

сурсами; связь с поставщиками и потребителями процесса; оперативное (административное и технологическое) управление процессом; измерение характеристик продукции процесса; анализ выполнения процесса и оценку ее результативности; ведение отчетности по процессу, установленную в организации.

Документирование системы менеджмента качества дает возможность организации: обеспечить четкость и прозрачность разрабатываемой системы менеджмента качества, способствует ее эффективному внедрению и функционированию; описать осуществляемые способы деятельности, последовательность и взаимодействие процессов; использовать комплект документов в целях обучения персонала и многое другое. Степень документированности системы менеджмента качества различных организаций отличается друг от друга.

Одна из главных проблем, с которыми сталкиваются предприятия и организации, в том числе и вузы, в ходе построения и внедрения системы менеджмента качества – документирование процессов деятельности. Необходимо разработать, документально оформить и поддерживать в рабочем состоянии множество процессов.

Именно документирование составляет наиболее трудоемкую часть внедрения СМК и требует от специалистов высшего звена организаций профессиональных знаний не только в области составления и оформления документов, но и технологии работы с ними, а также управления информацией на предприятии в целом.

Выпускники экономических специальностей не владеют технологиями документирования информации, поскольку это не предусмотрено государственными образовательными стандартами. Между тем процессы документирования глубоко и многоаспектно могли бы изучаться в рамках дисциплин: «Стандартизация и сертификация», «Техническое нормирование процессов и продукции», «Технология и автоматизация делопроизводства», «Управление качеством продукции» и др.

Получая квалификацию экономист-менеджер, товаровед-эксперт, маркетолог-экономист, экономист-информатик и др. выпускники этих специальностей имеют наибольшие потенциальные возможности для освоения процессов документирования системы менеджмента качества (ДСМК). Поэтому весьма актуальной для системы высшего образования становится сегодня проблема подготовки выпускников экономических специальностей к ДСМК.

*Д.А.Панков, д.э.н., профессор, Ю.Ю.Кухто, УО «БГЭУ», (г. Минск)*

## **ОПЕРАЦИОННЫЙ ПОДХОД К ИСЧИСЛЕНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

В организации производственных процессов одна из важнейших ролей принадлежит эффективному управлению себестоимостью с учётом конъюнктуры рынка, ограниченности ресурсов, а также экологических требований. Ввиду нестабильной экономической ситуации, вызванной последствиями мирового финансового кризиса, современные условия хозяйствования можно охарактеризовать как достаточно непредсказуемые. В частности, в Республике Беларусь можно отметить такие негативные тенденции, как нехватка инвестиций в производственной сфере, в то же время проставление многих производственных мощностей, инфляционные процессы и т.д. [3]. В силу недостаточности в экономике страны необходимых информационно-аналити-

ческих структур, несовершенства систем маркетинга, менеджмента, а также управленческого учёта и анализа в организациях вскрылось много сложностей и проблем. В их числе проблема невозможности регулирования прибыльности в условиях краткосрочных изменений спроса, в результате чего в будущем возможно отставание социальной, экономической, производственной, научной сфер жизни общества. В этой связи отечественная промышленность требует структурных изменений, сориентированных на динамично изменяющиеся условия хозяйствования. Важнейшим фактором таких изменений является формирование адекватной информационной системы, способной удовлетворить процессы экономического управления организацией.

Повышение эффективности и устойчивости бизнеса за счет снижения себестоимости продукции – важнейшая задача руководства любого предприятия в современных условиях. Аксиомой является тот факт, что для того, чтобы получать больше прибыли, нужно либо наращивать доходы, либо сокращать расходы. При этом соотношение усилий, которые нужно приложить для увеличения объёма продаж или уменьшения затрат говорит, как правило, в пользу последних. Немаловажно и то, что резервы сокращения затрат можно изыскать практически всегда, в отличие от резервов увеличения объёма реализации. Следует также отметить, что снижение затрат практически полностью зависит от усилий менеджмента организации [1]. Справедливость этих утверждений возрастает многократно в период экономической нестабильности и падения рынков, когда предприятия прилагают колоссальные усилия для того, чтобы удержать объёмы реализации. Следовательно, система управления затратами становится жизненно необходимой составляющей успешного функционирования субъекта хозяйствования.

Отметим характерные черты системы управления затратами. Прежде всего она отличается комплексным подходом, который выражается в связи процесса управления затратами со стратегическими целями предприятия, и соответственно применением различных техник управления для краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективы соответственно [2].

Несмотря на необходимость соответствия оперативных решений долгосрочным целям, на практике предприятия иногда демонстрируют противоположную модель поведения, что, как правило, приводит к потерям прибыли. Например, для достижения краткосрочных целей, предприятие-производитель решает сэкономить на расходах по обслуживанию перспективного, но пока малоприбыльного сегмента покупателей, и сокращает штат продавцов-консультантов. А в долгосрочной перспективе – теряет группу клиентов с растущими объёмами потребления, которых перестало удовлетворять качество обслуживания. И в дальнейшем, предприятие-производитель вынуждено будет потратить значительные ресурсы на поиск новых покупателей и, возможно, потерять значительно более существенный объём прибыли по сравнению с разницей в понесённых издержках. Современные методики управления затратами предусматривают применение различных инструментов управления для различных временных горизонтов с обязательной проверкой на соответствие стратегическим целям предприятия.

Теоретические и методические основы концепции управления затратами нашли отражение в работах таких известных зарубежных экономистов, как Р. Гаррисон, К. Друри, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен. К решению проблемы управленческого учёта и анализа затрат обращались в той или иной степени многие отечественные учёные:

М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.И. Ладутько, В.Ф. Палий, Д.А. Панков, А.Д. Шеремет и другие.

Обобщая различные подходы, управление затратами можно определить как комплекс мероприятий, обеспечивающих экономию ресурсов и максимизацию отдачи от их использования.

Целью управления затратами является их оптимизация. В рамках этой цели необходимо рассматривать два направления работы с затратами:

- а) минимизация затрат при заданном объеме производства;
- б) максимизация отдачи при заданном уровне затрат.

Постановка системы управления затратами предусматривает выполнение следующих этапов:

- 1) идентификация объектов затрат и их носителей;
- 2) классификация затрат для целей управленческого учёта и анализа;
- 3) постановка управленческого учёта затрат;
- 4) проведение анализа затрат;
- 5) выявление перспективных направлений оптимизации затрат;
- 6) разработка программы мероприятий по направлениям оптимизации затрат;
- 7) принятие управленческих решений по оптимизации затрат в рамках разработанной программы;
- 8) контроль результатов и внесение корректировок.

В качестве объекта затрат может выступать:

- структурное подразделение предприятия;
- производственный процесс;
- другие бизнес-процессы;
- единица продукции.

Объект затрат требует раздельного учёта данных о них.

Носители затрат – это фактор, характеризующий причинно-следственную связь между затратами и объектом калькулирования.

Все носители затрат можно условно разделить на три группы:

- структура субъекта хозяйствования;
- технология производства и бизнес-процессы;
- состав продукта.

Для того, чтобы провести анализ и разработать программу оптимизации затрат, а также для оценки и контроля эффективности внедрения программы и последующего постоянного отслеживания уровня затрат необходимо создать систему управленческого учёта затрат.

Управленческий учёт затрат должен отвечать следующим требованиям:

- плановости – при планировании, включении затрат в смету формируются условия для контроля и управления затратами при осуществлении хозяйственной деятельности. Если у руководства есть чёткое представление о том, сколько можно потратить, чтобы получить прогнозируемую прибыль, то в случае превышения запланированной суммы затрат есть возможность быстро отреагировать и выяснить причины этого обстоятельства, а также оценить его влияние на результаты работы предприятия в целом;

- существенности – затраты предприятия следует рассматривать исходя из их значимости. Существенные для деятельности предприятия затраты должны рассмат-

риваться в разрезе отдельных единицах затрат, менее существенные затраты – как группы затрат;

- целесообразности – система управленческого учёта затрат должна строиться таким образом, чтобы она соответствовала потребностям процесса принятия решений руководством предприятия;

- своевременности – информация о затратах должна поступать своевременно. Также своевременно должна поступать информация для анализа к лицам, принимающим решения;

- прозрачности (понятности) – должна существовать возможность быстро найти существенную информацию в поступающем массиве данных о затратах;

- надёжности (точности) – степень надёжности информации должна позволять на основании этой информации принимать экономически обоснованные решения;

- единства – единая система учёта затрат означает применение одних и тех же методов, принципов и техник на всём предприятии. Единая система позволяет сравнивать затраты по подразделениям, продуктам, клиентам, сотрудникам и т.д., и посредством этого устанавливать и устранять причины неэффективной работы.

Управленческий учёт и анализ затрат могут быть организованы в разрезе:

- видов затрат;
- видов продукции;
- мест возникновения затрат;
- центров ответственности;
- бизнес-процессов.

В зависимости от того, что является объектом учёта затрат и калькулирования себестоимости, можно ответить на следующие вопросы: сколько стоит данный продукт или услуга, либо сколько тратит то или иное подразделение. Однако даже при условии существования системы управленческого учёта и анализа не все предприятия могут ответить на вопрос – сколько стоит та или иная операция. Связано это с отсутствием в организациях формализованного описания их бизнес-процессов.

Одной из основных задач управленческого учёта является расчёт себестоимости готовой продукции и незавершённого производства, а также стоимость обслуживания различных групп клиентов и рыночных сегментов. На основе данной информации менеджеры организации принимают наиболее важные управленческие решения о выборе продуктовой и ресурсной стратегии предприятия. Традиционные подходы оперируют стоимостью потреблённых в процессе деятельности ресурсов (материалы, заработная плата, амортизация и т.д.). При калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) стоимость потреблённых ресурсов распределяется по конкретным объектам учёта. Прямые затраты на материалы и труд разносятся легко ввиду простой причинно-следственной связи между ними и объектами учёта. Сложности возникают при распределении накладных затрат. Традиционно их распределение основано на использовании различных баз (объём выпуска продукции, заработная плата основных производственных рабочих, машино-часы работы производственного оборудования, маржинальный доход и т.д.). Однако, как известно, применение пропорционального распределения затрат относительно любой из вышеперечисленных баз является приближением и искажает истинную себестоимость объектов, но в свою очередь является наиболее простым и удобным методом при ведении управленческого и финансового учёта. Объективно в деятельности предприятия всегда существует непропорциональ-

ное «поглощение» затрат разными продуктами. Наиболее ёмкими, как правило, оказываются продукты с наименьшим объёмом производства и наибольшей сложностью из всей продуктовой группы. При этом они оказываются недооценёнными в данной продуктовой группе. Напротив, наименее ёмкими являются продукты с наибольшим объёмом производства и наименьшей сложностью. При применении традиционных методов калькулирования они оказываются переоценёнными в данной продуктовой группе. При этом искажение себестоимости является пропорциональным доле накладных затрат в общей их структуре.

С учётом автоматизации деятельности предприятий и применения ими современных форм управления бизнесом доля накладных затрат в общей их структуре возрастает и зачастую становится сравнимой с величиной прямых затрат. Соответственно увеличиваются искажения себестоимости, рассчитываемой на основе традиционных подходов калькулирования, в результате чего предприятие может производить реально убыточные продукты (работы, услуги), не зная об этом ввиду неточности управленческой информации. В данном случае целесообразно отказаться от применения пропорциональных методов распределения накладных затрат и использовать более сложные модели распределения или установления причинно-следственной связи между затратами и продуктами. Наиболее корректные схемы распределения накладных затрат можно разработать на основе описания функциональной деятельности организации, а именно, на основе детального описания бизнес-процессов. Под бизнес-процессом будем понимать совокупность последовательно выполняемых операций, генерирующих затраты и направленных на достижение определенного результата (продукта, работы, услуги), имеющего ценность для потребителя, заказчика или клиента. При этом рассчитываются затраты на выполнение каждого бизнес-процесса на основании анализа стоимости ресурсов, потребляемых данным бизнес-процессом. После этого определяется вклад каждого бизнес-процесса в создание конкретного продукта, либо в обслуживание данного клиента, на основе чего и рассчитывается себестоимость продуктов, выполнения работ, оказания услуг. Такой подход к калькулированию определим как операционное исчисление себестоимости. При его применении искажение истинной себестоимости продуктов (обслуживания заказчиков и клиентов) определяется точностью формализации и описания бизнес-процессов, точностью оценки стоимости бизнес-процессов, а также точностью разнесения стоимости бизнес-процессов по объектам калькулирования.

Таким образом, если детально описать все бизнес-процессы предприятия, то можно применять операционный подход к исчислению себестоимости продукции. Кроме того, поставив в соответствие каждому бизнес-процессу его стоимость, можно проводить следующие виды анализа:

- исследование распределения затрат по бизнес-процессам, а также выявление наиболее «дорогостоящих» бизнес-процессов с целью их первоочередного совершенствования;
- выявление функциональных направлений, по которым следует осуществлять деятельность самостоятельно, и по которым целесообразно воспользоваться услугами сторонних организаций, либо сочетать оба способа;
- стоимостное моделирование бизнес-процессов с выявлением при этом структуры бизнес-процесса с наиболее оптимальной стоимостью [6].

## Литература

- 1 Гаррисон, Р. Управленческий учет / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюер. – 11-е изд. – Москва: Companion Group, 2009. – 1024 с.;
- 2 Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс / К. Друри. – 6-е изд. – Москва: Юнити, 2007. – 1423 с.
- 3 Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ: монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Издатель А.Н. Вараксин, 2009. – 224 с.;
- 4 Панков, Д.А. Трансформация бухгалтерской отчетности в формат МСФО: учебное пособие / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Издательство Гревцова, 2008. – 124 с.;
- 5 Шеер, А.-В. Моделирование бизнес-процессов / А.В.-Шеер. – 3-е изд. – Москва: Вильямс, 2009. – 224 с.

*О.В.Пеклина, магистр экон. наук, УО «БГЭУ» (г.Минск)*

### **ОПТОВО-ЛОГИСТИЧЕСКИЕ ЦЕНТРЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

Сфера оптовой торговли является важным звеном на пути от товаропроизводителя к потребителю и представляет собой неотъемлемую часть рыночного механизма хозяйствования, так как выполняет функцию ориентации производителей на рынок, расширяет рынки сбыта товаропроизводителей и упрощает продажу товаров и услуг. При этом существенную роль играет уровень организации инфраструктуры оптовой торговли в рамках всего государства, который обеспечивает налаженные связи оптовых предприятий с производителями и розничными продавцами.

Оптовая торговля в Республике Беларусь функционирует недостаточно эффективно. Предприятия оптовой торговли перестали выполнять функцию посредника между производителем и потребителем; их деятельность в большинстве случаев ограничивается хранением и последующей продажей товаров, не происходит создания дополнительной ценности товара. Оптовые предприятия, чаще всего, используют максимальные значения надбавки к цене, при которой товар еще будет продаваться на рынке. Поэтому многие товаропроизводители и розничные продавцы не видят экономической необходимости прибегать к услугам оптовых посредников и налаживают собственные товаропроводящие сети и оптово-розничные структуры, которые создают дополнительную конкуренцию действующим на рынке оптовым продавцам.

В таких условиях оптовые предприятия нашли новый путь сохранения экономической эффективности функционирования – сдачу складского имущества в аренду. Достаточно отметить, что в 2008 г. в среднем по республике сдавалось в аренду 13,3% всех площадей. Высокий удельный вес непрофильной деятельности приводит к тому, что оптовая торговля утрачивает связь с рынком, в результате наблюдается несоответствие торгового и производственного ассортимента. В таких условиях оптовая торговля теряет возможность использовать преимущества эффекта масштаба, при котором за счет увеличения товарооборота снижаются издержки на единицу продукции, уменьшается потребность в оборотных средствах, увеличивается возможность воздействия на поставщиков товаров.

Потерял свои позиции и крупный государственный опт. Удельный вес оборота