

М.Н. Семиколонова, Л.А. Семина, С.Ю. Федорова

Управление, бюджетирование и анализ затрат: оперативный и стратегические аспекты

В настоящее время перед любой современной российской организацией стоит задача внедрения эффективной системы управления ресурсами и контроля за деятельностью организации. Концентрация и комбинирование производства, наметившиеся тенденции к сближению отечественной и зарубежной экономических систем, расширение рыночных коммуникаций заставили пересмотреть саму концепцию управления. Одним из направлений совершенствования деятельности управленческого аппарата организации является создание концепции интегрированного учета, бюджетирования и анализа затрат. Именно поиску методов управления и контроля за затратами организации, отвечающих современным требованиям рынка и приемлемых для российских предприятий, посвящена данная статья.

В основе любой системы управления затратами лежит их классификация по различным признакам. Система учета затрат, обеспечивающая их деление на переменные и постоянные, является базовым элементом для обоснования как оперативных, так и стратегических управленческих решений. Соотношение между уровнем переменных и постоянных затрат определяет финансовый риск организации. Если организация выберет стратегию высоких постоянных затрат, то ее доходы будут значительно меняться в ответ на относительно небольшие изменения объемов производства. Это стратегия высокого риска. В качестве альтернативы предыдущей стратегии организация может поддерживать постоянные затраты на гораздо более низком уровне, используя внешних поставщиков или внутренние источники переменных затрат. В этом случае риск крупных убытков снижается, но одновременно исчезает возможность получения высоких прибылей. Поскольку риск и доход позитивно коррелируют, то поставщики претендуют на увеличение дохода в качестве компенсации за высокий риск. Организация выплачивает своего рода страховую премию в виде чистого увеличения суммарных затрат ради снижения общего уровня риска. При этом следует учитывать, что выбор стратегии высоких или стратегии низких постоянных затрат может иметь определенные последствия.

Во-первых, организации воспринимают риск по-разному, и поэтому ожидаемое поставщиками увеличение их дохода может оказаться меньше, чем надбавка, которую согласен оплачивать покупатель. Такая ситуация возникает, если поставщики специали-

зируются в конкретных узких областях или на рынке присутствуют другие группы потребителей, которым они могут предложить свои продукты. Это подтверждает справедливость концепции цепочки стоимости, так как наглядно отражает возможность организации повысить доходность или снизить риск, сконцентрировавшись на том виде деятельности, в котором у нее есть конкурентное преимущество.

Во-вторых, заменяя постоянные затраты на переменные, организация рискует недополучить значительную величину прибыли, если объем продаж будет высоким. Успех стратегии, основанной на высоких переменных затратах, зависит от отклонений фактического выпуска от ожидаемого уровня. Чтобы оценить эти отклонения, требуется надежная информация об изменении выпуска продукции в предыдущие периоды, а также прогноз ключевых факторов, которые могут влиять на уровень спроса.

В-третьих, важным следствием стратегии, направленной на оптимизацию структуры затрат, является перенесение риска компании на внешних контрагентов. Наиболее выгодно с точки зрения финансовой стратегии не перенесение, а устранение риска, потому что в этом случае она освобождается от необходимости осуществлять дополнительные выплаты в обмен на уменьшение риска.

Таким образом, классификация затрат на постоянные и переменные и их анализ включаются в системы информационной поддержки управленческих решений большинства организаций. Но зачастую сформированная общепринятыми методами информация оказывается бесполезной при принятии стратегических решений. Деление затрат на переменные и постоянные зависит во многом от временного периода: в краткосрочном плане почти все затраты будут постоянными, в то время как в долгосрочной перспективе ни один из элементов затрат не может рассматриваться как постоянный, поскольку все они в этот период будут изменяться. Поэтому, с нашей точки зрения, крайне важно, чтобы информационная система не ограничивалась классификацией затрат краткосрочных периодов, а расходы анализировались в соответствии с установленным горизонтом стратегического решения.

Финансовая результативность предпринимательской деятельности во многом предопределяется обоснованностью принимаемых управленческих решений. Но при этом очень часто разрабатываемые руководством решения не имеют должного экономи-

ческого обоснования. Объясняется это, на наш взгляд, следующими причинами:

- проводимый на предприятиях экономический анализ хозяйственной деятельности осуществляется без учета современных методов анализа и управления затратами, адекватных рыночной экономике;

- организация и ведение бухгалтерского учета ориентированы на необходимость представления бухгалтерской и финансовой отчетности в налоговые органы и соблюдение налогового законодательства.

Долгие годы компании экономически развитых стран были преимущественно заинтересованы в снижении затрат. Совершенствование методов снижения затрат не тождественно повышению доходов. Сокращение затрат в текущем периоде приводит к потере конкурентных преимуществ в перспективе. В современных условиях практически невозможно достичь такого объема продаж, который позволил бы признать приемлемым существующий в компании уровень затрат. В начале 90-х гг. цели анализа затрат были определены по-новому. В течение этого периода появилось несколько концепций анализа и управления затратами, в которых преобладали интересы принятия на долгосрочную перспективу. Возникают новые потребности для удовлетворения основной цели современных предприятий – повышения эффективности деятельности как в краткосрочном, так и в долгосрочном периоде.

Поэтому далее хотелось бы остановиться на некоторых современных управленческих технологиях, объединяющих элементы планирования, реализации и контроля функционирования бизнес-стратегии предприятия. К наиболее известным современным системам управления затратами относят: процессно-ориентированное управление затратами, тотальное управление качеством, сбалансированные системы показателей, системы «точно в срок» (Just-In-Time), «таргет-костинг» (ТС) – управление по целевой себестоимости; стратегическое управление затратами (SCM) и концепция стратегического анализа затрат (SCA), а также анализ, основанный на концепции стратегических бизнес-единиц (СБЕ) [1–4].

Система Just-In-Time позволяет перестроить большинство учетных систем в систему жесткого режима экономии ресурсов на предприятии. Основными направлениями деятельности данной системы являются улучшение качества, уменьшение времени работы машин, изменение технологии производства, снижение материальных запасов. Цель метода «точно в срок» – уничтожение любых излишних расходов и эффективное использование производственного потенциала. Сущность данного метода сводится к трем основным положениям:

- остатки материальных запасов рассматриваются как излишние неликвиды, с которыми связаны избыточные затраты по их хранению и складированию;

- предусматриваются минимальные простои производственного оборудования;

- приостановление производства при обнаружении брака или отсутствии комплектующих.

Процессно-ориентированное управление (Activity based costing) направлено на формирование точной и релевантной информации для организации, стремящейся улучшить свою конкурентоспособность. Применение процессно-ориентированного управления затратами позволяет создать учетную систему, которая в конечном итоге переносит затраты организации на стоимость продукции и услуг, для производства которых требуется понести затраты. В настоящее время внедрение системы «Activity based costing» из разработки более правильного подхода к определению затрат на производство продукции переросло в средство усовершенствования операций за счет управления носителями функций, приводящих к возникновению затрат. «Activity based costing» используют для поддержки основных решений относительно линеек продукции, сегментов рынка и взаимоотношений с заказчиками, а также моделирования воздействий в результате усовершенствования бизнес-процессов [1]. Главное отличие процессно-ориентированного управления состоит в порядке распределения косвенных затрат, приходящихся на отдельный объект калькулирования:

- 1) разрабатывается справочник видов деятельности, т.е. перечень основных видов деятельности, выполняемых с помощью ресурсов организации;

- 2) расходы вспомогательных подразделений относятся на каждый вид деятельности, т.е. определяются так называемые пулы затрат – места концентрации затрат, связанных с определенным видом деятельности;

- 3) осуществляется идентификация факторов затрат (драйверов) для всех видов деятельности. Факторы затрат деятельности представляют собой показатели, которые идентифицируют связь между видами деятельности и объектами затрат. Они служат количественными измерителями выпуска деятельности;

- 4) рассчитываются ставки затрат по видам деятельности путем соотношения расходов на общее количество фактора затрат деятельности;

- 5) расходы деятельности относятся на продукты пропорционально рассчитанным ставкам распределения, при этом определяется себестоимость каждого продукта;

- 6) составляется отчет о прибыльности по каждому продукту.

Концепция управления затратами по функциям (ABCМ) по своему смыслу близка концепции стратегического анализа затрат (SCA), базирующейся на анализе цепочки создания потребительной стоимости (ЦОС) продукта. В рамках этой концепции предприятие рассматривается как цепь операций (работ,

функций, видов активности) по созданию стоимости изделия. Каждое звено цепочки оценивается с точки зрения как его необходимости в производственном процессе, так и потребляемых им ресурсов. После чего определяется драйвер затрат – фактор, который формирует стоимость выполнения данной операции.

Такой анализ цепочки образования стоимости продукта осуществляется с целью ее оптимизации путем определения тех сегментов, где могут быть либо снижены затраты, либо повышена потребительная стоимость. Как предполагается, это должно способствовать достижению предприятием устойчивого преимущества над конкурентами. Такой акцент позволяет отнести SCA к методам маркетингового анализа, в отличие от классического ABC, являющегося преимущественно инструментом управленческого учета. Кроме того, анализ ЦОС служит базовым инструментом целевого образования, которое основано на простой формулировке весьма распространенной стратегии действий на конкурентном рынке. Формулируется эта стратегия так: «Продавай дешевле, чем конкуренты». На практике эту проблему решают путем сокращения затрат на уже разработанный продукт.

Ключевым отличием концепции ЦОС от управления затратами по функциям является то, что в рамках ABCM анализу подвергается только структура затрат внутри предприятия, которая в рамках первой концепции служит лишь частью информационно-аналитического поля. SCA рассматривает внутрифирменную ЦОС как часть глобальной цепи создания потребительной стоимости (ценности) начиная от добычи входящих ресурсов и до послепродажных услуг по обслуживанию и даже утилизации произведенного и реализованного продукта. Анализ внефирменных операций по созданию стоимости по всей вертикальной цепочке позволяет предприятию идентифицировать потенциальные возможности создать дополнительную ценность для потребителя и тем самым улучшить свою стратегическую рыночную позицию.

Метод SCA имеет возможность предоставлять информацию для стратегических решений, в частности, по таким вопросам, как оценка затрат по изменению характеристик самих продуктов, а также инвестиций в новые продукты. Анализ ЦОС способствует реализации предприятием стратегии ценового лидерства, которое предполагает поддержание такого же качества продукции (услуг), что и у конкурентов, но при более низких затратах и, следовательно, ценах. Ценовое лидерство достигается за счет тщательного контроля затрат на стадии производства, минимизации затрат на этапах НИОКР, обслуживания, продаж и рекламы.

Стратегический анализ затрат становится незаменимым инструментом идеологии ценообразования в рамках которой себестоимость рассматривается

как целевой показатель, основанный на рыночных оценках емкости рынка и конкурентоспособной цены. В рамках же концепции целевого ценообразования задачей стратегического анализа затрат становится конструирование такой цепи образования стоимости, которая привела бы к формированию себестоимости, не превышающей целевую.

В настоящее время повышенное внимание уделяется анализу цепочки ценности как средству повышения степени удовлетворенности запросов потребителей и более эффективному управлению затратами.

Цель анализа цепочки ценности – поиск связей между видами деятельности, добавляющими ценность продукции, в результате чего происходит получение возможности снижения затрат и (или) получение повышенной дифференциации продукции. Эти связи могут быть установлены как внутри самого предприятия, так и между предприятием и его поставщиками и потребителями.

Американские экономисты Джон Шанк и Виджей Говиндараджан [2] считают, что предприятие должно анализировать свою цепочку ценности в сравнении с аналогичными цепочками, имеющимися у конкурентов или в отрасли в целом. Обобщая различные точки зрения можно сделать предположение о необходимости включения в систему управления затратами следующих действий:

1. Первоначальный анализ финансовых показателей единичных затрат, свидетельствующих о деятельности предприятия. Этот анализ должен включать сравнение с аналогичными данными за предыдущие периоды, а также с данными других аналогичных предприятий. Необходимо попытаться найти объяснения выявленным тенденциям и основным отличиям данных, полученных от аналогичной организации. Результаты первичного анализа являются основой, которая указывает области деятельности, требующие углубленного изучения.

2. Анализ менеджмента и применяемых управленческих систем. Цель этого этапа – проанализировать способы, при помощи которых задаются цели, внедряется политика и отслеживаются результаты. Здесь основное внимание уделяется не целям или политике, применяемым на предприятии, а тому, в какой степени эффективно осуществляется рассматриваемый процесс.

3. Анализ процессов планирования и контроля. Данный этап включает исследование вопросов, связанных со способами сравнения целей с потребностями потребителя, методы выявления видов деятельности, которые не способствуют достижению поставленных целей, а также применению приемов оценивания инвестиций и методов отслеживания выполнения проектов на основе первоначальных оценок. Кроме того, на этом этапе должны изучаться методы анализа операционных результатов.

4. Оценка эффективности – это достаточно трудоемкий этап. Необходимое условие его осуществления – проведение специальных исследований тех видов деятельности, для которых характерны высокие единичные затраты, невысокие показатели функционирования или предполагаемое низкое качество управления. Это позволяет выявить причины, обуславливающие низкие показатели, и предложить корректирующие меры по исправлению ситуации.

5. Анализ производительности. На этом этапе происходит исследование того, в какой степени виды деятельности, применяемые на предприятии, обеспечивают достижение поставленных целей.

6. Составление отчетов.

Таким образом, всестороннее управление затратами состоит из тех видов деятельности, которые принимаются менеджерами для их сокращения.

Современный период развития России характеризуется усложнением рыночных отношений, что обусловлено высокой динамичностью и изменчивостью окружающей среды, а также увеличением интенсивности и сложности материальных, информационных и финансовых потоков. В этой ситуации экономически эффективная деятельность организации возможна, если она имеет четко заданные и достаточно напряженные, но реальные для выполнения стоимостные параметры затрат и результатов. В этом важная роль отводится бюджетированию, которое непосредственно связано с управлением и управленческим учетом и, являясь технологией финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели.

В настоящее время в отечественной практике бюджетирование применяется в лучшем случае для того, чтобы контролировать отдельные показатели, а не для управления затратами и результатами, активами организации. На многих российских предприятиях система внутрифирменного планирования не позволяет четко ставить конкретные цели, выстраивать стратегию бизнеса. Это во многом зависит от отсутствия фундаментальных разработок, раскрывающих природу, функции, методы, содержание бюджетирования на российских предприятиях с учетом их специфики. Особенности зарубежных концепций бюджетирования применимы в рамках сформировавшихся рыночных отношений, учитывают национальные традиции других стран, что делает невозможным попытки слепого копирования зарубежного опыта.

Сегодня не существует общепринятой концепции бюджетирования по следующим причинам:

1) нет четкого представления о том, что бюджетирование – метод руководства, инструмент, функция, элемент планирования управленческого учета или контроллинга;

2) не разработаны алгоритмы бюджетирования с учетом масштабов и жизненного цикла предприятия,

а также с учетом методов руководства, применяемых на конкретном предприятии;

3) нет сформированной системы оценки выполнения бюджетов в рамках оперативного бюджетного управления.

Однако на сегодняшний день бюджет как инструмент планирования и управления затратами и результатами, активами организации реализует все его функции, а именно:

– планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;

– координация различных видов деятельности и отдельных подразделений, согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;

– стимулирование руководителей всех рангов в достижении целей своих центров ответственности;

– контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины.

При этом важно отметить следующие недостатки современной системы такого подхода к планированию и управлению коммерческими организациями:

– планирование сегодня – процесс очень трудоемкий. Планово-экономические службы продолжают готовить огромное количество документов, при этом большинство из них не пригодно для анализа, контроля и принятия на этой основе новых управленческих решений;

– плановые данные значительно отличаются от фактических. Процесс планирования по традиции начинается с планирования затрат на производство, а не сбыта продукции;

– при планировании преобладает затратный механизм ценообразования: цена формируется без учета рыночных цен, исходя из полной себестоимости и норматива рентабельности;

– калькуляция себестоимости производится на единицу выпуска продукции, а не на единицу проданной продукции;

– отсутствует разделение затрат на переменные и постоянные; при планировании и анализе не используется понятие «маржинальная прибыль»; не проводится анализ безубыточности продаж;

– при планировании не оцениваются эффект операционного рычага, коэффициент вклада на покрытие; невозможно определить запас финансовой прочности;

– при существующей системе планирования невозможно достоверно проводить сценарный анализ к изменяющимся условиям деятельности.

На сегодняшний день в связи с неуклонным ростом номенклатуры продукции и темпов ее обновления характер промышленного предприятия изменился. Управлять предприятием невозможно без эффективного планирования его деятельности и контроля реализации планов. Ускорение организации выпуска новой

продукции в современных экономических условиях выступает в качестве важнейшего инструмента удовлетворения запросов потребителей. Ограниченность финансовых ресурсов усиливает роль правильного выбора приоритетов экономической политики. В связи с этим для предприятий становится важным производство различных видов изделий при постоянном освоении новых сфер деятельности. Естественно, планирование в условиях рынка приобретает новое значение. Оно призвано обеспечить процесс производства конкурентоспособной продукции при условии оптимального использования всех ресурсов, т.е. гибкое развитие предприятия. В этих условиях стратегическое планирование затратами и результатами, активами организации невозможно без формирования бюджета как основного инструмента управления, обеспечивающего высшее руководство точной, полной и своевременной информацией. С его помощью должна осуществляться разработка стратегии эффективного развития предприятия в условиях конкурентоспособности и нестабильности, формирование, анализ работы и контроллинг.

Расчеты, осуществляемые в процессе формирования бюджета предприятия, позволяют в полном объеме и своевременно определить денежные средства, необходимые для реализации, а также источники поступления этих средств. Результаты расчетов находят свое отражение в краткосрочных и стратегических планах предприятия. Таким образом, стремление научиться управлять затратами и результатами, активами организации в условиях нестабильности, организовать производство конкурентоспособной продукции, обеспечивая эффективное развитие предприятия, ставит перед руководством российских предприятий сложную задачу: овладеть методикой формирования бюджета как основного финансового плана и экономического регулятора отношений между структурными подразделениями предприятия и его самого с внешней средой, создавать новые нетрадиционные системы получения информации о затратах, применения новых видов калькулирования себестоимости, методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Библиографический список

1. Аверчев, И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М., 2006.
2. Шанк, Дж. К. Стратегическое управление затратами / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб., 1999.
3. Кит, А. Стратегический управленческий учет / А. Кит. – М., 2002.
4. Управление затратами на предприятии : учебное пособие / под ред. Г.А. Краюхина. – СПб., 2003.