

3.2. ЗАТРАТООБРАЗУЮЩИЕ ФАКТОРЫ В МЕХАНИЗМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Великая Е.Г., к.э.н., зам. ген. директора
по экономике и финансам

ООО «Юнит Пэйпз Продактс», Москва

В статье систематизированы подходы к определению затрат, структурированы затратнообразующие факторы и определен их состав при реализации текущего и стратегического управления затратами, т.е. в процессе реализации комплексного механизма управления затратами промышленного предприятия.

Исследования зарубежной и отечественной теории и практики по вопросам управления затратами в условиях рыночной экономики [Алексеева М.М. (1997), Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. (1998), Ансофф И. (1999), Бланк И.А. (1998, 2004), Большаков А.В. (1997), Друри К. (1998), Ефремов В.С. (1998), Зелль А. (2003), Карпова Т.П. (1997), Кондратова И.Г. (1998), Лебедев В.Г. (2001), Майер Э. (1993), Николаева С.А. (1993), Николаева О., Шишкова Т. (2004)] демонстрируют длительную историю управления затратами.

В течение длительного времени затраты выявляли так называемым «котловым» методом. Все затраты на производство планировались и учитывались независимо от места их потребления и целевой направленности. В результате определялась общая сумма затрат без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. Основным недостатком «котлового» метода было то, что он не позволял выявлять возможности снижения затрат из-за обезличенности информации. Это не позволяло промышленным предприятиям получать необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат, местам их возникновения, видам выпускаемой продукции.

Рассмотрим историко-эволюционное развитие теории управления затратами промышленного предприятия.

В 1887 году было опубликовано теоретическое исследование «Производственные счета: принципы и практика их ведения» английских экономистов Дж.М. Фелса и Э. Гарке. Авторы предприняли попытку создать мобильную систему управления затратами, в основе которой лежало деление затрат на *постоянные, условно-постоянные (фиксированные) и переменные (условно-постоянные) затраты*. Именно исследования этих ученых позволили установить, что изменение фиксированных затрат напрямую не зависит от объема произведенной продукции, а переменные затраты увеличиваются или уменьшаются прямо пропорционально росту или снижению объема производства. Вывод, который был сделан при этом, что увеличить объем производства можно при расходе меньших ресурсов, чем это считалось ранее, поскольку условно-постоянные затраты увеличиваются неравномерно.

В работе «Адекватное распределение производственных расходов» А.Г. Черч разделил условно-постоянные расходы, связанные с производством, на *накладные расходы*, связанные с рабочей силой, и на *общезакономерные расходы*. С начала XX века в научных кругах велась также дискуссия о том, в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы. В 20-30-е годы XX века в России

теорию управления затратами разрабатывали такие известные ученые, как Блатов Н.А., Вейцман Р.Я., Рудановский А.П., Галаган А.М. и др.

Однако *для промышленных предприятий по мере развития отраслевой конкуренции все более актуальной становится задача не столько точного и полного определения себестоимости, сколько предотвращения неоправданных затрат*, которых можно было бы избежать. Одним из способов решения этой задачи стало появление в начале XX века в США и Европе системы «стандарт-кост», в основе которой лежало сравнение *фактических затрат* с нормативами и управление затратами по отклонениям. Это позволило предупреждать возникновение неоправданных затрат. Следует отметить, что метод нормативного определения затрат, являющийся одним из принципов производственного менеджмента, был предложен Ф. Тейлором в работе «The Principles of Scientific Management». Сторонники производственного менеджмента применяли нормативы, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материальных ресурсов. Однако, сторонники производственного менеджмента не рассматривали нормативы как инструмент контроля над затратами.

Приблизительно в то же время, когда специалисты по научному менеджменту совершенствовали способы определения нормативов, были опубликованы статьи по использованию нормативов контроля за издержками (Longmuir, 1902, Carry, 1903, Whitmore, 1908). В 1911 году Дж. Харрисон (G. Harrison) впервые разработал и внедрил полную действующую систему нормативного определения затрат и внедрил полную действующую систему нормативного определения затрат и управления по отклонениям. В 1918 году он опубликовал ряд уравнений для анализа переменных затрат. Примерно в то же время, в 1908-1909 гг. Х. Эммерсон (H. Emerson) показал, что информация о нормативах дает менеджерам возможность дифференцировать отклонения на те, которые находятся под контролем, и те, которые не зависят от них. Со времен своего возникновения система нормативного учета успешно развивалась и сейчас широко используется промышленными предприятиями США и Западной Европы. Обзор большого количества фирм в Великобритании, проведенный Паксти и Лайаллом в 1989 году, показал, что 76% промышленных предприятий применяют систему нормативного учета затрат не только для контроля по отклонениям, но и для составления смет, контроля и оценки запасов.

В 1936 году Дж. Харрисоном была выдвинута концепция «*директ-костинг*». При этом исчезла потребность распределения накладных производственных расходов по видам продукции. Метод «директ-костинг» завоевал прочные позиции к середине 60-х годов XX века. Дж. Харрисон показал, что различные виды затрат по-разному связаны с производственным процессом и, следовательно, имеют различный характер влияния на прибыль и рентабельность продукции. В управлении затратами это привело к созданию различных систем калькуляции. Традиционные системы калькуляции или метод «абсорпшен-костинг» предполагает калькулирование себестоимости продукции с распределением всех затрат между реализованной продукцией и остатками на складе. При этом прямые (целевые затраты) относятся на конкретные виды продукции, а косвенные расходы опосредованно распределяются согласно единым условным ставкам накладных расхо-

дов для видов продукции или центров затрат (пул затрат). Такая **упрощенная система распределения косвенных затрат, получившая название «Activity Based Costing» или ABC**, была разработана в начале XX века и характеризуется дешевизной в применении, невысоким уровнем точности, высокой ценой ошибок. Эта система эффективна при небольшой доле косвенных затрат в общей сумме издержек.

Система прямой калькуляции себестоимости или **«директ-костинг» («variable costing»)** – это популярная на Западе система расчета себестоимости продукции, базирующаяся на распределении общих издержек промышленного предприятия на постоянные и переменные. Только последние включают в себестоимость продукции. Постоянные же затраты списывают непосредственно на финансовые результаты. При внедрении «директ-костинг» управление издержками представляет собой управление маржинальным доходом (разницей между выручкой и переменными затратами) и процессом его поглощения постоянными расходами. Таким образом, маржинальный доход является главным показателем, для определения рентабельности бизнеса при принятии управленческих решений. Важной особенностью метода «директ-костинг» является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между затратами (себестоимостью), объемом производства и прибылью, проводить операционный анализ.

Система функциональной калькуляции основана на причинно-следственном распределении косвенных затрат. Эта система дорогостоящая в эксплуатации, зато имеет высокий уровень точности и минимизирует расходы, связанные с ошибками калькуляции себестоимости. Эта система применяется для промышленных предприятий с высокой долей косвенных затрат, продукция которых требует организационных ресурсов в разных пропорциях. При этом часто используется двухэтапный процесс распределения затрат. На первом этапе косвенные затраты распределяются по центрам затрат. На втором этапе затраты, аккумулируемые в центрах ответственности, распределяются по видам продукции по соответствующим базам распределения.

В результате использования первого и последнего методов определяется полная себестоимость, которая является базовым показателем для ценообразования и налогообложения.

Развитие систем формирования затрат и калькулирования себестоимости продукции позволило Дж. Хиггсу сформулировать **концепцию центров ответственности**, в соответствии с которой затраты не только рассматриваются в рамках бизнеса в целом, но и дифференцируются по центрам ответственности с выделением ответственных лиц.

Рассмотренные концепции управления затратами интенсивно развивались в течение следующих 30–40 лет. В дальнейшем система «стандарт-кост» и управление затратами по центрам ответственности в ряде случаев переросла в **метод «System in time» (SIT) «точно во время»**, автором которого были Р.Д. Мак-Илхаттан, Р.А. Хауэлл и С.Р. Соуси. Таким образом, **управление затратами сосредоточилось не на конечном продукте производства, а непосредственно на самом производственном процессе.**

Середина XX века ознаменовалась созданием принципиально нового направления управления затратами.

В 1963 году С. Дэвидсон написал статью, которая положила основы стратегическому управлению затратами [Николаева О.Е., Алексеева О.В., (2003)]. Интерес к стратегическому управлению затратами появился в связи с возрастанием роли стратегии. Современный бизнес чрезвычайно динамичен, что требует от науки и практики постоянного совершенствования методов и техники управления затратами, так как то, что вчера неизменно давало успех и приносило стабильную прибыль, уже сегодня может быть подвергнуто сомнению, а завтра приведет к потере преимуществ перед конкурентами. Достаточно полно **концепция стратегического управления затратами** изложена в работах Друри К. «Управленческий и производственный учет» [Друри К., (2002)] и Шанк Д.К., Говиндараджан В. «Стратегическое управление затратами» [Шанк Д.К., Говиндараджан В., (1999)]. Оригинальная концепция управления затратами, изложенная в названном исследовании, основывается на использовании трех основных методов: анализе цепочки ценностей, анализе стратегического позиционирования, анализе затратнообразующих факторов. Главная цель стратегического управления затратами – достижение промышленным предприятием устойчивого конкурентного преимущества в современном бизнесе.

В отечественной литературе управление затратами в традиционном понимании получило развитие в работах Карповой Т.П. (1997), Николаевой О.Е., Шишковой Т.В. (2004), Николаевой С.А. (1993), Шеремета А.Д. (2004) и др. Большинство из вышеперечисленных авторов включают в управление затратами комплекс вопросов по учету затрат, их сметному планированию и анализу с целью предоставления информации для принятия тактических управленческих решений.

Управление затратами для своей реализации требует соответствующего инструментария или – носителя, который отражал бы необходимую плановую и фактическую информацию в нужных для анализа разрезах, в удобной форме, адекватной специфике деятельности предприятия.

Всякую экономическую организацию можно рассматривать как систему управления, так как в ней всегда можно выделить две части – управляющую (субъект управления) и управляемую (объект управления). В свою очередь «любая система управления является организацией» [Жданов С.А., 2000]. Значит управление – это воздействие субъекта управления на объект управления с целью совершенствования последних определенных действий. Но организация создается людьми для достижения общих целей, а необходимое условие для достижения общих целей – совместная деятельность, которая проявляется в различных формах взаимодействия. При этом имеет место механизм обратной связи, когда объект управления воздействует на субъект управления. Нельзя забывать и об открытости системы, выраженной во взаимодействии с внешней средой.

В последнее время широкую популярность получило **бюджетирование** являющееся развитием **концепции центров ответственности** Дж. Хиггса [см. например Добровольский Е., (2005)], Щиборщ К.В., (2004)]. Адекватность схемы учета экономическому смыслу происходящего на промышленном предприятии, необходима для того, чтобы в сознании руководителей сложилась верная картина, на основании которой можно принимать обоснованные, целесообразные решения. Чаще всего осознание нарушения этой функции происходит в

ситуации, когда нужно оценить экономическую эффективность отдельного объекта или проекта, а выделить относящиеся к нему данные невозможно. С позиций бухгалтерского учета предприятия не просто равны, а одинаковы. Ни отраслевой специфике, ни тем более специфике предприятия здесь просто нет места.

Основное отличие текущего управления затратами заключается в способности отражать своеобразие промышленного предприятия. **Предприятия разные даже внутри одной отрасли**, не говоря уже о различиях между отраслями. И руководитель, оценивая ситуацию и принимая решение, должен иметь данные, учитывающие специфику предприятия. С этой целью в оперативном управлении затратами широко используются дополнительные счета и субсчета. Особенностью текущего управления затратами является его способность отражать не только те факты хозяйственной деятельности, которые уже произошли, но и те, которые должны быть. Именно эта способность дает возможность до начала периода просчитать результаты и наметить мероприятия в случае реализации тех или иных прогнозов, а по окончании периода – провести сравнение прогноза с фактом, сделать анализ исполнения бюджета, выявить причины отклонений, определить место в котором эти отклонения возникли, и наметить мероприятия по улучшению ситуации.

Стратегия, будучи концепцией, т.е. системой взглядов на то, что предприятию надлежит делать для достижения поставленной цели [Большой коммерческий словарь, (1996)] (финансовой и не только), должна быть переведена в долгосрочный план действий, который естественным образом приобретает форму долгосрочного бюджета. Долгосрочный бюджет не может

быть, слишком детальным, но должен дать ориентиры основных показателей – объемов, прибыли, инвестиций – и позволить определить стратегии компании в части финансирования (собственными средствами, при помощи банковского кредита, с привлечением инвесторов и т. д.) [Дронченко О., (2003)].

Существуют бюджеты долгосрочные и краткосрочные (текущие), как уже было упомянуто выше. При этом долгосрочные бюджеты являются первичными по отношению к бюджетам краткосрочным, потому что именно на их основе составляется краткосрочный бюджет. Но управление предприятием происходит через бюджет краткосрочный, потому что именно он дает критерии для принятия текущих решений, и на основании анализа именно его исполнения мы принимаем решения о корректировке долгосрочных бюджетов или даже целей промышленного предприятия.

Поэтому под «бюджетным управлением» будет пониматься управление предприятием посредством или при помощи краткосрочных бюджетов. Тогда возникает необходимость осознать место бюджетного управления в общей системе управления предприятием и его взаимосвязи с другими элементами. На рис. 1. изображен контур бюджетного управления. Исходным моментом является миссия промышленного предприятия – это то, что предприятие хочет и умеет делать. Миссия меняется, но очень медленно. К ней вплотную примыкает бизнес-идея – основное представление о том, на чем именно промышленное предприятие зарабатывает деньги. Чтобы бизнес-идея поменялась, необходимо такое изменение рынка, которое сделает невозможным прежний источник заработка. Миссия при этом может остаться прежней.

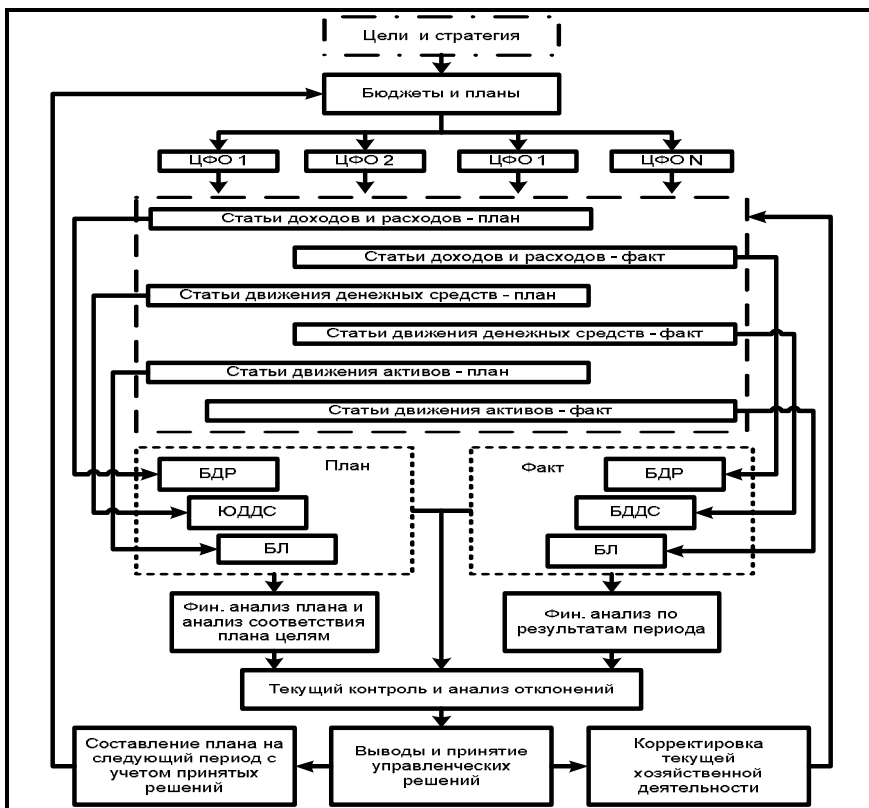


Рис. 1. Контур бюджетного управления предприятием [Добровольский Е. и др. (2005), С. 83]

На основании внешнего и внутреннего анализа выбирается актуальная финансовая цель промышленного предприятия, а потом, с прицелом на достижение этой цели, вырабатываем стратегию деятельности предприятия. Стратегия в данном случае понимается как концепция достижения целей промышленного предприятия в долгосрочном периоде. В этом месте «заканчивается» стратегическое управление затратами и мы переходим к текущему управлению затратами, долгосрочный план превращается в текущий бюджет и начинает реализовываться. Реализация бюджета – это и есть повседневная деятельность предприятия, которая требует регулирования, контроля и мониторинга.

Кроме того, существенные отклонения фактической реализации от долгосрочного бюджета предполагают повторный внешний/внутренний анализ, что тоже может привести к изменению стратегии. И последним шагом становится корректировка цели – если, анализируя изменения стратегии, мы поняли, что достижение актуальной цели ни при какой из реально реализуемых стратегий невозможно. Изменение миссии тоже возможно, но это означает начало нового по своей сути бизнеса. Таким образом, именно текущее управление затратами в этой системе занимает ключевое место – оно отвечает за реализацию стратегии, эффективность текущей производственно-финансовой деятельности и за обратную связь в системе управления. И переоценить его значение просто невозможно, хотя это и не значит, что нужно недооценивать стратегию.

Начинается собственно текущее управление затратами в тот момент, когда планы (самые разные) и бюджеты промышленного предприятия распределяются по центрам финансовой ответственности, из которых состоит финансовая структура. Объединение данных по соответствующим статьям каждого центра финансовой ответственности даст нам отчет о прибыли и убытках, бюджет движения денежных средств и баланс [Романова М.В., (1999)]. Если это объединение произошло в ходе планирования деятельности, то полученные документы будут носить прогнозный характер, а если в ходе контроля – то фактический. И прогнозные, и фактические данные позволяют заранее или, соответственно, по факту провести полноценный финансовый анализ и оценить ликвидность, рентабельность и стоимость предприятия. На стадии планирования эти показатели нужны для того, чтобы понять, насколько реально для предприятия достижение поставленных перед ним целей. Если они показывают, что цели достижимы, то планы принимаются к исполнению, если нет – процесс составления бюджетов проходит «вторую итерацию» и/или определяются условия, при которых достижение целей становится возможным – и так до тех пор, пока не будет найден оптимальный с позиций руководства предприятия вариант.

В последние годы в исследовательские цели стали включаться вопросы, необходимые для принятия стратегических управленческих решений. Управление затратами имеет принципиальное значение как для принятия текущих управленческих решений, так и стратегических.

Важное значение для уровня затрат имеет выделение и структурирование факторов, определяющих их уровень. Для управления текущими затратами в отечественной и зарубежной литературе и практике дана достаточно полная и корректная группировка факторов.

Текущее управление затратами основывается на классификации затрат построенной как функция одного определяющего фактора – объема производственной продукции. Отсюда группировка затрат на постоянные и переменные, средние и предельные, использование метода сопоставления средних затрат с предельными, анализ соотношения затрат, объема и прибыли, определение критического (безубыточного) объема производства, формирование гибких бюджетов, в которых плановые затраты откорректированы на фактические объемы продукции, анализ маржинальной прибыли. Эта классификация затрат основана на базовых моделях микроэкономики.

На величину затрат влияют различные факторы, которые можно объединить в две группы [Лебедев В.Г., (2001)]:

- внешние факторы, отражающие общий уровень развития экономики страны и не зависящие от деятельности хозяйствующего субъекта. Влияние этой группы факторов проявляется на уровне цен на сырье, материалы, оборудование, энергоносители, в тарифах на воду, транспорт и другие материальные услуги, в ставках арендной платы, в нормах амортизационных отчислений на государственное социальное страхование, медицинское страхование, в системе налогообложения предприятий;
- внутренние факторы, непосредственно связаны с деятельностью хозяйствующего субъекта, с его предпринимательской активностью. К ним относятся: объем производства и реализации продукции, фирмы и системы оплаты труда, улучшение использования основных производственных фондов, оборотных средств, материальных ресурсов, новых технологий.

Как показал анализ источников [Друри К., (2002), Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. (1996)] для целей стратегического управления затратами все затратнообразующие факторы могут быть разделены на две категории:

1. Структурные факторы:
 - масштаб;
 - диапазон;
 - опыт;
 - технология;
 - сложность.
2. Функциональные факторы, управляющие затратами предприятия и определяющие его способность успешно функционировать:
 - мотивация и ответственность за результаты труда;
 - стимулирование достижений, связанных с качеством продукции;
 - оптимальное использование производственных мощностей;
 - эффективное планирование;
 - фактор конфигурации;
 - связи с поставщиками и заказчиками.

С точки зрения структурных факторов для предприятий существует пять стратегических вариантов для выбора, связанных со структурой затрат для любой группы продукции:

1. *Горизонтальная интеграция*, связанная с фактором масштаба, характеризующего объем инвестиций, которые необходимо вложить в производство, в исследования и разработки, в маркетинговые и другие ресурсы чтобы произвести изучаемый продукт.
2. *Вертикальная интеграция*, характеризующаяся фактором диапазона.
3. *Фактор опыта* показывает, сколько раз в прошлом предприятие уже делало то, что оно делает и в настоящее время.
4. Фактор технологии отражает технологические процессы, используемые на каждой стадии затрат промышленного предприятия.

5. *Фактор сложности* – показатель, характеризующий ассортиментный набор изделий.

Каждый структурный фактор подразумевает выбор, который делает промышленное предприятие, управляющее затратами. Зарубежная и отечественная практика уделяет основное внимание таким факторам как интеграция и опыт.

В отличие от структурных факторов, которые не имеют пропорциональной зависимости с показателями деятельности промышленного предприятия, функциональные факторы прямо влияют на эти результаты.

Для каждого из структурных факторов «больше» не означает «лучше», а для функциональных факторов «больше» всегда означает «лучше». Экономическое содержание функциональных затратообразующих факторов определяется следующим:

- мотивация и ответственность за результаты труда предполагает разработку концепции мотивации работников по результатам труда, принятие работниками обязательств по постоянному усовершенствованию производственных процессов;
- стимулирование достижений, связанных с качеством продукции означает создание системы комплексного управления качеством (Total quality management – TQM) путем стимулирования достижений, связанных с качеством продукции и производственных процессов;
- оптимальное использование производственных мощностей, предполагающее выбор альтернатив на основании технологических характеристик;
- эффективное планирование деятельности промышленного предприятия, сравнение плановых показателей системы с нормами – важнейший элемент функциональной структуры;
- фактор конфигурации отражает эффективность конкретного проекта (бизнес-плана);
- использование связей с поставщиками и заказчиками продукции в контексте цепочки затрат промышленного предприятия – это один из решающих затратообразующих факторов.

В целом функциональные факторы оказывают более сильное и динамичное влияние, чем структурные. Действие каждого из перечисленных структурных и функциональных факторов влечет за собой различные по степени важности следствия по стратегическому управлению затратами.

Управление затратами означает сложное взаимодействие набора затратообразующих факторов в каждой конкретной ситуации. Каждый фактор предполагает возможность выбора для промышленного предприятия, и это определяет уровень и динамику затрат. Для принятия наиболее оптимального варианта, необходимо точно рассчитать затраты по каждому фактору.

В последнее время серьезное внимание практиков стало уделяться фактору сложности (ассортимент продукции), учитывающему затраты на основе видов деятельности, в сочетании с системами учета затрат и такими инструментами стратегического анализа как *методы ABC и XYZ*.

Метод ABC, также известен как метод «восемьдесят на двадцать», при его использовании выделяют в затратах на производство продукции или стоимости отдельного элемента ресурс, затраты по которому составляют 80% стоимости ресурсов и формируют 20% наиболее дорогостоящей продукции, и относят этот ресурс к группе **A**.

К группе **B** относят треть ресурсов, затраты по которым составляют 15% стоимости всех ресурсов.

К группе **C** относят оставшуюся половину ресурсов, удельный вес которых составляет лишь 5%.

Управление затратами при этом следует начинать с самой маленькой и самой дорогой группы ресурсов **A**. *Метод ABC* весьма интенсивно используется крупными промышленными предприятиями. Однако наиболее эффективен он в сочетании с менее известным *методом XYZ*, позволяющим классифицировать ресурсы в зависимости от характера их потребления и точности прогнозирования изменений их потребности. **X** – это группа, которая характеризуется стабильной величиной потребления и высокой точностью прогноза срока потребления. К категории **Y** – относятся ресурсы, потребность в которых характеризуется известными тенденциями и средними возможностями их прогнозирования. Ресурсы, относимые к категории **Z**, это те ресурсы которые используются нерегулярно, величину их потребления прогнозировать сложно. Наложение результатов *XYZ-анализа* на данные *метода ABC* матричным способом (см. рис. 2), позволяет разбить ресурсы на девять блоков, каждый из которых имеет две характеристики: стоимость ресурса и точность прогнозирования потребности в нем. В управлении этими блоками существуют определенные закономерности. Так, категории **CX, CY, CZ** управляются одинаково. Что касается категорий **BX, BY, BZ**, то здесь могут быть как совпадения (например, по срокам планирования), так и различия (по способам доставки). А для категорий **AX, AY, AZ** всегда вырабатываются индивидуальные способы управления. Так, для категории **AX** можно рассчитать оптимальный размер закупок и применить технологию «точно во время». Поскольку для категории **AZ** этого сделать нельзя, приходится формировать резервный запас и учитывать это в управлении затратами.



Рис. 2. Интегрированное использование результатов *метода ABC* и *XYZ-анализа*

В целом можно сделать вывод, что вероятность достижения стратегических преимуществ от использования *метода ABC*, находится в обратно пропорциональной зависимости от степени упрощения механизма формирования себестоимости единицы продукции. Использование данной системы позволяет сделать ряд выводов. Главный из которых тот, что при ассортиментных сдвигах оставшиеся продукты демонстрируют завышенные затраты, при этом изделия с наиболее высоким объемом производства принимают на себя большую часть накладных затрат, при этом они либо должны иметь завышенные цены, либо демонстрируют явно низкую прибыль или убытки. Стратегически это позволяет выйти на незанятый рынок, с целью захвата сегмента с высоким объемом производства посредством агрессивно низких цен. Это в большей степени относится к стандартным продуктам с боль-

шим объемом производства. Однако существуют три проблемы решение которых позволяет методу ABC вписаться в стратегически связанную с ней систему управления затратами. Эти решения следующие.

Во-первых, необходимо обеспечить динамический взгляд на стратегические затраты по производству продукции, то есть акцентировать внимание при распределении текущих производственных затрат на продукты, на сокращении или даже сведении к нулю всех затрат, которые не относятся к вновь создаваемой цепочке ценностей. С этой целью в дополнение к распределению текущих видов деятельности на производство продуктов, стратегическая система управления затратами должна постоянно пересматривать, какие виды деятельности действительно добавляют ценность для потребителя и как осуществлять эти виды деятельности с максимальной эффективностью. Сказанное может быть проиллюстрировано рис. 3.

Только виды деятельности промышленного предприятия и соответствующие им затраты попадающие в квадрант А должны быть распределены на продукты. Виды деятельности в квадранте D должны быть рассмотрены с точки зрения путей повышения их эффективности, и в конечном итоге отнесены в квадрант А. Виды деятельности в квадранте С должны быть сведены к нулю. Дополнительно необходимо исследовать, возможно ли ресурсы, используемые для видов деятельности в квадранте В, передать на те виды деятельности, которые производят добавленную ценность.

Создаёт ли деятельность ценность?	Нет	В	С
	Да	А	Д
		Да	Нет
Эффективна ли деятельность?			

Рис. 3. Матрица анализа структуры затрат.

Во-вторых, поскольку на большинстве промышленных предприятий существенная часть затрат на производство стратегического характера уже была произведена задолго до того, как продукт поступает в стадию производства (например, затраты на исследования и разработки) или же будет произведена спустя долгое время после выхода из производственного процесса (например, затраты на маркетинг и сбыт), **метод ABC**, применяемый в стратегическом управлении, должен в полной мере учитывать эти компоненты затрат. Тем самым, еще раз подчеркивается положение, что стратегическое управление затратами должно рассматривать затраты в широком смысле слова независимо от того, насколько точно оценены затраты в производственном сегменте цепочки ценностей.

В третьих, даже если учитывать и решать обе рассмотренные проблемы, следует иметь в виду, что **метод ABC** связан с разработкой стратегий сегодняшнего дня. Применение такого управления затрат таит опасность стратегических просчетов, если распространяется на последующие периоды. Поэтому применяя **метод ABC**, необходимо учитывать, что стратегическое управление затратами включает постоянную переоценку се-

годняшнего конкурентного позиционирования и пользу альтернативных вариантов, которые в большей степени адаптированы к текущему восприятию будущей конкурентной ситуации. В ряде случаев это требует больших средств и усилий промышленного предприятия по модернизации всей системы управления затратами.

Важную роль в управлении затратами играет другой структурный фактор выбор технологии. Эта проблема имеет первостепенное значение для российской промышленности, поскольку многие предприятия отстают на глобальных рынках из-за того, что слишком медленно внедряют новые технологии производства. Можно рассматривать различные причины сложившегося положения, но важнее исследовать какова связь анализа капитальных вложений в новые технологии со стратегическим управлением затратами.

При инвестициях в научно-технический прогресс следует руководствоваться не только анализом цепочки ценностей и стратегическим позиционированием, но, прежде всего, анализом затратообразующих факторов, поскольку технология является существенным фактором затрат на критических этапах цепочки.

С точки зрения бизнеса научно-технический прогресс имеет значение только в той степени, в какой он отражается на конкурентных преимуществах или структуре производства. Однако, технология проникает в цепочку ценностей предприятия. Она распространяется далеко за пределы тех технологий, которые напрямую связаны с продукцией. Поэтому любой определенный вид технологии важен для конкуренции, если он значительно влияет на конкурентные преимущества промышленного предприятия.

Основным инструментом для понимания роли технологии в достижении конкурентных преимуществ является цепочка ценностей. Современное промышленное предприятие – это совокупность технологий. Технология воплощается в каждом виде деятельности промышленного предприятия по созданию стоимостей, и научно-технический прогресс может взаимодействовать на конкуренцию путем влияния практически на любой вид деятельности. Технологии в различных видах деятельности могут быть связаны, и это является главным источником конкурентных преимуществ. Более того, технологии промышленного предприятия взаимозависимы с технологиями поставщиков и покупателей. Тем самым, технология оказывает мощное воздействие на затраты в процессе диверсификации.

В целом можно сделать вывод, что использование предприятием достижений научно-технического прогресса приведет к устойчивым конкурентным преимуществам при наличии любого из четырех обстоятельств:

- научно-технический прогресс снижает затраты или углубляет диверсификацию производства и технологическое первенство предприятия является устойчивым;
- научно-технический процесс смещает фактор затрат или уникальность в пользу предприятия;
- своевременное освоение достижений научно-технического прогресса превращается в преимущества лидера в добавление к тем, что присущи самой технологии;
- научно-технический прогресс улучшает общую структуру отрасли.

С точки зрения стратегического управления затратами положительное влияние технологии становится очевидным, если рассматривать все три составные части такого управления. Как правило, рассмотрение проблемы с точки

зрения цепочки ценностей (набор видов деятельности, создающих ценность, начиная от исходных источников сырья, – поставщиков, – вплоть до готовой продукции, доставленной конечному потребителю) четко выявляет такой парадокс, что, хотя переход на новую технологию и ведет к финансовым выгодам, на том этапе, где должны быть осуществлены инвестиции, никаких дополнительных доходов при существующей политике цен не будет получено. Дальнейшее рассмотрение с точки зрения стратегического позиционирования может показать, что переход на новую технологию является вынужденным в рамках позиционной стратегии на ближайшие 10-15 лет. Наконец, изучение факта перехода на новую технологию является ключевым структурным фактором затрат. Таким образом, приведенные в действие любого из перечисленных затратообразующих факторов позволяет сделать следующие выводы:

- для текущего управления затратами, в том числе на базе операционного анализа, наиболее существенным фактором, определяющим уровень затрат, является объем продукции. В противоположность этому для стратегического анализа объем обычно не является наиболее существенным фактором, который объясняет поведение затрат;
- в стратегическом смысле важнее объяснить положение по затратам на языке тех структурных альтернатив, которые сформируют конкурентоспособную позицию данного предприятия;
- не все стратегически определяющие факторы являются одинаково важными в любой момент времени, но некоторые (больше, чем один) из них, вероятно, очень важны в каждом конкретном случае;
- для каждого фактора затрат существует конкретная система управления затратами, которая важна для позиционирования данного предприятия.

При реализации комплексного механизма управления затратами промышленного предприятия необходимо учитывать, что стратегическое управление затратами существенно отличается от текущего управления затратами, их основные отличия по критериям представлены в табл. 1.

Таблица 1

СОПОСТАВЛЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО И ТЕКУЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

№	Критерий сравнения	Текущее управление затратами	Стратегическое управление затратами
1	Объект управления	Затраты по видам продукции	Затраты различных этапов общей цепочки ценностей, частью которой является предприятие
2	Акцент управления	Внутреннее положение на предприятии	Предприятие рассматривается в единой цепочке ценности с поставщиками и заказчиками изделий
3	Цель управления	Планирование, управление, контроль	Все три задачи решаются в зависимости от стратегического позиционирования
4	Причина изменения затрат	Затраты – функция объема продукции	Затраты – функция стратегических выборов, связанных со структурными и функциональными факторами
5	Задачи управления затратами	Сдерживание роста затрат	Сокращение затрат

Таким образом реализация комплексного механизма управления затратами основана в первую очередь на выявлении затратообразующих факторов на основе принципов бюджетирования деятельности промышленного предприятия. Необходимо отметить, что структура затратообразующих факторов во многом определяется отраслевой спецификой предприятия.

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. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. / Пер. с англ. под ред. Евенко Л.И. – СПб.: Изд-во «Питер», 1999. – 414 с.
4. Бланк И.А. Управление прибылью. – Киев: Изд-во «Ника-Центр», 1998. – 544 с.
5. Большаков А.В. Менеджмент: теория и практика: Учебное пособие. – Казань: Изд-во «Казанского финансово-экономического университета», 1997. – 68 с.
6. Большой коммерческий словарь. – М.: Изд-во «ИНЭ», 1996. – 786 с.
7. Добровольский Е. и др. Бюджетирование шаг за шагом. – СПб.: Изд-во «Питер», 2005. – 289 с.
8. Дронченко О. Финансовая структура: первый шаг к бюджетированию. //Финансовый директор. – 2003. – №6.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник. – М.: Изд-во «ЮНИТИ-ДАНА», 2002. – 1071 с.
10. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост/ Пер. с англ. под ред. Эриашвили Н.Д. – М.: Изд-во «Аудит, ЮНИТИ», 1998. – 224 с.
11. Ефремов В.С. Стратегия бизнеса: концепции и методы планирования: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Финпресс», 1998. – 270 с.
12. Жданов С.А. Основы теории экономического управления предприятием. – М.: Изд-во «Финпресс», 2000. – 384 с.
13. Зелль А. Корпоративное планирование: Учебное пособие./Пер. с нем. под ред. Николаева И.О. – М.: Изд-во «Национального института бизнеса», 2003. – 294 с.
14. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: Изд-во «ИНФРА-М», 1997. – 392 с.
15. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1998. – 144 с.
16. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии. – М.: Изд-во «Бизнес-Пресса», 2001. – 320 с.
17. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Пер с нем. Под ред. Николаевой С.А. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1993. – 96 с.
18. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет. Изд. 5-е. – М.: Изд-во «Едиториал УРСС», 2004. – 320 с.
19. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. – М.: Изд-во «Финансы и статистика», 1993. – 128 с.
20. Романова М.В. Финансовое планирование и учет затрат на основе АСУ // Финансы и кредит. – 1999. – №9.
21. Шанк Д.К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Пер с англ. – СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
22. Шеремет А.Д. Управленческий учет. – М.: Издательский дом «ФБК-ПРЕСС», 2004.
23. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат/ Пер с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.
24. Циборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – 2-е изд., пер. и доп. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2004. – 592 с.

Великая Елена

3.2. EXPENSE-CONSTITUTIVE FACTORS IN THE CONTROL MECHANISM COSTS

E.G. Velikaja, Candidate of Science (Economic), the
Deputy a Gene. Directors on Economy and the Finance

Open Company «Unit Paper Prodakts», Moscow

In the article approaches to determining costs are systematized, structured затратнообразующие factors and their composition is specified at implementation of leaking and strategic handle by costs, i.e. during implementation of the complex control mechanism by costs of industrial enterprise.