

УДК 334.716:330.44

ПОДХОДЫ К УПРАВЛЕНИЮ ЗАТРАТАМИ В КОНТЕКСТЕ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

Макарова Л.М., Родина Е.Е.

ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», Саранск, Россия, 430005, Саранск, ул. Большевикская, 68, e-mail: erodina@mail.ru

Авторами определены основные подходы к управлению затратами в контексте концепции устойчивого развития организации. В статье определены приоритетные направления развития систем управления затратами. Управление затратами в условиях реализации концепции устойчивого развития способствует созданию условий гибкого реагирования на изменение внешней и внутренней среды предприятия, а также росту экономической эффективности работы предприятия. Для управления затратами в контексте концепции устойчивого развития необходима постоянная работа по разработке и внедрению на основе интеграции перспективных методов в действующую практику. Это позволит точнее оценить влияние конструктивных особенностей продукции(товаров, работ, услуг) на последующие затраты, на уровень удовлетворения требования потребителей, а также на реализацию основной цели управления затратами на любом предприятии – повышение эффективности функционирования предприятия.

Ключевые слова: устойчивое развитие, затраты, управление затратами, методы, концептуальные подходы.

APPROACHES TO COST MANAGEMENT WITHIN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

Makarova L.M., Rodina E.E.

Ogarev Mordovia state university, Saransk, Russia (430005, Saransk, street Bolshevistskaya, 68), e-mail: erodina@mail.ru

The authors determined the main approaches to cost management in the context of sustainable development organization. The paper defines the priorities for the development of systems management costs. Cost management under the concept of sustainable development helps to create conditions to respond flexibly to changes in the external and internal environment, as well as the growth of the economic efficiency of enterprises. To control costs in the context of sustainable development requires constant work to develop and implement based on the integration of advanced methods in current practice. This will allow more accurate assessment of the impact of the design features of goods (works, services) on the follow-up costs, the level of satisfaction of customer requirements, as well as for the implementation of the main objectives of cost management in any enterprise - improving the functioning of the enterprise.

Keywords: sustainable development, costs, cost management, methods, conceptual approaches.

Устойчивое развитие как концепция получила развитие в 70-х годах XX века, когда пришло осознание того, что своей бурной деятельностью в погоне за экономическим ростом любой ценой нанесен огромный вред природе, своей среде обитания.

Определение понятия «устойчивое развитие» впервые прозвучало в докладе «Наше общее будущее», представленном в 1987 г. Всемирной комиссией ООН по окружающей среде и развитию под руководством Гру Харлем Брунтланд. В докладе отмечалось, что устойчивое развитие должно стать основополагающим элементом в глобальной стратегии изменений. Оно было определено как развитие, которое удовлетворяет потребности настоящего, не подрывая способности будущих поколений удовлетворять свои потребности... Исследования российских и зарубежных авторов позволяют выделить три важнейшие составляющие концепции устойчивого развития не только мирового

сообщества, но и промышленного предприятия: экономическую, экологическую и социальную[1].

В России были изданы Указ Президента РФ от 1 апреля 1996 г. N 440 «О Концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию» и Постановление Правительства РФ от 8 мая 1996 г. N 559 «О разработке проекта государственной стратегии устойчивого развития Российской Федерации». В них отмечалось, что важная роль в последовательном переходе Российской Федерации к устойчивому развитию принадлежит промышленным предприятиям, которые на основе массового внедрения энерго- и ресурсосберегающих технологий и целенаправленных изменений должны обеспечить их реализацию. Как отмечают многие ученые, «сложно не заметить значительную дистанцию между теоретическими разными мнениями об устойчивом развитии и конкретной практикой, между провозглашенными намерениями и стремлением отстоять свою выгоду». В апреле 2014 года прошла международная конференция «Образование через всю жизнь для устойчивого развития» при поддержке программы Жана Моне (программа «Обучение в течение всей жизни», Агентство по образованию, аудиовизуальным средствам и культуре Европейской комиссии), в рамках которой проводилось исследование. Одним из актуальных вопросов для промышленных предприятий стало управление затратами промышленного предприятия в контексте концепции устойчивого развития. Вопросы управления затратами промышленного предприятия содержатся в трудах ученых (отечественных Балабанова И.Т., Бланка И.А., Врублевского Н.Д., Ефимовой О.В., Ковалева В.В., Николаевой С.А., Паляя В.Ф., Самочкина В.Н., Стояновой Е.С., Шеремета А.Д., Виханского О.С., Глухова В.В., Девяткина С.В., Ершова В.В., Каптейна Ю.Н., Юзова О.В. и др. и зарубежных ученых Бернштейна Л.А., Брейли Р., Бриггема Ю., Ван Хорна Дж.К., Друри К., Майерса С., Модильяни Ф., Миллера М., Сигела Дж.Г., Сно К.К., Томпсона А.А., Хана Д., Чейза Р.Б., Шима Дж.К., Портера М. и др.)[6]. В месте с тем ученые не уделяли в своих работах достаточного внимания исследованию управления затратами промышленного предприятия в контексте концепции устойчивого развития.

По нашему мнению подходы к управлению затратами в рамках концепции устойчивого развития должны включать решение таких бизнес-задач[4,5,6], как планирование развития компании, формирование продуктовой стратегии, оценка факторов рентабельности, выбор заказов в условиях ограниченного предложения ресурсов, оценка производственных запасов, калькуляция, распределение и минимизация затрат при выпуске продукции и т.д. Необходимость решения вышперечисленных задач позволяет определить приоритетные направления реализации процесса управления затратами:

– управление затратами является основным внутренним процессом, позволяющим

выявить и закрепить позитивные тенденции устойчивого развития;

- выделение затрат в разрезе функциональных сфер деятельности концентрирует на выявлении приоритетов в каждой из них;
- расчет затрат по содержанию подразделений оптимизирует их структуру и выявляет целесообразный функционал задач;
- комплексный подход к исчислению затрат на единицу продукции (работ, услуг) на этапах планирования и производства позволяет совершенствовать структуру производственного процесса;
- накопление информационной составляющей оценки затрат при выборе и принятии хозяйственных решений на разных стадиях жизненного цикла продукции формирует систему перспективных решений;
- совершенствование применяемых средств измерения и контроля в функциональных аналитических разрезах повышает возможности проведения многомерного анализа затрат поведения в разных экономических условиях;
- постоянный поиск резервов снижения затрат при конструкторской, технической и технологической подготовке производства, а также непосредственно в процессе ее выпуска создает необходимый временной задел для стратегического бизнес-планирования;
- создание и применение новых технологий нормирования затрат и проектирования производственных и иных видов деятельности предприятия определяет инновационную направленность управления.

Рассмотрение указанных задач в комплексе способствует созданию условий гибкого реагирования на изменение внешней и внутренней среды предприятия, а также росту экономической эффективности работы предприятия для обеспечения устойчивого развития.

Развитие указанных задач ведущие экономисты и практики рассматривают с разных точек зрения.

Так, например, заслуживает внимания ряд методов управления затратами, приводимых в работе Хауке Бреде «Современные методы управления издержками на швейцарских предприятиях»: метод запланированных затрат, метод определения затрат по процессам, управление затратами на базе жизненного цикла продукции, на базе сравнения с лучшими показателями конкурентов, стратегическое управление затратами [5].

В США, Западной Европе и Японии распространен метод калькуляции затрат на основе видов деятельности (active based costing, ABC), предполагающий интеграцию производственного и бухгалтерского учета для поэтапного включения накладных расходов, определения их целесообразности и необходимости регулирования при проектировании и выпуске посредством реализации процедур калькулирования себестоимости продукции,

работ услуг. Разработчики данного метода предполагают, что совокупные расходы зависят не только от объема производства, но и от сложности производственного процесса, его организации и ассортимента продукции. Поэтому калькуляционные процедуры выстраиваются следующим образом[4,5,6]:

- 1) определяются факторы, формирующие затраты;
- 2) ресурсы группируются по центрам затрат (местам их потребления) и только потом – по видам продукции;
- 3) распределение накладных расходов осуществляется на основании различных базовых показателей (специально устанавливаемых и контролируемых в процессе производства) и производных формул списания бизнес-процессов.

Однако данный метод имеет существенные ограничения в использовании, поскольку в хозяйственной практике предприятия приходится решать различные задачи, которые во многом обусловлены спецификой конкретного предприятия. И поэтому их невозможно одновременно выявить в полном объеме в процессе планирования, учета и контроля, можно лишь ориентировать на основные задачи, тенденции, проблемы компании и направить систему на их решение.

Одним из перспективных методов для внедрения в практику управления затратами является кайзен-костинг (kaizen costing в переводе с японского "усовершенствование маленькими шагами"). Основной его принцип заключается в проведении расчета себестоимости с целью непрерывного совершенствования как методологии расчета, так и производственных улучшений выпуска продукции. Кайзен-костинг является мощным инструментом управления затратами, который применяется на стадии производства и сбыта для обеспечения целевого уровня рентабельности отдельных видов продукции и, как следствие, предприятия в целом.

Система кайзен вобрала в себя большинство опробованных ведущими предприятиями разных стран современных методик и систем управления, в первую очередь, ориентированных на важнейшие приоритеты экономики: удовлетворение конкретных нужд потребителя, жесткий контроль качества для по снижения количества дефектов, внедрение в производственный процесс автоматизированных и роботизированных технологий, стимулирование творческой инициативы работников на разных стадиях производственного цикла, управление производительностью, применение концепции «точно в срок» к максимально возможному числу операций. Использование методики кайзен-костинг целесообразно на следующих уровнях:

- предприятия, помогая выявить способы более эффективного выполнения бизнес-процессов в сферах производства, обслуживания, сбыта и т.д., обеспечивая снижение

основных и накладных расходов;

– продукции, где осуществляется поиск способов и путей снижения себестоимости изготавливаемой продукции или ее отдельных составляющих.

В первом случае кайзен-костинг реализуется технологиями бюджетного процесса, в котором устанавливается целевая величина роста прибыли через целевые суммы сокращения затрат в разрезе необходимых уровней аналитики. Применение данной методики в отношении бизнес-процессов нацелено на поиск более эффективных вариантов из реализации и, как следствие, снижения затрат за счет традиционных составляющих себестоимости (количества и стоимости материалов, продолжительности технологических процессов обработки и т.д.). Применение кайзен-костинг для непроизводственных бизнес-процессов предприятия нацелено на выявление направлений снижения накладных расходов на основе более четкого их планирования в увязке с целевыми показателями, а также детального анализа указанных затрат. Значительный эффект дает в этом процессе совместное использование кайзен-костинг и методики учета затрат и результатов по видам деятельности (ABC системы).

Методы кайзен-костинг имеют высокий уровень эффекта при применении их к формированию продуктовой стратегии и ее изменению в следующих случаях:

1. Превышения целевого уровня затрат по новой продукции, т.к. для ускорения проектировочных, технологических и пуско-наладочных работ при освоении выпуска новой продукции в большинстве случаев большой объём процедур по сокращению затрат перекладывают на стадию производства. Например, анализ потребительской ценности для снижения затрат позволит пересмотреть дизайн изделия при сохранении функциональных возможностей.
2. Снижения рентабельности выпускаемой продукции для выявления узких мест выпуска, повышающих оптимальный размер затрат до сверхнормативного.
3. Поиска способов снижения затрат по отдельным компонентам выпускаемой продукции, посредством анализа затрат, занимающих наибольший удельный вес в себестоимости продукции.

Ведущими направлениями кайзен-костинга можно считать планирование, измерение, контроль и анализ затрат по обеспечению качества продукта, поскольку увеличение затрат по контролю (по оценке качества) способствует улучшению качества продукта для потребителя в процессе эксплуатации, росту продаж, с одной стороны, а с другой – приводит к уменьшению затрат за счет максимально быстрого эффективного выявления и устранения последствий внутреннего и внешнего брака.

Значительных успехов в системе управления затратами удалось достичь за счет

развитие и реализации интеграционных процессов следующих систем управления затратами, а именно целевого калькулирования (методика Target Costing) и ABC-калькулирования себестоимости продукции.

Таргет-костинг – это концепция управления затратами, ориентированная на разработку и реализацию стратегии снижения затрат на этапе планирования производства нового продукта, предварительного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости, исходя из потенциальных и реальных условий и требований потребителей на рынке. В этих условиях управление затратами реализуется как система планирования, контроля и анализа создания экономической стоимости на отдельных этапах жизненного цикла продукции, с последующим выделением краткосрочных и долгосрочных тенденций оптимизации затрат на каждом из них.

На стадии планирования и разработки продукта определяются конструкторские, потребительские и технологические особенности продукта, которые позволяют обеспечить целевой уровень необходимых затрат для достижения соответствующей приемлемой величины прибыли на основе трендовых методик анализа развития уровня рыночных цен, прогнозных объемов продаж и функциональных возможностей сегмента рынка аналогичных продуктов конкурентов.

На следующих стадиях жизненного цикла продукта реализуется задача калькулирования себестоимости непрерывно улучшающейся продукции, которая призвана выявить внутренние и внешние резервы снижения затрат на стадиях производства и сбыта выпускаемой продукции.

Целевое калькулирование себестоимости продукта проводится на основе осуществления управленческих технологий по трем стратегическим направлениям конкурентной борьбы для любого изделия:

- 1) функциональные возможности;
- 2) качество;
- 3) себестоимость/цена.

Принципы системы таргет-костинг реализуются на производственных предприятиях инновационной направленности, постоянно разрабатывающих новые модели и виды продукции, либо постоянно совершенствующие имеющиеся. Таргет-костинг использует до 80% крупных японских компаний (Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Cannon, NEC, Olympus, Komatsu и многие другие), а также значительная часть известных американских и европейских компаний (Daimler/Chrysler, ITT Automotive, Caterpillar, Procter & Gamble и др.), которые добиваются высокого качества и рентабельности продукции.

Основополагающая идея концепции таргет-костинг проста и революционна

одновременно. Японские менеджеры просто «перевернули» традиционную формулу ценообразования: Себестоимость + Прибыль = Цена, которая в концепции таргет-костинг трансформировалась в равенство Цена – Прибыль = Себестоимость.

Определение целевой себестоимости изделия (услуги) в ее математическом виде представляет следующий расчет: величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены.

Именно такое решение позволило получить эффективный инструмент превентивного контроля и экономии затрат, начиная со стадии проектирования, на которой выявляются потребительские предпочтения, необходимый функционал, подходы к дизайну и другие характеристики будущего продукта у потенциальных покупателей, а главное, выявляются покупательские реакции на предлагаемые изменения цен на продукт. После проведения масштабных маркетинговых исследований и определения границы приемлемых цен осуществляется прогнозирование необходимого размера прибыли для устойчивого развития предприятия, в таких условиях расчёт себестоимости изделия меняет траекторию движения: от общей целевой величины осуществляется ее детализация по целесообразным стадиям бизнес-процессов продажи, выпуска, снабжения.

Таким образом, все сотрудники предприятия – от проектировщиков, инженеров, менеджеров разного уровня до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее рассчитанной целевой себестоимости.

Методика целевого калькулирования себестоимости продукции ориентирована на поиск резервов снижения прямых затрат. Однако интеграция этой методики и системы учета затрат по видам (система АВС) в рамках системы управления затратами позволяет расширить возможности выявления резервов снижения себестоимости во всех сферах управления предприятием, а не только производственной.

Система учета затрат по видам (система АВС) предполагает, что все расходы могут быть сгруппированы и подвергнуты процедурам планирования, контроля и анализа по определенному виду деятельности компании.

Система АВС реализует следующие принципиальные установки:

1. В центре внимания — виды деятельности, в отношении которых собирается информация о затратах, предоставляемая в дальнейшем менеджерам.
2. Объектом калькулирования выступает основной результатный признак конкретного вида деятельности.
3. Затраты определяются не только как использование ресурса, но и как временный отток капитала.
4. Себестоимость конкретного вида деятельности включает стоимость использованных

внутренних и внешних ресурсов, имеющих конкретную стоимостную оценку.

5. При принятии решений в области управления затратами ключевым является индивидуальное соотношение «затраты-доходы» (cost-benefit test) по продукту для обоснования альтернатив.

Использование приемов ABC в управлении затратами позволяет выявить их природу и увязать затраты с операциями, которые добавляют и не добавляют ценность продукту, а также приоритетные направления поиска и реализации разного вида улучшений. Проведение анализа доходности продукта и/или прибыльности клиента, с помощью метода ABC, который позволяет улучшить эффективность и уменьшить затраты, не снижая потребительскую ценность предлагаемой линейки продуктов.

Для управления затратами в контексте концепции устойчивого развития необходима постоянная работа по разработке и внедрению на основе интеграции перспективных методов в действующую практику. Это позволит точнее оценить влияние конструктивных особенностей продукции(товаров, работ, услуг) на последующие затраты, а также на уровень удовлетворения требования потребителей. Все вышеперечисленное направлено на реализацию основной цели управления затратами на любом предприятии – повышение эффективности функционирования предприятия.

Список литературы

1. Гуськова Н.Д. Устойчивое развитие: от теории к практике / Н.Д. Гуськова //Образование через всю жизнь для устойчивого развития: материалы Междунар. конф. – Саранск: Изд-во Мордов. ун-та, 2014. – с.24–31.
2. Гуськова Н.Д. Интеграция концепций всеобщего управления качеством и контроллинга /Гуськова Н.Д., Салимова Т.А., Фалько С.Г., Родина Е.Е. – М.: Контроллинг. – №3 (36). – 2010 – с.74–79.
3. Гуськова Н.Д. Принципы интеграции контроллинга и менеджмент качества/ Гуськова Н.Д., Родина Е.Е., Мамаев Д.Е. // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 6; URL: <http://www.science-education.ru/120-15431>
4. Макарова Л. М. Учет затрат в условиях реализации принципов бережливого производства / Макарова Л. М., Родина Е. Е.// Научное обозрение, 2014.-№9.- С.56-60
5. Основы бережливого производства (учебное пособие) /Лапшин В.С., Федоськина Е.А., Ляманова Е.А., Родин Д.В., Родина Е.Е., Филиппова И.В. – Саранск: Изд-во Мордов. ун-та, 2011 – 160 с.
6. Родина Е.Е. Интеграция систем учета затрат. Современные тенденции в экономике и

управлении: новый взгляд. 1 Международная научно-практическая конференция, 21 апреля 2010 г./Е.Е.Родина. – Новосибирск: изд-во «СИБПРИНТ», 2010 – с. 298–303.

Рецензенты:

Колесник Н.Ф., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П.Огарева», г. Саранск;

Осодоева О.А., д.э.н., зав. кафедрой «Экономическая теория, национальная и мировая экономика», ФГБОУ ВПО «Восточно-сибирский государственный университет технологий и управления», г. Улан-Удэ.