

### 3.3. ЗАТРАТЫ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И УПРАВЛЕНИЕ

Великая Е.Г., к.э.н

В статье предложена авторская классификация затрат промышленного предприятия для целей реализации комплексного механизма управления затратами в национальной экономике России с учетом ее отраслевой структуры.

Итоги социально-экономического развития России в 1999-2005 гг. свидетельствуют о тенденции роста российской экономики: внутреннего продукта, рост объема промышленной продукции, рост объема инвестиций в основные фонды. Одновременно формируется и благоприятный социальный фон осуществления реформ – продолжается рост доходов, рост уровня потребления, снижение забастовочной активности.

После кризиса 1998 года сложился ряд объективных предпосылок для начала общеэкономического подъема, благодаря осторожной денежно-кредитной политике и сдерживанию роста цен и тарифов на продукцию естественных монополий девальвация рубля не привела к раскручиванию инфляционной спирали. В этих условиях отставание роста внутренних цен от масштабов девальвации повысило конкурентоспособность российской продукции как на внешнем, так и на внутреннем рынке, что способствовало улучшению платежного баланса и дало мощный импульс к подъему отечественного промышленного производства и оживлению деловой активности во всех сферах экономики, в том числе и на предприятиях металлургического комплекса России.

Другими факторами, оказавшими позитивное влияние на экономику, стали перемены в макроэкономической среде и мотивация экономических агентов. В 2005 году объем прибыли в промышленности существенно увеличился, а общая сумма убытков по экономике в целом значительно снизилась. В тоже время доля убыточных промышленных предприятий практически не изменилась, она сохраняется на уровне 40%, как и в 2000 году. Соответствующие данные по промышленности в целом и ее ведущим отраслям приведены в табл. 1.

Несмотря на рост инвестиций в целом в промышленном секторе в период 1999-2005 гг., сохранилась деформированность их структуры в сторону энергосырьевого сектора и транспорта. В 2002 году 40% от общего объема инвестиций, в начале 90-х годов XX века эта доля составляла около 30%, а в предыдущие десятилетия 20-25%. Такой «перекос» в сторону энергосырьевого сектора при отсутствии адекватного растущей экономике межсекторального перетока капитала консервирует отсталость ее перерабатывающих секторов, значительно усложняя задачу модернизации экономики.

Расчет на дальнейшую эксплуатацию благоприятных факторов не может гарантировать поддержания устойчивых темпов роста. Необходимо существенное повышение эффективности производства, ускорение структурных реформ, формирование такой модели российской экономики, которая бы обладала долгосрочным потенциалом динамичного роста, была бы способна обеспечить последовательное повышение благосостояния населения, эффективное воспроизводство и модернизацию производственного аппарата, укрепление конкурентоспособности и безопасности страны. В

2006 году были сформированы приоритетные национальные проекты, направленные, в том числе, и на развитие высоких технологий. Активная политика государства, направленная на закрепление экономического роста и постепенное изменение структуры производства является императивом на сегодняшний день, как в среднесрочной, так и в долгосрочной перспективе.

Таблица 1

**УДЕЛЬНЫЙ ВЕС УБЫТОЧНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ (в процентах от общего числа предприятий) [http://www.stat.hse.ru]**

Год	Промышленность в целом	Электроэнергетика	Черная металлургия	Машиностроение и металлообработка
1992	7,2	6,6	2,8	4,9
1993	7,8	5,2	2,2	5,2
1994	22,6	7,5	9,6	20,5
1995	26,4	13,6	13,0	24,4
1996	43,5	20,9	31,0	40,2
1997	46,9	23,2	42,7	42,9
1998	48,8	32,5	43,8	47,2
1999	39,1	40,7	26,5	36,1
2000	39,7	41,2	34,7	33,1
2001	39,5	44,3	34,0	32,7
2002	30,9	44,2	30,9	33,0
2003	40,0	41,7	30,5	30,8
2004	39,1	41,0	30,5	29,5
2005	39,0	40,9	29,0	29,4

В российской экономике есть сектора и отрасли, потенциально конкурентоспособные как на внутреннем, так и на мировых рынках. Реализации конкурентных преимуществ этих секторов (наличие незагруженных технологических эффективных мощностей, квалифицированных кадров, научно-технических заделов и т.п.) прегатствуют несовершенство и неразвитость рыночных механизмов и институтов, сложившиеся к настоящему времени. Стартовые условия в этих секторах и на сегодняшний день зачастую неблагоприятны для экспансии производства, модернизации производственной базы и повышения эффективности. Одним из основных факторов, сдерживающих развитие потенциально конкурентоспособных предприятий, является низкий уровень качества управления, связанный как с небольшим опытом функционированием в условиях трансформационной экономики, так и недостаточным развитием текущего и стратегического управления затратами. В этих условиях первоочередными задачами структурной политики становятся:

- создание конкурентного рынка как главного регулятора экономического развития. Мировая практика и исторический опыт самой России наглядно показывают, что максимальная экономическая эффективность, обеспечивающая устойчивый экономический рост и поддержание благосостояния нации, достигается лишь там, где рыночная конкуренция обеспечивает реализацию частных интересов в интересах общества;
- оптимизация государственного вмешательства в экономику;
- открытость экономики, обеспечивающая интеграцию в систему мирохозяйственных связей отдельных рынков, отраслей или секторов национальной экономики;
- либерализация экономич. деятельности на микроуровне.

Необходимость обеспечить решение основных социально-экономических задач – таких, как достижение устойчивых темпов экономического роста при позитивных сдвигах в структуре экономики и обеспечение роста ре-

альных доходов населения делает экономически рациональной и реализуемой стратегию структурного маневра, основанного на сценарии «активного позиционирования на рынках». Эта стратегия базируется на постепенном изменении сложившейся структуры экономики за счет имеющихся преимуществ конкурентоспособных отраслей при последовательном распространении импульсов роста в смежные отрасли промышленности и другие народнохозяйственные комплексы.

Структурная политика будет направлена на опережающее развитие тех отраслей и подотраслей, продукция и услуги которых пользуются спросом на отечественном и мировом рынках. В рамках такого подхода можно выделить «традиционные» экспортные отрасли (прежде всего, в сырьевом секторе и перерабатывающей промышленности), а также «новые» экспортные отрасли в сфере услуг. В отраслях материального производства одной из важнейших задач является углубление степени переработки в процессе перехода от сырья к полуфабрикатам и затем ко все более сложным готовым изделиям. Это, в совокупности с развитием экспортных отраслей в сфере услуг, должно привести к повышению доли добавленной стоимости.

Стимулирование экспортеров на использование прибыли и амортизации для вложений в техническое перевооружение своих предприятий, должно сопровождаться мерами по повышению участия в этом перевооружении отечественного машиностроения. Дополнительные заказы и финансовые инвестиции со стороны экспортеров, создают предпосылки для внутреннего спроса, в первую очередь на продукцию отечественного инвестиционного машиностроения. Рост спроса и, соответственно, степени загрузки мощностей позволит улучшить экономическое положение части предприятий тяжелой промышленности и повысит их инвестиционную привлекательность для отечественных и зарубежных инвесторов. Развитие отраслей машиностроительного комплекса, и повышение конкурентоспособности продукции тяжелого и энергетического машиностроения позволит, с одной стороны, обеспечить массовую замену изношенных фондов в отраслях добывающей промышленности, энергетики и инфраструктуры, с другой стороны – постепенно наращивать экспорт собственно машиностроительной продукции данных подотраслей, восстанавливая позиции России на этом сегменте мирового рынка.

Важнейшей задачей, при этом, является диверсификация экспорта с постепенным увеличением доли продукции обрабатывающих отраслей с относительно высокой добавленной стоимостью, на конкретных узких сегментах рынка, где имеются выраженные конкурентные преимущества. В частности, продукции промежуточных и высоких переделов лесопромышленного, металлургического и химического комплексов, авиапромышленности, атомной промышленности, энергетического машиностроения, отдельных сегментов рынка судостроения, вооружений, услуг космического комплекса.

Расширение производства и экспорта высокотехнологичной продукции возможны на базе сохранения места России на рынке военно-технической продукции с последующей диверсификацией в области гражданского производства, использующего научно-технические заделы и потенциал отраслей оборонно-промышленного комплекса. Темпы роста производства в обрабатывающих отраслях промышленности и в сфере услуг будут превышать общие темпы экономического роста, в ре-

зультате чего удастся заметно повысить долю производств с высокой добавленной стоимостью в производстве внутреннего валового продукта. Политика по обеспечению структурных сдвигов должна быть дополнена мерами по преодолению основных проблем в конкретных, наиболее значимых секторах экономики.

Основные усилия будут направлены на рост конкурентоспособности выпускаемой продукции, повышение эффективности производства и совершенствование его структуры на базе реализации стратегий развития отраслей промышленности. Несмотря на достигнутый в 1999-2005 гг. рост промышленного производства в целом и в отдельных отраслях, в развитии промышленности следует отметить ряд негативных моментов:

- сохранилась тенденция к снижению доли высокотехнологичной и наукоемкой продукции в перерабатывающих отраслях;
- медленно идут процессы снижения затрат всех видов ресурсов, уровни ресурсоемкости в промышленности по основным видам ресурсов превышают существующие показатели развитых стран;
- сохраняется низкая инновационная активность в промышленности, что на фоне состояния производственного аппарата, который в большей части морально устарел, физически изношен и достиг критического возраста, препятствует модернизации и повышению эффективности отраслей;
- недостаточно внимания уделяется проблемам охраны окружающей среды, низка доля затрат на природоохранные мероприятия в общем объеме инвестиций;
- современное состояние сырьевой базы добычи отдельных видов полезных ископаемых может стать ограничителем роста промышленного производства.

Основными целями и направлениями развития промышленности, исходя из этого, является:

- повышение конкурентоспособности продукции и технического уровня производства;
- обеспечение выхода инновационной продукции и высоких технологий на внутренний и внешний рынок,
- замещение импортной продукции и перевод на этой основе инновационно активного производства в стадию стабильного роста (6-8% до 2010 года);
- преодоление ресурсных, спросовых и других ограничений и структурных диспропорций в промышленности;
- обеспечение устойчивых конкурентных позиций отечественных товаропроизводителей на внутреннем и внешнем рынке путем:
  - ресурсосбережения;
  - увеличения доли продукции высокой степени переработки;
  - обеспечения необходимой динамики обновления технологий;
  - расширения сырьевой базы производства;
  - обеспечения гибкости производства.

В рамках сценария активного позиционирования на рынках в развитии промышленности могут быть выделены различные этапы:

- подготовка к масштабной реструктуризации промышленности на базе реформирования предприятий, повышения эффективности управления, создания интегрированных структур, институциональных преобразований, вывода с рынка неэффективных предприятий;
- обеспечение роста отраслей машиностроения для отраслевого сырьевого экспорта вследствие расширения объема заказов.

Это даст возможность перераспределить полученные доходы в обрабатывающие отрасли промышленности и переориентироваться на решение задач ускорения научно-технического прогресса, реконструкции и модернизации производства в обрабатывающих отраслях. Модернизация производственного аппарата обрабатывающих отраслей в основном на базе отечественного машино-

строения создаст условия дальнейшего роста производства. Первоочередное внимание при этом должно быть уделено структуре рынка сбыта отечественных предприятий металлургической отрасли, переход производства этих предприятий на более высокие технологические переделы. Исследования свыше 177 металлургических предприятий России показали, что на сегодняшний день в цветной металлургии сформировалось шесть крупных интегрированных промышленных структур: «Норильский никель», «Российский алюминий», «СУАЛ-холдинг», «Алюминий Восток-Запад», «Уральская горно-металлургическая компания», «Ависма»; в черной металлургии четыре крупных корпоративных производственных системы: «Северсталь», «НЛМК», «ММК», «Евразметалл», на которые соответственно приходится 85,9% и 70,9% продукции выпускаемой в данных отраслях. Данные, приведенные в табл. 2, свидетельствуют, что одни из этих производственных систем к 2003 году имели устойчивое финансовое состояние, а другие – неустойчивое. Что является причи-

ной этого? Анализ статистических данных, по вышеперечисленным корпоративным производственным системам, позволяет предложить две из них, которые зависят от их управляющих подсистем: неэффективный менеджмент управления кругооборотом капитала в корпоративных производственных системах; неэффективная организация самих корпоративных производственных систем при их создании. Данные, приведенные в табл. 3 и табл. 4 подтверждают высказанные допущения. Например, менеджеры «Северсталь», в отличие от своих коллег из группы «Евразметалл», сумели нарастить потенциал предприятий, входящих в их состав, и опередить последнюю, как по объемам выпуска, так и по эффективности финансового состояния (табл. 4). В свою очередь, правильно подобранный состав участников «Северсталь», позволил не только удержать конкурентные позиции каждого участника, но корпоративной производственной системы в целом (табл. 3 и табл. 4).

Таблица 2

**ОЦЕНКА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПО КОРПОРАЦИЯМ ЧЕРНОЙ И ЦВЕТНОЙ МЕТАЛЛУРГИИ РОССИИ, 2003 г.**

Показатели	Коэффициент покрытия			Коэффициент рентабельности продаж			Коэффициент оборотных активов			Коэффициент обеспеченности СС			Рейтинговое число		
	Max	Min	Средн.	Max	Min	Средн.	Max	Min	Средн.	Max	Min	Средн.	Max	Min	Средн.
«Северсталь»	2,397	1,118	2,248	0,380	0,132	0,355	1,565	0,610	1,478	0,583	0,007	0,149	2,695	0,486	2,488
«НЛМК»	2,855	0,466	2,106	0,371	0,093	0,303	1,263	0,412	1,044	0,361	-1,343	-0,438	2,146	-2,217	0,170
«ММК»	1,459	0,636	1,379	0,306	-0,057	0,276	1,315	0,424	1,146	0,223	-0,684	0,180	1,481	-0,120	1,397
«Евразметалл»	1,006	0,399	0,544	0,222	0,056	0,123	0,616	0,328	0,559	-1,669	-0,008	-1,024	-3,188	-0,279	-1,738
Среднее			1,651			0,275			1,094			0,132			0,868
«Норильский никель»			1,771			0,689			0,545			0,431			1,847
«Российский алюминий»	2,354	0,647	1,561	0,284	0,085	0,207	1,665	0,385	1,167	0,385	-0,545	0,197	1,717	-0,686	1,176
«СУАЛ-холдинг»	2,201	0,115	1,602	0,234	-0,547	0,143	2,252	0,036	1,394	0,546	-7,677	0,117	2,279	-15,616	1,032
«Алюминий Восток-Запад»	3,562	0,542	2,062	2,890	-0,007	0,220	1,178	0,034	1,178	0,719	-0,846	0,108	2,524	-1,645	1,019
Уральская горно-металлургическая компания	2,761	0,726	1,087	0,502	0,169	0,234	2,183	0,709	1,694	0,638	-0,520	-0,065	2,050	-0,167	1,003
«Ависма»	3,867	1,981	2,736	0,392	0,329	0,354	1,185	1,119	1,145	0,741	0,489	0,589	2,832	2,004	2,359
Среднее			1,685			0,434			0,953			0,285			1,499

Таблица 3

**ОСНОВНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПО КОРПОРАЦИЯМ ЧЕРНОЙ МЕТАЛЛУРГИИ РОССИИ, 2003 г.**

Наименование	Объем выпуска	Коэффициент покрытия	Коэффициент рентабельности	Коэффициент оборачиваемости активов	Коэффициент обеспечения СС	Рейтинговое число	Отрасль
ПГ «Северсталь»	44 531,5	2,248	0,333	1,478	0,522	2,488	
Комбинат «Северсталь»	36 980,9	2,373	0,355	1,565	0,571	2,695	Производство чугуна, стали и проката
«Карельский окатыш»	2 693,0	1,118	0,120	0,610	0,007	0,486	Добыча и обогащение сырья
Ковдорский ГОК	2 622,6	2,397	0,359	1,088	0,583	2,435	Доб. и обог. сырья
Череповецкий сталепрокатный завод	2 245,0	1,367	0,185	1,527	0,268	1,536	Производство метизов
ПГ «Евразметалл»	31 642,4	0,544	0,007	0,559	-1,024	-1,738	
Нижнетагильский металл-кий комбинат	10 339,3	0,399	-0,084	0,583	-1,669	-3,188	Производство чугуна, стали и проката
Кузнецкий металл-кий комбинат	6 488,5	0,764	0,072	0,468	-0,310	-0,279	Производство чугуна, стали и проката
Западно-Сибирский металл-кий комбинат	11 527,7	0,493	0,052	0,587	-1,034	-1,618	Производство чугуна, стали и проката
Высокогорский металл-кий комбинат	597,8	1,006	0,084	0,328	-0,008	0,286	Добыча и обогащение сырья
Качканарский ГОК	2 689,1	0,693	-0,014	0,616	-0,442	-0,652	Доб. и обог. сырья

Таблица 4

## ДИНАМИКА ОСНОВНЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПО ОТДЕЛЬНЫМ КОРПОРАЦИЯМ ЧЕРНОЙ МЕТАЛЛУРГИИ РОССИИ

Наименование	1999 год			2001 год			2003 год		
	Объем производства млрд. руб.	Балансовая прибыль, млрд. руб.	Рентабельность продаж, %	Объем производства млрд. руб.	Балансовая прибыль, млрд. руб.	Рентабельность продаж, %	Объем производства млрд. руб.	Балансовая прибыль, млрд. руб.	Рентабельность продаж, %
ПГ «Северсталь»	15 417,7	70,5	0,005	20 951,6	1 661,5	0,079	44 531,5	14 823,0	0,333
Комбинат «Северсталь»	12 706,4	220,4	0,017	16 967,3	1 131,9	0,067	36 980,0	13 141,4	0,355
«Карельский окатыш»	1 058,4	-263,3	-0,249	1 499,0	114,0	0,076	2 683,0	323,2	0,120
Ковдорский ГОК	625,3	-1,2	-0,002	1 348,0	324,9	0,241	2 622,6	942,8	0,359
Череповецкий сталепрокатный завод	1 027,6	114,6	0,112	1 137,3	90,7	0,080	2 245,0	415,6	0,185
ПГ «Евразметалл»	22 199,9	-58,8	-0,003	15 906,4	-1161,4	-0,073	31 642,4	212,3	0,007
Нижнетагильский металл-кий комбинат	7 695,0	15,5	0,002	4 373,1	-1365,1	-0,312	10 339,3	-872,8	-0,084
Кузнецкий металл-кий комбинат	6 533,2	268,0	0,041	3 474,9	-	-	6 488,5	469,4	0,072
Западно-Сибирский металл-кий комбинат	5 623,1	-373,1	-0,066	5 088,9	-	-	11 527,7	603,7	0,052
Высокогорский металл-кий комбинат	713,9	-18,6	-0,026	-	-	-	597,8	50,2	0,084
Качканарский ГОК	1 634,7	49,4	0,030	2 969,6	203,7	0,069	2 689,1	-38,2	-0,014

То есть, была одновременного проведена вертикальная интеграция «вниз» и «вверх» по технологической цепочке, предполагающая использование стратегического управления затратами промышленного предприятия.

Центральным местом в процессе создания системы управления на исследованных предприятиях металлургического комплекса, являлась область стратегического планирования основанного на эффективном механизме управления затратами, которая была призвана решить следующие задачи: обеспечение платежеспособности; обеспечение общего финансирования капитальных вложений в производство и технику; обеспечение иерархической структуры собственным капиталом. Важнейшей особенностью этого является переход к непрерывному инновационному процессу. В металлургической промышленности расширение масштабов структурных изменений в направлении увеличения выпуска конкурентоспособной продукции на внутреннем и внешнем рынках в основном завершается.

Все это способно дать дальнейший импульс наращиванию производства конкурентоспособной высокотехнологичной продукции, совершенствованию структуры производства и экспорта в сторону увеличения доли такой продукции, ослаблению зависимости от конъюнктуры внешнего рынка, а использование новейших результатов исследований и разработок в промышленности позволит повысить эффективность производства и конкурентоспособность продукции в отраслях реального сектора. Рост производства в перерабатывающих отраслях, создаст основу для роста производства, доходов и, соответственно, инвестиций с целью перехода на инновационный путь развития в большинстве отраслей.

Реализация сценария активного позиционирования на рынках позволит к 2010 году обеспечить сбалансированность структуры реального сектора экономики, создать условия для ее устойчивого роста. Решение этих вопросов требует активизации политики реформирования промышленных предприятий, направленной на совершенствование системы управления, сни-

жение издержек, улучшение финансово-экономических результатов деятельности.

Необходимо отметить, что в настоящее время экономия затрат для промышленных предприятий является наиболее эффективным способом достижения рентабельности, нежели расширение рынков сбыта. Чувствительность прибыли к изменению затрат и выручки представлена в табл. 5.

Таблица 5

## ЧУВСТВИТЕЛЬНОСТЬ ПРИБЫЛИ К ИЗМЕНЕНИЮ ЗАТРАТ И ВЫРУЧКИ

№	Показатели	Темп роста прибыли при базовом уровне рентабельности	
		2%	5%
1	Снижение затрат на 10% (при неизменной выручке)	5,9	2,9
2	Увеличение затрат на 10% (при неизменной рентабельности)	1,1	1,1

Одинаковое изменение затрат и выручки приводит к существенно разному росту прибыли. Таким образом, высокий уровень затрат и низкая рентабельность работы приводят к неэффективности процессов расширения деятельности производственных предприятий. Сказанное определяет высокую значимость проблем управления затратами для промышленных предприятий, обусловленную необходимостью внедрения предприятиями новых методов управления финансово-хозяйственной деятельностью, адекватных функционированию предприятий в рыночной экономике в увязке с результатами деятельности с использованием методов: операционного анализа при принятии текущих управленческих решений; стратегического анализа при принятии перспективных управленческих решений, направленных на реализацию стратегии предприятия.

Научно обоснованная классификация затрат имеет большое значение для их эффективной организации, планирования, учета, анализа и контроля. При этом для эффективной классификации затрат необходимо определить, к какому направлению управления затратами они относятся – текущему управлению затратами или

стратегическому управлению затратами. Эффективная классификация затрат способна обеспечить высокий уровень качества принимаемых решений в области реализации расходов, и как следствие, в области увеличения прибыли промышленного предприятия.

Анализ отечественных и зарубежных литературных источников, рассматривающих вопросы классификации затрат в рамках текущего управления затратами, позволил сформулировать следующие принципы классификации затрат: ориентация на определенный класс (группу) управленческих задач; отражение отраслевой специфики; учет характера, организационной и финансовой структуры производства и управления; единство классификации для целей планирования, учета, анализа и контроля затрат; взаимосвязь классификаций между собой; комплексное использование в управлении издержками всех классификаций затрат.

В теории и практике предлагаются и используются всевозможные классификации затрат [Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г., (1998), Грузинов В.П., Грибов В.Д., (1998), Дронченко О., (2002), Ириков В.А., (1996), Каплан Р.С., Нортон Д.П., (2004), Карданская Н.Л., (1999), Ковалев В.В. (1999), Николаева С.А. Шебек С.В., (2002), Русакова У.Ю., (2001), Савчук В.П., (2003), Сергеев А.А., (2004)], каждая из которых зависит от предназначения информации (для внешних или внутренних пользователей), различных целей таких классификаций и направлений систем планирования, учета, анализа и контроля затрат.

Обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары или услуги. Затраты отражают, сколько и каких ресурсов использовано, и эти затраты всегда относятся к конкретным задачам, целям. Такими задачами могут быть производство продукта, функционирование отдела, оказание услуг, для которых желательно определить величину использованных ресурсов в денежном выражении. В табл. 6 представлена классификация затрат в зависимости от различных классификационных признаков [Николаева О., Шишкова Т., (2004)].

Таблица 6

№	Признак классификации	Виды затрат
1	По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
2	По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
3	По отношению к объему производства	Переменные и постоянные

Основные затраты – затраты непосредственно связанные с технологическим процессом производства. Накладные затраты (расходы) – расходы возникающие в связи с организацией, обслуживанием и управлением производством. Прямые затраты (direct costs) – затраты которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретный продукт или к конкретной партии продукции. К прямым затратам относятся затраты на оплату труда основного производственного персонала и прямые материальные затраты [Шеремет А.Д., (2004)]. Косвенные затраты (overhead costs) – затраты которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретную продукцию, они распределяются согласно выбранной методике. К косвенным расходам относятся все общепроизводственные расходы: вспомогательные материалы и комплектующие детали, косвенные расходы на оплату труда (зарплата ремонтников, вспомогательных ра-

бочих, оплата отпусков, оплата сверхурочной работы), другие косвенные общепроизводственные расходы (затраты на содержание цеховых зданий, техническое обслуживание и текущий ремонт зданий, налоги на недвижимость, страхование имущества, пенсионные затраты, коммунальные услуги, арендная плата, начисленный износ оборудования) [Шеремет А.Д., (2004)].

Некоторые авторы (см. напр. Сергеев И.В. (2004)) трактуют основные затраты как сумму прямых затрат, а накладные как сумму косвенных затрат. Однако это не всегда верно. Если предприятие выпускает один вид продукции, то все затраты являются прямыми, в т.ч. и накладные расходы.

Различные способы распределения косвенных затрат дают разные оценки рентабельности отдельных видов продукции. При этом, чем выше доля косвенных затрат, тем большими являются отличия в оценках рентабельности отдельных видов продукции в результате их перераспределения. Таким образом, некорректное распределение косвенных затрат по видам продукции и подразделением может привести к необоснованному снижению выпуска некоторых видов продукции, а также к неверной оценке деятельности предприятия. Кроме того, метод распределения косвенных затрат, определяя полную себестоимость продукции, влияет на цены, которые при затратном (традиционном) ценообразовании определяются путем увеличения себестоимости на заданный процент рентабельности, что может привести к необоснованным ценам на отдельные виды продукции.

Переменные затраты (variable costs) – в сумме изменяются пропорционально изменению объема производства (уровня деловой активности), а рассчитанные на единицу продукции представляют постоянную величину. Примерами таких затрат являются затраты сырья и основных материалов, заработная плата производственных рабочих [Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. (1995)]. Постоянные затраты (fixed costs) – в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности, они являются относительно постоянными, но рассчитанные на единицу изменяются при изменении уровня производства [Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. (1995)].

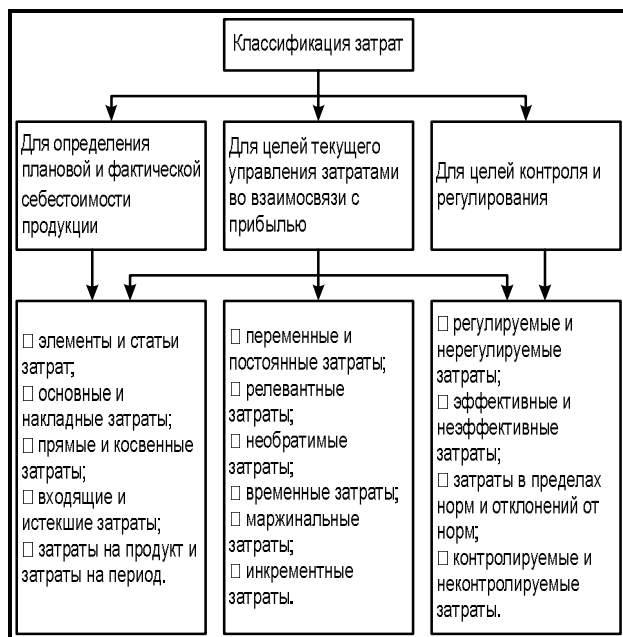
Исследования вопросов управления затратами в отечественной и зарубежной теории и практике показало, что основными направлениями формирования эффективного механизма управления затратами, ориентированного на максимизацию прибыли (целевая функция открытой социально-экономической системы – промышленное предприятие) промышленного предприятия, функционирующего в условиях трансформационной экономики, является следующее: реорганизация структуры управления промышленным предприятием путем создания центров ответственности; разработка финансово-экономических моделей функционирования центров ответственности; внедрение системы контроллинга; разработка модели операционного анализа деятельности промышленного предприятия и расчет управленческой прибыли на основе показателя маржинального дохода; постановка системы бюджетирования.

Реализация названных направлений совершенствования механизма управления затратами требует адекватной классификации затрат в соответствии с определенными признаками. Каждая группировка затрат базируется на том, что отдельные виды затрат имеют разный характер формирования и способы изменения, связи с производственным процессом, неодинаковую

эластичность по отношению к изменяющимся внутрифирменным и рыночным условиям функционирования предприятия, разный характер влияния на прибыль, различную степень управляемости и неопределенности. Как правило, управленческие решения влияют на определенные группы затрат, поэтому классификации затрат должны учитывать степень реагирования издержек на то или иное управленческое решение. Общий механизм текущего управления затратами включает в себя несколько взаимосвязанных элементов или направлений систем планирования, учета, анализа и контроля затрат [Денисова И.П., (1997), Кондратова И.Г. (1998), Лебедев В.Г. (2001), Николаева С.А. (1993), Сергеев А.А. (2004), Управление затратами на предприятии (2000), Томпсон А., Формби Д. (1998)].

Под элементом механизма управления затратами промышленного предприятия предлагается понимать область деятельности, где необходимо обособление и целенаправленное планирование, учет, анализ и контроль затрат на производство. Нами предлагается выделение следующих элементов текущего управления затратами: затраты для определения плановой и фактической себестоимости продукции; затраты для управления прибылью в трансформационной экономике; затраты для целей эффективного контроля и регулирования.

Каждое из перечисленных направлений требует своей специфической классификации затрат. Поэтому в рамках реализации механизма управления затратами промышленного предприятия предлагается следующая схема классификации затрат, в рамках предлагаемых элементов механизма управления затратами (см. рис. 1).



**Рис. 1. Схема классификации затрат промышленного предприятия для целей реализации механизма управления затратами**

Затраты, формирующие прибыль, делятся на два большие класса: затраты на производство и реализацию продукции (материальные затраты, затраты на оплату труда, включая единый социальный налог, амортизация основных фондов, прочие затраты); внепроизводственные затраты.

Данная классификация служит для расчета сметы затрат и определения заданий по снижению себестоимости продукции, расчета потребности в оборотных средствах, а также для экономического обоснования инвестиций.

Для выявления резервов снижения себестоимости продукции необходимо знать не только общую сумму затрат предприятия по тому или иному экономическому элементу, но и величину расходов в зависимости от места их возникновения. Такую возможность дает классификация по статьям затрат.

Все затраты промышленного предприятия, подлежащие включению в себестоимость готовой продукции, в конечном счете полностью распределяются, т.е. включаются в себестоимость отдельных видов произведенной продукции (или групп однородной продукции).

Группировка затрат по статьям себестоимости обеспечивает выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции. Эти расходы относятся на себестоимость продукции прямо или косвенно. В целом по промышленности и ее ведущим отраслям структура затрат представлена в табл. 7. Перечень статей себестоимости различается по отраслям производства. В машиностроении применяется следующая группировка затрат по калькуляционным статьям себестоимости: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); топливо и электроэнергия на технологические цели; основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; общепроизводственные расходы, в том числе: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общехозяйственные расходы, прочие производственные расходы, коммерческие расходы.

**Таблица 7**

**СТРУКТУРА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ, [HTTP://WWW.STAT.HSE.RU, СТАТИСТИЧЕСКАЯ БАЗА ДАННЫХ ПО РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКЕ]**

Элементы затрат	2000	2001	2002	2003	2004
Материальные затраты	65,1	67,0	68,0	69,8	70,3
Из них					
сырье и материалы	38,2	39,1	39,0	39,5	40,0
топливо	6,6	7,0	8,0	9,9	10,0
энергия	7,0	7,4	7,5	7,4	7,2
Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды	16,8	16,9	17,3	17,0	17,1
Амортизация основных фондов	3,5	3,4	3,8	4,0	4,0
Прочие средства	14,5	14,1	13,2	13,1	12,9
Всего затрат	100	100	100	100	100

Данная группировка затрат позволяет определить технологическую, цеховую, производственную и полную себестоимость. К технологической себестоимости относятся только прямые затраты на производство по таким статьям затрат, как: сырье и материалы, возвратные отходы (вычитаются), топливо и электроэнергия на технологические цели, основная заработная плата производственных рабочих. Технологическую себестоимость часто называют участковой, так как затраты, составляющие ее, складываются на производственном участке. Цеховая себестоимость образуется путем добавления к технологической себестоимости калькуляционных статей затрат,

формирующихся на уровне цеха, дополнительной заработной платы производственных рабочих, отчислений на социальные нужды и общепроизводственных расходов. Производственная себестоимость есть сумма цеховой себестоимости и калькуляционных статей затрат, складывающихся в целом по предприятию – общехозяйственных и прочих производственных расходов. Полная себестоимость состоит из производственной себестоимости и коммерческих расходов.

Кроме того на промышленном предприятии могут выделяться следующие статьи затрат: покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия – используются при значительном удельном весе последних в материальных затратах; полуфабрикаты собственного производства – применяются на предприятиях со сложным технологическим процессом сборки деталей, узлов, блоков, агрегатов и т.п. в готовое изделие, а также в химической промышленности, литейном производстве и других производствах имеющих переделы для превращения сырья и полуфабрикатов в готовый продукт; при этом на полуфабрикаты собственного производства составляются отдельные калькуляции, в особенности если эти полуфабрикаты реализуются сторонним организациям; расходы на подготовку и освоение новых видов продукции; возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения; потери от брака – в эту статью включают: затраты на исправление бракованной продукции; стоимость технологических потерь (технологического брака); стоимость окончательно забракованной продукции за вычетом стоимости полученных от разборки этой продукции деталей, узлов, блоков, материалов и металлолома по цене возможного их использования при реализации; стоимость материалов, полуфабрикатов, деталей, изделий, испорченных при наладке оборудования сверх технических норм установленных на эти цели.

Таким образом, группировка затрат по калькуляционным статьям должна обеспечить наилучшее выделение расходов, которые связаны с производством отдельных видов продукции и могут быть прямо или косвенно включены в себестоимость этой продукции. Часто приведенную группировку затрат по калькуляционным статьям, принятую в машиностроении, используют другие промышленные предприятия с учетом особенностей своего производства и характера продукции.

Организованные таким образом формирование затрат и калькуляция себестоимости продукции должны обеспечить: своевременное, полное и достоверное определение затрат, связанных с производством и реализацией продукции, незавершенным производством, остатками готовой продукции на складе; исчисление и калькулирование фактических затрат на единицу продукции; формирование финансовых результатов и налогооблагаемой прибыли в соответствии с действующим законодательством. Рассмотренная калькуляция используется не только для планирования и учета затрат, но и для оценки и анализа эффективности работы промышленного предприятия и его подразделений, определения эффективности организационно-экономических мероприятий, выявления резервов сокращения затрат.

Группировки по составу и экономической роли в процессе производства содержат сокращенную номенклатуру калькуляционных статей, что позволяет концен-

трировать внимание руководства на основных и накладных расходах.

Важной при прогнозировании, анализе и оценке готовой продукции является группировка затрат на входящие и истекшие [Денисова И.П. (1997), Хорнби Ч.Т., Гэмми Б., Уолл С., (1999)]. Входящие затраты – это приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые, как ожидается, должны принести доход в будущем. Отражены в активе баланса как производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары, переходящие в состав расходов следующих отчетных периодов. Истекшие затраты – израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем. Отражены в составе затрат на производство реализованной продукции отчетного периода.

Например, затраты на сырье и материалы, находящиеся на складе или в цехах, считаются входящими и показываются в балансе в составе производственных запасов. Затраты на материалы, вошедшие в состав себестоимости продукции, считаются истекшими.

Различают также группировку затрат на продукт и на период. Эта классификация имеет важное значение при оптимизации прибыли [Денисова И.П., (1997), Хорнби Ч.Т., Гэмми Б., Уолл С., (1999)]. Затраты на продукт (всегда прямые затраты) включаются в себестоимость продукции, они связаны с физическими единицами, могут частично быть отнесены на реализованную продукцию, незавершенное производство, готовую продукцию на складе или окруженные товары. Затраты на продукт или производственная себестоимость, входящие в себестоимость реализованной продукции, формируют прибыль предприятия. Затраты на период с движением физических единиц готовой продукции не связаны, они непосредственно уменьшают прибыль в том периоде, когда были произведены: они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. На промышленных предприятиях к ним относят также недостачу материалов сверх норм естественной убыли, обнаруженную в ходе инвентаризации на складе предприятия, по возмещению которой отказано судом.

Цель рассмотренной классификации заключается в накоплении информации по двум основным направлениям: по отдельному продукту – оценка стоимости запасов; по подразделениям (центрам ответственности) – контроль уровня затрат. Таким образом, система накопления информации о затратах состоит из двух этапов: суммируются затраты по центрам ответственности (по подразделениям); распределяются по видам продукции, вырабатываемой в этих подразделениях (центрах). Обычно этот этап называется калькуляцией. При этом каждый центр ответственности имеет свои калькуляционные единицы. Себестоимость единицы продукции используется при планировании, оценке запасов и расчете прибыли.

Рассмотренные группировки затрат используются как для калькулирования себестоимости и оценки рентабельности отдельных видов продукции при планировании, нормировании, анализе и контроле себестоимости, определении резервов ее снижения, а также при формировании финансовых результатов.

Для учета рыночного фактора при выборе альтернативных вариантов функционирования, принятии решений в области цен, объемов продаж, в том числе по ви-

дам продукции, обосновании выпуска новых видов продукции, освоении новых рынков сбыта требуются специальные группировки затрат. Исследования зарубежных и отечественных группировок затрат позволили разработать классификацию затрат необходимую для принятия текущих управленческих решений, ориентированных на возможность увеличения прибыли при наличии рыночных альтернатив представленную в табл. 8. Термины «переменные», «постоянные», «полупеременные», «полупостоянные» затраты применяются тогда, когда необходимо охарактеризовать поведение затрат в ответ на изменение уровня производственной деятельности. Данной классификации затрат посвящено много научных публикаций как в зарубежной, так и в отечественной литературе [Алексеева М.М. (1997), Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г., (1998), Бланк И.А. (1998), Теплова Т.В. (1998), Карпова Т.П. (1997), Ковалев В.В. (1999), Контроллинг как инструмент управления предприятием (1999), Хомнич Н.П. (1998), Хан Д. (1997)].

Таблица 8

### КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ ПРИБЫЛЬЮ

№	Признак классификации затрат	Цель классификации	Виды затрат
1	По отношению к объему производства	Для принятия управленческих решений в системе «директ-кост», для анализа безубыточности, расчета эффекта производственного рычага и т.д.	Переменные, постоянные, полупеременные, полупостоянные
2	Будущие затраты, на которые влияют принятые решения	Определение результата принимаемого управленческого решения	Релевантные затраты
3	Затраты истекшего периода	Определение стоимости необратимых затрат, не принимаемых в расчет при оценке	Необратимые затраты
4	Условно начисляемые затраты	Выбор альтернативных вариантов, оценка упущенной выгоды	Временные затраты
5	Дополнительные затраты, являющиеся результатом увеличения объема производства целой группы единиц продукции	Определение динамики затрат, оценка целесообразности создания новых продуктов и освоения новых сегментов рынка	Инкрементные затраты
6	Дополнительные затраты на дополнительную единицу продукции	Расчет маржинальной прибыли	Маржинальные затраты

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные. Полупеременные затраты (semi-variable costs) включают как постоянные, так и переменные составляющие. Полупостоянные, или дискретно возрастающие затраты являются постоянными для конкретного объема производства, но в критический момент роста производства они возрастают на определенную величину. Полупостоянные затраты могут быть отнесены или к постоянным, или к переменным в зависимости от того, каковы частоты ступенчатых приращений и величины приращений в каждой точке. Это основа «директ-кост», анализа безубыточности, расчета финансовой прочности и эффекта производственного рычага.

При выработке определенного управленческого решения необходимо определиться с тем, какие затраты имеют отношение к данной проблематике, а какие нет, т.е. что именно должно быть принято в расчет [Друри К. (2002), Карлоф Б. (1991), Фольмут Х.И., (1998)].

Релевантные (или значимые) затраты – это те будущие затраты, которые подвержены влиянию принятого решения. Соответственно к не принимаемым в расчет затратам относятся те, которые не зависят от принятого решения. Таким образом, менеджерам не нужно рассчитывать полную себестоимость продукта, достаточно определить принимаемые в расчет затраты и оценить их изменения в связи с принимаемыми решениями. На основании такой классификации затрат решаются, например, вопросы выгодности производства и реализации продуктов по цене ниже, чем их полная себестоимость.

При принятии решений необходимо выделять необратимые (или безвозвратные) затраты, а также учитывать вмененные затраты [Дайле А. (2001), Карлоф Б. (1991), Контроллинг в бизнесе (1999), Фольмут Х.И., (1998)]. Под необратимыми затратами понимается стоимость уже приобретенных ресурсов, при этом выбор в пользу какого-либо альтернативного решения не может повлиять на сумму данных затрат. Это затраты, которые возникли в результате принятого решения и не могут быть изменены ни какими другими решениями в ближайшем будущем. Поэтому при принятии решения эти затраты не учитываются. К категории безвозвратных затрат относится остаточная стоимость приобретенного ранее имущества.

Вмененные затраты – принадлежат к той категории затрат, которые, необходимо учитывать при принятии управленческих решений. Иногда для принятия решения необходимо условно начислять или приписывать затраты, которые может быть, и не будут представлять собой реальных денежных расходов в будущем, и такие затраты считаются вмененными (воображаемыми) затратами. Вмененные затраты характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого-то альтернативного варианта действительно требует отказа от другого. Следует отметить, что понятие «вмененные затраты» применимо только в случае ограниченности ресурсов. Если имеется избышек ресурсов, то нет необходимости жертвовать чем-то, как это бывает в случае их недостатка.

Инкрементные затраты (иногда их называют дифференциальными или приростными) являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи какой-то группы единиц продукции. Если постоянные затраты изменяются в результате какого-то решения, то их прирост будет являться инкрементными затратами. Инкрементные затраты во многом схожи с маржинальными затратами. Основное отличие заключается в том, что маржинальные затраты представляют собой дополнительные затраты на единицу продукции, а инкрементные, также являясь по своей сути дополнительными затратами, есть результат увеличения объема производства целой группы единиц продукта [Глухов В.В., (2002), Друри К., (2002), Ириков В.А., (1996), Карпова Т.П., (1997), Хан Д., (1997), Холл Р.Х. (2001), Шим Джей К., Сигел Джоэл Г., (1996)]. Исходя из анализа инкрементных затрат решаются вопросы о целесообразности создания новых продуктов и территории сбыта.

На основании концепции маржинальных затрат строятся графики маржинальной прибыли и рентабельности



производства, анализируются возможные последствия различных изменений объемов производства, доходов, затрат и прибыли. Для осуществления эффективного контроля за затратами и их регулирования, затраты планируются и учитываются по подразделениям и центрам ответственности за расходованием средств. Такой подход к планированию, учету, контролю и анализу затрат основан на принципе выделения подразделений или центров (зон) ответственности согласно организационной структуре предприятия [Дайле А. (2001), Денисова И.П., (1997), Карлоф Б., (1991), Кондратова И.Г., (1998), Фольмут Х.И., (1998), Хорнби Ч.Т., Гэмми Б., Уолл С., (1999), Шанк Д.К., Говиндараджан В., (1999), Щиборщ К.В., (2004)]. Затраты регистрируемые по подразделениям или центрам ответственности, классифицируются как регулируемые и нерегулируемые менеджером центра ответственности (иногда эти затраты называются подконтрольными и неподконтрольными). Статья расходов называется регулируемыми затратами, если на их величину может существенно воздействовать менеджер центра ответственности. В противном случае они нерегулируемые. Следует отметить, что термин регулируемый используется для конкретного центра ответственности, а не для какой-либо внутренней характеристики данной статьи расходов. И именно на регулируемых затратах в конкретном центре ответственности должно быть сфокусировано внимание системы управленческого контроля. При этом, проводя детальный анализ регулируемых затрат с выявлением отклонений от плановых (нормативных) величин, появляется возможность оценить управленческую деятельность каждого конкретного менеджера, руководящего центром ответственности.

Некоторые авторы [см. например, Карпова Т.П., (1997), Финансовое планирование и контроль (1996)], для обеспечения действенности системы контроля за затратами группируют затраты на контролируемые и неконтролируемые, что особенно важно для предприятий с цеховой организационной структурой. К контролируемым относятся затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов – лиц, работающих на предприятии. По своему составу они отличаются от регулируемых, т.к. имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, контроль расходов на ремонт оборудования [Карпова Т.П., (1997)]. Неконтролируемые затраты – расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, цены на топливно-энергетические ресурсы. По нашему мнению эта группировка затрат аналогична предыдущей и не требует отдельного рассмотрения.

Оценка управленческой деятельности может строиться и на классификации затрат на эффективные и неэффективные [Карпова Т.П., (1997), Финансовое планирование и контроль (1996)]. Эффективные затраты – затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные затраты – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т.к. не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на складах. Обязательность выделения неэффективных затрат диктуется тем, чтобы не допустить потерь затрат.

Деление затрат на расходы в пределах норм (смет) и отклонений от норм применяют в текущем контроле за ходом производственной деятельности при использовании системы «стандарт-кост» (системе нормативного учета затрат) [Алексеева М.М., (1998), Друри К., (1998), Карпова Т.П., (1997), Кондратова И.Г., (1998), Контроллинг в бизнесе., (1998), Контроллинг как инструмент управления предприятием, (1999), Хан Д., (1997), Фольмут Х.И., (1998), Фишер С., Дэрнбулл Э., Шлеанлензи Р., (1995)]. Такая группировка затрат: служит для определения эффективности работы центров ответственности путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым) или фактической себестоимости ее нормативному (плановому) уровню; помогает при составлении сметы и создает контрольную схему, направленную на выявление операций, не соответствующих плану; дает прогноз будущим издержкам, который используется для принятия решений.

Следует отметить, что все рассмотренные классификации затрат взаимосвязаны. Так, деление затрат на входящие и истекшие, постоянные и переменные невозможно без классификации по элементам и статьям затрат. Выделение эффективных и неэффективных затрат связано с классификацией затрат на продукт и на отчетный период. Деление затрат на расходы в пределах норм (смет) и отклонений от норм применяются во взаимосвязи с классификациями затрат на основные и накладные, прямые и косвенные, регулируемые и нерегулируемые и т.д. Комплексное использование в управлении издержками всех рассмотренных классификаций затрат позволит создать наиболее эффективный механизм текущего управления затратами, ориентированный на увеличение прибыли промышленных предприятий. При стратегическом управлении затратами основное значение имеет классификация затрат по их влиянию на увеличение ценности конечного продукта для потребителя, а также классификация затрат, связанных с функционированием действующих технологий для обособования направления повышения конкурентоспособности предприятия. В обоих случаях учитывается также классификация затрат по основным элементам экономических затрат.

## Литература

1. Алексеева М.М. Планирование деятельности фирмы: Учебник. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1998. – 248 с.
2. Анашкина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. – М.: Изд-во «ПРИОР», «ИВАКО Аналитик», 1998. – 64 с.
3. Бланк И.А. Управление прибылью. – Киев: Изд-во «Ника-Центр», 1998. – 544 с.
4. Глухов В.В. Менеджмент: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во «Питер», 2002. – 450 с.
5. Годовая отчетность корпораций «Норильский никель», «Российский алюминий», «СУАЛ-холдинг», «Алюминий Восток-Запад», Уральская горно-металлургическая компания, «Ависма», «Северсталь», «НЛМК», «ММК», «Евразметалл».
6. Грузинов В.П., Грибов В.Д. Экономика предприятия: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1998. – 208 с.
7. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем./ Под ред. Лукашевича М.Л., Тихоренковой Е.Н. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 2001. – 336 с.
8. Денисова И.П. Управление издержками и ценообразование. – М.: Изд-во «Экспертное бюро», 1997. – 59 с.
9. Дроженко О. Финансовая структура: Принципы эффективно бюджетирования. //Финансовый директор. – 2002. – №5.

10. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник. – М.: Изд-во «ЮНИТИ-ДАНА», 2002. – 1071 с.
11. Ириков В.А. Технология стратегического планирования и формирования финансово-экономической политики фирмы: библиотека технологий управления. – М.: Изд-во «МФТИ», 1996. – 180 с.
12. Каплан Р.С., Нортона Д.П. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию./ Пер. с англ. – 2-е изд., испр., доп. – М.: Изд-во «Олимп-Бизнес», 2004.
13. Карданская Н.Л. Принятие управленческого решения: Учебник. – М.: Изд-во «Юнити», 1999. – 407 с.
14. Карлоф Б. Деловая стратегия: Пер с англ./ научн. ред. и авт. послесл. В.А Приписнов. – М.: Изд-во «Экономика», 1991. – 473 с.
15. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: Изд-во «ИНФРА-М», 1997. – 392 с.
16. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом; выбор инвестиций; анализ отчетности. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1999. – 512 с.
17. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1998. – 144 с.
18. Контроллинг в бизнесе. Меодологические и практические основы построения контроллинга в организациях. / А.М. Карминский, Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1998. – 256 с.
19. Контроллинг как инструмент управления предприятием/ Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Изд-во «Аудит ЮНИТИ», 1999. – 297 с.
20. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии. – М.: Изд-во «Бизнес-Пресса», 2001. – 320 с.
21. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет. Изд. 5-е. – М.: Изд-во «Едиториал УРСС», 2004. – 320 с.
22. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1993. – 128 с.
23. Николаева С.А. Шебек С.В. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции. – М.: Изд-во «Книжный мир», 2002. – 250 с.
24. Русакова У.Ю. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности. – Хабаровск: ДГУПС, 2001. – 198 с.
25. Савчук В.П. Управление финансами предприятия. – М.: Изд-во «БИНОМ. Лаборатория знаний», 2003. – 280 с.
26. Сергеев А.А. Экономические основы бизнес-планирования: учебное пособие.–2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во «ЮНИТИ-ДАНА», 2004. – 462 с.
27. Теплова Т.В. Финансовые решения: стратегия и тактика: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Магистр», 1998. – 264 с.
28. Томпсон А., Формби Д. Экономика фирмы/ Пер. с англ. – М.: ЗАО «Издательский дом БИНОМ», 1998. – 544 с.
29. Управление затратами на предприятии: Учебник/ Под ред. Краюхина Г.А. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 277 с.
30. Финансовое планирование и контроль: Пер с англ. под ред. Поукока М.А. и Тейлора А.Х. – М.: Изд-во «ИНФРА-М», 1996. – 480 с.
31. Фишер С., Дэрнбулг Э., Шлеанлензи Р. Экономика. – М.: Изд-во «Дело», 1995.
32. Фольмут Х.И. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер с нем. под ред. Лукашевича М.Л. и Тихоренковой Е.Н. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1998. – 288 с.
33. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1997. – 800 с.
34. Холл Р.Х. Организации: структура, процессы, результаты./ Пер. с англ. под ред. Каптуревского Ю.Н.– СПб.: Изд-во «Питер», 2001. – 512 с.
35. Хомнич Н.П. Финансовая стратегия компаний: Научное издание. – М.: Изд-во «Российской экономической академии», 1998. – 156 с.
36. Хорнби Ч.Т., Гэмми Б., Уолл С. Экономика для менеджеров / Пер. с англ. под ред. Никитина А.М. – М.: Изд-во «ЮНИТИ», 1999. – 535 с.
37. Шанк Д.К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами/ Пер с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
38. Шеремет А.Д. Управленческий учет. – М.: Издательский дом «ФБК-ПРЕСС», 2004.
39. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. – М.: Изд-во «ИНФРА-М», 1995. – 176 с.
40. Шим Джей К., Сигел Джозел Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат/ Пер с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.
41. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – 2-е изд., пер. и доп. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2004. – 592 с.
42. <http://www.stat.hse.ru>. Статистическая база данных по российской экономике. Институт информационного развития. Высшая школа экономики. Базы данных ВВП ИПЦ. Статистика. Экономика. Макроэкономические показатели. Экономическая статистика. Экономика РФ в цифрах.

*Великая Елена*

## РЕЦЕНЗИЯ

В статье проведен комплексный анализ структуры затрат в производственном секторе российской экономики, определены структурные сдвиги, выявлены основные сдерживающие факторы. Одним из которых названо недостаточное развитие практики текущего и стратегического управления затратами. И с этим по моему мнению нельзя не согласиться.

Авторский сценарий «активного позиционирования на рынке» предполагает изменении структуры экономики за счет имеющихся преимуществ конкурентоспособных отраслей при последовательном распространении импульсов роста в смежные отрасли и народохозяйственные комплексы, при обеспечении модернизации производственного аппарата обрабатывающих отраслей на базе отечественного машиностроения и условия для дальнейшего экономического роста. Бесспорным на мой взгляд является утверждение автора о необходимости перехода производства металлургической отрасли на более высокие технологические переделы.

Решение этих вопросов макроэкономики требует совершенствования системы управления, снижения издержек и улучшения финансово-экономических результатов каждого отдельного предприятия. Именно экономия затрат при современном технологическом уровне производства является наиболее эффективным способом достижения рентабельности. А в связи с этим особо важное значение приобретает классификация затрат. В статье приведен весьма полный ретроспективный обзор существующих в управленческой теории и практике классификаций затрат.

Особенно интересными в данной работе являются проведенные автором границы и взаимосвязи в текущем и стратегическом управлении затратами. Реализация эффективного механизма текущего управления затратами, ориентированного на увеличение прибыли промышленных предприятий возможна при комплексном использовании существующих классификаций. Стратегическое управление затратами предполагает особое значение классификации затрат по их влиянию на увеличение ценности конечного продукта для потребителя и классификации затрат, связанных с функционированием действующих технологий для обоснования направлений повышения конкурентоспособности предприятий. Кроме того классификации затрат должны учитывать степень реагирования издержек на то или иное управленческое решение.

Данная статья содержит элементы научной новизны и рекомендует к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Тренив Н.Н., д.э.н., начальник Аналитического центра  
Инвестиционно-консалтинговой группы РОЭЛ КОНСАЛТИНГ*

### **3.3. COSTS OF INDUSTRIAL ENTERPRISE AND HANDLE**

E.G. Velikaja, Candidate of Science (Economic), the  
Substituent of the General Director  
on Economy and the Finance

*Open Company «Junit Pejpe Produkts», Moscow*

In the article the authoring cost classification of industrial enterprise for the purposes of implementation of the complex control mechanism by costs in national economy of Russia in view of its branch structure is offered.