

I. Sychova, M. Panferova

The development of investment strategy region using a scenario approach

Discusses the concept of the investment strategy in the region, identifies the main constituent elements of the investment strategy, the principles of design.

Key words: investment strategy, regional planning, region- quasicompany, investment potential, investment risk, investment climate, the scenario approach.

УДК 658.562.012.7:65.012.122:006.354

Е.А. Федорова, проф., д-р экон. наук, зав. кафедрой «Финансы и менеджмент», (4872) 33-24-80, fim@tsu.tula.ru, (Россия, Тула, ТулГУ);

Н.Ф. Романюк, начальник отдела экономической экспертизы ЭКЦ УВД Тульской области, (4872) 33-24-80, fim@tsu.tula.ru, (Россия, Тула, ТулГУ)

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ: АНАЛИЗ СВЯЗИ ГРУППИРОВОК ЗАТРАТ И РИСКОВ

Анализируются используемые при управлении затратами группировки затрат и их связи с рисками, возникающими при управлении затратами промышленного предприятия.

Ключевые слова: затраты, управление затратами, риски.

Эффективное управление затратами является актуальной задачей промышленного предприятия с целью повышения конкурентоспособности продукции. Как правило, программы предприятий по повышению конкурентоспособности продукции начинаются с решения вопросов учета и сокращения затрат. Однако возможности сокращения затрат имеют вполне ограниченные уровни. В то же время сама структура затрат предприятия характеризует степень его организации и технологичности. Например, если у предприятия высокий уровень накладных расходов, то это может свидетельствовать как о сложности процессов управления данным производством, так и о неоправданно высоких управленческих расходах. Если высокими являются основные затраты, то возможно, что предприятие достигло оптимального соотношения основных и накладных расходов, но возможно, это говорит об использовании устаревших материалоемких и энергоемких технологий. Чтобы различить подобные аспекты при управлении затратами следует использовать сравнения либо с результатами, достигнутыми предприятиями-лидерами соответствующих отраслей, либо со среднеотраслевыми результатами.

Результаты, достигнутые отдельными предприятиями, как правило, являются коммерческой тайной и не доступны для анализа. Поэтому на практике используют среднеотраслевые результаты. На уровне страны Росстатом

осуществляется мониторинг затрат предприятий экономики в форме систематического обследования предприятий для составления анкетных таблиц «Затраты – Выпуск». Таблицы отражают структуру расходов, необходимую для производства той или иной продукции. При этом рассчитывают коэффициенты прямых и косвенных затрат.

Коэффициенты прямых затрат отражают затраты одного продукта на производство другого (например, расход электроэнергии на производство черных металлов) и рассчитываются в рублях на 1000 рублей продукции. В свою очередь, коэффициенты полных затрат учитывают не только те затраты, которые напрямую участвуют в производстве конкретного продукта, но и затраты косвенно участвующие в его производстве через другие продукты. Например, при определении полных затрат электроэнергии на производство станков учитывают и прямые затраты электроэнергии на их производство, и затраты на выплавку стали, обработку металлов и других материалов, используемых при производстве станков, а также на выработку необходимого для производства топлива, транспортировку материалов, т. е. учитывают весь расход электроэнергии по всей технологической цепи. Таким образом, коэффициенты полных затрат показывают потребность в выпуске продукции одного вида для производства 1000 рублей конечной продукции другого вида [1, с. 10].

В практике бывшего СССР таблицы составлялись с пятилетней периодичностью. В настоящий момент Росстатом опубликована статистика по таблицам «Затраты – Выпуск» за период с 1996 по 2003 гг. Очередное обследование предприятий началось в 2010 г.

В качестве примера на рис. 1–2 представлены данные о наиболее существенных прямых и полных затратах продукции отраслей на производство машин и оборудования, продуктов металл обработки [1–3].

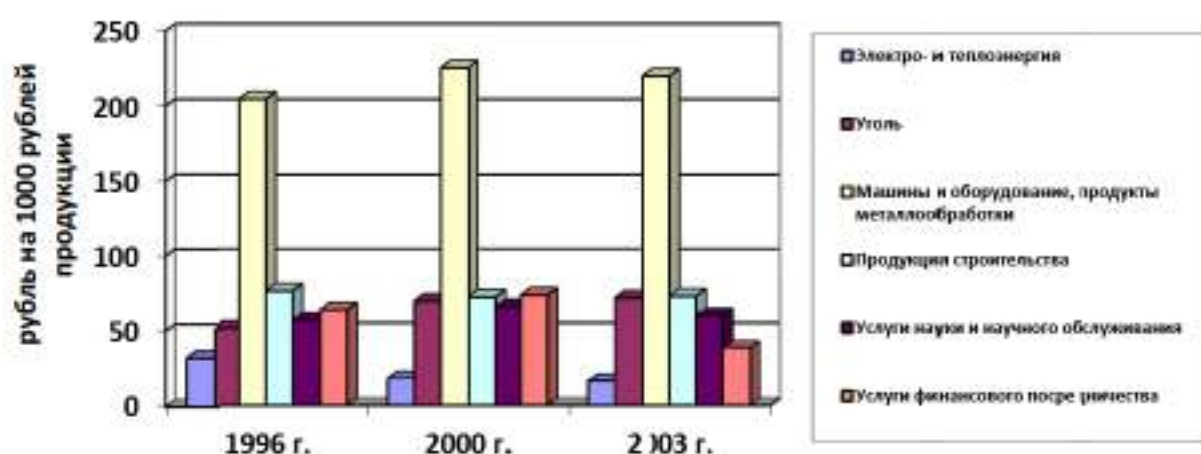


Рис. 1. Коэффициенты прямых затрат по продуктовой структуре «Машин и оборудование, продукты металлообработки»

Для производства готовой продукции машиностроения и металлообработки в наибольшей степени используется продукция самой отрасли (220,27 руб. на 1000 руб. продукции — в 2003 г.), затем — продукция строительства (72,54 руб.), уголь (71,26 руб.), услуги науки и научного обслуживания (59,73 руб.).

С точки зрения полных затрат машиностроительная отрасль в наибольшей степени зависит от тех же отраслей: машиностроения и металлообработка (326,97 руб. на 1000 рублей продукции — в 2003 г.), уголь (159,66 руб.), продукция строительства (129,71 руб.), услуги науки и научного обслуживания (124,43 руб.).

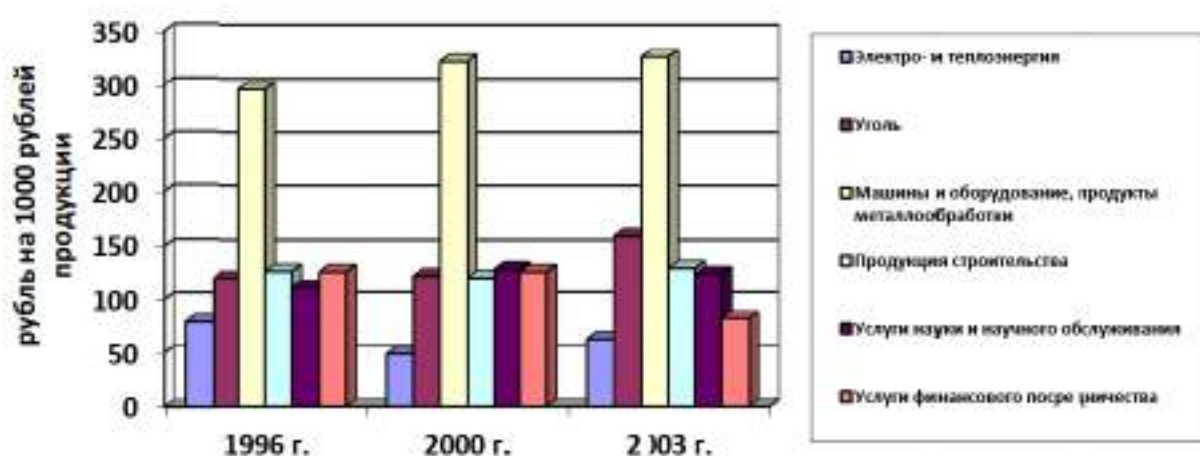


Рис. 2. Коэффициенты полных затрат по продуктовой структуре «Машины и оборудование, продукты металлообработки»

Если структура прямых затрат конкретного предприятия является близкой к среднеотраслевой структуре, то это свидетельствует о том, что предприятие в настоящий момент конкурентоспособно. Изменение структуры затрат в направлении использования более прогрессивных материалов и технологий позволит прогнозировать повышение конкурентоспособности предприятия и возможность занять ведущие позиции в отрасли.

С помощью коэффициентов прямых затрат можно анализировать, насколько востребована продукция отрасли внутри страны. В наибольшей степени продукция машиностроения и металлообработки используется внутри отрасли (220,27 руб. на 1000 руб. продукции — в 2003 г.), затем при производстве черных металлов (111,91 руб.) и оказании торговых посреднических услуг (81,19 руб.) [1]. Следует отметить, что в период 1996–2003 гг. устойчивые тенденции в потреблении продукции машиностроения отсутствовали (рис. 3) [1–3].

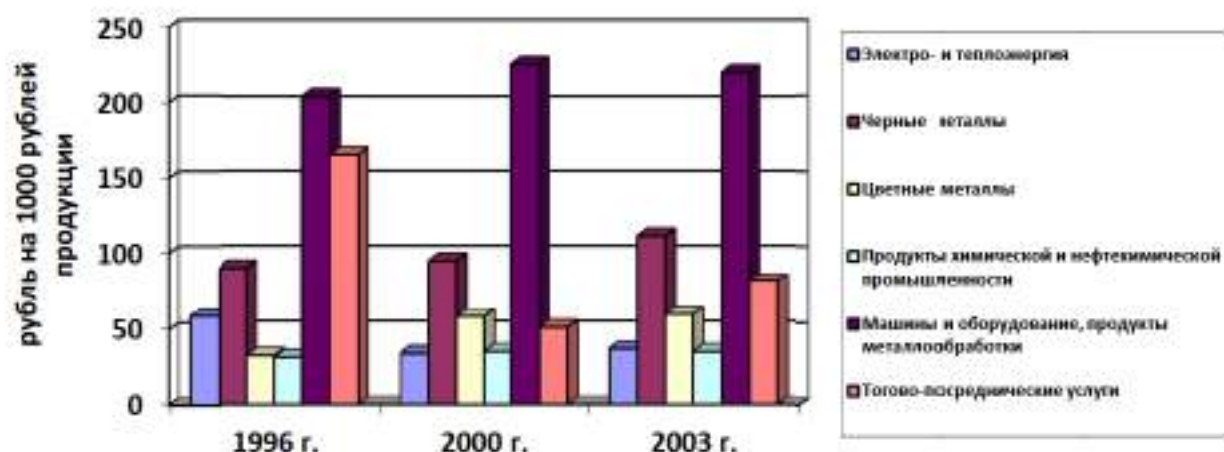


Рис. 3. Коэффициенты прямых затрат по производственной статье «Машины и оборудование, продукты металлообработки»

Так, потребление продукции машиностроения сократилось в производстве электро- и теплоэнергии с 59,01 руб. на 1000 руб. продукции в 1996 г. до 36,52 руб. — в 2003 г., а при оказании торгово-посреднических услуг с 165,03 руб. на 1000 руб. продукции в 1996 г. до 81,19 руб. — в 2003 г. В то же время потребление продукции машиностроения увеличилось в производстве черных металлов с 70,42 руб. на 1000 руб. продукции в 1996 г. до 111,91 руб. — в 2003 г. и цветных металлов с 32,06 руб. на 1000 руб. продукции в 1996 г. до 59,14 руб. — в 2003 г.

Еще одним из инструментов анализа затрат с целью принятия управленческих решений по их оптимизации является использование классификаций затрат. К настоящему моменту накоплен значительный опыт в представлении классификации затрат. Например, М.И. Трубочкина рассматривает классификации затрат (расходов) в бухгалтерском и налоговом законодательствах, а также классификации затрат на производство продукции для целей оценки запасов произведенной продукции, принятия управленческих решений и контроля и регулирования [4, с. 18–48]. А.Н. Ползова и Л.В. Ярычева отмечают, что принятые в бухгалтерском учете методологические подходы к группировке затрат и расходов позволяют выделить три варианта классификации издержек: расширенный перечень всех расходов коммерческой организации в бухгалтерском финансовом учете; перечень элементов сметы расходов от обычной деятельности в бухгалтерской финансовой отчетности; полный перечень всех калькуляционных статей издержек в бухгалтерском управленческом учете [5, с. 47–54]. Разработанная данными авторами классификация издержек в системе управленческого анализа включает 14 группировок затрат, используемых при реализации

пяти функций управления, и позволяет сопоставить функции управления и группировки затрат. К функции учета отнесено самое большое количество группировок затрат: по способу поглощения (затраты и расходы); уровню признания (полные и частичные); роли в процессе деятельности (производственные, управленческие и коммерческие); составу и содержанию (одноэлементные, комплексные и калькуляционные); целевому назначению (основные и накладные); способу учета (прямые, косвенные и смешанные); отношению к динамике деятельности (переменные, постоянные, условно-постоянные); условиям формирования (нормативные и стандартные); срокам формирования (плановые и фактические) и срокам признания (текущие, расходы будущих периодов, предстоящие). Однако в дальнейшем прослеживается выпадение некоторых группировок затрат из сферы распространения функций управления. Так, к функции анализа отнесены группировки затрат по способу поглощения, роли в процессе деятельности, составу и содержанию, способу учета, отношению к динамике деятельности, условиям формирования, срокам формирования и срокам признания. К функции планирования и прогнозирования отнесены группировки по составу и содержанию, отношению к динамике деятельности, условиям формирования и срокам формирования. К функции координации и регулирования — по уровню признания, роли в процессе деятельности, отношению к динамике деятельности, условиям формирования, срокам формирования. Четыре группировки затрат отнесены к функции принятия управленческих решений: по уровню значимости (релевантные и иррелевантные), отношению к деятельности (явные и вмененные), степени влияния менеджеров организации (подконтрольные и бесконтрольные), отношению к доходу (результатные и безрезультатные). Очевидно, что последние четыре группировки пересекаются с предыдущими.

Прослеживается некоторая нелогичность представленной А.Н. Полозовой и Л.В. Брянцевой взаимосвязи процесса управления и разновидности издержек [5, с. 50]. Непонятно, почему анализируется не все, что учитывается. Или учитываются лишние группировки? Планируются одни группировки затрат, а координируются и регулируются иные. Отсутствует однозначное указание на связь функции принятия управленческих решений с основными группировками затрат, по которым осуществляется учет.

Интересным представляется подход к классификации затрат для целей управления в контроллинге [6, с. 43–44]. Система управления затратами, по мнению авторов, должна давать ответ на ряд взаимосвязанных вопросов. Какие затраты возникли? (Для этого осуществляется учет затрат по периодам и видам.) Где возникли затраты? (Ведется учет затрат по местам возникновения и затрат центров ответственности.) Для чего возникли за-

траты? (Составляются калькуляции по продуктам, клиентам, регионам и др.) Для целей управления выделяются группировки затрат: по экономическим элементам; составу (простые и комплексные); статьям калькуляции (бухгалтерские и экономические); области деятельности (производственные, коммерческие, административные); режиму использования (капитальные и текущие); отношению к объему производства (переменные, постоянные и смешанные); возможности регулирования со стороны субъекта (регулируемые, нерегулируемые, частично регулируемые); отнесению на объект учета (прямые и косвенные); порядку отнесения на продукт (на объем выпуска продукта и на учетный период выпуска продукта); отношению к технологическому процессу (основные и накладные); времени осуществления (фактические и плановые).

Представляется, что вопрос «для чего возникли затраты?» в системе учета затрат может быть последним, но в системе управления затратами он должен быть первым.

В бухгалтерском управленческом учете в представлении М.А. Вахрушиной затраты группируют по месту их возникновения (подразделениям, участкам), носителям затрат (видам продукции) и видам расходов (по экономическим элементам и статьям калькуляции) [7, с. 46]. Для решения трех основных задач в управленческом учете выделяют несколько группировок затрат. Для расчета себестоимости произведенной продукции и оценки стоимости запасов используют следующие группировки затрат: входящие и истекшие; прямые и косвенные; основные и накладные; входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода, или периодические; одноэлементные и комплексные; текущие и единовременные. Для принятия решений и планирования выделяют такие группировки затрат, как постоянные и переменные; принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках; безвозвратные; вмененные; предельные и приростные; планируемые и непланируемые. С точки зрения контроля и регулирования выделяют регулируемые и нерегулируемые затраты [7, с. 46–47].

Достоинством классификации затрат в бухгалтерском управленческом учете является выделение затрат по объекту затрат и для принятия управленческих решений.

Классификация затрат, представленная С.М. Одноколовым, к традиционным группировкам затрат добавляет группировку по объекту управления (затраты по операционным и географическим сегментам, затраты в местах их возникновения, затраты в центрах затрат, затраты в центрах ответственности). По мнению С.М. Одноколова, традиционные группировки затрат направлены на выбор объекта управления в процессе производства и не учитывают возможности влияния субъектов управления на конкрет-

ные затраты. Для преодоления указанного недостатка С.М. Одноколовым обосновывается необходимость введения следующих группировок затрат: по подверженности изменениям (изменяемые и неизменяемые); отражению в информации (имели место и отражены в информации; имели место, но не отражены в информации; не имели место, но отражены в информации); последствиям ранее принятых обязательств (обязательные и необязательные); месту формирования (собственные и несобственные); зависимости от принятого решения (принимаемые в расчет и не принимаемые в расчет); стабильности (неизменяемые длительное время и часто изменяемые) [8].

В работе В.Л. Белова, посвященной управлению издержками инновационной деятельности, предложена оригинальная классификация издержек инновационной деятельности [9]. В.Л. Белов видит различие между затратами и издержками в том, что издержки — это затраты ресурсов, принявших на рынке стоимостную форму. Такой подход к издержкам аналогичен подходу к затратам в рамках настоящего исследования. Предложенная В.Л. Беловым классификация включает восемь признаков: 1) в зависимости от реакции на конкретный спрос или проблему (эластичные и неэластичные); 2) по способу учета (явные и неявные); 3) по характеру поведения как объекта управления (управляемые и практически неуправляемые); 4) в зависимости от окупаемости финансовых ресурсов (коммерциализируемые и некоммерциализируемые); 5) по этапам инновационного процесса (фундаментальных исследований, прикладных исследований, опытно-конструкторских работ, на освоение промышленного производства инноваций, реализации новой продукции, на продвижение инноваций); 6) по сфере происхождения (трансформационные и трансакционные); 7) по источникам возникновения (внешние и внутренние); 8) по способу возмещения (относимые на себестоимость и возмещаемые за счет прибыли). Однако данная классификация не имеет выраженной иерархии, что затрудняет анализ затрат и управление ими вследствие возможности принятия противоречащих решений, если в их основе лежали разные признаки. Этот недостаток присущ классификациям затрат и других авторов.

Таким образом, рассмотренные классификации затрат являются многомерными, отражающими возможные аспекты измерения и управления затратами. Решения по управлению затратами и сама среда, в которой они принимаются, являются источниками рисков. Риски при управлении затратами имеют разную экономическую природу. Они могут быть связаны с внешней и внутренней средой предприятия, выбором того или иного управленческого решения. Как было установлено, к появлению риска может приводить и использование тех или иных группировок (например, риск субсидирования), а появление новых концепций управления затрата-

ми предприятия, сопровождаемых новыми группировками затрат, является реакцией на возникающие риски. Поэтому используемые при управлении затратами группировки предпочтительнее выделять по отношению к зонам возникновения рисков.

Можно выделить две частично пересекающиеся области возникновения рисков при управлении затратами. Первая из них связана с объектом управления — непосредственно затратами. Например, источником риска могут быть используемые для производства продукции редкие материалы, отсутствие которых приведет к остановке производства, или конкретный центр затрат, где имеются так называемые «узкие места», приводящие к перерасходу ресурсов по сравнению с нормативами.

Вторая область возникновения рисков связана с субъектом управления и непосредственно процессом управления затратами. При управлении затратами, например, возможно принятие решений, которые приведут к более высоким затратам по сравнению со среднеотраслевыми значениями или потребуют большего срока окупаемости, чем ожидалось.

В связи с отмеченным группировки затрат можно классифицировать по их использованию либо для характеристики объекта, либо в процессе управления (рис. 4). К первой области возникновения рисков при управлении затратами относятся затраты, характеризующие целевой, структурный и видовой аспекты:

1) группировки затрат целевого аспекта: по носителям затрат — видам продукции;

2) группировки затрат структурного аспекта: по месту возникновения в соответствии со сложившейся структурой и организацией производства, например, затраты по этапам инновационного процесса, затраты по роли в процессе деятельности (производственные, управленческие и коммерческие), затраты в центрах затрат, затраты в центрах ответственности, затраты по операционным и географическим сегментам, трансакционные затраты;

3) группировки затрат видového аспекта: по видам затрат относительно к конкретному виду продукции (материальные, на оплату труда, отчисления во внебюджетные фонды, амортизационные отчисления, прочие).

ОБЛАСТЬ РИСКОВ, СВЯЗАННЫХ С ЗАТРАТАМИ КАК ОБЪЕКТОМ УПРАВЛЕНИЯ		
<p>Группировки затрат целевого аспекта: по носителям затрат – видам продукции.</p>	<p>Группировки затрат структурного аспекта – по месту возникновения в соответствии со сложившейся структурой и организацией производства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты по этапам инновационного процесса; - затраты по роли в процессе деятельности (производственные, управленческие и коммерческие); <ul style="list-style-type: none"> - затраты в центрах затрат; - затраты в центрах ответственности; - затраты по операционным и географическим сегментам; - транзакционные затраты. 	<p>Группировки затрат видового аспекта – по видам затрат безотносительно к конкретному виду продукции:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материальные затраты; - затраты на оплату труда; - отчисления во внебюджетные фонды; - амортизационные отчисления; - прочие.
ОБЛАСТЬ РИСКОВ, СВЯЗАННЫХ С СУБЪЕКТОМ УПРАВЛЕНИЯ И ПРОЦЕССОМ УПРАВЛЕНИЯ		
<p>Группировки затрат, используемые при принятии управленческих решений:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по отношению к объему производства (переменные, постоянные и смешанные); – по отношению к дополнительному выпуску продукции (предельные и приростные); <ul style="list-style-type: none"> – по режиму использования (текущие и единовременные); – по уровню значимости (релевантные и иррелевантные); – для ранее произведенных затрат – по возможности изменения (возвратные и безвозвратные); <ul style="list-style-type: none"> – по отношению к деятельности (явные и вмененные); – по отношению к доходу (результатные и безрезультатные). 		
<p>Группировки затрат, используемые при выполнении функции оперативного планирования:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по возможности и необходимости планирования (планируемые и непланируемые); – по возможности и необходимости нормирования (нормируемые и ненормируемые). 		
<p>Группировки затрат, используемые при выполнении функций организации и координации (совпадают с группировками затрат по месту возникновения в соответствии со сложившейся структурой и организацией производства)</p>		
<p>Группировки затрат, используемые при выполнении функции учета:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по статьям калькуляции; – по месту возникновения; – по видам затрат; – по возможности принести доход (входящие и истекшие); – по признаку отнесения на объект учета (прямые и косвенные); – по отношению к технологическому процессу (основные и накладные); – по признаку отнесения на себестоимость (производственные и затраты отчетного периода, или периодические); <ul style="list-style-type: none"> – по составу (одноэлементные и комплексные); – по срокам признания (текущие, расходы будущих периодов, предстоящие). 		
<p>Группировки затрат, используемые при выполнении функций контроля и регулирования:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по возможности регулирования (регулируемые и нерегулируемые); – по условиям и срокам формирования (нормативные, плановые и фактические затраты). 		

Рис. 4. Классификация группировок затрат по областям исследования риска

Группировки, характеризующие затраты как объект управления, позволяют анализировать виды продукции по уровню их себестоимости, объективно устанавливать цены на продукцию, анализировать достигнутые результаты центров затрат и ответственности, отдельных подразделений и сфер деятельности, проводить оценку доли разных видов затрат в общем объеме затрат на производство в сравнении со среднеотраслевыми значениями. Нежелательные отклонения от нормативных и плановых значений затрат свидетельствуют о повышении рисков в деятельности предприятия при управлении затратами.

Во второй области возникновения рисков, связанных с процессом управления затратами, группировки затрат следует классифицировать по использованию при выполнении конкретных функций управления (рис. 4), а именно:

1) группировки затрат, используемые при принятии управленческих решений, в том числе затраты, сгруппированные:

– по отношению к объему производства (переменные, постоянные и смешанные);

– по отношению к дополнительному выпуску продукции (предельные и приростные);

– по режиму использования (текущие и единовременные);

– по уровню значимости (релевантные и иррелевантные);

– для ранее произведенных затрат — по возможности изменения (возвратные и безвозвратные);

– по отношению к деятельности (явные и вмененные);

– по отношению к доходу (результатные и безрезультатные);

2) группировки затрат, используемые при выполнении функции оперативного планирования, в том числе затраты, сгруппированные:

– по возможности и необходимости планирования (планируемые и непланируемые);

– по возможности и необходимости нормирования (нормируемые и ненормируемые);

3) группировки затрат, используемые при выполнении функций организации и координации, совпадают с группировками затрат по месту возникновения в соответствии со сложившейся структурой и организацией производства;

4) группировки затрат, используемые при выполнении функции учета, в том числе затраты, сгруппированные:

– по видам затрат; по статьям калькуляции; по месту возникновения (таким образом, функция учета обеспечивает информационную базу для характеристики затрат как объекта управления);

– по возможности принести доход (входящие и истекшие);

– по признаку отнесения на объект учета (прямые и косвенные);

- по отношению к технологическому процессу (основные и накладные);
- по признаку отнесения на себестоимость (производственные и затраты отчетного периода, или периодические);
- по составу (одноэлементные и комплексные);
- по срокам признания (текущие, расходы будущих периодов, предстоящие);

5) группировки затрат, используемые при выполнении функций контроля и регулирования, в том числе:

- по возможности регулирования (регулируемые и нерегулируемые);
- по условиям и срокам формирования (нормативные, плановые и фактические).

Используемые при реализации функций управления группировки затрат позволяют обобщать и анализировать информацию о затратах в разных аспектах, что может способствовать как снижению рисков, так и приводить к появлению новых. Рассмотрим группировки затрат, используемые при реализации функций управления, с точки зрения влияния на уровни рисков деятельности предприятия.

1. Функция принятия управленческих решений

Переменные затраты возрастают или уменьшаются в соответствии с изменением объема производства продукции. Они могут быть производственными (затраты на материалы, заработная плата основных производственных рабочих и т. п.) и непроизводственными (затраты на упаковку, доставку, комиссионное вознаграждение посреднику). Поведение постоянных затрат не зависит от изменения объема производства или деловой активности предприятия. В теории управленческого учета переменные затраты характеризуют стоимость продукта, а постоянные затраты — стоимость предприятия [7, с. 54]. Поскольку товарный рынок интересуется только стоимостью продукта, то выручка предприятия может обеспечить покрытие переменных затрат, но не обеспечить покрытие постоянных затрат, в чем и проявляется операционный риск предприятия при управлении затратами.

Приростные затраты возникают в результате изготовления дополнительного объема продукции. Под приростными затратами понимают дополнительные постоянные затраты, возникающие при дополнительном выпуске продукции, что может увеличивать операционный риск предприятия. Предельные затраты представляют собой дополнительные затраты на единицу продукции, понятие предельных затрат используются в аналитических целях.

Группировка текущих затрат отражает затраты предприятия, непосредственно связанные с производством и реализацией продукции. Группировка единовременных затрат — затраты, связанные с расширением и обновлением производства, увеличивающие капитал предприятия. Принятие решения о реализации инвестиционных проектов сопровождается

оценкой величины необходимых единовременных (капитальных) затрат и возникающих рисков. Как правило, уровень возникающего риска в рамках одного проекта зависит от величины капитальных затрат, поскольку дополнительные вложения способствуют уменьшению величины возможного риска.

При сравнении затрат альтернативных вариантов инвестиционных проектов и в других ситуациях часть затрат является разной для разных вариантов, или релевантными затратами, в отличие от затрат, которые остаются неизменяемыми, или иррелевантными. Очевидно, что релевантные затраты сопровождаются определенными рисками, а иррелевантные затраты не учитываются при принятии решений.

Не учитываются при принятии решений и осуществленные ранее затраты, или безвозвратные затраты, которые ни один вариант не может изменить. Однако связанные с этими затратами риски могут быть уменьшены при принятии конкретного решения.

Если в результате принимаемого решения предприятие теряет какую-то выгоду, то речь идет о вмененных издержках этого решения (упущенной выгоде). В этом случае следует учитывать не только вмененные издержки, но и сопоставлять риски.

Очень важными являются группировки результатных и безрезультатных затрат. Затраты, приводящие к получению дохода, относятся к результатным. А среди затрат, вследствие которых доход не возникает, можно выделить лишние затраты (брак, переделки и т. п.) и непроизводительные затраты, не связанные с получением дохода (затраты на социальную сферу). Наличие безрезультатных затрат увеличивает риски предприятия. Они должны компенсироваться тем, что результатные затраты обеспечивают высокий уровень прибыли.

2. Функция оперативного планирования

Как планируемые, так и непланируемые затраты сопровождаются рисками. Планируемые затраты, рассчитываемые на определенный объем производства, несут те же риски, что и при принятии управленческих решений. Непланируемые затраты не включаются в план и отражаются только в фактической себестоимости (например, брак), поэтому оценить риски, связанные с непланируемыми затратами, можно, например, по их доле в себестоимости продукции.

Аналогичный подход можно использовать по отношению к нормируемым и ненормируемым затратам. Нормирование — основа планирования. При управлении затратами следует стремиться к нормированию всех видов ресурсов — не только материальных, трудовых, но и управленческих, поскольку наличие ненормируемых затрат снижает возможность контроля и управления затратами, что увеличивает риски.

3. Функции организации и координации

При выполнении функций организации и координации анализируются группировки затрат по месту возникновения в соответствии со сложившейся структурой и организацией производства. Таким образом, в рамках функций организации и координации, а также функции учета формируется информация, характеризующая структурный аспект затрат как объекта управления.

4. Функция учета

Основными группировками затрат, учитываемых при управлении затратами в отечественной практике, являются группировки по видам затрат, по статьям калькуляции и месту возникновения. По отношению к указанным группировкам функция учета предоставляет информацию, на основе которой могут приниматься решения с разным уровнем риска. Наибольшую степень риска имеют решения на основе группировки затрат по статьям калькуляции, поскольку приходится использовать какой-либо подход к распределению косвенных затрат между изделиями.

Необходимость распределения косвенных затрат между изделиями связана с тем, что их невозможно прямо отнести на какое-нибудь изделие (расходы на организацию, обслуживание и управление производством), в отличие от прямых затрат, непосредственно относящихся к нему (материалы, заработная плата). Как было показано ранее, выделение прямых и косвенных затрат и необходимость распределения последних между изделиями вызывает риск субсидирования, приводящий к неправильным решениям в области ценообразования, что прямым образом сказывается на прибыли предприятия и его финансовой устойчивости.

В отечественной практике учета вместо прямых затрат используют понятие основных расходов, а накладные расходы по методу отнесения на носитель затрат совпадают с косвенными затратами. Поэтому все отмеченное выше для группировок прямых и косвенных затрат остается актуальным и для группировок основных и накладных расходов.

Входящие затраты — это ресурсы, которые приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем (запасы, незавершенное производство, готовая продукция). Израсходованные в течение отчетного периода ресурсы, потерявшие способность приносить доход в будущем, переходят в разряд истекших затрат [7, с. 48]. С точки зрения учета деление затрат на входящие и истекшие влияет на оценку прибылей и убытков, поэтому необходимость отражения входящих и истекших затрат в финансовой отчетности сопровождается риском искажения финансового результата.

На финансовые результаты предприятия оказывает влияние и деление затрат по срокам признания. Текущие затраты, отнесенные к производству и реализации продукции отчетного периода, приносят доход в настоящем. Расходы будущих периодов, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие отнесению на издержки продукции, которая

будет произведена в будущем, принесут доход в будущем. Предстоящие расходы, не понесенные в данном отчетном периоде, но подлежащие включению в издержки отчетного периода в плановом размере, позволяют объективно отразить фактические издержки [5, с. 53]. Необходимость деления затрат и расходов на текущие, расходы будущих периодов и предстоящие вызывает риск искажения финансового результата.

Группировки производственных и периодических затрат исключают риск субсидирования, поскольку только производственные затраты (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и общепроизводственные затраты) включаются в себестоимость продукции. Периодические затраты — это внепроизводственные затраты (коммерческие и административные), не поддающиеся инвентаризации, не проходящие через стадию запасов. Их размер зависит не от объема продукции, а длительности периода, в котором они были произведены. С точки зрения оценки рисков эти группировки близки группировкам переменных и постоянных затрат. Конечно, среди общепроизводственных затрат может быть выделена и постоянная часть, а среди коммерческих затрат — переменная часть. Но в данном случае речь идет об аналоге операционного риска — риске непокрытия внепроизводственных затрат. Сокращение внепроизводственных затрат способствует уменьшению данного риска.

Одноэлементные затраты не могут быть разложены на слагаемые по видам затрат (например, материальные затраты). Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов (например, общепроизводственные). Комплексный характер затрат усложняет процесс управления ими и повышает уровень риска возрастания затрат.

5. Функции контроля и регулирования

Наличие или отсутствие возможности у менеджера влиять на уровень используемых ресурсов приводит к делению затрат на регулируемые и нерегулируемые. На нерегулируемые затраты менеджер на конкретном участке влиять не может. Однако на другом уровне управления те же самые затраты могут являться регулируемыми другим менеджером. Распределение и закрепление ответственности по управлению ресурсами, с одной стороны, снижает риск неоправданных затрат в каждом месте возникновения затрат, но, с другой стороны, увеличивает риск неоправданных затрат вследствие несистемного использования ресурсов, когда это распределение нарушает производственные взаимосвязи.

С целью контроля и регулирования выделяют такие группировки затрат, как нормативные, плановые и фактические. Нормативные затраты рассчитываются исходя из обоснованных теми или иными методами норм. Они являются базой для установления плановых (сметных) затрат. По сравнению с ними оценивают фактический уровень произведенных затрат. Реализованное выделение данных группировок затрат в системе «стандарт-

кост», как было отмечено ранее, приводит к сокращению риска неоправданных затрат.

Исследование используемых в управлении затратами группировок затрат показало, что они либо способствуют принятию решений по снижению уровня риска, либо создают предпосылки для появления других рисков при управлении затратами.

Библиографический список

1. Система таблиц «Затраты – Выпуск» России за 2003 год: Стат. сб./ Росстат. М., 2006. 116 с.
2. Таблицы «Затраты – Выпуск» России за 1996–1997 годы: Стат. сб./ Госкомстат России. М., 2001. 179 с.
3. Система таблиц «Затраты – Выпуск» России за 2000 год: Стат. сб./ Госкомстат России. М., 2003. 116 с.
4. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. М.: ИНФРА-М, 2006. 218 с.
5. Полозова А.Н., Брянцева Л.В. Управленческий анализ в отраслях: учеб. пособие. М.: КНОРУС, 2008. 336 с.
6. Контроллинг: учебник / А.М. Карминский [и др.]; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. 2-е изд., дораб. М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2009. 336 с.
7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. 528 с.
8. Одноколов С.М. Институциональные основы управления затратами промышленных предприятий (на примере Ярославской области) // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: История. Политология. Экономика. Информатика. 2008. Т. 2. № 6. С. 246–254.
9. Белов В.Л. Управление издержками инновационной деятельности промышленных предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05; ГОУ ВПО Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова. Белгород, 2010. 20 с.

E.A. Fedorova, N.F. Romanjuk

Management of expenses of the industrial enterprise: analysis of communication of groups of expenses and risks

Analyzed used at management of expenses of group of expenses and their communication with the risks arising at management of expenses of the industrial enterprise.

Keywords: expenses, management of expenses, risks.