

## **ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ (НА ПРИМЕРЕ ЯРОСЛАВСКОЙ ОБЛАСТИ)**

**С.М. ОДНОКОЛОВ**

*Ярославский государственный университет  
им. П.Г. Демидова*

*e-mail: [dizelsnab@mail.ru](mailto:dizelsnab@mail.ru)*

В статье излагаются теоретические основы управления затратами, уточняется понятийный аппарат на основе систематизации законодательной, научной и методической литературы. Разработана классификация затрат предприятия, показано, что существующие классификационные признаки не позволяют эффективно осуществлять процесс управления. Предложено 6 дополнительных классификационных признаков, разработанных автором. Установлена необходимость эффективного информационного обеспечения процесса управления затратами, приведены основные требования к созданию единой информационной системы. Разработана схема информационных потоков по реализации модели управления затратами. Уточненные и разработанные теоретические аспекты управления затратами позволят промышленным предприятиям целенаправленно мобилизовать финансово-экономический, организационный, производственный и кадровый потенциал для достижения конкурентного преимущества.

Ключевые слова: затраты, управление, предприятие, издержки, расходы, классификационные признаки, информационное обеспечение, информация

Затраты играют важнейшую роль в конкурентоспособности промышленных предприятий, их финансовой мощи и стратегии поведения на рынке. Анализ деятельности российских предприятий за годы радикальных экономических реформ свидетельствует о наличии серьезных проблем, связанных с их управлением.

Управление производственными затратами является наиболее важным объектом управления в рыночных условиях. Это обусловлено тем, что средством развития предприятия служит максимизация получаемой прибыли. Одним из наиболее реальных вариантов увеличения прибыли для предприятия является снижение расходов на производство продукции, которые могут возрастать или снижаться в зависимости от потребления трудовых или материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов.

В хозяйственной практике каждого предприятия при любых экономических условиях управление затратами представляется одной из наиболее трудных задач. Ключевое место при их решении занимает определение таких комплексных проблем как их достаточность, механизм планирования и распределения и расчет оптимального уровня.

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

- исходя из 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;

- определение затрат с позиций логистической теории – 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 богатств<sup>1</sup>.

Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях:

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

- они определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции за определенный период.

- объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, 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.

На сегодняшний день 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 мы рассматриваем это определение 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 наряду с термином «затраты» повсеместно 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 содержание<sup>2</sup>.

Нами установлено, что в понятийном аппарате современной науки отсутствует однозначное определение самих понятий «затраты», «издержки» и «расходы». Данные понятия широко используются применительно и к основной деятельности, и к инвестиционной, и к финансовой, и к социальной. 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.

Если понятие издержек производства обычно употребляют применительно к затратам по их назначению (то есть по статьям калькуляции, что равносильно понятию себестоимости выпущенной продукции и себестоимости незавершенного производства в разрезе калькуляционных статей), то затраты на производство обычно соотносят с затратами по экономическим элементам.

На наш взгляд, в исследовании по управлению затратами правомерно употреблять понятие «затраты на производство» и по их назначению применительно к ним, то есть по статьям калькуляции, так как результатом затрат на производство является законченный продукт, имеющий стоимостную оценку в форме себестоимости выпущенной продукции. В практической деятельности понятие «издержки производства» чаще всего используется в экономическом анализе.

Рассматривая понятия «расходов» и «затрат» для целей бухгалтерского учета и налогообложения можно отметить, что с переходом к определению финансового результата деятельности предприятия как разницы между доходами и расходами, а также в связи с необходимостью гармонизации российских и международных стандартов бухгалтерского учета усилилась потребность в новых подходах к этим понятиям, что нашло отражение в законодательных документах по бухгалтерскому учету, включая Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. и Положениях по ведению бухгалтерского учета и отчетности. С 1 января 2000 г. Введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, которое существенно меняет толкование понятий «расходы», «затраты», «себестоимость». С введением в действие главы 25 Налогового кодекса РФ эти понятия определяются для целей налогообложения, что обуславливает новый подход к порядку их расчета. На практике управление затратами осложняется в связи с тем, что нет однозначного определения понятий «затраты», «расходы», закрепленного в бухгалтерском и налоговом законодательстве:

1. Поскольку определение расходов в НК РФ отсутствует, то предприятиям следует руководствоваться определением, данным в ПБУ 10/99, которое будет использоваться и в дальнейшем изложении проблемы управления затратами.

2. НК РФ отождествляет понятие «расходы» и «затраты». А поскольку в нормативных

---

<sup>2</sup> В. Г. Лебедев. Управление затратами на предприятии. СПб. : Бизнес-пресса, 2004. С. 8.



актах по бухгалтерскому учету отсутствует определение термина «затраты», то можно предположить идентичность этих определений и в практике бухгалтерского учета....».

Таким образом, на наш взгляд, в методологии бухгалтерского и налогового учета до сих пор имеют место отдельные разночтения в определении и содержании понятий, что далеко не всегда дает возможность организациям верно отразить в финансовой отчетности какие-либо виды расходов, возникновение которых обусловлено самой динамикой рыночных отношений. Это обстоятельство, с одной стороны, затрудняет процесс формирования достоверных затрат на производство, что не может не сказаться на финансовом результате деятельности предприятия, а с другой – создает финансовые риски для предприятий с точки зрения налогового законодательства. Поэтому возникает необходимость в уточнении терминов «издержки», «затраты», «расходы». Упорядочение понятийного аппарата, опирающееся, с одной стороны, на содержание международных стандартов отчетности, с другой – на опыт и традиции отечественной экономической школы, будет способствовать:

- более точному определению объектов контроля;
- устранению субъективности при трактовке отдельных фактов хозяйственной деятельности организаций;
- уменьшению финансовых рисков предприятий с точки зрения фискального фактора;
- формированию достоверных сведений о финансовых результатах деятельности организации.

С точки зрения данной работы, на наш взгляд, наиболее целесообразно использовать понятия затрат, издержек и расходов, приведенные в табл. 1.

Таблица 1

#### Основные понятия, используемые в работе

| Понятие  | Определение   |
|----------|---|
| Затраты  | Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов за определенный период, использованных на производство и сбыт продукции, и трансформируются в себестоимость продукции, работ и услуг.   |
| Расходы  | Расходами являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходы отражают уменьшение платежных средств или иного имущества предприятия и отражаются в учете на момент платежа. |
| Выплаты  | Представляют собой фактический расход наличных денежных средств.  |
| Издержки | Реальные или предполагаемые 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. Эти различия обусловлены тремя основными причинами, приведенными на рис. 1.

Некоторые целевые издержки имеют одинаковую оценку с величиной затрат за определенный период при расчете прибылей и убытков во внешнем (финансовом) отчете предприятия (например, материальные затраты, оплата труда персоналу, амортизационные отчисления и прочие затраты).

Понятие расходов уже понятия издержек – оно подразумевает 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.

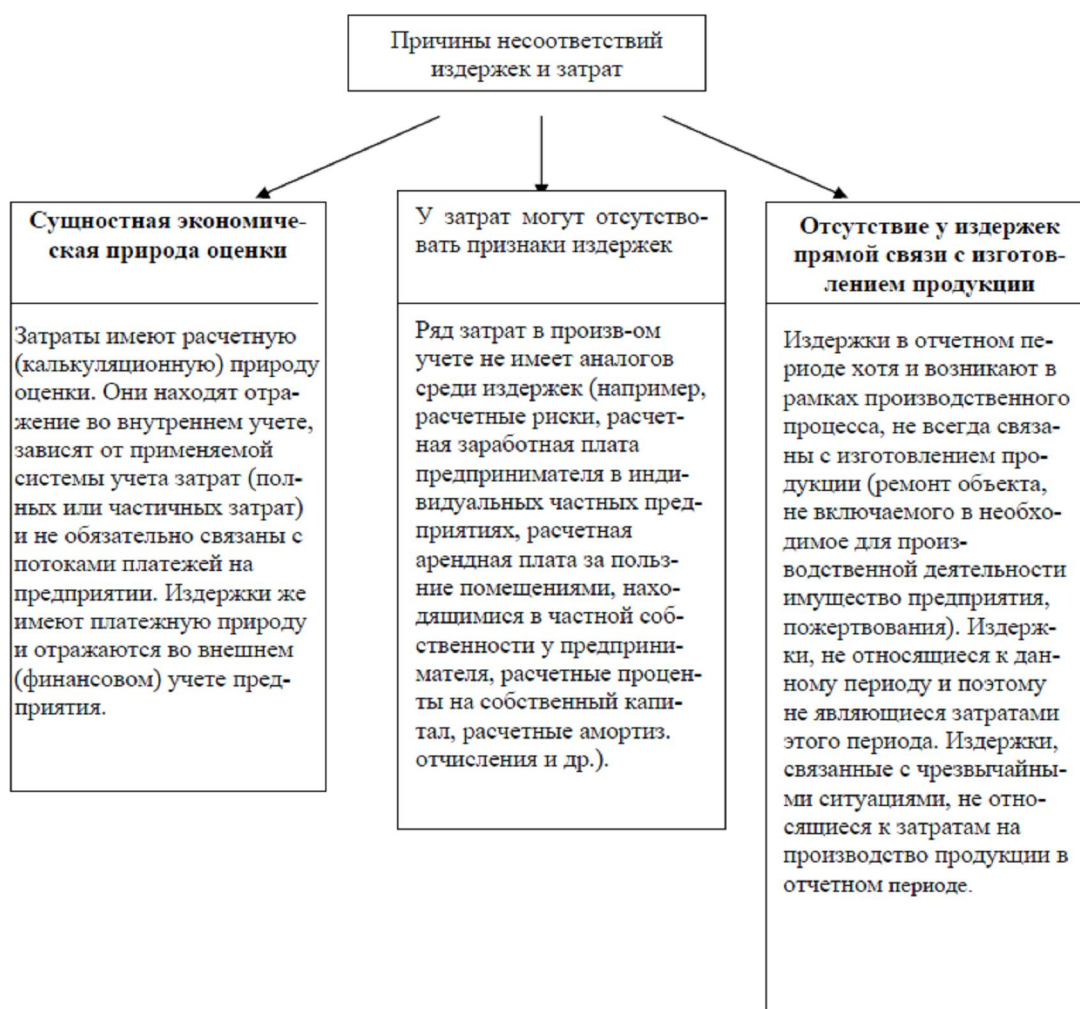


Рис 1. Причины несоответствий издержек и затрат

Один из методов исследования изучаемых объектов – классификация, т.е. разделение на классы на основе определенных общих признаков объектов и закономерных связей между ними. Классификация затрат позволяет выявлять 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 познания объектов. Классификация затрат для целей управления должна отвечать главному требованию – базироваться на признаках, позволяющих дифференцировать затраты для управления затратами в различных аспектах. Она создает предпосылки для 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 логические группы. Это помогает не только лучше прогнозировать и учитывать затраты, но и устанавливать степень их влияния на уровень эффективности производства. Классификация затрат по основным признакам дана в табл. 2.



## Классификация затрат по основным признакам

| Признак классификации (группировки затрат)                             | Элементы классификации   |
|--|--|
| Экономический элемент (однородный вид затрат независимо от назначения) | Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных доходов)<br>Затраты на оплату труда<br>Отчисления на социальные нужды<br>Амортизация<br>Прочие затраты   |
| Калькуляционная статья (цель затрат)                                   | Сырье и материалы<br>Возвратные отходы (вычитаются)<br>Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций<br>Топливо и энергия на технологические цели<br>Заработная плата основных производственных рабочих<br>Дополнительная заработная плата основных производ. рабочих<br>Отчисления на социальные нужды<br>Расходы на подготовку и освоение производства<br>Общепроизводственные расходы<br>Общехозяйственные расходы<br>Потери от брака<br>Прочие производственные расходы<br>Расходы на продажу |
| Зависимость от объема производства                                     | Переменные (зависящие от объема производства и, в свою очередь, подразделяемые на пропорциональные, прогрессивные и регрессивные)<br>Условно-постоянные (не зависящие или мало зависящие от объема производства)<br>Смешанные  |
| Способ включения в себестоимость                                       | Прямые, непосредственно относимые на себестоимость изделия<br>Косвенные, относимые на себестоимость изделий пропорционально базе:<br>- заработной плате основных производственных рабочих;<br>- прямым затратам.   |
| По составу (сложности) затрат  | Простые (одноэлементные), состоящие из одного элемента затрат<br>Комплексные (сложные), состоящие из нескольких элементов затрат   |
| Экономический состав   | Основные<br>Накладные (расходы на организацию производства и управление)   |
| Отношение к процессу производства                                      | Затраты предметов труда<br>Затраты средств труда<br>Затраты живого труда   |
| Участие в процессе производства  | Затраты производственные<br>Затраты на продажу (коммерческие)  |
| По характеру затрат  | Производительные<br>Непроизводительные   |
| Периодичность возникновения  | Единовременные<br>Текущие<br>Периодические   |
| Охват планированием  | Планируемые<br>Не планируемые  |
| Временная определенность   | Фактические (прошлые)<br>Сметные (будущие)   |
| По составу затрат  | Одноэлементные<br>Комплексные  |
| Лимитирование  | Лимитируемые главой 25 ч. II НК РФ<br>Не лимитируемые  |
| По возможности регулирования   | Полностью регулируемые<br>Частично регулируемые<br>Слабо регулируемые<br>Нерегулируемые  |
| Степень готовности продукции   | Затраты на готовую продукцию (работы, услуги)<br>Затраты в незавершенном производстве  |
| Объект управления  | Затраты по операционным и географическим сегментам<br>Затраты в местах их возникновения<br>Затраты в центрах затрат<br>Затраты в центрах ответственности   |
| Отнесение к периоду  | Расходы будущих периодов (отложенные затраты)<br>Зарезервированные затраты   |
| Контролируемость   | Подконтрольные<br>Неподконтрольные   |
| Соответствие нормам и нормативам                                       | Соответствуют<br>Не соответствуют  |

Широко освещенные в отечественной литературе признаки классификации затрат, представленные в табл. 2, 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, на наш взгляд, дополнительно ввести новые признаки классификации, приведенные в табл. 3.

Таблица 3

## Дополнительные признаки классификации затрат, введенные нами

| Признак классификации (группировки затрат) | Элементы классификации  |
|--|---|
| Подверженность изменению                   | Изменяемые<br>Неизменяемые  |
| По отражению в информации                  | Имели место и отражены в информации<br>Имели место, но не отражены в информации<br>Не имели место, но отражены в информации |
| Последствия ранее принятых обязательств    | Обязательные<br>Необязательные  |
| Место формирования                         | Собственные<br>Несобственные  |
| Зависимость от принятого решения           | Принимаемые в расчет<br>Не принимаемые в расчет   |
| Стабильность                               | Неизменяемые длительное время<br>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). Их величина зависит от руководителя. На многих предприятиях категория изменяемых затрат включает в себя большинство статей косвенных производственных затрат. Процессу управления подлежат прежде всего изменяемые затраты (контроль исполнения функций планирования, организации и регулирования).

*Классификация по отражению в 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 место, 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 (например, 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 затрат 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, на наш взгляд, в дальнейшем дифференцировано выделять затраты, обратив особое внимание на собственные затраты, и предназначено для решения следующих задач:

- обеспечение возможности процесса управления экономичностью работы отдельных подразделений (сопоставление полученных результатов и затрат по каждому из них);
- повышение точности и степени детализации калькулирования себестоимости продукции, особенно в сложных, неоднородных производствах, выпускающих большой ассортимент изделий (контроль и управление функциями планирования, регулирования, анализа).



*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 принимаются 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, на наш взгляд, в первую очередь, выступают затраты принимаемыми в расчет, так как данный тип затрат неизбежно возникнет в результате принятия управленческого решения. Затраты не принимаемыми 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).

### **Информационные основы управления затратами.**

В условиях рыночной экономики обеспечение достаточно высокой конкурентоспособности продукции фирмы, работающей на данном сегменте, невозможно без эффективно функционирующей системы управления затратами. Вместе с тем адекватное рынку управление как затратами, так и всеми сторонами деятельности предприятия должно базироваться на соответствующей внешней и внутренней информации. Если в качестве внешней информации с позиции конкретного предприятия можно рассматривать данные экспертных опросов, статистические исследования конъюнктуры рынка, сложившегося уровня цен и т.д., то внутренняя информация находится в ведении самого предприятия, формируется и анализируется в существующих системах учета. В целом управление затратами предприятия можно характеризовать как интенсивный информационный процесс, требующий детального анализа всего комплекса используемых данных.

По нашему мнению, на предприятии возникает необходимость создания единой информационной системы, которая должна удовлетворять следующим требованиям:

1. Адаптивность по отношению к профилю деятельности предприятия любой формы собственности.
2. Наличие достаточного количества параметров, позволяющих настроить систему под специфические особенности хозяйственной, финансовой и производственной деятельности организации-пользователя.
3. Модульность - автономное использование отдельных частей системы и четкое разграничение оперативно-управленческих задач, при полной их интеграции на уровне единой базы данных.
4. Охват всего спектра типовых производственно-экономических функций.
5. Соблюдение единообразного для всех решаемых задач пользовательского интерфейса.
6. Предоставление пользователям простого инструментария для самостоятельного развития системы.
7. Поддержка распределенных баз данных для обеспечения информационного взаимодействия многоофисных корпораций и территориально удаленных филиалов, подразделений.
8. Использование решений, не требующих длительной специальной подготовки системных администраторов, отвечающих за эксплуатацию системы.
9. Обеспечение надежной защиты коммерческой информации фирмы. Схема информационных потоков по реализации модели управления затратами представлена на рис. 2.

На сегодняшний день, в условиях развития рыночных отношений и конкурентной борьбы проблема управления затратами актуальна практически для любого предприятия независимо от юридического статуса, размера и финансового состояния. Успех деятельности предприятий промышленности, в свою очередь, в значительной степени зависит от того, как решается вопрос управления затратами, имеющими место в процессе производства и реализации продукции.



Рис 2. Схема информационных потоков по реализации модели управления затратами

В результате проведенного исследования нами рассмотрены теоретические основы затрат на уровне предприятия, приведена разработанная классификация затрат по двадцати шести системообразующим признакам, в том числе по шести, разработанным нами. Исследованы различные подходы к трактованию понятий «затраты», «расходы», «издержки», показано различие между данными понятиями с законодательной, теоретической и практической точек зрения. В работе представлена, разработанная нами, информационная база управления затратами на промышленных предприятиях, предложена схема информационных потоков по реализации модели информационного обеспечения управления затратами и рассмотрены основные этапы ее реализации.

Исходя из целей развития экономики промышленности, главной задачи, стоящей перед теоретиками и практиками этой отрасли на сегодняшний день, мы пытались переосмыслить традиционные подходы к управлению затратами, отдельных функций и подсистем управления, с учетом российских рыночных условий, тенденций развития мировой экономики, отечественного и международного опыта в этой области. Обобщение и систематизация научных результатов исследования позволит осуществить их внедрение на практике.





## **INSTITUTIONAL BASICS OF COST MANAGEMENT FOR INDUSTRIAL ENTERPRISES (FOR EXAMPLE YAROSLAVSKAY AREA)**

**S.M. ODNOKOLOV**

*Yaroslavl State University  
named after P. G. Demidov*

*e-mail: [dize@snab@mail.ru](mailto:dize@snab@mail.ru)*

The article states the theoretical basics of cost management, specifies terminology by systemizing legislative, scientific and methodological literature. A classification of an enterprise's costs was developed and it has shown that existing classification characteristics do not allow realizing the management process effectively. Therefore the author proposes 6 additional classification characteristics, developed by himself. The work establishes a necessity to have effective dataware of cost management process and lists main requirements to the creation of the unified information system. The scheme of information flows to realize the cost management model is developed. The specified and developed theoretical aspects of management will allow industrial enterprises to mobilize purposefully financial, economic, organizational, manufacturing and personnel potential for achieving competition advantages.

Key words: costs, management, enterprise, expenditures, charges, classification characteristics, dataware, information.