

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ И ПЕРСПЕКТИВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА

Хайдаралиев Бахром Иномжонович
студент 2 курса магистратуры ТГЭУ

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.

Концепция (от лат. *conceptio* — понимание, система) — это определенный способ понимания, трактовки каких-либо явлений, основная точка зрения, руководящая идея их освещения, ведущий замысел, конструктивный принцип той или иной деятельности. В такой теоретической и практической области знания, как управление, затратами основными базовыми концепциями являются:

- *концепция* затратнообразующих факторов;
- *концепция* добавленной стоимости;
- *концепция* цепочки ценностей;
- *концепция* альтернативности затрат;
- *концепция* транзакционных издержек;
- *концепция* ABC;
- *концепция* стратегического позиционирования.

Концепция затратнообразующих факторов является традиционной для большинства видов предпринимательской деятельности. Форму концепции эта практика обрела в 80-х годах XX столетия 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 затратнообразующие 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 или заказчиками в контексте цепочки затрат фирмы. Функциональные факторы соизмеряются пропорционально с показателями деятельности компании. В данном случае «больше» всегда означает «лучше»; примеры не экономичности 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.

До настоящего времени в практической области как на Западе, так и в Узбекистане, 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 внутри хозяйственных ресурсов, повышения их оборачиваемости.

Концепция добавленной стоимоститакже 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 не маловажно для материалоемких отраслей.

Думается, что такой подход суживает сферу влияния операционных

расходов на затраты, и аналитические оценки с этих позиций вряд ли могут быть исчерпывающими в материалоемких видах деятельности. Что же касается не материалоемких работ и услуг, то подход к анализу поведения затрат с позиции концепции добавленной стоимости может быть вполне оправданным.

По нашему мнению, в этой концепции имеется очевидное рациональное зерно, однако, предлагаемые в ней подходы к управлению затратами труднореализуемы в отечественной хозяйственной среде из-за отсутствия необходимой информации.

Концепция альтернативности затрат, или затрат упущенных возможностей, основывается на том, что любое финансовое решение принимается в результате сравнения альтернативных затрат, и практическая реализация всякого управленческого решения в этом случае связана с отказом от какого-то альтернативного варианта.

Действие данной концепции распространяется:

- на текущие операционные затраты, например осуществить доставку собственным транспортом или воспользоваться услугами специализированных структур;

- на принятие финансовых решений текущего характера, например в отношении управления дебиторской задолженностью: дебиторская задолженность равносильна омертвлению оборотных средств; альтернативой этому могло бы быть депонирование средств в банке и получение процентов по депозитам или приобретение краткосрочных финансовых активов; однако многие компании вынуждены поддерживать определенный уровень дебиторской задолженности, предоставляя покупателям право рассрочки платежей и стимулируя ускорение оплаты за товары, работы и услуги, проданные в кредит, ценовыми скидками для поддержания своего сбытового рынка;

- на организацию внутрифирменного управления, в частности на создание системы управленческого контроля; любая система контроля связана с затратами, которых в принципе можно избежать; с другой стороны, отсутствие систематизированного контроля может привести к гораздо большим потерям;

- на принятие и проведение инвестиционных решений, например при оценке вариантов возможного вложения капитала.

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

- производственные (операционные);
- транзакционные.

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 долговременного характера, требующими детального документального оформления и предполагающими простое взаимопонимание сторон. Затраты и потери, которыми может сопровождаться такое взаимодействие, получили название трансакционных 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.

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

Известно, что компания может выдерживать конкуренцию либо поддерживая низкие затраты (лидерство на основе затрат), либо предлагая превосходящую конкурентов продукцию (услуги). Эти две принципиально различающиеся стратегии должны представлять интерес не только в рамках стратегического менеджмента, они предполагают различные перспективы анализа затрат и управления затратами. Информация об издержках в той или иной форме важна для всех компаний, но различные стратегии требуют различных взглядов на затраты. Различия в стратегии и обусловленные ими различия в управлении затратами приведены в табл. 1.

Таблица 1.

<i>Акценты в управлении затратами</i>	<i>Основные стратегии</i>	
	<i>Лидерство на основе затрат</i>	<i>Дифференциация продукции (услуг)</i>
Роль спланированных затрат при оценке показателей работы	Очень важна	Не очень важна
Значение гибкого бюджетирования для управления издержками	От высокого до очень высокого	От умеренного до низкого
Важность выполнения бюджета	От высокой до очень высокой	От умеренной до низкой
Анализ издержек сбыта	Формально не	Критично для

	выполняется	успеха
Значение себестоимости в ценообразовании	Высокое	Низкое
Значение анализа цен конкурентов	Низкое	Высокое

На наш взгляд, очевидна оправданность такого подхода к управлению затратами, однако его практическая реализация в отечественной сфере услуг требует более высокого уровня внутрифирменного финансового менеджмента.

В настоящее время существенно выросла проблема учета, анализа и контроля затрат на предприятиях, т.е. проблема управления затратами. Вопрос управления затратами актуален потому, что достижение устойчивого преимущества над конкурентами сегодня возможно только при наличии более низкой, по сравнению с другими производителями, себестоимости выпускаемых изделий. Более того, ряд новых теорий по управлению себестоимостью, появившихся на Западе в 90-х годах, перевели акцент в области управления затратами именно на стратегию развития компании.

Необходимость управления затратами обуславливается той ролью, которую они играют в экономике предприятия, а именно их прямым участием в формировании прибыли предприятия. Именно прибыль в конечном итоге выступает основным условием конкурентоспособности и жизнеспособности предприятия. Поэтому для подавляющего большинства предприятий основной задачей является сохранение определенного уровня прибыли (в краткосрочном периоде) и поддержание потенциала прибыльности (в долгосрочном периоде). В современных условиях управление затратами становится действенным, а зачастую чуть ли не единственным способом эффективного решения этой задачи.

«Стандарт-Кост». Со времени своего возникновения система учета стандарт-кост успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой.

Термин стандарт-кост состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции либо оказания услуг, а слово «кост» - это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, стандарт-кост в полном смысле слова означает стандартные затраты. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции - для контроля накладных расходов.

Система стандарт-кост удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

В основе системы стандарт-кост лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

основные материалы;

оплата труда основных производственных рабочих;

производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);

коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выполнения на постоянные, переменные и полупеременные. Последние, в свою очередь, разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы. В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек. Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. Таким образом, выяснено, что система управления затратами «Стандарт-Костинг» является неслабой системой, которая сможет поддерживать рациональное распределение средств.

«Life Cycle Cost».

Оценку LCC можно проводить как отдельно по любой стадии жизненного цикла продукта (например, сравнивая лишь эксплуатационные расходы), так и комплексно - с учетом нескольких или всех его составляющих. В частности, при определении оптимального значения LCC учитываются такие составляющие, как:

цена приобретения и сопутствующие расходы (доставка, сборка, установка);

адаптация имеющихся систем для ввода в эксплуатацию нового изделия;

обучение персонала;

ввод в эксплуатацию;

эксплуатация, техническое обслуживание и ремонтные работы;

энергетические затраты оборудования и расходные материалы (ГСМ, электроэнергия, охлаждающие жидкости, сжатый воздух и т.д.);

налоговые выплаты;

учет последствий рисков и непредвиденных ситуаций;

расходы на вывод из эксплуатации.

Целесообразность учета тех или иных расходов определяется исходя из возможности собрать достоверные данные и оценки затрачиваемых для этого усилий в сравнении с масштабами возможной экономии.

Необходимо сравнивать различное оборудование, но нужно сравнивать не только по стоимости в денежном выражении, но и по таким параметрам, как долговечность и условия эксплуатации, производительность, экологические последствия работы и т.д.

При анализе ЛСС могут использоваться сведения о затратах и процессах на этапах разработки и производства соответствующего изделия, например данные о применяемых производителем методиках предупреждения дефектов.

На готовность оборудования к работе влияют его безотказность и ремонтпригодность. Затраты, вызванные неготовностью к работе, могут включать затраты на текущий и предупредительный ремонт и затраты, связанные с невыполнением оборудованием его функций в период неготовности. Оборудование может быть не готово к работе из-за отказов аппаратного или программного обеспечения, ошибок персонала, профилактического обслуживания, требующего вывода оборудования из рабочего режима. С этими действиями, в свою очередь, связаны затраты на оплату труда, материалов и другие вспомогательные затраты.

До сих пор речь шла о приобретении оборудования и расчете ЛСС с позиции покупателя. Но и производитель должен также считать ЛСС.

Затраты по гарантийным обязательствам, возникающие у предприятия, производящего рассматриваемое оборудование, зависят от характеристик безотказности, ремонтпригодности и технического обслуживания продукта. Можно управлять этими характеристиками в фазах разработки, проектирования и изготовления, тем самым влияя на величину этих затрат путем обеспечения оптимального уровня безотказности и ремонтпригодности.

Частью ЛСС следует считать и затраты, связанные с выполнением обязательств, которые возникают из-за отказов в работе оборудования и травматических последствий, обусловленных этими отказами. Принимать их в расчет непременно нужно тогда, когда вероятность возникновения травм или нанесения вреда окружающей среде в случаях отказа соответствующего оборудования достаточно высока. Учет таких затрат важен и для новых продуктов, риски от сбоев в работе которых не вполне ясны. Оценить подобные

затраты в общем случае трудно, поэтому при необходимости можно проанализировать риски с учетом прошлого опыта или использовать экспертные оценки.

«Директ-костинг».

Директ-костинг - это система управленческого учёта, в рамках которой ведется отдельный учет переменных и постоянных затрат по их видам, носителям и местам возникновения, анализ затрат и принятие управленческих решений. К постоянным затратам директ-костинг относит те затраты, которые за каждый отчетный период одинаковы - это арендная плата, амортизация основных средств, коммунальные услуги, и т.п.

Переменными затратами в директ-костинге считаются затраты, возникающие в процессе производства - они изменяются в зависимости от интенсивности работы предприятия и зависят от нее линейно, т.е. чем интенсивнее предприятие работает, тем больше у него переменных затрат.

Система директ-костинг бывает двух видов: простой директ-костинг, учитывающий в составе себестоимости только прямые переменные затраты, и развитой директ-костинг, при ведении которого в себестоимость включают и прямые переменные, и косвенные переменные расходы. Директ-костинг позволяет изучать взаимные связи и зависимости прибыли объема производства и затрат. С помощью этой системы можно выявлять продукцию с большой рентабельностью, и увеличивать ее долю в составе всей производимой продукции.

Директ-костинг упрощает учет и контроль себестоимости, накладных и условно- постоянных расходов, так как их сумма за конкретный период идет в отчете отдельной строкой и показывает их влияние на величину прибыли предприятия. На основе информации, получаемой при применении такой системы учета, как директ-костинг, принимаются оперативные управленческие решения. Это решения в области ведения эффективной ценовой политики, демпинговой политики, решения по оптимизации ассортимента производимой предприятием продукции, определению оптимального размера партии продукции, решения о целесообразности закупки комплектующих на стороне или производства их внутри предприятия и другие.

Директ-костинг детально классифицирует затраты для последующего распределения и контроля за ними, что позволяет прогнозировать работу предприятия, его хозяйственную деятельность, вовремя отмечать критические точки и оперативно реагировать в случае изменения рыночной ситуации (переориентировать деятельность компании, например). Отчеты, построенные в системе директ-костинг, понятны и просты. Недостатком этой системы можно назвать то, что не всегда удается четко распределить затраты на постоянные и

переменные, поскольку постоянных или переменных расходов в чистом виде не так много. Также директ-костинг не дает данных о полной себестоимости произведенного продукта, а ведение учета себестоимости по системе директ-костинг с применением сокращенной номенклатуры статей не вполне отвечает требованиям отечественного учета.

«Activity Based Costing (ABC)».

Данный метод применяется для получения информации о затратах и нефинансовой информации о деятельности организации, необходимой при принятии решений. Метод ABC - инструмент совершенствования деятельности организации.

Целью метода является идентификация, определение и учет затрат по видам деятельности организации для установления ее финансового состояния.

Метод ABC (Activity Based Costing) - особая форма функционального анализа затрат (Function Cost nlysis), обеспечивающая современное понимание и более точное описание затрат и отображающая финансовое состояние организации лучше, чем традиционные методы бухгалтерского учета.

В основе метода ABC лежит предположение, что «деятельность потребляет ресурсы, а продукция потребляет деятельность». Другими словами, продукция - результат деятельности, связанной с потреблением ресурсов, учет затрат по которым ведется на соответствующих счетах.

В организации устанавливаются все виды деятельности и определяют средние затраты по каждому виду деятельности.

Деятельность представляется как совокупность процессов (операций, переходов). Затраты по каждому виду деятельности, необходимые для изготовления продукции, определяют как произведение средних затрат в единицу времени по данному виду деятельности на продолжительность данного вида деятельности.

Потребительская цепочка. Каждый процесс является потребителем для другого процесса и, в свою очередь, имеет своих собственных потребителей. Все вместе они образуют цепочку, работающую в целях создания потребительной стоимости.

Ресурсы - это экономические элементы, необходимые для осуществления деятельности, источник затрат.

Фактор ресурса - показатель потребления ресурса, используемый для определения доли от общих затрат ресурсов, присваиваемой каждому виду деятельности, использующему данный ресурс.

Фактор деятельности - показатель, характеризующий результат деятельности. У каждого вида деятельности есть свой фактор деятельности,

позволяющий переносить его затраты (распределения ресурсов на этот вид деятельности) на объекты затрат.

Объект затрат (калькулирования) - результат деятельности.

Фактор затрат - характеристика, определяющая рабочую нагрузку и усилия, требуемые для осуществления деятельности, а также необходимые ресурсы.

Характеристика эффективности (производительности) - показатель, оценивающий результаты деятельности.

Подход, который основан на использовании метода ABC, обращает внимание, в первую очередь, на деятельность (процессы, процедуры), которая осуществляется в рамках организации, и лишь потом - на объекты калькулирования.

Метод ABC исходит из того, что причиной затрат является деятельность, а продукция (объект затрат) - это результат деятельности.

Список использованной литературы

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (новая редакция). –Т.: 2016, 13 апреля.
2. Постановление Президента Республики Узбекистан «О реализации программы «Каждая семья – предприниматель» № УП-3777 от 7 июня 2018 года.
3. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан. – Т.: ООО «Норма», 2010 – 352 с.
4. Абдусаломова Н.Б. Управленческий учет. Учебник.-Т.: ТДИУ, 2019.-105 с.
5. Управленческий учет для принятия бизнес-решений, 2-е издание, Колин Друри, 2012. 450.
- 6.. «Норма» 2020