

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

М.С. Поводырёва

Изложены теоретические основы управления затратами, представлена классификация затрат предприятия, определены классификационные признаки, не позволяющие эффективно осуществлять процесс управления.

Ключевые слова: затраты; управление; предприятие; расходы; классификация.

Затраты играют важнейшую роль в конкурентоспособности производственных предприятий, их финансовой мощи и стратегическом поведении на рынке. Анализ деятельности производственных предприятий за время экономических реформ свидетельствует о наличии серьезных проблем, связанных с их управлением.

Управление производственными затратами – значимый объект управления в рыночных условиях. Это связано с тем, что главной целью развития предприятия является максимизация получаемой прибыли. Одним из наиболее реальных вариантов максимизации прибыли для предприятия считается снижение затрат на производство продукции, которые могут возрасти или снижаться в зависимости от потребления трудовых или материальных ресурсов, уровня техники, модернизации технологии, организации производства и других факторов.

Экономическая наука и практика занимаются изучением затрат одновременно с развитием производства. В настоящее время можно выделить следующие подходы к их изучению:

1. На основе *теории трудовой стоимости* затраты народного хозяйства и хозяйственных субъектов – это труд и только труд. На практике же учитывается использование некоторых ограниченных ресурсов: капиталовложений, основных и оборотных фондов, природных богатств.

2. С позиций *логистической теории* затраты – это траты энергии и только энергии, в том числе интеллектуальной и физической энергии человека. На практике же они проявляются в виде целенаправленного и упорядоченного движения и использования некоторых ограниченных ресурсов: капиталовложений, основных и оборотных фондов, природных богатств¹.

Представление о затратах предприятия основывается на трех основных положениях:

➤ они определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсхо-

¹ Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием / И.И. Сидоров. СПб., 2001. С. 11.

довано при производстве и реализации продукции за определенный период.

- объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральном и денежном измерении, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению расходов.
- объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают по основным функциям производства продукции и ее реализации в целом по предприятию или по производственным подразделениям предприятия.

В настоящее время определение затрат с позиций теории трудовой стоимости является недостаточно глубоким и полным и его нельзя признать приемлемым, а философско-теоретическое определение с позиций логистической теории в практическом плане недостаточно разработано. Поэтому это определение следует рассматривать с общепринятых практических позиций. Затраты – объем ресурсов в денежном выражении, использованных на производство и сбыт продукции за определенный период и трансформированных в себестоимость продукции, работ и услуг.

В экономической литературе и на практике вместе с термином “затраты” используются и такие, как “расходы” и “издержки”. Причем многие авторы трактуют их как синонимы и не делают различий между этими тремя понятиями. Между тем фактически эти понятия имеют разное экономическое содержание¹.

Установлено, что в современной науке отсутствует однозначное определение таких понятий, как “затраты”, “издержки” и “расходы”. Данные понятия широко используют применительно и к основной деятельности, и к инвестиционной, и к финансовой. В официальных документах и авторских публикациях эти термины нередко употребляют в разных значениях. Различия обусловлены сложностью структуры и трудностью охвата одним определением всего разнообразия содержания этих понятий.

По нашему мнению, в исследовании в области управления затратами правомерно употреблять понятие “затраты на производство”, так как результатом этих затрат является конечный продукт, имеющий стоимостную оценку в виде себестоимости выпущенной продукции. В практической деятельности понятие “издержки производства” чаще всего используется в экономическом анализе.

Таким образом, наиболее целесообразно использовать понятия затрат, издержек и расходов, приведенные ниже.

Затраты – это стоимостная оценка использованных компанией производственных ресурсов

за определенный период, затраченных на производство и реализацию продукции, выраженная в денежном измерении, которая трансформируется в себестоимость данной продукции.

Расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от затрат расходы не могут находиться в состоянии запасов, не относятся к активам предприятия.

Выплаты представляют собой фактический расход наличных денежных средств.

Издержки – реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия, представляют собой совокупность перемещений финансовых средств и относятся или к активам, если способны принести доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет и уменьшится нераспределенная прибыль предприятия за отчетный период.

Затраты и издержки могут совпадать, а могут отличаться друг от друга, причем эти различия носят преимущественно предметный характер и обусловлены следующими основными причинами:

Во-первых, затраты имеют расчетную (калькуляционную) природу оценки. Они находят отражение во внутреннем учете, зависят от применяемой системы учета затрат (полных или частичных) и не обязательно связаны с потоками платежей на предприятии. Издержки же имеют платежную природу и отражаются во внешнем (финансовом) учете предприятия.

Во-вторых, ряд затрат в производственном учете не имеет аналогов среди издержек (например, затраты связанные с рисками, затраты на заработную плату предпринимателя в индивидуальных частных предприятиях, затраты на арендную плату за пользование помещениями, находящимися в частной собственности у предпринимателя, затраты по процентам на собственный капитал, затраты на амортизационные отчисления и др.).

В-третьих, издержки в отчетном периоде, даже возникающие в рамках производственного процесса, не всегда связаны с изготовлением продукции (ремонт объекта, не включаемого в необходимое для производственной деятельности имущество предприятия, пожертвования). Издержки, не относящиеся к данному периоду, не являются затратами этого периода, а издержки, связанные с чрезвычайными ситуациями, не относятся к затратам на производство продукции в отчетном периоде.

Некоторые целевые издержки имеют одинаковую оценку с величиной затрат за определенный период при расчете прибылей и убытков во внеш-

¹ Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии / В. Г. Лебедев. СПб. : Бизнес-пресса, 2004. С. 8.

нем (финансовом) отчете предприятия (например, материальные затраты, оплата труда персоналу, амортизационные отчисления и проч.

Понятие расходов уже понятия издержек – оно означает лишь конкретные выплаты в определенном периоде. Расходы и издержки могут отличаться от затрат по источникам их выплаты. Расходы и издержки в пределах сумм, нормируемых государством, включаются в затраты на производство продукции, работ и услуг (например, командировочные, представительские, на рекламу и др.). Если расходы и издержки превышают нормативную величину, установленную государством, то их величина, превышающая нормативную, производится за счет прибыли предприятия или за счет работника, допустившего его.

Классификация затрат позволяет выявить объективно существующие группы затрат, процессы формирования издержек и взаимоотношения между их отдельными частями. Сложность структуры и многообразие процессов формирования затрат предполагает подразделение их по ряду признаков. В зависимости от целей и методических подходов различают несколько классификаций затрат. Чем больше выделено признаков классификации, тем выше степень изученности объектов. Классификация затрат для целей управления должна отвечать главному требованию – базироваться на признаках, позволяющих дифференцировать затраты для управления затратами в различных аспектах. Она создает основу определения уровня затрат по объектам управления ими, организации планирования, учета, контроля и анализа.

Для организации эффективной системы управления предприятием необходимо применять экономическую обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Классификация затрат предполагает их объединение в группы. Это позволяет не только лучше прогнозировать и учитывать затраты, но и устанавливать степень их влияния на уровень эффективности производства. Классифицировать затраты можно по следующим основным признакам:

- Экономический элемент (однородный вид затрат независимо от назначения): материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных доходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.
- Калькуляционная статья (цель затрат): сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические

цели; заработная плата основных производственных рабочих; дополнительная заработная плата основных производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; расходы на подготовку и освоение производства; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; потери от брака; прочие производственные расходы; расходы на продажу.

- Зависимость от объема производства: переменные (зависящие от объема производства и, в свою очередь, подразделяемые на пропорциональные, прогрессивные и регрессивные); условно-постоянные (не зависящие или мало зависящие от объема производства); смешанные.
- Способ включения в себестоимость: прямые, непосредственно относимые на себестоимость изделия; косвенные, относимые на себестоимость изделий пропорционально базе: 1) заработной плате основных производственных рабочих; 2) прямым затратам.
- Состав (сложность) затрат: простые (одноэлементные), состоящие из одного элемента затрат; комплексные (сложные), состоящие из нескольких элементов затрат.
- Экономический состав: основные; накладные (расходы на организацию производства и управление).
- Отношение к процессу производства: затраты предметов труда; затраты средств труда; затраты живого труда.
- Участие в процессе производства: затраты производственные; затраты на продажу (коммерческие).
- По характеру затрат: производительные; непроизводительные.
- Периодичность возникновения: единовременные; текущие; периодические.
- Охват планированием: планируемые; непланируемые.
- Временная определенность: фактические (прошлые); сметные (будущие).
- Состав затрат: одноэлементные; комплексные.
- Лимитирование: лимитируемые главой; нелимитируемые.
- По возможности регулирования: полностью регулируемые; частично регулируемые; слабо регулируемые; нерегулируемые.
- Степень готовности продукции: затраты на готовую продукцию (работы, услуги); затраты в незавершенном производстве.
- Объект управления: затраты по операционным и географическим сегментам; затраты в местах их возникновения; затраты в центрах затрат; затраты в центрах ответственности.

- Отнесение к периоду: расходы будущих периодов (отложенные затраты); зарезервированные затраты.
- Контролируемость: подконтрольные; неподконтрольные.
- Соответствие нормам и нормативам: соответствуют; не соответствуют.

Широко освещенные в литературе признаки классификации затрат, направлены на выбор объекта управления в процессе производства, но не учитывают фактора возможности влияния каждого субъекта на конкретные затраты, то есть не позволяют в полной мере осуществлять функции управления затратами. Поэтому необходимо, дополнительно ввести новые признаки классификации.

Дополнительные признаки классификации затрат:

Подверженность изменению: изменяемые; неизменяемые.

По отражению в информации: имели место и отражены в информации; имели место, но не отражены в информации; не имели места, но отражены в информации.

Последствия ранее принятых обязательств: обязательные; необязательные.

Место формирования: собственные; несобственные.

Зависимость от принятого решения: принимаемые в расчет; не принимаемые в расчет.

Стабильность: неизменяемые длительное время; часто изменяемые.

Классификация по подверженности изменению. Подверженность изменению предполагает деление затрат на изменяемые и неизменяемые. Статьи затрат, которые могут изменяться по усмотрению руководителя подразделения, являются изменяемыми (программируемые затраты).

Классификация по отражению информации. Особое значение имеет деление затрат по отражению в информации. Предлагается их деление на три группы: затраты, которые имели место и отражены в информации; затраты, которые имели место, но не отражены в информации; затраты, которые не имели места, но отражены в информации. В ходе процесса управления затратами должны быть выявлены, прежде всего, вторая и третья группы затрат, поскольку их наличие может существенно исказить величину себестоимости выпускаемой продукции и поставить под сомнение достоверность учета в целом (контроль исполнения функции учета).

Классификация по принципу принятых обязательств. Статьи затрат, являющиеся неизбежным последствием ранее принятых обязательств, следует относить к обязательным затратам (на-

пример, затраты, понесенные в результате отмены исполнения заказа со стороны заказчика, оплата страховых отчислений страховым организациям, затраты по оплаченным рекламационным актам и др.). В ближайшей перспективе неизбежные затраты неизменны, они могут быть изменены лишь после смены обязательств. Необязательные затраты те, которые также обусловлены ранее принятыми обязательствами, но которые могут быть изменены сразу после изменения обязательств сторон. Обе группы являются затратами без отдачи, то есть неэффективными, и поэтому должны подлежать обязательному контролю и управлению.

Классификация по месту формирования. По месту формирования затрат в цеховой себестоимости продукции следует выделять собственные и несобственные затраты. К собственным затратам относятся те, которые совершаются в данном подразделении, а несобственные – понесенные другими подразделениями. Такое деление позволяет, с точки зрения управления, в дальнейшем дифференцировано выделять затраты, обратив особое внимание на собственные затраты.

Классификация в зависимости от принятого решения. Затраты, принимаемые в расчет, (существенные, значимые), т.е. ожидаемые будущие затраты, которые могут варьироваться в зависимости от альтернатив принимаемого управленческого решения. Под не принимаемыми в расчет затратами понимают затраты, возникшие в результате ранее принятого управленческого решения и независимые от него, а следовательно, не принимаемые в расчет. Принимаемые в расчет затраты равны нулю при отказе от существующего варианта использования средств в пользу альтернативного, а не принимаемые в расчет затраты остаются неизменными.

Объектом управления, в первую очередь, выступают затраты принимаемые в расчет, так как данный тип затрат неизбежно возникнет в результате принятия управленческого решения. Затраты, не принимаемые в расчет, не зависят от принимаемого решения, поэтому подвержены управлению в меньшей степени.

Классификация по фактору стабильности. По стабильности необходимо выделять неизменяемые длительное время и часто изменяемые затраты. Объектом управления, в первую очередь, должны быть часто изменяемые затраты, уровень которых определяется ежегодно в процессе планирования (контроль исполнения функций планирования, регулирования и анализа).

В результате проведенного исследования рассмотрены теоретические основы затрат на уровне предприятия, приведена классификация затрат по

Бухгалтерский учет, анализ и аудит

системообразующим признакам. Исследованы различные подходы к трактовке понятий “затраты”, “расходы”, “издержки”, показано различие между данными понятиями с законодательной, теоретической и практической точек зрения.

Переосмыслив традиционные подходы к управлению затратами, отдельных функций и под-

систем управления, с учетом рыночных условий, тенденций развития мировой экономики, отечественного и международного опыта в этой области, мы обобщили и систематизировали научные результаты исследования, что позволит реализовать их на практике.