

ми. Во-первых, текстовая связь существенно снижает стоимость передачи информации: пользователь платит только за реально переданную информацию, а не за то время, в течение которого он был подключен к каналу связи. Во-вторых, текстовая информация позволяет интегрировать систему “Евтелтракс” в компьютеризованную систему управления транспортным процессом с перспективой создания единого информационного пространства в этой сфере. Такое пространство выведет перевозочный бизнес на новый, более высокий уровень функционирования, который и сможет стать гарантом удовлетворения растущего спроса на транспортные услуги. Повышение качества управления перевозками укрепит позиции отечественных автотранспортных предприятий на рынке транспортных услуг, будет способствовать их финансовому благополучию.

В заключение следует отметить, что приведенный нами передовой опыт использования систем управления транспортным процессом в определенной мере преждевременен для прямого наложения на условия хозяйствования белорусских перевозчиков. Более того, эти условия, характеризующиеся малочисленностью отечественных международных перевозчиков, их ориентацией на договорных клиентов, вынужденным использованием факторинга в расчетах с ними, низким уровнем компьютерной грамотности участников транспортного процесса, пока еще мало располагают к серьезному информационному реформированию отрасли.

В то же время изучение опыта, его популяризация видятся нам своевременными. Как показывает жизнь, внедрению любых новшеств, ноу-хау, передовых технологий предшествует проникновение в их суть, осознание их преимуществ, их теоретическая “примерка” к нуждам потенциальных пользователей и постепенная адаптация к реально сложившимся условиям их функционирования.

Литература

- Александров Н.* Какая связь нужна автоперевозчику // Автоперевозчик. 2002. № 2. С. 66–67.
Вдовенко В. GPS-координаты в GSM-формате // Автоперевозчик. 2002. № 4. С. 38–39.
Дедунович М.А. Космическое оружие в конкурентной борьбе // Компас экспедитора и перевозчика. 2001. № 2. С. 53–55.
Колосов С., Павлиенко Р. Спутниковые системы связи и навигации // Автоперевозчик. 2001. № 1. С. 62–63.
Николаев А. Управление перевозками: все системы хороши? // Автоперевозчик. 2002. № 3. С. 70–71.
Романова В. Единая транспортная система в сети “Интернет” // Компас экспедитора и перевозчика. 2002. № 3. С. 44–45.

Н.В. БОКША

УПРАВЛЕНИЕ ИЗДЕРЖКАМИ В УСЛОВИЯХ НЕСТАБИЛЬНОЙ КОНЪЮНКТУРЫ

Рыночные преобразования экономики Беларуси требуют ориентации предприятий на долговременное функционирование в постоянно изменяющихся условиях. С учетом этого главной целью современных отечественных предприятий является устойчивое повышение эффективности, укрепление конкурентного положения на рынке.

Белорусские предприятия вступили в конкурентную борьбу, имея неоптимальную, с точки зрения рынка, организационную структуру; затратные техноло-

гии; недостаточно развитую систему контроля качества; нехватку регулирующих рыночное поведение управленческих кадров.

В таких условиях предприятия выбирают стратегию текущего приспособления. Главной целью производства становится выживание. Эта вынужденная стратегия объясняется еще и наличием значительной доли убыточных предприятий в национальной экономике (около 1/3, хотя удельный вес их уменьшается). Финансовое состояние предприятий требует обратить пристальное внимание на процесс формирования и управления издержками. Причем, если в условиях рыночной экономики доходы во многом определяет конъюнктура рынка, то издержки напрямую зависят от деятельности предприятий. При этом усиливается роль управления издержками, чтобы сохранить жизнеспособность хозяйствующих субъектов и повысить их конкурентный статус.

Под управлением издержками следует понимать непрерывный процесс их учета, анализа, планирования, прогнозирования и контроля, конечным результатом которого является выработка управленческих решений, направленных на оптимизацию издержек и их снижение.

Управление издержками в отличие от управления другими финансовыми потоками — более сложный процесс с точки зрения организационного и методического обеспечения. Речь идет о практических трудностях при диагностировании резервов и комплексном управлении снижением издержек в условиях нестабильной внешней конъюнктуры. При этом основное число управленческих решений, направленных на снижение издержек, связано с необходимостью осуществления большого количества единовременных издержек, упреждающих отдачу. Кроме того, существует недостаточная взаимосвязь между управлением издержками и другими направлениями деятельности предприятия, низкая эффективность, ограниченная приемлемость современного зарубежного методического инструментария на фоне недостатков отечественного. Последнее обусловлено тем, что структура, философия, логика моделей управления, приемлемых для белорусского предприятия, является производной целей, возможностей предприятия, ценностных представлений его менеджеров, существенно отличающихся от западных.

Финансовые методы, традиционно используемые в рамках отечественной практики управления издержками, не предполагают персонального, интерактивного характера воздействия, описывают в основном статические состояния, не сопряжены с управлением другими финансовыми потоками. Управление издержками зачастую сводится к рассмотрению только текущих издержек, выработке несистемных решений, неадаптированных к высокой вариабельности внешней среды.

В связи с этим необходимо рассматривать издержки как объект управления с позиций системного анализа, что позволит выделить ранее неакцентированные характеристики и скорректировать классическое определение издержек с учетом их современной природы (рис. 1).

Традиционный подход к определению свойств издержек	Предлагаемый подход к определению свойств издержек
Совокупность потребленных ресурсов всех видов	Возникновение в рамках логистической цепи
Текущий характер	Совокупный характер
Отношение к периоду возникновения	Долговременный период анализа
Реальные	Альтернативные
Зависимость от объема	Зависимость от времени
	Взаимовлияние со стратегическими целями

Рис 1. Основные характеристики издержек

Корректное определение издержек должно учитывать следующие особенности.

1. *Совокупный характер издержек и (в силу этого) их капиталобразующее значение.*

2. *Долгосрочный период анализа издержек из-за запаздывания их фиксации и динамического характера объекта.* Действительно, для большинства бухгалтерских данных некоторые понесенные издержки в соответствии с правилами учета фиксируются в момент оплаты либо, наоборот, по принципу обязательного начисления, что часто не соответствует экономической природе явлений. Период для бухгалтерских целей отличается от экономического периода (финансовый год, как правило, длиннее, чем краткосрочный период традиционной теории). Распределение амортизации активов в течение периода их существования обычно проводится с учетом требований налогового законодательства, а не в соответствии с экономическими критериями, реальными издержками.

3. *Учет альтернативных (вмененных) издержек как компоненты общих издержек.* Ограниченность ресурсов предполагает имманентность предпочтения конечного варианта распределения ресурсов. Поэтому издержки, не фиксируемые учетом, но серьезно влияющие на принятие управленческого решения, существуют априори. Игнорирование учетом такой компоненты издержек влияет на реальную область возможных управленческих решений.

4. *Рассмотрение издержек и стратегических целевых установок предприятия как взаимосвязанных категорий.* Анализ издержек традиционно описывается как оценка финансового влияния альтернативных управленческих решений, направленных на краткосрочные выгоды. Глубокое понимание структуры издержек может использоваться для разработки обобщенной стратегии, предполагающей достижение устойчивого преимущества над конкурентами. В свою очередь избранные стратегии серьезным образом предопределяют объем и структуру производимых расходов.

5. *Поглощение любых видов издержек, связанных с привлечением всех факторов производства.* При анализе, планировании и управлении совокупными издержками должен учитываться еще один не менее важный ресурс — время.

С учетом данных замечаний можно привести определение издержек с позиций системного анализа. Издержки — это экономическая категория и базовый экономический показатель, выражающие экономические отношения по целенаправленному переводу социально-экономической системы — предприятия из одного состояния в другое и отражающие величину всех факторов, оптимально примененных для исполнения основных задач.

Предполагаемое преломление содержания издержек диктует и новые подходы к управлению ими. Изменение существенных аспектов управления издержками предприятия в контексте предложенного подхода представлено на рис. 2.

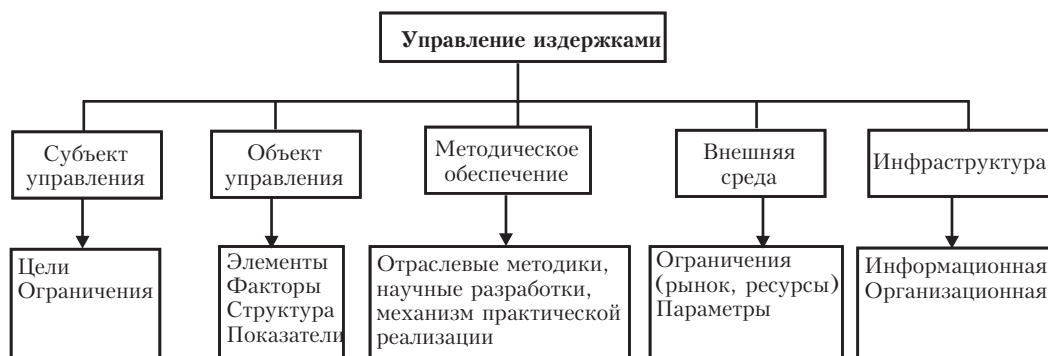


Рис. 2. Основные составляющие управления издержками

Можно сформулировать противоречия и принципы в системе управления издержками:

- необходимость находить эффективное сочетание плановых и рыночных, распорядительных и экономических методов регулирования хозяйственной деятельности;
- возможность реально отражать издержки. Выгодное с точки зрения предприятия завышение бухгалтерских издержек по сравнению с фактическими с по-

мощью традиционного метода учета уступает место комплексному системному учету совокупных издержек, учитывающих рыночную конъюнктуру;

- оптимизация структуры издержек. Чрезмерная детализация сведений об издержках резко удорожает процесс сбора информации, нацеленной на эффективные управленческие решения;

- оптимизация издержек с учетом того, что при изменении какого-либо фактора уровни различных видов издержек изменяются в противоположных направлениях.

Для обеспечения эффективного управления в современных условиях необходимо выполнить следующие общие требования: интегрированность с общей системой управления предприятием; комплексный характер формирования управленческих решений; высокий динамизм управления; многовариантность подходов к разработке отдельных управленческих решений; ориентированность на стратегические цели развития предприятия.

Не менее важным для осуществления полноценного управления, но менее разработанным является вопрос формирования эффективного инструментария управления издержками, при выборе которого требуется гармонизировать потребности управления и возможности, предоставляемые имеющимся инструментарием. Для обеспечения правильного выбора методов управления необходимо определить содержательное наполнение, критический анализ существующих методов управления, нормативной базы, обобщить опыт, накопленный в отечественной и зарубежной практике. В результате этого могут быть сформулированы основные требования к современным методам управления издержками.

1. Должно быть обеспечено полноценное и оперативное планирование, анализ и регулирование движения факторов производства с целью снижения непроизводительных издержек.

2. Методы могут быть применимы в условиях нестабильной конъюнктуры и сложной иерархичности системы управления издержками.

3. Методы можно использовать для различных диапазонов временного анализа.

Рассмотрим соответствие указанным требованиям существующих методов управления издержками. Зарубежные и отечественные ученые уделяют большое внимание лишь методам учета издержек и калькулирования себестоимости продукции. Методы управления издержками как правило не выделяются в отдельные классы, так как идентифицируются с соответствующими методами учета издержек.

Теорией предлагаются такие методы учета и управления издержками, как “директ-костинг”, управленческий учет (предполагающий учет по центрам ответственности), контроллинг, стратегическое управление издержками.

Проанализируем перечисленные методы.

Применяя систему “директ-костинг” (в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость в составе только прямых или только переменных расходов), можно оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, издержками, выручкой, прибылью, маржинальным доходом, рассчитывать и выбирать различные комбинации цены на товар и объемов его реализации, оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции при наличии узких мест, определять оптимальный размер партии или серии деталей (продуктов), выбирать и заменять оборудование. К недостаткам относятся: неперсональный характер учета, невнимание к нефинансовым критериям, трудность в практической оценке резервов снижения издержек. Изучению системы “директ-костинг” уделили внимание такие отечественные авторы, как Д.А. Панков, Е.Н. Ладутько, А.П. Михалкевич и др. В отечественной практике реализовать этот метод достаточно сложно, поскольку действующее бухгалтерское законодательство в Республике Беларусь закрепляет принципы полного калькулирования себестоимости (только для малых предприятий допустимо списание общехозяйственных расходов как условно-постоянных). Однако использование системы “директ-костинг” в Беларуси представляется весьма продуктив-

ным, поскольку она актуальна в условиях неустойчивого состояния рынка ресурсов и рынка сбыта продукции.

Метод “стандарт-кост” применяется при массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции, состоящей из большого количества деталей и узлов. Суть его состоит в одновременном исчислении издержек по местам возникновения и видам в двух стоимостных оценках — фактической и нормативной. Рассчитанная таким образом стандартная себестоимость является не только отправной точкой для последующего выявления и анализа отклонений, но и помогает построить бюджет, оценить его выполнение, подсчитать фактическую себестоимость продукции, оцениваемую как сумма стандартной себестоимости и возникших отклонений. К недостаткам этой системы относятся: трудоемкость, связанная с расчетом и постоянным пересмотром обоснованных норм; отсутствие увязки со стратегическим управлением; сложный механизм реализации управленческого воздействия.

В настоящее время предназначение и функции управленческого учета являются предметом дискуссий исследователей. Одни трактуют его как сложную систему внутреннего управления экономикой предприятия; другие — как “квазинауку”, цели, задачи и методы которой непонятны; третьи — как нечто искусственное и надуманное, неоправданно подменяющее ранее устоявшиеся понятия “производственный учет издержек” и “калькулирование себестоимости”. Теоретик управленческого учета Ч. Хорнгрен, рассуждая о его индивидуальности, выделил ряд принципиальных различий между управленческим и финансовым учетом — круг пользователей, степень регламентации, отражаемый временной диапазон, сроки и формы представления результатов учета, измерители. Действительно, управленческому учету, по мнению таких авторов, как Т.П. Шишкова, А.Х. Раметов, В.Б. Ивашкевич, свойственно прогнозирование, нормирование, планирование производственных издержек, доходов и результатов деятельности по направлениям, сегментам, центрам ответственности; планирование и учет издержек на капитальные вложения и инвестиционную деятельность; контроль и анализ издержек по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, отклонений от норм и смет расходов, динамики показателей; формирование внутренней количественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью, при контроле действий и стимулировании персонала.

Стратегический управленческий учет предполагает внимательное изучение рынка и конкурентов, собственных сильных и слабых сторон, прогнозирование параметров рынка, объемов продаж и соответствующих им плановых издержек на разработку, производство, эксплуатацию, обслуживание и ремонт (издержки на срок службы). Недостатком является то, что постановка качественных систем управленческого учета капиталоемка, так как требует не только организации документооборота, но и соответствующего организационного, технического, методического обеспечения. Подобных средств у большинства белорусских предприятий нет, поэтому они предпочитают обходиться лишь отдельными модулями управленческого учета, что не позволяет осуществить полноценное управление издержками, возникающими во всех подразделениях и на всех этапах бизнес-процессов.

Оригинальным, наиболее современным и комплексным инструментом является контроллинг, о природе и содержании которого активно дискутируют многие исследователи — Е.А. Ананьин, В.В. Бурцев, В.С. Ефремов, Р. Манн, Э. Майер, Г. Пич, Э. Шерм и др. Встречается достаточно много определений термина “контроллинг”. Чаще всего отмечают, что контроллинг — новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учета и менеджмента; концепция системного управления предприятием, в основе которой лежит стремление обеспечить долгосрочное эффективное существование бизнеса; информационное обеспечение, ориентированное на результат управления предприятием. В общем виде контроллинг включает постановку целей (как для предприятия в целом, так и его подразделений), текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, осуществление функций оперативного контроля отклонений фактических

показателей деятельности предприятия, их оценки и анализа, а также выработку возможных вариантов управленческих решений. Координируя, интегрируя и направляя деятельность всей системы управления промышленным предприятием на достижение поставленных целей, контроллинг выполняет функцию “управления управлением” и является определенным синтезом таких подсистем управления, как планирование, учет (в значительной доле управленческий), оперативный контроль и анализ, информационная логистика и некоторых др. Как видно, контроллинг в большей степени ориентирован на комплексное стратегическое управление, но не уделяет должного внимания управлению издержками, не оценивает их функциональных зависимостей от различных факторов, не оценивает резервы снижения, синтетичен. Все это не позволяет решать частные конкретные задачи управления издержками в условиях нестабильной конъюнктуры.

Стратегическое управление издержками — также новая концепция финансового менеджмента, основана на глобальном исследовании издержек в их взаимосвязи и взаимовлиянии со стратегическими параметрами (к примеру, конкурентоспособность, качество), на выборе областей управленческих решений при рассмотрении базовых элементов, последующем поэтапном отборе несовпадающих областей для рационализации процессов управления. Метод предполагает переориентацию информационных потоков, их направленность в сферу долгосрочной перспективы, одновременный учет внутренних и внешних логистических факторов, использование дополнительных данных, в том числе нефинансового характера.

При рассмотрении концепции стратегического управления издержками (Strategic Cost Management — SCM) выделяют 3 базовых элемента: цепочки ценностей, стратегическое позиционирование, затратообразующие факторы. Со стратегической точки зрения цепочки ценностей и соответствующий учет издержек позволяют выделить 5 областей эффективности взаимодействия: связь с поставщиками, связь с потребителями, технологические связи внутри одного подразделения, связи между подразделениями внутри предприятия, связи между предприятиями в логистической сети. Это определяет область фиксации издержек и поиска резервов их снижения. Концепция цепочки ценностей имеет рациональное зерно, но в отечественной практике трудно ее реализовать из-за отсутствия нужной информации.

Вторым базовым элементом является стратегическое позиционирование. Роль анализа и направленности управления издержками будет зависеть от того, какой путь выбирает предприятие. Это может быть лидерство на издержках либо дифференциация продукции. Как правило, эта проблема глубоко и всесторонне рассматривается в рамках стратегического менеджмента. Отметим лишь, что выбранная стратегия существенным образом окажет влияние на формирование системы учета логистических издержек и конфигурацию информационной системы.

Затратообразующие факторы (третий элемент SCM) подразделяются на стратегические структурные и функциональные факторы (постоянное усовершенствование процессов и трудовых ресурсов, комплексное управление качеством (TQM), оптимальная загрузка мощностей, эффективная планировка предприятия, конфигурация (эффективность) проекта или расчета, использование связей с поставщиками или заказчиками с точки зрения цепочки издержек). Выделение подобных факторов позволяет оценить чувствительность издержек к любому изменению внешней среды, прогнозировать и регулировать их уровень в долгосрочном периоде. В отечественной практике оценка структурных факторов проблематична из-за консервативности учетных систем и приверженности аналитиков к традициям.

Столь широкомасштабный по охвату и глобальный по целям инструмент казался позволил бы решить множество задач управления издержками, однако недостатками SCM являются “невнятность” механизма практической реализации, неэффективность системы в условиях низкой информационной насыщенности бизнеса.

Таким образом, современная теория и практика не предлагают достаточно универсального инструментария, позволяющего решить большой круг задач управления издержками. С учетом приведенных недостатков и достоинств методов управления издержками можно конкретизировать такие требования к ним, как:

ориентированность на стратегические установки финансового менеджмента; персонализация учета и контроля затрат посредством организации центров ответственности, количественная оценка связей между центрами ответственности, вклада центров в генерацию затрат;

обеспечение анализа чувствительности издержек к образующим их факторам, влияния и взаимного регулирования текущих и капитальных издержек;

наличие и возможность учета и факторного анализа отклонений;

интерактивность систем, реактивность на запросы управляющего субъекта (составление отчетов по требованию), возможность сценарного анализа и моделирования управленческих исходов;

наличие механизма практической реализации.

Разработанные с учетом приведенных требований методы управления издержками могут быть полностью интегрированы в современные системы управления. Однако практическая реализация систем управления издержками требует прежде всего моделирования и разработки системы показателей, позволяющих математически описать модель.

Субъект управления (в случае управления издержками) обычно интересуется состоянием текущих издержек. Имея возможность оценить их при постановке качественной системы мониторинга, менеджер, как правило, через вариацию экономических и финансовых методов управления может изменять величину издержек в релевантном периоде и диапазоне. Лишь выход за контур оперативного управления позволит ему существенно расширить диапазоны возможных эффектов.

Однако выход за этот контур предполагает привлечение иных методов к управлению издержками. Такими, в частности, являются методы стратегического планирования и прогнозирования. Менеджер, изменяя период управления, рассматривает и большую массу издержек, обладающую значительной степенью дифференциации, и, следовательно, большими резервами управления. Действительно актуальными при этом является планирование и управление общими издержками, включающими как текущие, так и единовременные издержки.

Кроме того, в условиях диверсификации производства, интеграции в мировые экономические системы, экспансии на внешние рынки, существенного изменения структуры предложения труда, высокого уровня технического прогресса предъявляются новые требования к анализу и планированию издержек, особенно в долгосрочном периоде.

Стандартно поставленная на предприятии система мониторинга издержек позволяет решить проблемы информационного и организационного обеспечения процессов текущего управления. Однако система простого мониторинга не фиксирует информацию о показателях прогнозного характера, необходимую для стратегического управления. Прогнозные значения издержек и параметры будущего состояния рынка и продаж можно обосновать только в рамках разработанной системы взаимосвязанных бюджетов (выходных документов управленческого учета). Это определяет, что полноценное управление издержками немислимо без постановки качественных систем управленческого учета и целевого мониторинга издержек.

Литература

Мани Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих / Пер. с нем. Ю.Г. Жукова; Под ред. В.Б. Ивашкевича. 2-е изд. перераб. и доп. М., 1995.

Михалевич А.П. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. Международные стандарты: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. Мн., 2004.

Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учеб. пособие. Мн., 1998.

Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его подержки // Проблемы теории и практики упр. 2001. № 3.

Раметов А.Х. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятий // Бухгалт. учет. 2000. № 20.

Хоригрен Ч., Фостер Д. Учет затрат: управленческий аспект. М., 1987.

Шишкова Т.П. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект // Бухгалт. учет. 1996. № 3.