

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

© 2011 Е.В. Волкодавова, А.В. Егорова*

Ключевые слова: управление затратами, промышленное предприятие, методы анализа и оценки затрат, функции управления затратами, информационное обеспечение управления затратами.

Рассматриваются подходы к формированию элементов и инструментов системы управления затратами промышленного предприятия, проведена систематизация методов анализа и оценки затрат, применяемых в практике промышленных предприятий, предлагаются содержание функции управления затратами на предприятии и требования к информационному обеспечению подсистемы “управление затратами”.

Современные организации функционируют в условиях глобальной экономики, основанной на знаниях, определяющей параметры производства продукции, работ, услуг в условиях ограничения всех видов производственных ресурсов и повышения требований к развитию инновационной составляющей бизнес-процессов. Достижение конкурентного превосходства и обеспечение устойчивого роста доходности бизнеса современного промышленного предприятия происходит в условиях стремительно меняющихся предпочтений потребителей.

В июне 2012 г. Российская Федерация становится полноправным членом ВТО, и конкуренция на внутренних рынках усилится за счет притока импортной продукции. Поэтому сегодня условия российского рынка, стремительно изменившегося за последние годы, требуют от производителей продукции (работ, услуг) не только устойчивой инфраструктуры производства, прозрачного финансирования, профессионального менеджмента, но и перманентного снижения затрат на производство, организацию и управление. В настоящее время многие российские предприятия по уровню издержек на производство уступают зарубежным предприятиям¹. Затраты производства и обращения на российских предприятиях, относительно невысокие в прошлом, в настоящее время приближаются к европейским из-за повышения цен на сырье и материалы, тарифов на энергоресурсы, заработную плату, транспортные перевозки и т.д.

В этой связи вопрос управления затратами за счет внедрения ресурсосберегающих технологий и оборудования, обеспечивающего повышение производительности труда, а также совершенствования систем менеджмента и управления качеством продукции становится особенно актуальным для российских промышленных предприятий. Система управления затратами является одной из ключевых подсистем системы управления промышленным предприятием, объектом которой выступает себестоимость производимой продукции, работ, услуг.

Система управления современным промышленным предприятием - набор инструментов управления, позволяющих принимать управленческие решения, направленные на достижения стратегических целей в области производства. Поэтому, исходя из системы стратегических показателей, можно выделить следующие ключевые управляемые параметры для производственной деятельности:

- ◆ выполнение производственной программы;
- ◆ обеспечение качества продукции и бизнес-процессов;
- ◆ повышение загрузки оборудования;
- ◆ снижение затрат на производство;
- ◆ внедрение инноваций;
- ◆ обеспеченность персоналом.

В соответствии с этими параметрами авторы выделяют шесть основных подсистем управления производственной деятельностью:

- ◆ управление выполнением производственной программы;

* Волкодавова Елена Викторовна, доктор экономических наук, профессор Самарского государственного экономического университета; Егорова Анна Васильевна, финансовый директор ЗАО “Самарский гипсовый комбинат”. E-mail: vev.sseu@gmail.com; egorova@samaragips.ru.

- ◆ управление качеством продукции и бизнес-процессов;
- ◆ управление использованием оборудования;
- ◆ управление затратами на производство;
- ◆ управление внедрением инноваций;
- ◆ управление персоналом.

Если рассматривать взаимодействие выделенных подсистем в рамках производственной системы, то можно утверждать, что каждая из них находится в тесной взаимосвязи и взаимозависимости с другими, а совершенствование или развитие каждой из них, соответственно, вызовет изменения в других. Характер этих изменений зависит, в первую очередь, от требований клиента. Так, например: если критерием заказа является минимум цены при низком качестве, это приведет к снижению затрат на производство. И наоборот, если критерием выполнения заказа является высокое качество продукции, тогда затраты на производство будут увеличены. Таким образом, при управлении затратами на производство одного и того же изделия их величина будет напрямую зависеть от требований клиента, и взаимодействие выделенных подсистем определяется, в первую очередь, заказчиком - потребителем продукта (работ, услуг). Целевая потребность подсистемы "управление затратами на производство" формируется на основе маркетинговых исследований и является базой для постановки задач в долгосрочном и краткосрочном периодах. Выделенные подсистемы управления деятельностью промышленного предприятия взаимодействуют как равноправные партнеры: каждая является поставщиком требуемого продукта. Характер взаимодействия подсистем можно охарактеризовать как сопрограммное взаимодействие. В этой связи каждая из выделенных подсистем должна коррелировать с возможностями и структурой системы в целом.

В рамках данной статьи авторы исследуют систему управления затратами промышленного предприятия, целью которой является определение оптимального уровня производственной себестоимости при заданных параметрах качества продукции (работ, услуг). Управление себестоимостью происходит в рамках основных его функций: планирования, организации, мотивации, оценки затрат, контроля и мониторинга.

На стадии планирования существенное значение имеет применяемый на предприятии метод анализа и оценки затрат на производство. Выбор метода анализа и оценки затрат зависит от специфики конкретного производства и целей управления, особенностей существующей на предприятии аналитики. В практике отечественных промышленных предприятий при управлении затратами применяются следующие методы².

Директ-костинг (direct-costing) - затраты распределяются на переменные и постоянные, при этом постоянные накладные затраты не включаются в себестоимость продукции, а относятся на затраты того периода, в котором были произведены. Применение данного способа дает возможность получить наиболее точные данные о финансовом результате в текущем периоде при условиях, когда запасы готовой продукции незначительны.

Абсорпшн-костинг (absorption-costing) - предполагает анализ по полным (поглощенным) затратам: все затраты, в том числе и постоянные накладные, включаются в себестоимость продукции. При данном способе требуется использовать такие методы распределения накладных затрат, которые позволяют наиболее точно установить величину накладных затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции.

Стандарт-костинг (standart-costing) - система оценки затрат и калькулирования себестоимости с использованием нормативных затрат; для каждого вида затрат (материальных, трудовых и т.д.) определяются обоснованные нормы расхода (стандарты) ресурса на единицу продукции. Отдельно учитываются затраты ресурсов по нормам и отклонения от норм потребления ресурсов на единицу продукции. При таком способе требуется обеспечить наличие систем стандартов.

Метод ABC (activity-based-costing) - предполагает анализ и оценку затрат по видам деятельности, когда деятельность предприятия рассматривается в виде процессов или рабочих операций. Этот метод позволяет выявлять факторы, влияющие на рентабельность работы с теми или иными продуктами и клиентами и, в конечном счете, на доходность капитала³.

Таргет-костинг (target-costing) - метод оценки затрат по целевой себестоимости, которая устанавливается исходя из заданной цены реализации и желаемой величины прибыли. Целевая себестоимость обеспечивается усилиями всех служб предприятий при условии горизонтального взаимодействия функциональных подразделений предприятия. Применение метода возможно на условиях постоянного применения и организации постоянного контроля уровня затрат, надежности маркетинговых прогнозов и правильного позиционирования предприятия на рынке.

Кайдзен-костинг (kaizen costing) - метод оценки затрат по принципу постоянного улучшения - постоянное, непрерывное и всеохватывающее снижение затрат при условиях усовершенствования производственных процессов. Применение метода возможно при условии вовлечения всех сотрудников в непрерывное совершенствование качества деятельности, создании необходимой системы мотивации.

CVP-анализ (cost-volum-profit, анализ точки безубыточности) - метод оценки затрат, при котором сопоставляются три величины: затраты предприятия, доход от реализации, прибыль, и определяется выручка от реализации, которая при известных величинах постоянных затрат предприятия и переменных затрат на единицу продукции обеспечит безубыточность или планируемый финансовый результат. Применение данного метода предполагает неизменность цены, разделение затрат на переменные и постоянные; отсутствие отклонения фактических постоянных и переменных затрат от плановых.

Кост-киллинг (cost-killing) - метод оценки затрат применяется в условиях антикризисного управления - направлен на максимальное снижение затрат в кратчайшие сроки без ущерба для деятельности предприятия и перспектив его развития.

LCC-анализ (life-cycle-cost) - метод оценки затрат, при котором определяются затраты на производство и продажу конкретного продукта в течение всего жизненного цикла и в дальнейшем сопоставляются с доходами. Указанный метод находит применение при условии наличия результатов маркетинговых исследований рынка и позиционирования продукции или услуг предприятия.

Предприятие, принимая решение о способе анализа, учета и оценки затрат, должно опираться на инструмент достижения конкурентного превосходства за счет издержек в стратегии операционного превосходства⁴. Основа стратегии операционного превосходства - самые низкие издержки, надежность, производительность, четкая регламентация деятельности в условиях стандартизации основных производственных процессов при заданном уровне качества производимой продукции (работ, услуг). Авторы рассматривают процесс управления затратами на промышленном предприятии как перманентный, повторяющийся в определенном алгоритме функций управления.

Процесс планирования затрат на производство начинается с постановки целей управления затратами по каждому виду производимой продукции (работ, услуг) исходя из задач стратегического и оперативного планирования. Входными данными на стадии планирования являются информация о себестоимости и маржинальной прибыли за предыдущие периоды по ассортименту выпускаемой продукции (работ, услуг), стратегические показатели по отгрузкам и производству. В процессе планирования себестоимости определяются целевые показатели по переменным расходам, маржинальной прибыли, а также технология производства и технологические маршруты. Выходными данными являются нормативная себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с выбранной технологией.

Процесс организации включает в себя процесс непрерывного взаимодействия подсистем. Сбор, хранение информации с целью обеспечения возможности обработки данных и получения сведений о возможных способах устранения выявленных отклонений, а также выявление резервов. Выявление внутрихозяйственных резервов способствует возможности снижения затрат, их более эффективному использованию, а успех деятельности предприятия в управлении издержками зависит от того, насколько последовательно и системно выполняются мероприятия с четким распределением функций: сбор информации о затратах → контроль → учет → анализ → планирование → принятие решения.

Трудно переоценить роль мотивации в снижении затрат на производство и управление. Она заключается во взаимодействии менеджмента и трудового персонала в процессах постановки показателей снижения затрат на производство, стимулировании их достижения по фактически достигнутым результатам.

Учет величины фактически произведенных затрат на производство продукции (работ, услуг) должен производиться ежедневно. Он осуществляется на основе анализа данных о выпуске продукции и полуфабрикатов по цехам (участкам) предприятия за смену с целью выявления отклонений фактического расхода материалов, комплектующих и т.д. от нормативного, получения данных о фактическом расходе энергоносителей и других затрат на производство. Анализ дополняет учет фактических остатков сырья, материалов и полуфабрикатов в анализируемых подразделениях предприятия. По данным анализа разрабатываются мероприятия по мониторингу величины затрат в соответствии с нормами производственных ресурсов, принятых и утвержденных для изготовления каждого вида продукции (работ, услуг).

При управлении затратами на предприятии необходимо разработать требования к информационному обеспечению подсистемы управления затратами. Они должны включать: ведение учета в системе спецификаций (рецептов), в разрезе переделов по всем номенклатурным позициям; возможность установки учетных цен на сырье, исходя из последних поставок; расчет нормативной себестоимости по ассортименту, исходя из учетных цен (на выбранный ассортимент, на план отгрузок, на план производства); нормативное списание сырья, материалов и полуфабрикатов по спецификациям на основании отчетов о выпуске по цеху (сменам) и контроль корректности списания затрат путем сравнения расчетных остатков и фактических; возможность отражения фактического и нормативного расхода энергоносителей; возможность отнесения на себестоимость скорректированного расхода; списание материалов и полуфабрикатов по средней (среднемесячной) цене; отражение результатов инвентаризации с распределением отклонений на выпуск за месяц пропорционально спецификациям по каждому подраз-

делению предприятия; формирование отчета по отклонениям расхода производственных ресурсов от нормативного за любой период в разрезе групп номенклатуры и ассортимента с учетом факторов (отклонение по цене, отклонение по количеству).

Авторы разделяют точку зрения профессора Гарвардской бизнес-школы Т. Левитта, определяющего стратегию деятельности любого предприятия в рыночной среде как клиентоориентированную. Успех деятельности клиентоориентированного предприятия в управлении затратами зависит от того, насколько последовательно и системно выполняются требования и предпочтения клиента.

По мнению авторов статьи, для клиентоориентированного предприятия требуется организация учета, анализа и оценки издержек по методу ABC, проводимая по четырем уровням⁵:

- ◆ первый уровень - анализ и оценка издержек по продукту;
- ◆ второй уровень - анализ и оценка издержек по клиенту;
- ◆ третий уровень - анализ и оценка издержек по заказу;
- ◆ четвертый уровень - анализ и оценка издержек по процессу.

Организацию учета, анализа и оценки затрат на производство по видам деятельности осуществляем с помощью модификации метода ABC, что позволит обеспечить процесс корректного ценообразования, целевого использования ресурсов предприятия, так как ресурсы направляются в те бизнес-процессы, которые приносят наибольший доход в долгосрочном периоде.

Предлагаемая система учета включает четыре блока.

Первый блок - организация процессов обслуживания покупателей. Внедрение системы CRM с целью эффективного управления клиентской базой, создания архива клиентской базы. Определение группы клиентов, которые приносят предприятию наибольший доход и распределение ресурсов предприятия с учетом данных о том, какой клиент сделал наибольший вклад в доход предприятия.

Второй блок - организация процессов работы с поставщиками товаров, услуг для обеспечения основной деятельности предприятия.

Третий блок - организация процесса производственного учета (производство, логистика): наличие достоверных данных о том, сколько и какие ресурсы требуются для производства единицы продукции.

Четвертый блок - ценообразование.

В рамках предлагаемой системы управления затратами на предприятии с использованием модифицированного метода ABC учет затрат осуществляется по следующим направлениям.

1. *Ресурсы*: система, которая позволяет достоверно и в режиме реального времени учитывать все необходимые "входящие" ресурсы для производства (сырье, энергоресурсы и т.д.) с учетом требований по качеству и в соответствии с юридическими условиями контрактов поставок.

2. *Производственная деятельность*: результат оценки - актуальные нормативы производственных расходов, подтвержденные фактическими замерами. Суть в том, что участники производственных процессов сами сопровождают процесс производства и контролируют производственные расходы через действующую систему стандартного управления производством (ССУП) в местах возникновения затрат. Работа в ССУП позволяет выявлять и фиксировать отклонения по затратам, определять причины возникновения отклонений, устранять эти причины и т.д. Работа должна проводиться по таким направлениям:

1) управление производством;

2) управление качеством.

На входе системы - постановка целевых показателей по следующим критериям: количество произведенной продукции; качество; доходность.

На выходе системы - требуемое количество продукта надлежащего качества, удовлетворяющее запросы покупателя, приносящее доход предприятию.

Задача участников процесса - обеспечение производственной деятельности, направленной на достижение целевых показателей, своевременное выявление и устранение отклонений.

3. *Логистика*: организация процессов приемки, хранения и отгрузки готовой продукции, которая стабильно обеспечивает оперативное обслуживание клиентов.

4. *Мониторинг затрат*: с учетом данных об издержках по четырем направлениям - по продукту, по клиенту, по заказу, по процессу. Данному направлению авторы уделяют особое внимание. Анализ и оценка затрат по клиенту предполагает получение данных обо всех ресурсах, направленных на совершение сделки, приносящей доход и формирование оптимальной цены по клиенту.

Рассмотрим модель оценки прибыльности клиента⁶ (см. таблицу).

Предложенный вариант оценки ресурсов, вложенных в обслуживание сделки, позволяет получить данные о фактическом уровне произведенных затрат и дохода от сделки. На основании показателей предложенного

Модель оценки прибыльности клиента

Показатели и номер операции	Статьи затрат	Виды доходов
1. Валовая выручка от продаж		+X1
2. Скидки	- У1	
3. Чистая выручка от продаж		+X2
4. Издержки производства	- У2	
5. Валовая прибыль		+X3
6. Издержки сбыта и организации продаж:	-У3	
7. Торговые издержки	- У4	
8. Издержки обработки заказа	- У5	
9. Издержки по хранению и комплектации заказа	- У6	
10. Издержки по поддержанию складского запаса	- У7	
11. Транспортные расходы по доставке товара на склад	- У8	
12. Транспортные расходы по доставке товара клиенту	- У9	
13. Возврат бракованных изделий	- У10	
14. Издержки мерчандайзинга	- У11	
15. Стоимость кредита	-У12	
16. Итого	- У13	
17. Чистый доход		+(-) X4

анализа менеджеры промышленных предприятий имеют основания принимать обоснованные решения о направлении и объеме вложенных ресурсов с целью оптимизации затрат на производство продукции (работ, услуг). Авторы согласны с мнением профессора И.В. Липсица, что коммерческий девиз “клиент всегда прав” в данном случае звучит “всегда прав выгодный клиент”.

Применение предложенных элементов и инструментов системы управления затратами на промышленном предприятии, ориентированных на применение стратегии снижения затрат на производство при ориентации на

клиента, позволит менеджменту осуществлять мониторинг затрат на производство, повышая конкурентоспособность и рентабельность промышленных предприятий.

¹ Эффективная Россия: производительность как фундамент роста // Рос. журн. 2009. Т. 7, № 4.

² *Козаченко А.В.* Методы управления затратами. СПб., 2010.

³ *Терни Т.* Разумный учет: как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC. М., 2006.

⁴ *Липсиц И.В.* Лекции курса EMBA. М., 2011.

⁵ Там же.

⁶ Там же.

Поступила в редакцию 17.10.2011 г.