

УДК 657.47
ББК 65.052
С-33

Крохичева Галина Егоровна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой управленческий учет и анализ Ростовского государственного строительного университета, e-mail: galina-krokhicheva@yandex.ru;

Лилеев Андрей Валерьевич, аспирант кафедры управленческого учета и анализа Ростовского государственного строительного университета;

Смогрунова Марина Васильевна, преподаватель кафедры строительных и общепрофессиональных дисциплин Майкопского государственного технологического университета;

Шека Сергей Иванович, старший преподаватель кафедры строительных и общепрофессиональных дисциплин Майкопского государственного технологического университета.

СЕТЕВОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ (рецензирована)

В статье рассмотрено сетевое управление затратами предусматривающее органическое сочетание финансовых и нефинансовых критериев и показателей. Представлен механизм отслеживания экономических ситуаций по виртуальным сегментам. Дана оценка внешних факторов влияющих на затраты.

Ключевые слова: затраты, управление, информация, калькулирование себестоимости, фракталы времени, фракталы пространства, ценообразование.

Krokhicheva Galina Yegorovna, professor, Doctor of Economics, head of the Department of Management Accounting and Analysis, Rostov State University of Civil Engineering, galina-krokhicheva@yandex.ru;

Lileev Andrey Valerievich, post graduate student of the Department of Management Accounting and Analysis, Rostov State University of Civil Engineering;

Smogrunova Marina Vasilievna, lecturer of the Department of Construction and General Professional Disciplines, Maikop State Technological University;

Sheka Sergey Ivanovich, senior lecturer of the Department of Construction and General Professional Disciplines, Maikop State Technological University.

NETWORK MANAGEMENT OF COSTS (Reviewed)

The article considers the network cost management providing an organic mix of financial and non-financial criteria and indicators. The mechanism of monitoring economic situations on virtual segments has been represented. The external factors influencing the costs have been estimated.

Keywords: costs, management, information, calculation of cost, time fractals, space fractals, pricing.

В современных условиях управление затратами в системе управленческого учета определяется тремя парадигмами:

- традиционная парадигма – возникла в конце XIX и в начале XX в.; активно используется в учете многих стран, в том числе и в России; основана на определении отклонений от стандартов, норм, смет, планов и учете изменений норм. Она в той или иной степени присутствует во многих методах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости: стандарт – костинг, директ – костинг, нормативный метод, таджер – костинг, попередельный, позаказный, простые методы;

- стратегическое управление затратами – возникло с созданием глобальной экономики, когда на результаты деятельности институциональных единиц, стали оказывать влияние внешние факторы, появились внешние сегменты деятельности и на первый план вышла проблема определения влияния внешних факторов на результаты хозяйственной деятельности. По этим же признакам возникли и другие виды стратегической деятельности: стратегическое управление инвестициями, денежными потоками, собственностью, инновациями, маркетингом, рисками, переменами;

- сетевое управление затратами и, конечно, в целом сетевой учет возникли в результате исключительно быстрого роста и развития киберпространства.

Концептуальный подход к нормированию затрат основан на посылке, что в традиционном управленческом учете в связи с установленными нормами необходимо организовать учёт отклонений и изменений от норм.

В традиционной управленческой системе управление затратами строится на использовании системы нормативных или плановых затрат с нормированием всех позиций: потерь от брака, отходов, расходов на повторную обработку. При этом нормы с нулевым дефицитом считаются неприбыльными.

В связи с наличием норм, необходимостью учета отклонений и изменений от норм, трудностями обоснования установленных норм и многими другими факторами данная система управленческого учета подвергается критике по многим позициям.

Профессор Друри указывает на следующие принципиальные недостатки традиционного управленческого учета:

1) традиционный управленческий учет не удовлетворяет требованиям современного уровня развития производства и возросшей конкуренции;

2) традиционные системы учета производительных затрат поставляют дезориентирующую информацию, непригодную для принятия решений;

3) практика управленческого учета теряет самостоятельность, следуя за требованиями финансового учета, и приобретает вспомогательный характер;

4) управленческий учет практически полностью фокусируется на внутренних аспектах деятельности компании и не уделяет внимания окружающей среде бизнеса, в которой действует компания [2];

5) в стратегическом управленческом учете не существуют допустимые нормы на брак, отходы, повторную обработку и т.д.;

6) стратегический учет основан на использовании компанией нулевого количества дефектов как в отношении количественных, так и в отношении качественных показателей;

7) сетевой управленческий учет основан на использовании компанией нулевого количества дефектов в киберпространстве, достигаемом посредством анализа фракталов времени и пространства, а также инструмента сетевых и фрактальных производных балансовых отчетов.

Необходимо отметить, что за 100 лет развития управленческого учета, прежде чем мировой бухгалтерский учет подошёл к стратегическому и сетевому управленческому учёту, были произведены многочисленные открытия и разработано и внедрено несколько систем управленческого учёта.

Концепция накладных расходов в традиционном управленческом учете сводится к анализу отклонений по статьям цеховых и общезаводских расходов. При этом традиционная система управленческого учета делает упор на максимизацию объема производства, а не качества, чтобы поглотить накладные расходы. Несмотря на то, что использовались около 50 методов распределения накладных расходов как агрегированных (основная заработная плата, себестоимость, прямые затраты, стоимость произведенной продукции, прямые затраты за минусом ряда статей и др.), так и дезагрегированных (специфические базы распределения по каждой статье, натуральные показатели и т.д.) не были достигнуты приемлемые способы распределения. Переход на простой и развитой директ – костинг вообще снял эту проблему, так как накладные расходы стали относиться на финансовые результаты.

При стратегическом управленческом учете поглощение накладных расходов вообще не является определяющим, так как роль нормативных затрат и соответствующего анализа отклонений от них концептуально снижена.

Сетевое управление затратами основывается на концепции, что в случае киберпространства накладными расходами можно пренебречь, так как все сотрудники фирмы ориентированы на использование знаний во всех сферах деятельности: проектировании, консультировании, производстве, маркетинге.

Концепция ценообразования в различных парадигмах управленческого учета базируется на несопоставимых позициях, что определяется самой управленческой парадигмой.

Для традиционной управленческой парадигмы характерно:

- проведение обязательного анализа отклонений по ценам на сырье, материалы, топливо, энергию и др.;

- закупка материальных ресурсов от множества поставщиков в целях избежания неблагоприятных изменений цен;
- использование среднефактической себестоимости изготовления, ФИФО в зависимости от экономической ситуации на рынке в ценообразовании.

Ценообразование основано на цепочке создания стоимости, т.е. совокупности координированных действий фирмы по удовлетворению потребностей клиентов. При этом каждое звено по созданию цепочки ценностей должно стремиться (в том числе и в ценообразовании) к обеспечению конкурентных преимуществ либо, имея меньшие издержки, либо повышая качество или потребительские характеристики товаров в направлении создания большей стоимости. В какой то мере идея цепочки создания стоимости присутствовала еще в концепции добавленной стоимости и структуры затрат, но первым в законченном виде ее изложил М. Портер в 1980 году [1].

Для сетевой управленческой парадигмы всегда существует выбор в сетевом пространстве и времени наиболее предпочтительных поставщиков и покупателей. Отсутствует контроль цен на сырье, так как всегда существует вариант наиболее предпочтительного соотношения цена/качество.

Ценообразование осуществляется в соответствии с выбранной политикой на основе полных, средних или предельных издержек, но оно, как правило, ориентировано на завоевание фрактала рынка. Как следует из кривой опыта, метод ценообразования, ориентированный на завоевание фрактала рынка, это признак мудрой стратегии, конечно, если цель завоевания и удержания лидирующих позиций реально достижима.

С точки зрения профессора Р. Коха, лежащие в основе кривой опыта теоретические концепции корректны целиком и полностью, правда, вычисление накопленного объема выпущенной продукции всегда являлось делом весьма темным [3], что в полной мере относится и к ценообразованию в сетевом учете.

Для традиционной управленческой парадигмы, характерно использование в системе управления финансовых показателей и на их основе системы экономических коэффициентов: капитализации, кредитной достаточности, ликвидности, обеспеченности собственными средствами, относительной доходности, платежеспособности, покрытия, прибыльности, рентабельности, финансового рычага и др.

Концептуальный подход стратегического учета к финансовым и нефинансовым критериям предусматривает активное применение нефинансовых критериев в управлении самого различного плана.

Сетевое управление затратами предусматривает органическое сочетание финансовых и нефинансовых критериев и показателей:

- отслеживание экономических ситуаций по виртуальным сегментам;
- хеджирование позиций активов и обязательств;
- учет и оценка внешних факторов;
- рыночная стоимость интеллектуальной собственности;
- основные показатели системы управления качеством;
- показатели реализации инновационной стратегии;
- получение экономических показателей по фракталам пространства и времени;
- резервная система защиты предприятия;
- при необходимости могут быть получены и использованы в управлении любые количественные показатели с помощью киберпространства и штрих кодов;
- широкое использование дифференциального анализа.

Дифференциальный анализ (иногда называется анализом прироста или разностным анализом) – метод принятия решений, который строится на концепции затрат будущего периода, т.е. не принимает в расчет прошлые затраты, а лишь затраты будущих периодов. Это логично, так как прошлые затраты связаны с прошедшими периодами, и по ним могут быть приняты отдельные решения.

Алгоритм принятия решений по такому методу основан на следующих четырех этапах:

1. Получение данных обо всех затратах (как прошлых, так и будущих) и по всем альтернативам.
2. Вычитание затрат, сформированных прошлым периодом.
3. Вычитание затрат, одинаковых при всех альтернативах.
4. Сравнение альтернатив и выбор наилучших.

Данный метод может быть использован во фрактальных производных балансовых отчетах.

В традиционном управленческом учете приемка заказчиком продукции, работ и услуг, как правило, не отслеживается.

Для стратегического учета характерно то положение, что удовлетворение потребителей основано на низких издержках производства товаров и услуг, высоком качестве и соответствующем уровне обслуживания. Систематически и всесторонне отслеживается приемка заказчиком (жалобы покупателей, время выполнения заказа, поставки точно в срок, случаи, связанные с дефектами у заказчика) произведенной продукции и выполненных работ и услуг.

Сетевой управленческий учет обеспечивает автоматический контроль качества на базе современных информационных технологий, штриховых кодов, сканеров, систем управления качеством, систем баз знаний и др. Однако он не рассматривает качество как набор различных методов: кружки качества, управление тотальным качеством. Качество в киберпространстве в сердцах и умах работников, оно реализуется с помощью стратегических приложений информационных технологий и систем (технические средства предприятия, электронный маркетинг и электронная коммерция, информационные технологии в маркетинге, логистические информационные системы, управление цепочками поставок).

Пределы уровней в управленческом учете сводятся к достижению следующих позиций:

- традиционный управленческий учет – нормы должны выполняться, а не перевыполняться;
- стратегический учет – ежегодное превышение показателей предыдущего года;
- сетевой учет – расширение сетевого сегмента деятельности в компьютерной сети.

Концепция контролируемых показателей определяется следующими позициями:

- традиционный управленческий учет – нормы жесткие, но достижимые;
- стратегический учет – превышение целевых показателей текущего года (постоянное усовершенствование) по сравнению с прошлым годом и сметой;
- сетевой учет – соответствующее увеличение показателей сетевого сегмента деятельности в компьютерной сети и обеспечение мониторинга системы показателей на базе стратегических приложений информационных технологий и систем.

Информационная концепция затрат построена на следующих посылах:

- в традиционном управленческом учете, при наличии постоянного превышения норм делается вывод, что нормы имеют заранее заложенные резервы для последующего перевыполнения и получения соответствующих премий и бонусов или они недостаточно жесткие и требуют соответствующего изменения. Могут быть и другие варианты, но аналитики исходят из того, что в системе традиционного управленческого учета основой являются нормы, сметы, нормативы и на базе системы норм и их мониторинга принимаются управленческие решения;

- в стратегическом учете информационная составляющая сводится к тому, что при достижении каждого уровня устанавливается новая нижняя черта или граница для будущих достижений;

- сетевой интерпретации информационная концепция затрат предполагает систематическое установление нижней границы по увеличению объема информации (объем компьютерных знаний) и стоимости продукции, работ, услуг.

В этой информационной концепции нижняя граница стоимости знаний в себестоимости услуг – это параметр для дальнейших достижений, а соответственно верхняя – уже пройденный этап.

Стоимость знаний оценивается созданными экспертными системами в сетевом предприятии и человеческим капиталом. Экспертная система включает компьютерную базу знаний, соответствующие управленческие программы, механизм выработки и реализации решений. Экспертные сетевые системы включают производственные, финансовые (управление денежными средствами), бухгалтерские (финансовый, стратегический, управленческий, адаптивный, хедж учет).

Результаты проведенного исследования сетевого управления затратами показали, что с одной стороны проблема сетевого учета исключительно актуальна, а с другой – только начинает разрабатываться.

К учетным механизмам, используемым в формировании традиционной управленческой парадигмы относятся:

- нормативные (сметные) затраты;
- фактические затраты;
- отклонения от норм (количественный признак);
- изменение норм (качественный признак).

Итак, традиционные управленческие системы управленческого учета, а их несколько десятков, не позволяют точно исчислить себестоимость продукции.

Профессор Друри, отмечал, что традиционные системы учета затрат поставляют искаженные данные о себестоимости продукции в тех случаях, когда компания производит широкую номенклатуру мало- и многосерийной продукции. Учет затрат по функциям

подчеркивает необходимость более полного понимания поведения накладных расходов и поэтому рассматривает причины возникновения накладных расходов и их связь с продукцией [2], т.е. позволяет учесть по функциям именно влияние внешних факторов.

Результатом управления в традиционной управленческой парадигме является формирование фактической себестоимости произведенной продукции.

Применяемые способы контроля и регулирования в традиционных системах управленческого учёта направлены на соизмерение затрат и нормативов по различным категориям внутренних сегментов деятельности: центрам ответственности, переделам, филиалам и т.д., представляющих коммерческую тайну. Для традиционных управленческих систем основной характеристикой воздействия на результаты является признание только внутренних факторов.

Для стратегического управленческого учета характерной и определяющей чертой принято считать учёт по внутренним и внешним сегментам деятельности.

Учетные механизмы, участвующие в формировании стратегического учета, представляют систему производных балансовых отчетов (нулевых, актуарных, органических и стратегических), рассчитываемых исходя из условий регулирования активов в балансовой, залоговой, рыночной и предполагаемой стоимости и условного удовлетворения обязательств.

В стратегическом управленческом учете решаются 2 основные проблемы:

1. Управление рисками на основе разрабатываемой и регулируемой системы финансового и управленческого учета резервной системы предприятия.

Управление рисками – определение, прогнозирование, анализ и контроль опасностей, угрожающих институциональной единице. Управление сводится к минимизации рисков по основным областям деятельности компании:

- финансовые риски: обеспечение контроля за уровнем ликвидности и левериджа, учет, контроль, анализ и прогнозирование движения денежной наличности;
- хозяйственные риски: связанные с производством и реализацией продукции;
- операционные риски: основанные на использовании соответствующих агрегатов резервной системы предприятия (страхование, хеджирование, управление активами и пассивами и др.);
- катастрофические риски.

2. Определение основного показателя, наиболее полно характеризующего деятельность в соответствующем сегменте как реального, так и киберпространства [6].

Теоретическая прогностическая оценка чистых активов предполагает использование метода капитализации стоимости ожидаемых распределений денежных средств акционерам на протяжении основного времени существования фирмы, включая конечную величину, которая предположительно будет выплачена при ликвидации. Такая оценка должна быть положена в основу определения стоимости чистых активов, хотя возможно использование и других показателей: чистых активов в справедливой стоимости, чистых пассивов в рыночной стоимости и др. Если инвестиции осуществлять на ограниченный срок, то в предполагаемом движении денежных средств необходимо учитывать не только доход, образующийся за этот срок, но и возмещение капитала в конце срока [7].

Временной принцип разделяет финансовые рынки на два основных элемента: денежные рынки и рынки капитала. Институциональный признак выделяет на финансовых рынках финансовые институты и фондовые рынки (на которых выделяются фондовые биржи и внебиржевая) [5].

Временные фракталы представляют собой однородные слои, перемещающиеся во фракталах времени.

Фракталы времени, если можно так выразиться, носят многослойной временной характер, т.е. в определенный момент можем получить информацию как на разные временные отрезки, так и на разные даты. Отсюда использование фракталов времени в сетевом управленческом учете позволяет принимать решения многоярусного, многогоризонтального, многоуровневого характера, что значительно повышает эффективность учета.

С другой стороны, использование фракталов пространства приводит к возможности принятия решений многосегментарного вида. Это обстоятельство значительно повышает аналитичность учета и приводит к понятию многоаналитичности, когда количество позиций аналитического учета может превысить 10 (аналитический учет 1-10 порядка). Уместно отметить, что французский план счетов предусматривает аналитичность пяти порядков, а российский лишь одного порядка (субсчета).

Инвестиционные горизонты формируют в целом фрактал времени любого сегмента рынка, т.е. каждый участник рынка (фондового, товарного, денежного, капитала) занимает определенный инвестиционный горизонт во всемирной компьютерной сети или их комбинацию [4].

Концептуальные решения сетевого управленческого учета сводятся к созданию многоуровневого, многоаналитического учета функциональной направленности на основании использования механизмов пространственных фрактальных производных балансовых отчетов (сегменты рынка, функции, бизнес – единицы, продукты, долевые общие ресурсы) в интеграции с временными фрактальными производными балансовыми отчетами (инвестиционные горизонты, временные периоды и др.).

Литература:

1. Дафт Р.Л. Менеджмент. СПб.: Питер, 2000. 832 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов: пер. с. англ. / под ред. Н.Д. Эриашвили. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. 783 с.
3. Кох Р. Менеджмент и финансы от А до Я. СПб.: Питер, 1999. 496 с.
4. Крохичева Г.Е. Виртуальная бухгалтерия: концепция, теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2003. 176 с.
5. Теория бухгалтерского учета: учебник / под ред. Е.А. Мизиковского. М.: Юрист, 2001. 400 с.
6. Ткач В.И., Крохичева Г.Е. Виртуальный бухгалтерский учет. Ростов н/Д.: Изд-во РГСУ, 2002. 98 с.
7. Херрис Дж. Менвилл. Международные финансы: пер. с англ. М.: Филин, 1996. 296 с.

References:

1. *Daft R.L. Management. St.Ptb.: Peter, 2000. 832 p.*
2. *Drury K. Introduction to management and cost accounting: textbook for high schools: transl. from English / Ed. N.D. Eriashvili. 3d ed., rev. and add. M.: Audit: Unity, 1998. 783 p.*
3. *Koch R. Finance and Management from A to Z. St.Ptb.: Peter, 1999. 496 p.*
4. *Krokhicheva G.E. Virtual Accounting: concepts, theory and practice. M.: Finance and Statistics, 2003. 176 p.*
5. *Accounting Theory: textbook / ed. E.A. Mizikovskiy. M.: Yurist, 2001. 400 p.*
6. *Tkach V.I., Krokhicheva G.E. Virtual accounting. Rostov n / D: RSUCE Press, 2002. 98 p.*
7. *Harris J. Menvill. International finance: transl. from English. M.: Filin, 1996. 296 p.*