

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВЕ ВНУТРИФИРМЕННОЙ ИНФОРМАЦИИ

Существенной методологической особенностью системы управления затратами в рамках современной методики экономического анализа является использование зависимости величины издержек от объема реализации продукции [1,2]. Согласно данной методике суммарные переменные издержки увеличиваются с ростом объемов производства продукции, а постоянные затраты в расчете на единицу продукции должны уменьшаться. При уменьшении объемов реализации наблюдаются противоположные тенденции.

Важность четко работающей на предприятии комплексной системы управления издержками трудно переоценить [2,3]. Например, по опыту работы [4] и нашего предприятия [5] можно сделать вывод, что при уровне рентабельности продукции в 15% возможное сокращение издержек на 6% по своему влиянию на прибыль равноценно росту реализации товарной продукции на 33%. Аналогичное изменение затрат с обратным знаком может нанести сокрушительный удар по финансовому состоянию предприятия.

Представляемая в данной статье принципиальная система управления затратами основана на использовании аналитической управленческой информации о затратах предприятия с подразделением их на постоянные и переменные.

В базовую структуру данной системы положен простой принцип, сущность которого сводится к тому, что управлять издержками возможно лишь

тогда, когда научишься их измерять и анализировать. Поэтому схема управления издержками включает две управляющие линейки: «измерение и анализ затрат» и «контроль и снижение расходов».

Рассмотрим каждое из выделенных направлений отдельно.

Измерение и анализ затрат является первым этапом системы управления издержками. Это целостная аналитическая процедура, которая включает в себя следующие этапы:

первый – сбор данных в виде управленческой информации об издержках на основании принятой системы центров ответственности по затратам и центров ответственности по прибыли;

второй – выделение переменной части всех видов издержек, приходящихся на единицу продукции. Данная работа выполняется на основании информации об издержках в течение последних 6-10 месяцев;

третий – локализация постоянных издержек по видам продукции с использованием соответствующего метода контроля;

четвертый – проведение стандартного анализа доходности, который выражается в оценке точки безубыточности, исчисления запаса безопасности и прибыльности для каждого вида продукции;

пятый – проведение целевого планирования прибыли, которое позволяет оценить объем продаж для достижения заданной величины прибыли, и оценка запаса безопасности

для планируемого объема реализации.

На практике нельзя ограничиваться только этой аналитической процедурой. Данная процедура должна использоваться непрерывно в процессе деятельности предприятия. Нам она представляется как процедура, которая включает выполнение следующих операций.

В начальной стадии осуществляется сбор необходимой информации, в составе которой должна быть выделена часть, характеризующая постоянные затраты предприятия, и та ее доля, что будет давать оценку переменным затратам.

Последующая группа операций будет связана с проведением анализа собранной информации о затратах, по результатам которого можно будет сделать прогноз издержек на предполагаемый объем продаж. Такая оценка должна включать прогноз как постоянных, так и переменных затрат на планируемый объем производства продукции.

Одновременно будет дана оценка производственных возможностей предприятия и максимального объема производства продукции. Очень важными в системе выполняемых оценок будут аналитические расчеты точек безубыточности и рентабельности отдельных видов продукции и структурных подразделений предприятия. В составе заключительных операций можно выделить те, что будут связаны с изучением информации о возможностях рынка и уровне цен на производимую предприятием продукцию.

Что необходимо для реализации системы непрерывного анализа и планирования издержек? Существенной частью этой системы является совместный анализ двух дополнительных факторов:

производственных возможностей предприятия (внутренний фактор);
цен и потребностей рынка (внешний фактор).

При проведении этого анализа методика несколько меняется. Предприятие непрерывно собирает информацию о переменных издержках, желая использовать наиболее «свежую» информацию для анализа и планирования. Вместе с тем постоянные издержки приходится планировать исходя из двух факторов:

прогноза консервативной части издержек, т.е. той части постоянных издержек, которая исторически сложилась на протяжении прежних периодов деятельности предприятия;

прогноза дополнительных объемов постоянных издержек, которые являются следствием дополнительных потребностей предприятия.

Выводы, сделанные на основании этой процедуры, должны стать источником для неудовлетворенности предприятия состоянием своих издержек.

Базовой философией деятельности предприятия должно стать стремление постоянно снижать свои издержки, не ухудшая при этом качество продукции. Данная философия присуща японскому менеджменту, что во многом предопределило успех японского предпринимательства.

В то же время необходимо организовать деятельность по контролю и снижению издержек. Наши исследования показывают, что возможны три основных подхода к снижению затрат предприятия:

анализ структуры затрат и снижение критических видов издержек;
анализ сравнительных показателей;
анализ проводников затрат.

Попробуем выделить особенности каждого из трех подходов отдельно.

Сущность первого подхода базируется на известном принципе Парето, который в интерпретации издержек формулируется следующим образом: 20% видов из общей номенклатуры издержек предприятия порождает 80% суммарной величины валовых издержек. Руководствуясь этим принципом, предприятие выбирает те издержки, которые являются наиболее «весомыми» в общей массе затрат предприятия, и пытается сокращать именно эти издержки, достигая тем самым наибольшего эффекта в снижении себестоимости продукции.

Второй подход, основанный на анализе сравнительных показателей, является в последнее время очень модным и привлекательным, и не только в области управления издержками.

Общее название подхода произносится как «бенчмаркинг» от английского «bench-marking», что в буквальном смысле слова означает не что иное, как анализ ориентиров. В соответствии с этим подходом предприятие выбирает некоторый ориентир для достижения определенного уровня издержек, который выделяется из совокупности показателей других предприятий, имеющих более высокие экономические показатели.

Логика этого пути очевидна: если кто-то смог достичь такого уровня издержек, то почему данное предприятие не сможет этого сделать? Иногда в качестве ориентира предприятие выбирает свой собственный уровень издержек, который в его практике имел место несколько лет назад.

Следует признать, что, обладая очевидной рациональностью, первые два пути не отличаются конструктивностью. В этом смысле третий подход выгодно отличается от первых двух.

Сущность этого подхода состоит в анализе проводников (или носителей)

затрат, т. е. процессов, которые порождают соответствующие издержки. При использовании этого подхода наибольший эффект достигается, когда объект анализа издержек максимально детализирован.

При анализе путей снижения издержек с помощью проводников затрат наиболее рационально локализовать отдельный законченный блок анализа в рамках центра затрат, т.е. отдельного подразделения предприятия, производящего товарную продукцию или являющегося вспомогательным. Последовательность выполнения анализа может быть представлена в виде конкретной типовой процедуры.

В рамках выбранного центра затрат составляются списки основных проводников издержек. Перечень проводников издержек составляется цеховыми экономистами совместно с технологами.

К числу типичных проводников затрат можно отнести: объемы партий сырья, пути следования сырья по технологическому маршруту, место и продолжительность хранения сырья в структурных подразделениях или цехах, расположение технологического оборудования, производительность и технические характеристики используемого оборудования и т.д. Общий список может достигать величины от нескольких десятков до нескольких сотен проводников.

Следующим шагом является составление специальной таблицы или схемы, по которой можно установить влияние выбранных проводников затрат на конкретный вид издержек согласно номенклатуре расходов производственного цеха или любого другого подразделения предприятия. Подобную таблицу можно представлять произвольным образом.

На третьем шаге происходит заполнение этой таблицы, т. е. простое выделение тех клеточек, которые имеют взаимное пересечение типа «этот проводник затрат влияет на данный вид издержек».

На четвертом шаге из всего множества видов издержек выбираются те, которые имеют наибольшую структурную составляющую в общей величине себестоимости. Здесь уместно вспомнить первый подход к управлению издержками, который был описан выше.

С помощью этого анализа одновременно выявляются наиболее значимые проводники издержек. Заметим, что этот шаг, с нашей точки зрения, является весьма уместным, учитывая большой изначальный объем проводников затрат.

Последний шаг является наиболее ответственным, так как на этом этапе выбираются наиболее эффективные пути воздействия на проводников затрат с целью снижения соответствующего вида издержек. Этот шаг – в большей степени искусство, чем наука, так как эффективность его реализации зависит от опыта и таланта менеджера или инженера.

Следует особо подчеркнуть, что предложенная методика описывает только «прямой ход» исследуемого варианта. Метод проводников затрат предусматривает обратную связь, когда оценивается эффективность усилий предприятия, направленная на снижение затрат.

В последнее время все большее внимание привлекает система так называемого стратегического управления затратами. В чем же существенное отличие традиционного подхода к управлению издержками от системы стратегического управления?

Отличие состоит в принципиально другом отношении к процессу

управления затратами. Можно говорить о том, что меняется парадигма управления издержками. Отметим основные различия в мировоззренческом отношении к рассматриваемым вариантам. Они проявляются прежде всего в выборе цели, которую ставит перед собой субъект управления.

Отличие с точки зрения цели. Целью в рамках традиционного подхода является снижение издержек любыми путями как основной способ удержания и завоевания конкурентных преимуществ.

В рамках стратегического управления эта цель также имеет место, но планирование системы управления затратами резко меняется в зависимости от основной стратегической позиции предприятия: лидерство по затратам или дифференциация продукции.

Более того, в рамках каждого из стратегических направлений возможно планирование увеличения размера издержек на каком-либо участке цепочки ценностей, если это вызовет адекватное снижение издержек для других структурных подразделений либо принесет фирме некоторое другое конкурентное преимущество.

Различия между исследуемыми вариантами проявляются и в выборе метода изучения затрат.

Отличие с точки зрения способов анализа издержек заключается в том, что при традиционном подходе производится оценка суммы затрат, приходящихся на единицу продукции или производственное подразделение. Иными словами, акцент делается на внутреннее положение предприятия. Концепция добавленной ценности или стоимости играет здесь ключевую роль. Напомним, что согласно этой концепции все виды деятельности, приводящие к издержкам, подразделяются на такие, что приносят дополнительную ценность и, следовательно, их наличие оправданно, и

те, что не приносят дополнительную ценность. Последние рассматриваются как наиболее перспективные с точки зрения снижения затрат.

В рамках системы стратегического управления стоимость рассматривается с точки зрения различных этапов общей цепочки ценностей, частью которой является предприятие и его подразделения. Концепция же добавленной стоимости рассматривается здесь как очень узкая и даже опасная. Сравнивая эти методы управления затратами, важно отметить их различия в подходах к оценке поведения издержек.

Отличия с точки зрения описания поведения затрат проявляются в том, что в рамках традиционной системы издержки рассматриваются главным образом как функция объема продукции. И в связи с этим производится обстоятельный анализ переменных, постоянных и смешанных издержек. Объем продукции рассматривается как критический фактор образования затрат. С позиции системы стратегического управления затраты прежде всего зависят от стратегического выбора. И в этой связи затраты являются функцией гораздо более общих структурных и функциональных факторов.

Традиционная система управления издержками часто сосредоточивает внимание на процессах, происходящих внутри предприятия, – его закупках, изделиях, потребителях. Другими словами, управленческий учет предприятия рассматривает стадии добавления стоимости, начиная от выплат поставщикам и заканчивая получением оплаты за продукцию от потребителей. Ключевым моментом является доведение до максимума разницы добавленной стоимости между закупками и реализацией.

Концепция цепочек ценностей коренным образом отличается от

концепции добавленной стоимости. С точки зрения системы стратегического управления концепция добавленной стоимости имеет два больших недостатка: она начинается слишком рано и оканчивается слишком поздно.

В самом деле, начало анализа затрат с момента закупки не дает возможности использования в своих интересах связей и условий работы поставщиков. Существенное

преимущество предприятие может получить, вмешавшись в работу поставщиков (для их же выгоды) и получив для себя определенные преимущества по издержкам.

С другой стороны, предприятие может существенно расширить свои конкурентные преимущества, занявшись послепродажным обслуживанием клиентов. Тем самым могут быть созданы предпосылки для «привязывания» определенных клиентов к предприятию на долгий срок.

Таким образом, рассмотренная система подходов к управлению затратами основана на выборе стратегических целей и изучении методики поведения затрат. Она подчеркивает тот факт, что процесс управления издержками является замкнутым, т. е. никогда не останавливается. Эта особенность легко сопрягается с одним из принципов финансового учета, который предполагает, что предприятие будет функционировать неопределенно долго.

Литература

1. Чумаченко М.Г. Курс економічної реформи в країні потребує уточнення // Економіка промисловості. – 1998. – №1.- С.V-XVIII.
2. Чумаченко Н.Г., Заботина Р.И. Теория управленческих решений: Учеб.

пособие для вузов. – К.: Вища шк., 1981. – 248 с.

3. Чумаченко Н.Г., Савченко А.П., Корнев В.Г. Принятие решений в управлении производством. – К.: Техніка, 1978. – 192с.

4. Скударь Г.М. Управление конкурентоспособностью крупного

акционерного общества: проблемы и решения. – К.: Наук. думка, 1999.- 496с.

5. Ландик В.И. Инновационная стратегия предприятия: проблемы и опыт их решения. – К.: Наук. думка, 2003. – 364с.