

*И.Н. МАРЧЕНКОВА, Н.И. ЧУПАХИНА, Н.А. ПОЛЕВА, Т.В. ФЕДОРОВА***КОМПЛЕКСНЫЙ ПОДХОД К УПРАВЛЕНИЮ ЗАТРАТАМИ СОВРЕМЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Процесс управления затратами и калькулирование себестоимости предусматривает решение вопросов планирования, учета, анализа и контроля структуры затрат производства. Аналитические исследования позволили констатировать, что не изделия вызывают расходы, а функции, которые они призваны выполнять. Носители издержек по функциям позволяют проследить формирование затрат вплоть до готового продукта.

Проектирование и разработка продукта должна осуществляться в соответствии с критериями потребителя, что гарантирует сбыт по определенной стоимости. Функциональный подход позволяет сегодня изыскать внутрихозяйственные резервы сокращения уровня затрат, сохраняя качество и полезный потенциал продукта.

**Ключевые слова:** управления затратами, управленческий учет, функционально-стоимостной анализ, ресурсосбережение, управленческий анализ.

**Введение.** Эффективность производства является одной из главных характеристик хозяйственной деятельности. Она носит многоаспектный и многоуровневый характер. Несомненно, ключевую роль в оценке эффективности играет уровень потребленных ресурсов - понесенных затрат. Современные экономические условия диктуют новые подходы к использованию различных видов ресурсов, которые, как правило, носят комплексный характер.

**Материалы исследования.** Целью деятельности любого хозяйствующего субъекта является сохранение конкурентоспособности выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Для достижения этой цели необходим переход к интенсивному ресурсосберегающему типу экономического развития; использование оперативной информации в рамках управленческого учета и анализа; выбор оптимального метода учета затрат и калькулирования себестоимости; построение системы управления затратами, позволяющей максимизировать потребительную стоимость объекта за счет снижения издержек и повышения качества.

**Материалы исследования**

Одним из приоритетных направлений адаптации промышленных предприятий к нестабильной конкурентной среде является формирование эффективной системы управления затратами. Главные экономические трудности производственных предприятий вызваны ростом себестоимости продукции, снижением уровня рентабельности и ценовой конкуренции выпускаемой продукции. Ключевым направлением повышения конкурентоспособности и эффективности работы производственных предприятий становится снижение себестоимости продукции и рационализация затрат путем внедрения ресурсосберегающих технологий, технологическая модернизация производства, усиление мотивации работников, способность удовлетворять возрастающие требования клиентов к качеству продукции и гибко реагировать на изменение спроса.

Учет затрат и управление себестоимостью находятся в поле деятельности бухгалтерского учета, в частности управленческого учета, который является

составной частью бухгалтерского учета, наряду с финансовым учетом. Процесс управления затратами и, как следствие, себестоимостью продукции хозяйствующего субъекта, предусматривает решение вопросов планирования, учета, анализа и контроля структуры затрат производства, как отдельных видов продукции, так и всей их совокупности.

Одной из важнейших задач учета является наиболее точное калькулирование себестоимости. Она охватывает исчисление себестоимости отдельных видов продукции или работ (объектов калькулирования), калькуляционных единиц, процессов и т.д.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимость используемых в процессе производства ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Таким образом, себестоимость продукции (работ, услуг) показывает, во что обходится организации производство и реализация продукции, и насколько разнообразны производимые при этом затраты.

На рисунке 1 приведены основные задачи управления себестоимостью продукции.

Оценка эффективности понесенных затрат является важнейшей среди представленных задач. При этом важна оценка как обобщающих показателей эффективности, так и частных. Эта задача решается при помощи анализа структуры затрат. Структура затрат показывает отношение отдельных элементов затрат к их общей сумме независимо от целевого назначения. Анализ структуры позволяет установить характер данного производства (материалоемкое, фондоемкое, энергоемкое, трудоемкое).

Эффективность использования производственных ресурсов определяется сопоставлением расходов ресурсов в денежном измерителе с результатом их использования в виде обобщающего показателя ресурсоемкости ( $P_{\text{емк}}$ ) и определяется по формуле:

$$P_{\text{емк}} = C_{\text{рес}} / A \quad (1)$$

где  $A$  — результат производства в денежном

измерителе (доходы, прибыль), тыс.руб.;  $C_{\text{рес}}$  — общие затраты ресурсов, тыс.руб.

Производственные предприятия становятся все более заинтересованными в том, чтобы добиться достаточной эффективности про-

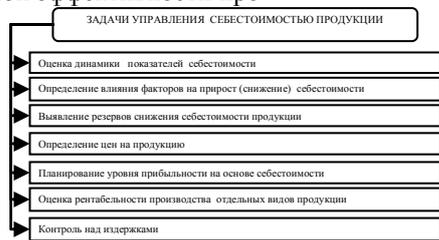


Рис. 1 - Основные задачи управления и анализа себестоимости продукции (работ, услуг)

изводства, контролируя свои затраты, в том числе через политику ресурсосбережения. Это делается в условиях все большего ужесточения законодательства, развития экономической политики и других мер, направленных на ресурсосбережение, а также в условиях общего роста озабоченности заинтересованных сторон вопросами ресурсосбережения.

Ресурсосбережение должно превратиться в один из решающих источников удовлетворения растущих потребностей в топливе, энергии и материалах, основных фондах.

К числу конкретных рекомендаций по внедрению ресурсосберегающих технологий и техники в первую очередь следует отнести мероприятия, направленные на сокращение эксплуатационных расходов и улучшение финансового состояния предприятий:

- снижение удельного веса энергетических и материальных ресурсов в общих расходах;
- внедрение ресурсосберегающих технологий в подразделения основного производства;
- нормирование всех видов ресурсов;
- улучшение системы планирования, направленное на снижение эксплуатационных расходов и углубленное обоснование технико-экономических показателей на нормативной основе;
- оптимизация управления ресурсами на предприятиях.

Переход к интенсивному ресурсосберегающему типу экономического развития, основанного на использовании достижений научно-технического прогресса, снижении ресурсоемкости и материалоемкости, повышении производительности труда, улучшении качества продукции обеспечит возможность расширения взаимоотношений предприятия с поставщиками и потребителями в складывающейся на рынке конкурентной борьбе.

Существует множество методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Методом учета затрат следует считать совокупность приемов документирования и отражения затрат на производство и продажу продукции, обеспечивающих определение ее себестоимости в интересующих пользователей разрезах.

На рисунке 2 приведена классификация основных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Одним из методов классификации затрат по отношению к технологическому процессу производства является пооперационный (пооперационный) метод учета затрат (отечественный аналог зарубежного метода «Activity based costing»). Данный метод основан на модели стратегического рационального потребления ресурсов по видам деятельности и предназначен для идентификации факторов затрат по видам деятельности. «Activity based costing» - калькуляция затрат по видам деятельности (функциям), по центрам ответственности, при которой для отнесения косвенных (непрямых) затрат на продукцию выделяются самостоятельные виды деятельности (функции) и используются различные носители затрат.

Аналитические исследования позволили констатировать, что не изделия вызывают расходы предприятия, а виды деятельности. Отсюда

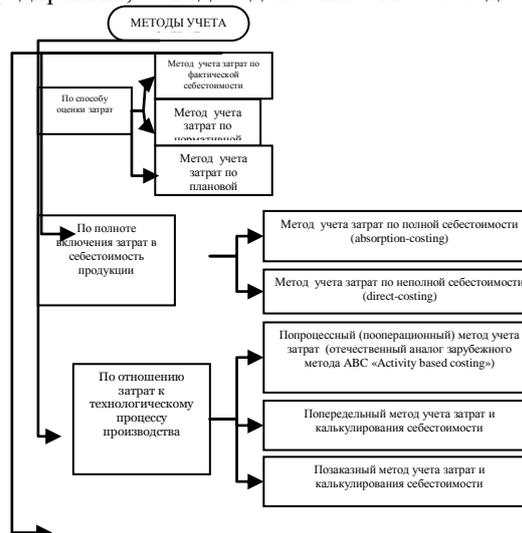


Рис. 2 - Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

следует, что более правильно учитывать и распределять затраты по видам деятельности (функциям). Носители издержек по видам деятельности позволяют проследить формирование затрат вплоть до готового продукта: количество принятых заказов отделом маркетинга; количество периодов или часов для наладки и переналадки оборудования, производственного планирования и регулирования; количество заказов на покупку отделом закупок; количество заказов на доставку; количество заказов по экспедиционному обслуживанию внутренних процессов.

Учет затрат по видам деятельности предусматривает наиболее строгий подход к включению накладных затрат в себестоимость продукции и обеспечивает управленческий персонал информацией, имеющей важное значение для принятия решений. Учет организуется в несколько этапов: разделение производственного процесса на составляющие виды деятельности (подпроцессы);

определение затрат по каждому виду деятельности; определение носителя затрат по каждому виду деятельности (подпроцессу); отнесение затрат на носители (объекты).

С целью обеспечения эффективности и конкурентоспособности деятельности современных предприятий возникает необходимость возрождения системы функционально-стоимостного анализа (ФСА) в рамках производственных предприятий прежде всего. Однако, следует уточнить и разграничить понятия.

Функционально-стоимостной анализ - ФСА (Activity based costing - ABC) - метод определения стоимости и других характеристик изделий, услуг и потребителей, использующих в качестве основы функции и ресурсы, задействованные в производстве, маркетинге, продаже, доставке, технической поддержке, оказании услуг, обслуживании клиентов, а также обеспечении качества .

В процессе производства продукции с целью обеспечения конкурентоспособности необходимо помнить, что стоимость продукта формируется исходя из выбора потребителя (покупателя). Поэтому проектирование и разработка продукта должна осуществляться в соответствии с критериями потребителя, чтобы был гарантирован сбыт по определенной стоимости.

Современные производители должны четко понимать свою целевую установку: если цель - изготовление более дешевой продукции, то необходимо в качестве отправной точки рассматривать сумму затрат, если цель - изготовить продукцию лучше прежнего аналога , то отправной точкой должно быть качество. При этом взаимосвязь между потребностями и используемыми ресурсами характеризуется стоимостью.

Экономическая категория "стоимость" (С) характеризует взаимосвязь между удовлетворением потребностей (УП) и использованием ресурсов (ИР).

$$C = \text{УП/ИР} \quad (2)$$

Стоимость растет в случае более высоких темпов прироста удовлетворенных потребностей относительно прироста используемых ресурсов, то есть в случае эффективного использования ресурсов.

Таким образом, возможно разумное сочетание в усовершенствованном продукте сокращения затрат при одновременном сохранении качества, а возможно и его улучшении. Максимизация потребительной стоимости за счет снижения издержек и повышения качества и есть основная цель ФСА . ФСА не только определяет и учитывает затраты по функциям, но и решает задачу оптимизации потребительских свойств и издержек.

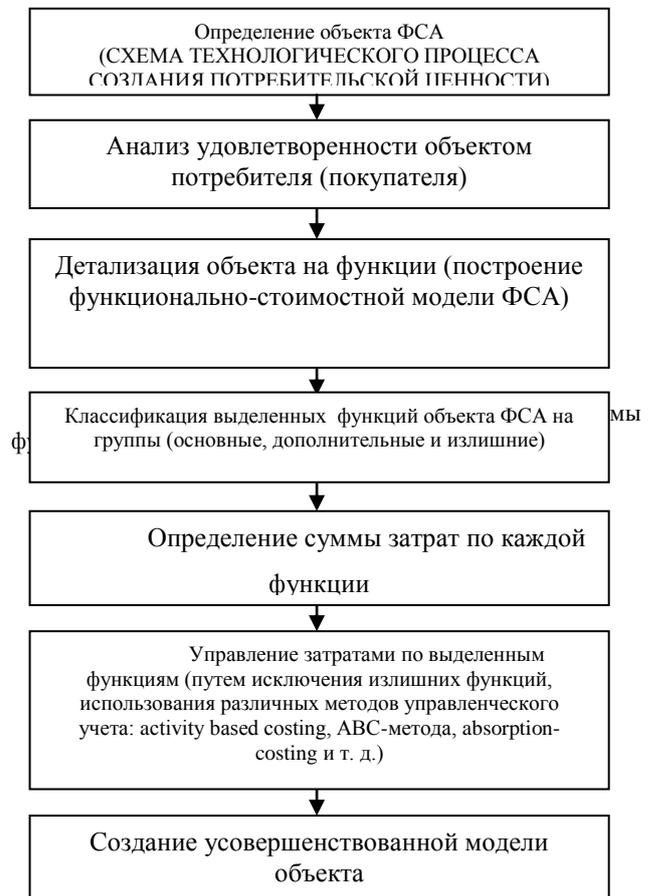
ФСА - это эффективный способ сокращения затрат путем выполнения комплекса аналитических, проектно-конструкторских и внедренческих мероприятий по совершенствованию конструкции изделий и технологии их производства не снижая их качества. Именно функциональный подход позволяет сегодня изыскать внутривозможные резервы сокращения уровня затрат, сохраняя качество и

полезный потенциал продукта.

Функциональный подход заключается в том, что анализируемый объект рассматривается как носитель определенных функций, заданных его назначением. При проведении функционально-стоимостного анализа функциональный подход, прежде всего, подчинен задаче поиска новых решений. При выявлении, формулировании и оценке функций аналитик критически подходит к объекту, с целью воплощения более рационального варианта выполнения функций.

Методика функционально-стоимостного анализа состоит из следующих этапов: построение структурно - функциональной модели объекта; анализ производственных затрат по функциональным частям и выявление "мест концентрации затрат"; поиск и реализация новых технических и организационных решений.

Объединение методических приемов и способов в единый алгоритм ФСА представлено на рисунке 3



ФСА получил широкое распространение при решении задач повышения качества и конкурентоспособности продукции. Этот метод позволяет обеспечить полноту выполнения поставленной задачи, от определения цели до ее реализации, используя различные методы: ABC «Activity based costing», сущность которого рассмотрена выше, ABC-метод и т.д. Применение ABC - метода в рамках ФСА обусловлено одним из принципов функционально-стоимостного анализа "выделения ведущего звена", который заключается в

том, что в ходе анализа необходимо выявить ту часть объекта, которая требует наибольших затрат на обеспечение его жизнеспособности, так как наибольшие резервы экономии скрыты там, где больше величина затрат. ABC-метод является лишь одним из инструментов ФСА на определенном этапе работ.

Данный алгоритм позволяет понять, что информационное обеспечение этого процесса не только охватывает потоки, используемые внутри предприятия, но также и внешние источники, связанные с потребителями, конкурентами ит.д. Однако здесь особенно важен характер используемой информации.

Современный управленческий учет и управленческий анализ должны быть основаны на предоставлении оперативной информации, направленной на поддержание общей конкурентоспособной стратегии организации. Важнейшим постулатом является то, что ценность продукта – это совокупность функциональных возможностей востребованных клиентом сегодня, имеющих полезное измерение.

**Выводы.** Таким образом, экономика современного предприятия требует внедрения системы эффективного управления затратами на основе комплексного методического подхода, основой которого является построение и внедрение на предприятии целостной системы функционально-стоимостного анализа, использование системы стратегического управленческого учета, основанной на методах: ABC«Activity based costing» - калькуляция затрат по функциям, по центрам ответственности, при которой для отнесения косвенных затрат на продукцию выделяются самостоятельные виды деятельности (функции) и используются различные носители затрат, ABC-анализе и других методах учета затрат и калькулирования себестоимости, используемых в рамках управленческого учета; разработка конкретных рекомендаций по внедрению ресурсосберегающих технологий; использование

управленческого анализа с целью принятия оптимальных решений, в части снижения затрат на производство и реализацию продукции.

**Список литературы:** 1. Краснобокая, И.А. Анализ формирования себестоимости продукции производственного предприятия с использованием многофакторных эконометрических моделей // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. - №5(212) – С. 38 – 47. 2. Никольская, Э.В. Анализ затрат на производство // Экономический анализ. Теория и практика. – 2007. - №5(86) – С.2 – 7.3. Сабанова, М.В. Доказательность анализа затрат в необходимости ресурсосбережения // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. - №30 (159) – С. 56 – 62. 4. Сигел Дж., Шим Дж. Словарь бухгалтерских терминов: пер. с англ. М., 2008. 408 с. 5. Щемелев, А.Н., Худолей О.В. Совершенствование методики управленческого учета затрат, доходов, финансовых результатов коммерческих организаций // Вестник Адлгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2012. - №1. – С.142 – 147. 6. Йвлев, В.А., Попова, Т.В. Что такое функционально-стоимостной анализ процессов и систем. (В сборнике "TQM-XXI. Проблемы, опыт, перспективы". Вып. 4. / Под ред. В.А. Качалова и В.Л. Рождественского. - М.: ИздАТ, 2000. - С. 169 - 188). 7. Зымакова, Л.А. Основные подходы к формированию системы стратегического управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. - №22(229) – С.24 – 28.

**Bibliography (transliterated):** 1. Krasnobokaya, Y.A. Analiz formirovaniya sebestoimosti produktsyy proyzvodstvennoho predpriyatiya s ispol'zovaniem mnogofaktornykh ekonomicheskikh modeley // Ekonomicheskiy analiz: teoriya y praktika. – 2011. - No.5(212) – P. 38 – 47. 2. Nykol'skaya, E.V. Analiz zatrat na proyzvodstvo // Ekonomicheskiy analiz. Teoriya y praktika. – 2007. - No.5(86) – P.2 – 7.3. Sabanova, M.V. Dokazatel'nost' analiza zatrat v neobkhodimosti resursoberezheniya // Ekonomicheskiy analiz: teoriya y praktika. – 2010. - No.30 (159) – P. 56 – 62. 4. Syhel Dzh., Shym Dzh. Slovar' bukhgalterskiykh terminov: per. s anhl. M., 2008. 408 p. 5. Shchemelev, A.N., Khudoley O.V. Sovershenstvovaniye metodyky upravlencheskoho ucheta zatrat, dokhodov, fynansovykh rezul'tatov kommercheskiykh orhanyzatsyy // Vestnyk Adyheyskoho hosudarstvennoho unyversyteta. Seryya 5: Ekonomika. – 2012. - No.1. – P.142 – 147. 6. Yvlev, V.A., Popova, T.V. Chto takoe funktsional'no-stoymostnoy analiz protsessov y sistem. (V sbornike "TQM-XXI. Problemy, opyt, perspektivy". Vyр. 4. / Pod red. V.A. Kachalova y V.L. Rozhdestvenskoho. - Moscow.: YzdAT, 2000. - P. 169 - 188). 7. Zymakova, L.A. Osnovnyye podkhody k formirovaniyu systemy stratelycheskoho upravlencheskoho ucheta // Ekonomicheskiy analiz: teoriya y praktika. – 2011. - No.22(229) – P.24 – 28.

Поступила (received) 31.03.2015

#### Відомості про авторів / About the authors

**Марченко Ирина Николаевна** – кандидат экономических наук, доцент, ФГАОУ ВПО «Белгородский государственный национальный исследовательский университет» Старооскольский филиал (СОФ НИУ «БелГУ»), доцент кафедры экономики, информатики и математики.

**Marchenkova Irina Nikolaevna** - PhD, associate professor, FSAEI VPO "Belgorod State University" Stary Oskol Branch (SOF NIU "BSU"), assistant professor of economics, computer science and mathematics.

**Чупахина Наталья Ильинична** – доктор экономических наук, профессор, Старооскольский технологический институт им. А.А. Угарова (филиал) федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», профессор кафедры экономики и менеджмента.

**Chupahina Natalya Ilinichna** - doctor of economic sciences, professor, Stary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ", Professor, Department of Economics and Management.

**Полева Наталья Анатольевна** – кандидат экономических наук, Старооскольский технологический институт им. А.А. Угарова (филиал) федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», доцент кафедры экономики и менеджмента.

**Poleva Natalia Anatolievna**. - Candidate of Economic Sciences, Stary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ", Associate Professor, Department of Economics and Management.

**Федорова Татьяна Васильевна** – ФГАОУ ВПО «Белгородский государственный национальный исследовательский университет» Старооскольский филиал (СОФ НИУ «БелГУ»), ассистент кафедры экономики, информатики и математики.

**Fedorova Tatvana Vasilevna** - FSAEI VPO "Belgorod State University" Stary Oskol Branch (SOF NIU "BSU"), assistant chair of economics, computer science and mathematics.