспечивает единый методологический подход к их учету и анализу.

Наиболее обобщающим понятием, относящимся как к затратам, так и к расходам, являются «издержки». Самое широкое определение этого понятия принадлежит ведущему американскому исследователю Р.Энтони: «Под издержками понимается денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью».

Немецкие специалисты Р.Мюллендорф и М.Карренбауэр определяют издержки как стоимостную оценку товаров и услуг, потребленных в процессе производства и сбыта. Они указывают на целевое значение производимых затрат. В то же время под затратами понимают «потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги» [5; 224].

Таким образом, в их понимании термины «издержки» и «затраты» по своему экономическому смыслу тождественны.

На практике понятия «издержки», «затраты» и «расходы» на уровне предприятия используются как синонимы, хотя по сути они различаются.

М.А.Вахрушина делает попытку разграничить термины «расходы» и «затраты» в соответствии с принципом начисления: «... В бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами», согласно подходу соответствия доходов и расходов. По ее мнению, затраты — это средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем [6; 528].

Т.П.Карпова определяет затраты на производство как совокупность расходов предприятия на производство продукции (работ, услуг) и ее реализацию, выраженные в денежной форме [7; 256].

Термины «затраты» и «расходы» определены и в международных стандартах бухгалтерского учета и отчетности. Расходы включают в себя все затраты в полном объеме, которые возникают в ходе основной деятельности. То есть по своему составу понятие расходов шире понятия затрат.

Слово «затраты» может иметь различное значение, в зависимости от контекста, в котором оно употребляется. Данные о затратах, которые необходимы для одной цели, могут быть совсем не подходящими для другой. Важно то, что разные определения и концепции затрат используются для разных целей. Понимание их концепций позволяет специалистам по управленческому учету обеспечивать руководство соответствующими данными по затратам на производство.

В нормативных документах, регламентирующих финансовый учет, термины «расходы», «затраты», «издержки» также используются как слова-синонимы.

В работе [8; 62] сделан вывод о том, что в бухгалтерском учете такие экономические категории, как «затраты», «издержки», «расходы» и «себестоимость» выражают денежную оценку производственных трат предприятия, но при этом по степени охвата информации значительно отличаются (рис.4).

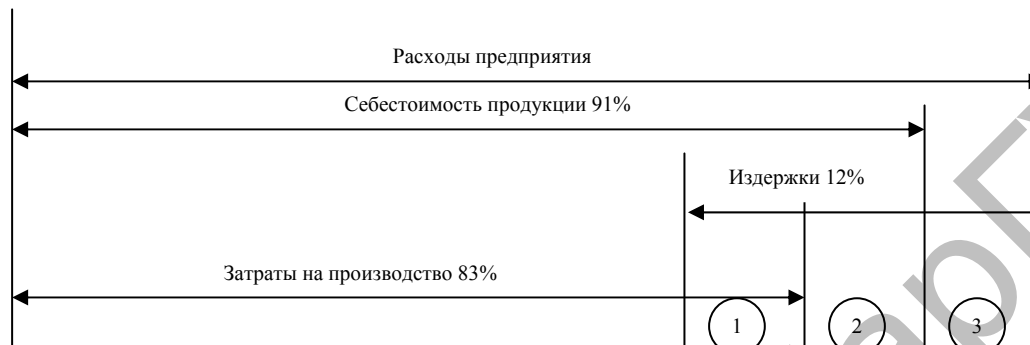


Рисунок 4. Соотношение понятий «затраты», «издержки», «расходы» и «себестоимость» (данные работы [8; 62])

Как полагает автор статьи [8; 62], понятие «расходы» является обобщающим термином, объединяющим в себе затраты на производство и издержки, частично относимые на себестоимость незавершенного производства и изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг за определенный (отчетный) период.

Назначением затрат в процессе производства определяется их принадлежность к той или иной продукции, а значит, и способ отнесения их на себестоимость конкретных изделий.

Поэтому для калькулирования себестоимости продукции, планирования и управления организацией необходимы различные группировки затрат на производство.

Решение этой проблемы предполагает экономически обоснованную группировку затрат, создание условий для правильного распределения издержек производства и включение их в себестоимость отдельных видов изделий.

Обобщая точки зрения представленных выше разных исследователей, можно установить следующие различия между тремя основными понятиями:

1. Издержки — это реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия. Не случайно на практике не приняты выражения «материальные издержки», «издержки труда» — ни материальные ресурсы, ни труд не относятся к финансам.

2. Расходы представляют собой финансовые затраты на зарабатывание доходов в течение определенного периода. Понятие расходов уже понятия издержек: оно подразумевает лишь конкретные выплаты в определенном периоде. Расходы обуславливаются затратами, относимыми на себестоимость продукции (работ, услуг), и выплатами из прибыли предприятия.

3. Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в определенных целях, и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Представление о затратах предприятия основывается на важных положениях [1; 12]:

I. Затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции.

II. Объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат.

III. Определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции, ее реализации) или производственного подразделения предприятия.

Предметом управления являются затраты предприятия во всем их многообразии [1; 13].

Первой особенностью затрат как предмета управления выступает их динамизм. Они находятся в постоянном движении, изменении.

Вторая особенность затрат как предмета управления заключается в их многообразии, требующем применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими.

Третья особенность затрат состоит в трудности их измерения, учета и оценки. Абсолютно точных методов измерения и учета затрат нет.

Четвертая особенность — это сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат. Например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением капитальных затрат на НИОКР, технику и технологию. Высокая прибыль от производства продукции нередко значительно сокращается из-за высоких затрат на ее утилизацию и т.п.

Управление затратами на предприятии призвано решать следующие основные задачи [1; 14]:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- определение затрат по основным функциям управления;
- расчет затрат по производственным подразделениям предприятия;
- исчисление необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;
- выбор способов нормирования затрат;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе. Только такой подход приносит плоды, способствуя резкому росту экономической эффективности работы предприятия.

Основные базовые концепции управления затратами

Авторы статьи [9; 22–26] отмечают, что в такой теоретической и практической области знания, как управление затратами, основными, базовыми являются концепции:

- затратообразующих факторов;
- добавленной стоимости;
- цепочки ценностей;
- альтернативности затрат;
- транзакционных издержек;
- ABC;
- стратегического позиционирования.

Рассмотрим эти концепции основательно.

1. *Концепция затратообразующих факторов* [10; 27–29] является традиционной для большинства видов предпринимательской деятельности. Форму концепции эта практика обрела в 1980-х гг. в работах Шерера (Scherer, 1980), Остера (Oster, 1982), Каплана (Kaplan, 1982, 1987), Дикина и Махера (Deakin & Maher, 1984), Портера (Porter, 1985), Купера (Cooper, 1986) и Риле (Riley, 1987). В основе концепции — функциональные (операционные) и структурные затратообразующие факторы.

Функциональные (операционные) факторы связаны со способностью компании успешно функционировать. В числе функциональных факторов все виды внутрифирменных ресурсов (мощностей) и эффективность их использования, а также вовлеченность рабочей силы в процесс постоянного усовершенствования, комплексное управление качеством, рациональность планировки, конфигурация проекта (расчета), использование связей с поставщиками и/или заказчиками в контексте цепочки затрат фирмы. Функциональные факторы соизмеряются пропорционально с показателями деятельности компании. В данном случае «больше» всегда означает «лучше»; примеры неэкономичности в такой ситуации весьма редки.

В числе структурных факторов масштаб деятельности и объем инвестиций, горизонтальная и вертикальная интеграция, кривая опыта хозяйствующего субъекта, технологии, используемые на каждой стадии цепочки затрат, сложность, обусловленная широтой ассортимента изделий и услуг. Каждый из этих факторов подразумевает выбор компании, управляющей себестоимостью. При некоторых допущениях возможно определение влияния на затраты каждого такого фактора. Структурные

факторы не соизмеряются пропорционально с показателями деятельности компании, т.е. для каждого из структурных факторов «больше» не всегда означает «лучше». Например, масштаб деятельности наряду с экономией может при определенных обстоятельствах превратиться в собственную противоположность.

Итак, концепция затратнообразующих факторов с включением в число таковых структурных факторов, как теоретическая основа управления затратами, была сформулирована на Западе в 1980-х гг. Однако до настоящего времени в практической области, как на Западе, так и в странах СНГ (в том числе и в Казахстане), рассматривается главным образом зависимость поведения затрат от функциональных (операционных) факторов. Это во многом объясняется консервативностью учетных систем, формирующих информационную базу управления затратами, и приверженностью аналитиков к традиционным методам финансовых оценок. Однако в практике консалтинга в последние годы наблюдается рост интереса в направлении структурных затратнообразующих факторов.

Очевидно, что структурные затратнообразующие факторы влияют на общий уровень затрат не столько в учетном бухгалтерском, сколько в экономическом смысле. Эффект оптимизации в данном случае достигается не в результате изменения состава затрат, а за счет рационализации использования внутрихозяйственных ресурсов, повышения их оборачиваемости.

2. *Концепция добавленной стоимости* также широко распространена в Западной теории и практике. Наряду с изложенной выше концепцией она представляет современную традиционную парадигму управления затратами. В рамках концепции добавленной стоимости составляющие затрат рассматриваются на всех стадиях добавления стоимости, начиная с закупок сырья и материалов и заканчивая реализацией собственной продукции, работ и услуг. Ключевым моментом такого подхода к управлению затратами является максимизация разницы (добавленной стоимости) между закупками и реализацией, соответственно из сферы внимания аналитиков выпадает большая часть материальных затрат, что немаловажно для материалоемких отраслей [10; 23].

3. *Концепция цепочки ценностей*. Цепочка ценностей, разработанная М.Портером, представляет собой одну из первых основательных попыток исследовать и учесть структуру потребностей при разработке стратегии. В своей книге «Конкурентные преимущества», изданной в 1985 г., Портер ввел понятие цепочки ценностей. Стоимость в этом контексте определяется как то, что покупатели хотят уплатить за свои приобретения. Компания считается прибыльной, если стоимость, которую она создает, превышает ее затраты на это. Анализ конкурентной ситуации должен, таким образом, базироваться не на затратах, а на стоимости. По мнению Портера, конкурентные преимущества компании нельзя понять, изучая просто компанию в целом. Они формируются в ходе многосторонней деятельности компании — в процессе проектирования производства, маркетинга, доставки и при выполнении вспомогательных функций.

Каждый из этих видов деятельности может способствовать снижению относительных затрат компании и созданию базы для дифференциации.

Портер рассматривает общую цепочку ценностей в рамках того, что он называет системой стоимости. В контексте конкуренции он определяет стоимость как сумму, которую покупатель согласен уплатить за то, что ему поставляют. Стоимость измеряется общей величиной дохода, которая зависит от цен и количества проданных товаров.

Каждый вид деятельности, создающий стоимость, включает:

- 1) закупленные компоненты;
- 2) человеческие ресурсы;
- 3) технологию в той или иной форме;
- 4) различные информационные потоки.

Деятельность по созданию стоимости можно разделить на две: основную и второстепенную (вспомогательную) [11; 220,221].

Основная деятельность:

1. Материально-техническое обеспечение — виды деятельности, издержки и активы, связанные с приобретением топлива, энергии, сырья, компонентов, товаров от продавцов; приемка, хранение и сортировка продукции поставщиков; контроль; управление материально-техническими запасами.

2. Изготовление — виды деятельности, издержки и активы, направленные на превращение потока сырья в конечный продукт (производство, сборка, упаковка, обеспечение функционирования оборудования, установка, сертификация качества товара, защита окружающей среды).

3. Доставка товара до потребителя — виды деятельности, издержки и активы, связанные с фи-

зической доставкой товара до покупателя (складирование конечного продукта, обработка заказа, составление расписания, отгрузка, транспортировка).

4. Продажи и маркетинг — виды деятельности, издержки и активы, имеющие отношение к усилиям по продаже, рекламе и продвижению товаров на рынок, маркетинговым исследованиям и планированию, поддержке дилеров и дистрибьюторов.

5. Обслуживание (сервис) — виды деятельности, издержки и активы, предназначенные для обеспечения помощи покупателям в установке, доставке запасных частей, обслуживании и ремонте, для технического содействия, информирования покупателей и рассмотрения жалоб.

Вспомогательная деятельность:

1. Развитие исследований и разработок продукции, технологий и систем — виды деятельности, издержки и активы, имеющие отношение к процессу исследования и развития продукта, сам процесс, улучшение процесса проектирования, разработка необходимого оборудования, развитие матобеспечения, системы телекоммуникаций, компьютерные разработки, новые возможности баз данных, развитие компьютерной системы поддержки.

2. Управление людскими ресурсами — виды деятельности, издержки и активы, имеющие отношение к найму работников, подготовке, развитию и социальному обеспечению персонала, отношениям между работниками, повышению профессионализма (мастерства).

3. Общее управление — виды деятельности, издержки и активы, имеющие отношение к общему руководству, бухгалтерии и финансам, юридическим вопросам, безопасности и охране конфиденциальности, информационной системе управления, и другие функции высшего руководства.

Цепочка ценностей компании отражает набор связанных между собой направлений деятельности и функций, выполняемых внутри фирмы (рис. 5).

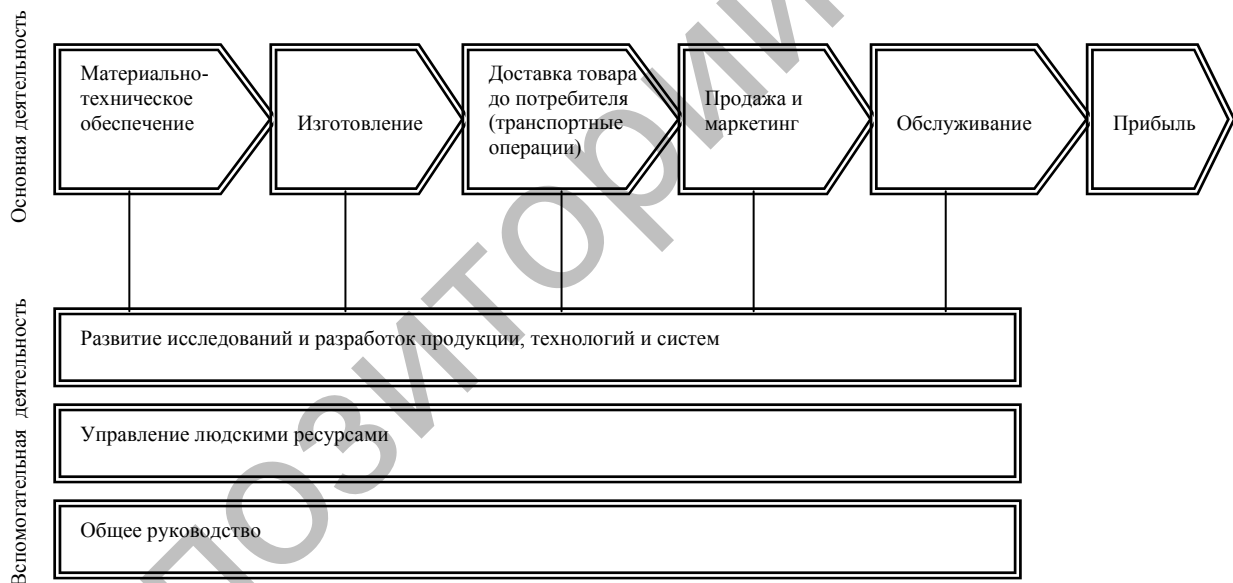


Рисунок 5. Цепочка ценностей компании (данные работы [12; 174])

Концепция цепочки ценностей, таким образом, основывается на расширительном подходе к формированию и управлению затратами и предлагает учитывать затратообразующие механизмы по всей цепочке ценностей в рамках согласованного набора видов деятельности, начиная от исходных источников сырья и заканчивая готовой продукцией или услугами, полученными конечными пользователями.

4. Одной из ключевых концепций является *концепция альтернативных затрат*, или затрат упущенных возможностей (*opportunity cost*). Смысл ее состоит в следующем. Принятие любого решения финансового характера в подавляющем большинстве случаев связано с отказом от какого-то альтернативного варианта. Например, можно осуществлять транспортировку произведенной продукции собственным транспортом, а можно прибегнуть к услугам специализированных организаций. В этом случае решение принимается в результате сравнения альтернативных затрат, выражаемых чаще всего в виде относительных показателей [13; 68].

Концепция альтернативных затрат играет весьма важную роль в оценке вариантов возможного вложения капитала, использования производственных мощностей, выбора вариантов политики кредитования покупателей и др. Альтернативные затраты, называемые также ценой шанса, или ценой упущенных возможностей, представляют собой доход, который могла бы получить компания, если бы предпочла иной вариант использования имевшихся у нее ресурсов.

5. *Концепция транзакционных издержек.* Концептуально транзакционные издержки вызревали в 1930-х гг. в рамках «нового институционализма». В качестве самостоятельной темы проблематика транзакционных издержек заявляет о себе в 1960–1970-х гг. в США и Западной Европе и связана, в первую очередь, с именами двух экономистов — Р. Коуза [14; 87–196] и О.И. Уильямсона [15; 420].

Концептуальным зерном концепции является тот факт, что в любой экономике есть два вида издержек:

- производственные (операционные);
- транзакционные.

Согласно наиболее общему определению, «транзакционные издержки есть эквивалент трения в механических системах» [15; 53].

Базовой единицей в теории транзакционных издержек признается акт экономического взаимодействия, сделка, транзакция. Категория транзакции понимается предельно широко и используется для обозначения обмена товарами, юридическими обязательствами, сделками краткосрочного и долгосрочного характера, требующими детального документального оформления и предполагающими простое взаимопонимание сторон. Затраты и потери, которыми может сопровождаться такое взаимодействие, получили название транзакционных издержек.

Ортодоксальная классическая теория рассматривала рынок как совершенный механизм, где нет необходимости учитывать издержки по обслуживанию сделок. Однако в современных условиях при каждой сделке необходимо проводить переговоры, осуществлять надзор, устанавливать взаимосвязи, устранять разногласия. Причем это справедливо как при вступлении организации в контакт с внешними субъектами рыночных отношений, так и внутри организации, поскольку деловое сотрудничество в рамках иерархических структур также не свободно от трений и потерь.

Транзакционные издержки включают издержки сбора и переработки информации, проведения переговоров и принятия решений, контроля за соблюдением контрактов и принуждения к их выполнению.

К транзакционным издержкам относят [9; 24,25]:

а) издержки поиска информации. Издержки такого рода складываются из затрат времени и ресурсов, необходимых для ведения поиска, а также из потерь, связанных с неполнотой и несовершенством получаемой информации. Поиск может вестись на обеих сторонах рынка — как продавцами, так и покупателями. Например, на рынке труда работодатели дают объявления об имеющихся вакансиях, посылают заявки в службы занятости, производят тестирование и отбор кандидатов и т.д. В свою очередь соискатели рабочих мест опрашивают друзей и родственников, становятся на учет в агентства занятости, рассылают резюме, обзванивают или посещают заинтересовавшие их фирмы. На товарных рынках производители затрачивают немалые средства на изучение потребительского спроса, маркетинг, рекламу, а потребители — на изучение рекламных проспектов, посещение магазинов, стояние в очередях;

б) издержки ведения переговоров. Рынок требует отвлечения значительных средств на проведение переговоров, на заключение и оформление контрактов. Чем больше участников сделки и чем сложнее ее предмет, тем выше эти издержки. Потери из-за неудачно заключенных, плохо оформленных и ненадежно защищенных соглашений являются мощным источником этих издержек;

в) издержки измерения. Любой продукт или услуга — это комплекс характеристик. Иногда интересующие качества товара вообще неизмеримы и для их оценки приходится пользоваться интуицией (например, судить о вкусе яблок по их цвету). Оценка качеств товара или услуги может осуществляться на стороне как продавцов, так и покупателей. Во избежание нерационального дублирования желательно, чтобы измерение производилось однажды и чтобы его брал на себя тот, кто способен делать это с меньшими издержками. Целью их экономии обусловлены такие формы деловой практики, как гарантийный ремонт, фирменные ярлыки, приобретение партий товаров по образцам и т.д.;

г) издержки спецификации и защиты прав собственности. В эту категорию входят расходы на содержание судов, арбитража, государственных органов, затраты времени и ресурсов, необходимых для восстановления нарушенных прав, а также потери от плохой их спецификации и ненадежной за-

щиты. Любое нарушение требуется сначала зафиксировать, затем оценить его тяжесть, обеспечить поимку или явку нарушителя, наложить наказание. Все это обходится далеко не бесплатно;

д) издержки оппортунистического поведения. Так называется недобросовестное поведение, нарушающее условия сделки или нацеленное на получение односторонних выгод, в ущерб партнеру. Под эту рубрику попадают различные случаи лжи, обмана, бездельничанья на работе и т. д. Издержки этого типа связаны с трудностями точной оценки постконтрактного поведения другого участника сделки;

е) издержки «политизации». Этим общим термином обозначаются издержки, сопровождающие принятие решений внутри организаций. Если участники наделены равными правами, то решения принимаются на коллективной основе путем голосования. Если они располагаются на разных ступенях иерархической лестницы, то вышестоящие в одностороннем порядке принимают решения, которые обязательны к выполнению для нижестоящих. Но и при коллективном, и при централизованном принятии решений минимальная гарантия эффективности отсутствует. Большинство избирателей страны, акционеров корпорации, членов кооператива могут высказаться за решение, наносящее явный ущерб меньшинству. Руководитель может принять решение, крайне невыгодное для подчиненных, которых оно касается, без всякого согласования с ними.

Концепция трансакционных издержек является предметом повышенных интересов отечественных экономистов в последние годы. Однако учет их в управлении затратами в отечественных организациях чрезвычайно проблематичен:

- во-первых, из-за высокой доли подобных издержек, носящих нелегальный характер;
- во-вторых, из-за трудностей их выделения из совокупности легальных затрат, так как отечественными регулятивами бухгалтерского учета такое понятие, как трансакционные издержки, не предусмотрено.

6. *Концепция ABC* формализует учет и анализ затрат по видам деятельности (activity-based costing) в части распределения накладных расходов на конкретные товары, работы и услуги.

Наиболее эффективно концепция ABC реализуется в тех случаях, когда из накладных расходов выделяются затраты стратегического характера (исследования и разработки, маркетинг и распространение) и затраты рассматриваются в полном объеме в самом широком смысле слова, независимо от того, насколько точно они оценены в производственном сегменте текущей (сегодняшней) цепочки ценностей.

7. *Концепция стратегического позиционирования* заявлена в 1990-х гг. известными в США экспертами по стратегическому использованию информации о затратах Дж.Шанком и В.Говиндараджаном. В русскоязычном варианте их книга «Стратегическое управление затратами» с изложением основ концепции вышла в 1999 г. Авторы по-новому расставляют акценты в бухгалтерском и управленческом учете и применяют информацию о затратах к разработке стратегии компании на пути к достижению конкурентных преимуществ.

Ключевой идеей концепции является включение в сферу управленческого учета и анализа затрат подробной информации о стратегическом развитии компании, отрасли и экономики в целом [9; 25].

Перечисленные концепции управления затратами, как видно, неоднородны. Одни концепции (функциональные затратнообразующие факторы, добавленная стоимость) основываются на учетных характеристиках затрат и затрагивают бухгалтерскую сторону управления затратами. Другие концепции (структурные затратнообразующие факторы, цепочка ценностей, ABC, стратегическое позиционирование) рассматривают затраты как объект управления не столько в учетном, сколько в экономическом плане.

Перечисленные концепции управления затратами являются действенными инструментами в исследовании затрат.

Функции управления затратами

Управление затратами является составляющей системы управления предприятием в целом. Поэтому целесообразно в общих чертах остановиться на некоторых аспектах управления предприятием, чтобы понять сущность управления затратами.

Придерживаясь широко распространенной точки зрения, управление можно представить как реализацию функции планирования, контроля и регулирования, организационной работы, а также стимулирования. Процесс управления схематично изображен на рисунке 6.



Рисунок 6. Процесс принятия решения, планирования, контроля и регулирования (данные работы [16; 8])

По существу, первые пять этапов представляют собой процесс принятия решения, или планирование, конечный результат которого отражается на 5-м этапе — при реализации принятого решения. Два последних этапа отражают процесс управления принятым решением, который складывается из оценки и корректировки фактических результатов с целью выполнения выбранного альтернативного варианта.

Все функции системы управления взаимодействуют, формируя единый процесс, т.е. непрерывную цепь взаимосвязанных действий. Управление затратами, являясь частью общей системы управления предприятием, реализуется также исходя из этих функций.

Общая схема и взаимодействие функций управления затратами на предприятии показаны на рисунке 7.

Опираясь на рисунок 7, дадим краткую характеристику функциям управления затратами.

1. Прогнозирование и планирование затрат подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

Задачей долгосрочного планирования является подготовка информации об ожидаемых затратах при освоении новых рынков сбыта, организации разработки и выпуска новой продукции (работ, услуг), увеличении мощности предприятия. Это могут быть затраты на маркетинговые исследования и НИОКР, капитальные вложения.

Текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия.

Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инфляционного процесса, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления предприятиями, а иногда и форс-мажорных обстоятельств, то краткосрочное планирование затрат, отражающее нужды ближайшего будущего, более точно, поскольку обосновывается годовыми, квартальными расчетами.

2. Организация — важнейший элемент эффективного управления затратами. Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т.е. кто это делает, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами. Определяются места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности за их соблюдение. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей руководителей и специалистов, участвующих в управлении затратами, которая должна быть совместима с организационно-производственной структурой предприятия.

3. Координация и регулирование затрат предполагают сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации. Если выясняется, что изменились условия выполнения плана, то затраты, запланированные на его реализацию, корректируются. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют предприятию избежать серьезного срыва в выполнении запланированного экономического результата деятельности.

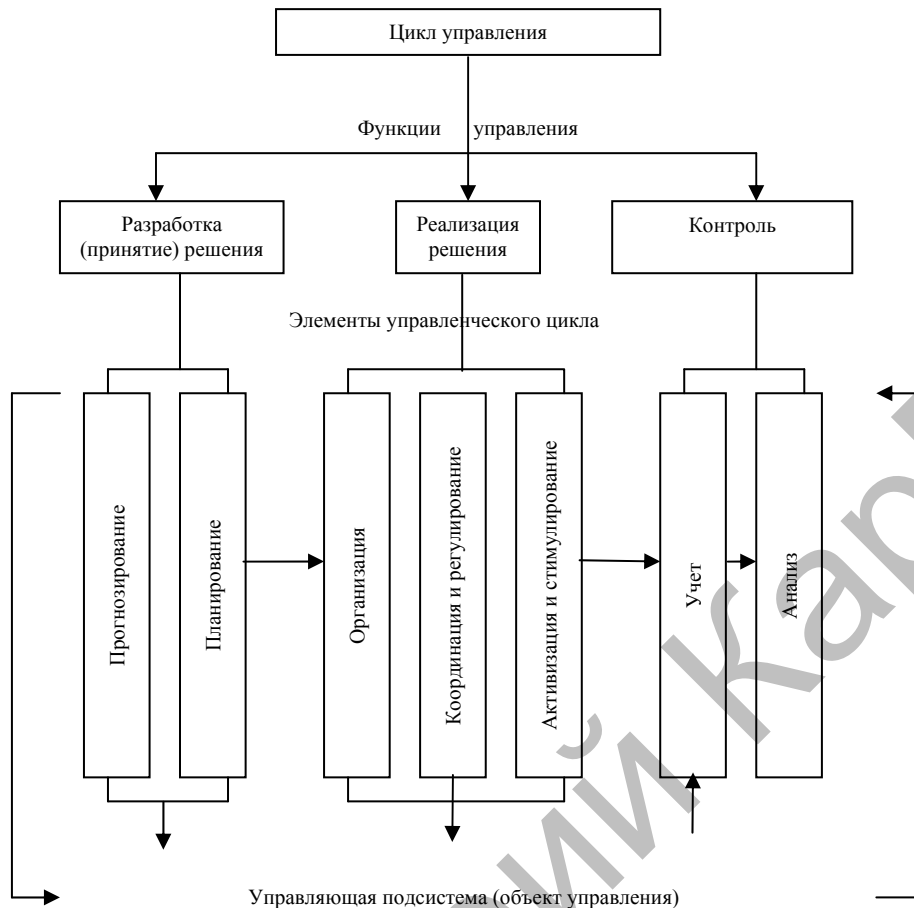


Рисунок 7. Схема взаимодействия функций управления затратами (данные работы [1; 16])

4. Активизация и стимулирование подразумевают изыскание таких способов воздействия на участников производства, которые побуждали бы соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Подобный образ действий может мотивироваться как материальными, так и моральными факторами.

5. Учет как элемент управления затратами необходим для подготовки информации в целях принятия правильных решений.

6. Анализ затрат, составляющий элемент функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат.

7. Функция контроля (мониторинга) в системе управления затратами обеспечивает обратную связь, сравнение запланированных и фактических затрат. Эффективность контроля обуславливается корректирующими управленческими действиями, направленными на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или на уточнение планов, если эти последние не могут быть выполнены вследствие объективного изменения производственных условий. Итак, управление затратами — это динамический процесс, включающий управленческие действия, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия.

Субъекты и объекты управления затратами

Выполнение функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъект управления) на управляемую подсистему (объект управления).

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т.п.). Отдельные функции и элементы управления затратами выполняются служащими предприятия непосредственно или при их

активном участии. Например, диспетчер влияет на координацию и регулирование производственного процесса, а следовательно, на производственные затраты; бухгалтер выполняет учет затрат и т.п.

Объектами управления являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Управление затратами не является самоцелью, но совершенно необходимо для достижения предприятием определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т.е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно произвести затраты. Поэтому цель управления затратами состоит в достижении намеченных результатов деятельности предприятия наиболее экономичным способом.

Принципы управления затратами

Основные принципы управления затратами выработаны практикой и сводятся к следующему [17; 85]:

- системный подход к управлению затратами;
- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия — от создания до утилизации;
- органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения данных об уровне затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Системный подход находит свое выражение в том, например, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности самого слабого звена системы. Что бы то ни было: низкий уровень нормирования затрат, посредственная мотивация и стимулирование персонала за их снижение, недостаточный по объему и неудовлетворительный по качеству анализ, система учета затрат, не обеспечивающая потребности руководства, — оно неизбежно скажется на функционировании системы. Именно слабое звено определяет надежность (эффективность) работы всей производственной системы, какой является предприятие. Недостаточное внимание к одной функции управления затратами может свести на нет всю работу.

Методическое единство управления затратами на разных уровнях предполагает единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу затрат на предприятии.

Соблюдение всех принципов управления затратами создает базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке.

Список литературы

- 1 Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. и др. Управление затратами на предприятии: Учебник. — СПб.: Издат. дом «Бизнес-пресса», 2000. — 277 с.
- 2 Коновалова Г.И. Практический подход к сбалансированному управлению промышленным предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. — 2009. — № 3. — С. 91–96.
- 3 Коновалова Г.И. Управление затратами по критерию себестоимости // Менеджмент в России и за рубежом. — 2010. — № 2. — С. 76–79.
- 4 Послание Президента РК — Лидера нации Н.А. Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан – 2050»: новый политический курс состоявшегося государства» // Мысль. — 2013. — № 1. — С. 2–23.
- 5 Попова Л.В., Маслова И.А., Константинов В.А., Коростелкин М.М. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. — М.: Дело и Сервис, 2007. — 224 с.
- 6 Вахрушина М.А. Бухгалтерский и управленческий учет: Учебник. — М.: Омега - Л, 2003. — 528 с.
- 7 Карпова Т.П. Основы управленческого учета. — М.: ИНФРА - М, 1997. — 256 с.
- 8 Усатова Л.В. Классификационные признаки градации базовой терминологии учетно-аналитической системы в рамках затрат, расходов, издержек // Экономический анализ: теория и практика. — 2008. — № 23 (128). — С. 61–67.
- 9 Владымицев Н.В. Экономические аспекты формирования концептуальных основ управления затратами // Экономический анализ: теория и практика. — 2008. — № 14 (119). — С. 22–26.
- 10 Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: новые методы увеличения конкурентоспособности: Пер. с англ. — СПб.: БизнесМикро, 1999. — С. 27–29.

- 11 Карлофф Б. Деловая стратегия: Пер с англ. — М.: Экономика, 1991. — 239 с.
- 12 Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: Учебник: Пер. с англ. — М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. — 576 с.
- 13 Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 768 с.
- 14 Коуз Р. Проблема социальных издержек / Фирма, рынок и право: Пер. с англ. — М.: Дело, 1993. — С. 87–169.
- 15 Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки, «отношенческая» контракция: Пер. с англ. — СПб.: Лениздат, 1996. — 420 с.
- 16 Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. — М.: ИНФРА - М, 2005. — 218 с.
- 17 Хамидуллина Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения. — М.: Экзамен, 2004. — 352 с.

Р.С.Каренов

Кәсіпорындағы шығындар менеджментінің (шығындарды басқарудың) ілімдік негіздері және практикалық тұстары

Кәсіпорынның шығындарын басқарумен байланысты негізгі мәселелер қарастырылған. Шығындар менеджментінің тұтастай кәсіпорынды басқару жүйесімен байланысы көрсетілген. Басқару аясы ретіндегі шығындардың мәні және ерекшеліктері ашылған. Шығындарды басқарудың негізгі іргелі тұжырымдамасына айрықша көңіл бөлінген. Басқару жүйесінің барлық функциялары бірыңғай үдеріс құрастырып, өзара әрекеттесетіндігі бейнеленген және шығындарды басқару кәсіпорынды жалпы басқарудың бір бөлігі бола отырып, осы қызмет негізінде жүзеге асырылатындығы айтылған. Шығындарды басқару принциптерін сақтау кәсіпорынның экономикалық бәсекеқабілеттілігін қалыптастырып, нарықта алдыңғы қатарлы орындарды иемденудің экономикалық базасын құрайтыны айтылған.

R.S.Karenov

Theoretical bases and practical aspects of management of expenses (management of expenses) at the enterprise

The main questions connected with management of expenses of the enterprise are considered. The interrelation of management of expenses with an enterprise control system as a whole is shown. Reveal essence and features of expenses as management subject. The special attention to the main basic concepts of management is paid by expenses. It is described that all functions of a control system interact, forming uniform process, and management of expenses, being part of the general enterprise management system, is realized proceeding from these functions. It is noted that observance of the principles of management by expenses creates base of economic competitiveness of the enterprise, a gain to them the advanced positions in the market.