

СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Щиборщ К.В., к.э.н., генеральный директор

Консультационная компания «Финпресс»

Переход к рыночным отношениям, основанным на плавающих ценах, самофинансировании предприятий, жесткой конкуренции и ограничений со стороны потребительского спроса поставили все без исключения российские предприятия перед проблемой внедрения новой системы руководства предприятием, соответствующей рыночной экономике. Предприятие теперь само должно определять направления своей деятельности на рынке, изыскивать пути понижения себестоимости продукции для повышения ее конкурентоспособности, осуществлять контроль за отдельными звеньями производственного процесса. Для того, чтобы принимать рациональные решения в этих сферах деятельности, руководство предприятия должно обладать всей полнотой информации, что происходит на фирме. Информация должна быть достоверной, удобной для ее аналитической обработки и поступать руководящим работникам предприятия оперативно, то есть не в результате ревизий и проверок, а практически одновременно с производственным процессом.

В плановой системе данная задача выполнялась производственным отделом бухгалтерии предприятия по заданию вышестоящих органов, когда на основе регламентированных требований (инструкций, нормативных отчетных документов) собирались данные о производственном процессе на предприятии. В условиях перехода к рыночным отношениям, когда предприятия вышли из под контроля государственных планирующих органов и сама суть функционирования предприятий претерпела глубочайшие изменения (переход к свободному ценообразованию, переход от фондового снабжения к свободным контрактным закупкам и т.д.), прежняя система учета затрат на предприятиях потеряла всякий смысл, однако, как свидетельствует опыт общения автора с российскими предприятиями, до сих пор на большинстве из них система управленческого учета, адекватная задачам функционирования в условиях рыночного окружения, отсутствует. Между тем, создание новой системы управленческого учета является актуальнейшей задачей, которая в некоторых ситуациях позволяет без значительных инвестиций повысить эффективность деятельности предприятия за счет задействования "текущих резервов". Создание такой системы могло бы решить определенные проблемы, с которыми предприятие сталкивается практически ежедневно. К числу таких проблем относятся:

- контроль над деятельностью филиалов, производственных подразделений и технических служб: какие производственные департаменты являются основными ЦЕНТРАМИ ЗАТРАТ на предприятии, и как это отражается на динамике себестоимости различных видов продукции
- контроль над технологическими звеньями производственного процесса и выявление основных "слабых мест" технологического процесса, которые и генерируют в основном затраты предприятия
- определение реальной себестоимости различных производственных линий и, соответственно, внесение на основе этого изменений в производственную структуру в сторону ее оптимизации/увеличения выпуска *действительно рентабельных* видов продукции.

- определение реальной выгодности для предприятия того или иного покупателя его продукции и, на основе этого, дифференциация сбытовой политики (дифференцированные цены, торговые скидки и продажи в кредит разным покупателям)
- контроль над каналами сбыта продукции предприятия: какие из них являются более затратными, какие - менее затратными, и как это отражается на динамике затрат различных департаментов и различных видов продукции.

Эти задачи в той или иной степени должны решаться *любой системой производственного учета*.

К основным традиционным системам ведения производственного учета относятся метод калькуляции себестоимости, стандарт-костинг (нормативный метод учета), директ-костинг (метод исчисления себестоимости на основе прямых затрат), метод общезаводских накладных расходов, метод исчисления накладных расходов по подразделениям, учет по центрам ответственности. Собственно, речь должна идти даже не о системах производственного учета, а о различных **концепциях учета**, так как вышеназванные методы могут пересекаться в единой системе производственного учета на предприятии. Скажем, фирма может использовать систему учета, основанную на себестоимости по прямым затратам (директ-костинг), применяя сравнение фактических показателей с нормативными и производя расчет отклонений (стандарт-костинг) и при этом придерживаясь метода исчисления накладных расходов по подразделениям.

В последнее время (с начала 80-х годов) в странах Запада развивается новая концепция учета, так называемое **Стратегическое Управление Затратами** (Strategic Cost Management), которое имеет ряд преимуществ по сравнению с традиционными схемами учета затрат. Чтобы подчеркнуть основные отличия Стратегического Управления Затратами от традиционных систем, дадим краткую характеристику классическим концепциям производственного учета:

1) *Метод калькуляции себестоимости* - простейшая схема ведения учета, основанная на учете затрат по местам их образования. При этом прямые расходы напрямую списываются на себестоимость продукции, а накладные расходы распределяются по видам продукции в конце отчетного периода исходя из выбранной базы распределения (прямые затраты труда, прямые материальные затраты, общие прямые затраты, часы работы оборудования и т.д.)

2) *Стандарт-костинг* (standard-costing) - нормативный метод учета затрат. Смысл данного метода основан на том, что учет затрат ведется по нормативным (внутрипланово установленным) коэффициентам, а все отклонения от плановых норм устанавливаются в конце отчетного периода и списываются на финансовые результаты (прибыли/убытки). При этом накладные расходы списываются *оперативно* (т.е. по мере их образования) на себестоимость отдельных видов продукции, а отклонения, как и по прямым расходам, относятся на финансовые результаты в конце отчетного периода. По сравнению с методом калькуляции себестоимости стандарт-костинг имеет два несомненных преимущества:

Первое. Стандарт-костинг позволяет оперативно(а не в конце периода) определять приблизительно полную себестоимость отдельных видов продукции, что важно для установления политики ценообразования на предприятии.

Второе. Стандарт-костинг позволяет определять влияние на финансовые результаты отклонений по различ-

ным видам затрат. Например, по прошествии отчетного периода при использовании системы стандарт-костинга мы можем установить, что в превышении фактической себестоимости выше плановой "виноваты" превышение накладных расходов свыше запланированных - на $n\%$, превышение покупной цены сырья и материалов над запланированной - на $m\%$, превышение прямых расходов на оплату труда свыше нормативных - на $r\%$ и т.д. Это является очень существенным моментом для задач внутреннего контроля и планирования на предприятии.

3) *Директ-костинг* (direct-costing) - исчисление себестоимости на основе только прямых затрат. При использовании этой системы накладные расходы трактуются как *периодические* (т.е. зависящие от длительности периода вне зависимости от объема производства). Соответственно, накладные расходы *не включаются в себестоимость* и погашаются из так называемой *брутто-прибыли* (contribution margin), исчисляемой как разница выручки от реализации и прямых затрат. Директ-костинг имеет два крупных преимущества по сравнению с указанными ранее системами учета:

а) Он позволяет определить себестоимость *предельной* единицы продукции (равной прямым затратам) и, на основе этого, проводить так называемый *анализ безубыточности* (break-even analysis) - анализ экономии накладных(периодических) расходов при различном объеме производства.

б) Он позволяет сэкономить средства на ведении учета на предприятии, так как задача распределения накладных расходов здесь вообще не стоит

Наряду с этим директ-костинг имеет и два крупных недостатка.

а) Он не позволяет определять *средние* затраты на производство продукции, что отрицательно сказывается на выработке политики в области ценообразования на предприятии.

б) Он выводит накладные расходы из сферы контроля над затратами.

Следует отметить, что в директ-костинге могут применяться и элементы стандарт-костинга, как например, учет *прямых* расходов по их нормативной величине, поэтому нельзя трактовать директ-костинг и стандарт-костинг как две различные системы учета - это просто два способа, нацеленные, в принципе, на решение различных задач и поэтому не противоречащих друг другу.

4) *Учет по центрам ответственности* (responsibility accounting) - фокусируется не на производственных линиях/видах продукции как *местах возникновения затрат*, а на различных подразделениях предприятия как *центрах ответственности* за возникновение затрат. Стержневой концепцией в данной системе является так называемое *бюджетирование* (budgeting), когда каждому подразделению планируется на отчетный период свой бюджет расходов и затем производится сопоставление фактических расходов с плановыми (в этом заключается применение элементов стандарт-костинга в учете по центрам ответственности). Проблема заключается в том, что трудно оказывается соединить в одной системе и учет по подразделениям, и учет по производственным линиям. В результате предприятие вынуждено одновременно вести две системы учета (то есть осуществлять и мониторинг расходования бюджета подразделений, и вести учет по видам продукции). Вследствие этого система учета на предприятии становится чрезвычайно затратной.

5) *Метод общезаводских накладных расходов* (plant-wide overhead application base) - суть этого метода заключается в том, что распределение накладных расходов производится на основе *единой базы распределения на-*

кладных расходов для всего предприятия (это могут быть общие прямые затраты, прямые материальные затраты, часы работы оборудования и т.д.). Преимущества этого метода заключаются в том, что он достаточно незатратен. Главный недостаток - этот метод ведет к серьезным искажениям при определении *реальной* себестоимости различных видов продукции. Скажем, если на предприятии выпускаются два вида продукции: **А** и **Б** - причем **А** выпускается на основе машинной технологии, а **Б** - ручного труда, то при применении базы распределения "Прямые затраты труда", себестоимость первого вида продукции будет занижена и второго - завышена, а при применении базы распределения "Часы работы оборудования" - наоборот.

6) *Метод исчисления накладных расходов по подразделениям* (department-wide overhead application base). Этот метод, в отличие от предыдущего, использует единую ставку распределения накладных расходов *на уровне подразделения*, в то время как по предприятию в целом существует множество баз распределения. Так, накладные расходы автоматизированного цеха будут распределяться по видам производимой продукции согласно часам работы оборудования, а накладные расходы цеха ручной сборки - согласно прямым затратам труда. Этот метод является более затратным, нежели предыдущий, хотя искажения в распределении накладных расходов уменьшаются. Полностью преодолеть искажения в списании накладных расходов не удастся - во-первых, остается задача распределения общезаводских накладных расходов, во-вторых, и внутри отдельного подразделения могут существовать искажения в распределении накладных расходов по различным производственным линиям.

В данной статье мы предлагаем Вашему вниманию *принципиально новую систему ведения управленческого учета*, известную на Западе как **Стратегическое Управление Затратами**. Стержнем данной системы является *концепция учета по видам деятельности* (activity-based costing).

В чем состоит коренное отличие Стратегического Управления Затратами от всех вышеупомянутых методов ведения учета. Классические методы учета калькулируют затраты по *местам возникновения* (будь то продукт, или департамент). Соответственно, используя традиционные схемы учета можно ответить на вопрос: "**Где** возникли затраты?"; но менеджер не получает ответа на самый насущный для него вопрос: "**Почему** возникли затраты?". Скажем, в результате анализа данных производственного учета было выявлено, что произошел перерасход бюджета департамента X, однако менеджер предприятия не получит информации, почему произошел перерасход бюджета.

Стратегическое Управление Затратами использует в качестве *первичного* элемента производственного учета не место возникновения затрат, а *деятельность*, которая привела к возникновению затрат. Под "деятельностью" понимаются специфические функции, которые выполняют работники предприятия в производственном процессе. Следовательно, на место классической классификации затрат по подразделениям или производственным линиям приходит классификация затрат *по видам деятельности*. Внутри каждого департамента выделяется перечень видов деятельности/функций, выполняемых работниками данного департамента. Например, для бухгалтерии это могут быть следующие виды деятельности: деятельность по со-

ставлению квартальной и годовой финансовой отчетности, деятельности по оформлению текущих финансовых документов (платежных поручений, приходно-расходных ордеров, подтверждающих юридических документов), деятельность по сбору внутренней оперативной документации (накладных на отпуск материалов со склада, ведению инвентарных карточек по основным средствам) и пр. Для механического цеха это могут быть такие виды деятельности, как механическая обработка сырья и материалов, внутренняя транспортировка деталей, текущая профилактика оборудования, контрольно-измерительные работы и пр.

Понятно, что внутри одного подразделения выделяются, в зависимости от детализации, до нескольких десятков видов деятельности, поэтому при ручном способе ведения бухгалтерии затраты труда возрастают неизменно. Это является первой причиной того, что система Стратегического Управления Затратами может существовать лишь в компьютерной форме. Вторая причина связана с так называемой **МНОГОМЕРНОСТЬЮ** сопоставления затрат в этой системе (об этом будет сказано чуть позднее).

Итак, после выделения *видов деятельности* внутри подразделений, проводится работа по **кодификации** затрат для построения компьютерной системы производственного учета. Первичным элементом кодификации, что примечательно, в данной системе будет не место возникновения затрат, а *вид деятельности, приведший к образованию затрат*.

Собственно, после создания соответствующего программного обеспечения, построенного на кодификации и наличии соответствующей компьютерной техники (как правило обыкновенные PC-486), система теоретически "готова к запуску". Однако практические шаги по внедрению системы не сводятся только к созданию программного обеспечения и покупке соответствующей оргтехники. Одним из ключевых моментов системы Стратегического Управления Затратами является ее **оперативность и непрерывность**, то есть данные поступают к управленческому звену предприятия оперативно (практически одновременно с производственным процессом) и непрерывно. Последнее означает, что консультационная фирма, оказывающая услуги в области Стратегического Управления Затратами, работает по принципу: "Консультант уходит, система остается". Поэтому практические шаги по внедрению системы Стратегического Управления Затратами на предприятии включают в себя:

- организационную работу (установление подразделений, ответственных за систему Стратегического Управления Затратами на предприятии и разграничение их функций, установление системы соподчинения и ответственности при передаче первичной информации от производственных подразделений и технических служб для компьютерной обработки в центральную бухгалтерию предприятия).
- работу по переводу первичной отчетности в рамки модели Стратегического Управления Затратами (с бухгалтерией, финансовым отделом, плановым отделом и другими подразделениями предприятия)
- подготовку и тренинг персонала.

Каковы же преимущества системы Стратегического Управления Затратами по сравнению с классическими схемами ведения производственного учета на предприятии. Представляется, что существует четыре основных преимущества:

Первое. Система Стратегического Управления Затратами не только указывает на места возникновения затрат, но и отвечает на вопрос: "**Отчего образуются**

затраты? (от каких видов деятельности)", что делает возможным выработку мер по **сокращению затрат**. В основе учета затрат по видам деятельности лежит концепция движения продукта/услуги на предприятии как **генератора затрат** (*cost-driver*), то есть считается, что в своем движении внутри предприятия продукт/услуга **потребляет различные виды деятельности подразделений предприятия** и, тем самым, **генерирует/порождает затраты**. Соответственно, руководство предприятия через использование системы Стратегического Управления Затратами получает прямой ответ на вопрос, какие виды деятельности подразделений предприятия являются текущими резервами экономии затрат.

Второе. Система Стратегического Управления Затратами использует *внутри подразделений* множество критериев/баз распределения накладных расходов, основанных **на специфике различных видов деятельности**, что позволяет менеджеру получить точное представление о себестоимости отдельных видов продукции. Здесь существуют два аспекта:

1-ый аспект. Большая часть накладных расходов предприятия в Стратегическом Управлении Затратами **переходит в категорию прямых расходов**. Например, если существуют два вида продукции, выпускаемой подразделением и текущая профилактика оборудования проводится только по основным средствам, задействованным в производстве одного продукта, то все данные затраты в соответствии с концепцией *cost drivers* будут **напрямую** относиться на себестоимость данного вида продукции.

2-ой аспект. Для оставшейся части накладных расходов распределение будет производиться на **более адекватной базе распределения**, основанной на **сущности вида деятельности** этого подразделения.

Например, если в классических системах услуги транспортного подразделения трактовались как единые накладные расходы, то в Стратегическом Управлении Затратами сначала производится разбивка по видам деятельности: например, перевозка пассажиров (персонала и прочее), перевозка грузов по видам грузов, поставщиков и потребителей пр., расходы по ремонту автомобилей и т.д. На основе этой разбивки уже большая часть накладных расходов напрямую может быть отнесена на конкретный вид продукции, т.е. переходит в категорию прямых расходов. Все же часть накладных расходов остается (например, грузовая машина подразделения на протяжении отчетного периода не была строго приписана к одному маршруту и перевозила одновременно различные виды продукции на различные расстояния). В этом случае для распределения накладных расходов будет применена база распределения, исходящая из сущности вида деятельности, т.е. тонно-километраж перевозимых грузов (а не прямые затраты труда и пр.)

Третье. Система Стратегического Управления Затратами дает возможность проводить **многомерный** анализ затрат по следующим аспектам:

- по различным производственным линиям
- по различным каналам сбыта
- по различным потребителям/заказчикам
- по различным звеньям технологического процесса
- по различным департаментам
- по различным смешанным комбинациям вышеназванных классификаций

Многомерный анализ затрат основан на системе кодификации и принципах комбинаторики, заложенных в компьютерную программу. Понятно теперь, почему система Стратегического Управления Затратами может существ-

водить лишь в компьютерном виде - в реальности существует лишь 3-х мерное пространство, а уже для проведения смешанного анализа по пяти вышеуказанным классификациям затрат необходимо работать в 5-мерном пространстве, которое возможно лишь в компьютерной программе. Следует отметить, что МНОГОМЕРНЫЙ АНАЛИЗ является по большому счету спецификой Стратегического Управления Затратами, а не традиционных систем учета, даже если они компьютеризованы. Это вытекает из того, что в Стратегическом Управлении Затратами большинство накладных расходов переходят в категорию прямых расходов (так называемые "traced activities"), и, соответственно, их легко отнести на конкретный вид продукции, конкретный канал сбыта, конкретное производственное подразделение и пр. В традиционных системах учета этого нет, поэтому проведение многомерного анализа затрат затруднено.

Четвертое. Система Стратегического Управления Затратами может существовать лишь в компьютерной форме (причины этого мы указали выше), в то время как ручные системы учета ведутся как в компьютерной, так и в ручной форме. На первый взгляд это недостаток, однако под определенным углом рассмотрения оказывается, что здесь содержится и положительный момент. Дело в том, что Стратегическое Управление Затратами, требуя значительных первоначальных вложений (в закупку оборудования и программного обеспечения, подготовку персонала и пр.), дает большую экономию средств на *текущих* расходах предприятия, так как эта система проста для пользователя и нетрудоёмка. Соответственно, работы по внедрению системы Стратегического Управления Затратами можно трактовать как *инвестиции* с определенным сроком окупаемости. По сути дела это значит, что Стратегическое Управление Затратами не только дает большой эффект для управления предприятием, чем традиционные системы учета, но и *менее затратно* в средне- и долго- срочной перспективе.

Таким образом, фактически Стратегическое Управление Затратами - это комплексная система сбора и обработки информации, которая бы позволяла руководству получать все необходимые данные для принятия управленческих решений как на уровне предприятия в целом, так и на уровне отдельных подразделений, технологических звеньев или производственных линий, отвечать на

вопросы типа: "Какова *реальная* себестоимость отдельных видов продукции, производимой предприятием, и какие виды продукции являются действительно выгодными, а какие - убыточными?", "Какова *реальная* эффективность работы различных производственных и технических подразделений предприятия?", "Какие факторы обуславливают рост затрат на предприятии, а какие - их экономию?", "Какие потребители и заказчики являются наиболее выгодными для предприятия?", "Какие шаги следует предпринять руководству предприятия для снижения себестоимости и повышения эффективности хозяйственной деятельности?".

К сожалению, внедрение системы Стратегического Управления Затратами в нашей стране натывается на ряд трудностей, вытекающих из *фискально (налогово-ориентированной)* сущности российского бухгалтерского учета. Здесь существуют два ключевых момента:

"Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции" фактически выводит ряд элементов затрат из состава себестоимости и трактует их как расходование чистой прибыли предприятия. Например, арендный процент и погашение процентов по банковским ссудам до определенного предела относятся на себестоимость продукции, а свыше этого - *включаются в балансовую прибыль предприятия*. Сделано все это, разумеется, для целей налогообложения. Нечего и говорить о том, как это влияет на функционирование системы Стратегического Управления Затратами в российских условиях.

Для целей уменьшения налогооблагаемой базы главные бухгалтеры предприятий зачастую сознательно идут на искажения производственной и финансовой отчетности предприятия. Естественно, это создает проблемы для Стратегического Управления Затратами.

Итак, мы дали краткую характеристику прогрессивной системы производственного учета, называемой Стратегическим Управлением Затратами. Стержнем этой системы является концепция *распределения затрат по видам деятельности*. Представляется, что, несмотря на указанные выше проблемы, Стратегическое Управление Затрат вполне может найти свое приложение в управленческой деятельности российских предприятий.

Щиборц Кирилл Викторович

Консультационная компания «Финпресс» предлагает предприятиям и организациям спектр консультационных услуг с целью повышения эффективности Вашего бизнеса:

- проведение анализа хозяйственной деятельности и разработка стратегии развития компании на текущую и долгосрочную перспективу;
- постановка эффективной системы бухгалтерского и управленческого учета;
- проведение маркетингового изучения рынка и позиционирование Вашей продукции в рыночной среде;
- разработка эффективной системы управленческого планирования и бюджетирования бизнеса;
- разработка бизнес-планов инвестиционных проектов;
- и многое другое.

Наши координаты:
тел. (095) 116-17-09, 148-95-62, 8 (903) 675-91-59
E-mail: kirmpport2002@mail.ru