

И. В. Назарова

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ – НОВЫЙ ВЗГЛЯД

*Работа представлена кафедрой финансов предприятий и финансового менеджмента
Вятской государственной сельскохозяйственной академии.*

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор А. И. Мальхина

В настоящее время как в России, так и за рубежом возрастает интерес к управлению затратами. Точного определения данному понятию до сих пор не дано. В статье рассмотрены взгляды на управление затратами разных авторов. Предложена классификация технологий управления затратами, адекватная современным реалиям.

At the present time the interest to cost management is growing both in Russia and abroad. The exact definition of the cost management hasn't been given yet. The article considers various approaches of different authors to cost management. The author of the article proposes the classification of the cost management technologies which is adequate to the modern realities.

В настоящее время во многих отечественных и зарубежных публикациях часто используется понятие «управление затратами». К сожалению, точного его определения до сих пор не существует, имеется много нерешенных проблем, связанных как с подходами к управлению затратами предприятия, так и его организацией на предприятии. Кроме того, в ряде публикаций, управление затратами рассматривается как метод управленческого учета, а в других как метод менеджмента.

Анализ происхождения понятия «управление затратами» и тот смысл, который в данный момент вкладывается в это понятие, на наш взгляд, необходимо начать с периода появления и распространения концепции управленческого учета. Концепция управленческого учета в том виде (за некоторым исключением), в котором мы ее знаем сейчас, появилась на западе в начале 60-х гг. прошлого века, а в России – в конце 1980-х – начале 1990-х гг. Первоначально данное направление учетной мысли было основано на необходимости более полной информации о затратах, для целей управления.

Первые упоминания об управленческом учете в публикациях российских авторов появились в 1980-е гг. Понятие, которое

первоначально было переведено как управленческий учет, на английском языке звучало как «cost accounting», что дословно можно перевести как учет затрат. Но данный учет велся в целях управления. Такое название концепции не удивительно, если вспомнить, что в 60–70-е гг. прошлого века на западе работы по контролю затрат и определению путей возможного снижения затрат возлагались именно на бухгалтерию. Таким образом, можно сделать вывод, что понятие на западе определенное первоначально как «cost accounting», а на русский язык переведенное как управленческий учет, и означает, в общем смысле, управление затратами. По крайней мере, на западе в 60–70-е гг. прошлого века это было так.

Однако в дальнейшем взгляды на концепцию управленческого учета значительно расширились. В результате ряда преобразований возникло расширенное толкование управленческого учета, при котором его объектами стали внутренние и внешние сегменты деятельности, инновационные процессы, денежные потоки и др. Сторонники этого подхода под термином «управленческий учет» стали понимать подготовку информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера не только в сфере себестоимос-

ти, доходов и результатов, но и собственности, денежных потоков, самых разнообразных оценок, в целях увеличения благосостояния собственника.

Начало критике управленческого учета положил Р. Каплан, профессор Гарвардской школы бизнеса, который в 1987 г., в соавторстве с Т. Джонсоном пишет книгу «Утраченное значение: взлет и падение управленческого учета»¹. В этой книге авторы критикуют существующие принципы управленческого учета за инертность и настаивают на необходимости их пересмотра. Данная критика и стремительное изменение конкурентной среды в конце XX – начале XXI в. приводят к повторному изменению взглядов на управленческий учет и управление затратами. Такие классики управленческого учета и управления затратами как К. Друри, а также Р. Каплан и его соавторы почти одновременно в 2001 г. публикуют свои книги по управленческому учету, в которых большую часть отводят теме управления затратами. Кроме того, содержание этих книг говорит о движении управленческого учета в сторону менеджмента. Все меньше в этих книгах от классического управленческого учета, и все больше от менеджмента. И это всеобщая тенденция, характерная для многих публикаций на тему управленческого учета и управления затратами.

Но, как известно, российской науке свойственна некоторая инертность, в связи с чем книга К. Друри была переведена на русский язык только в 2003 г., а труд Р. Каплана и его соавторов – в 2005 г. Соответственно, многие революционные идеи, выдвинутые данными авторами, только начинают вызывать интерес, но еще не приняты в России. В современных отечественных учебниках по управленческому учету и управлению затратами мало что изменилось, со времени опубликования в 90-е гг. XX в. на русском языке классических книг К. Друри, Ч. Т. Ходгрена и Дж. Фостера и др. А если учитывать, что основные концепции, разработанные Ч. Т. Ходгре-

ном и Дж. Фостером, были сформулированы на западе в 1960-е гг., то становится понятна необходимость пересмотра и дополнения многих из них.

Попытаемся обобщить вышеизложенное. К управлению затратами на разных этапах развития управленческого учета относились по-разному. В современных условиях управление затратами становится ключевой подсистемой как управленческого учета, так и финансового и производственного менеджмента.

В большинстве публикаций, посвященных теме управления затратами, выделяются следующие основные принципы управления затратами: системный подход к управлению затратами; единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами; управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия; органичное сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции, работ, услуг; недопущение излишних затрат; широкое внедрение эффективных методов снижения затрат; совершенствование информационного обеспечения; повышение заинтересованности производственных подразделений на предприятиях по снижению затрат.

Все эти принципы, на наш взгляд, являются абсолютно верными и актуальными. Сложность их реализации на практике заключается в отсутствии методических руководств, которые описывали бы технологии управления затратами, адекватные данным принципам. Термин «технология управления» появился в теории и практике управления сравнительно недавно и постепенно превращается во все более употребляемый в деловой и научной литературе. Помимо данного термина в разных источниках используются такие термины, как концепции, методы, методики и т. п.

Анализ публикаций на тему технологий (концепций) управления затратами позволяет сделать вывод об отсутствии комплексного подхода к изучению данной проблемы. Из всех источников, посвященных дан-

ной теме наибольший интерес, на наш взгляд, представляет статья Г. И. Хотинской² «Концептуальные основы управления затратами», опубликованная в 2002 г. В данной статье автор представляет свой взгляд на основы управления затратами и выделяет основные концепции управления затратами: затратообразующих факторов; добавленной стоимости; цепочки ценностей; альтернативности затрат; транзакционных издержек; ABC; стратегического позиционирования.

Наиболее интересным, на наш взгляд, представляет тот факт, что с 2002 г. (момента опубликования статьи Г. И. Хотинской) и до настоящего момента во многих публикациях, посвященных вопросу управления затратами, авторы используют предложенный ею перечень концепций. К сожалению, развития данное исследование так и не получило.

На наш взгляд, в настоящее время изучение управления затратами должно быть основано именно на современной мировой теории и практике управления. В связи с чем обратимся к трудам наиболее авторитетных зарубежных авторов, изучающих проблему управленческого учета и управления затратами. В числе первых из них, несомненно, будет Колин Друри. В своей книге «Управленческий учет для бизнес-решений»³ автор один из четырех разделов посвящает именно управлению затратами. В данном разделе наряду с уже известными подходами к управлению затратами автор выделяет несколько новых: целевая калькуляция себестоимости; калькуляция затрат по системе *кайдзен*; реинжиниринг бизнес-процессов; сравнение с эталоном; анализ затрат на качество и функциональный менеджмент. Кроме того К. Друри рассматривает и ряд традиционных технологий управления затратами: анализ затрат жизненного цикла; технология точно вовремя; нормативная калькуляция; директ-костинг; бюджетирование и др.

Сходную классификацию технологий управления затратами приводят и Р. Каплан с соавторами.

Разделение технологий на современные и традиционные требует описания данного подхода. Традиционные системы контроля управленческого учета и механизмы, которые могут быть использованы для управления затратами, основное внимание уделяют сравнению фактических результатов с заранее установленными нормами, выявлению и анализу отклонений и осуществлению корректирующих действий, обеспечивающих соответствие будущих результатов тем, которые заложены в смету. По мнению многих авторов, в современных экономических условиях таких технологий для эффективной работы организации недостаточно. Потребность перейти от методов распределения и анализа затрат «по факту» к стратегическому управлению затратами привела к появлению современных технологий управления затратами.

С развитием технологий управления затратами и появлением большого числа работ, описывающих отдельные технологии, представляется необходимым составить классификацию технологий управления, соответствующую современным реалиям (рис. 1).

Двойственность содержания различных технологий обусловила разделение их по двум направлениям: экономический аспект и учетно-контрольный аспект. Первое направление изучения (учетно-контрольный аспект) характерно для современных отечественных учебных пособий и книг по управлению затратами, второе направление рассматривают в своих трудах знаменитые западные теоретики управленческого учета и управления затратами.

Необходимо заметить, что отнесение к данным группам не означает, что технологии управления затратами, обобщенные в группу учетно-контрольного аспекта, подразумевают только учет, а обобщенные в группу экономического аспекта – только управление. Многие технологии из группы экономического аспекта включают в себя как методы группировки необходимой информации, так и осуществление управлен-



Рис. 1. Классификация технологий управления затратами

ческих действий на ее основе. Таким образом, в данные технологии во многих случаях включен и учетный аспект, но в основе этих технологий лежат концепции управления.

Технологии, относимые к учетной группе, имеют в своей основе методики учета, анализа распределения, планирования и контроля, таким образом с их помощью также можно управлять затратами, что до настоящего времени и практикуется в России. Однако данные технологии упускают из вида достаточно много экономических факторов, существующих в работе реального предприятия и, на наш взгляд, их использование не достаточно для эффективного стратегически-ориентированного управления затратами. На наш взгляд, бюджетирование, контроль и анализ затрат являются важными этапами в управлении

затратами, но далеко не последними. Бюджетирование должно являться лишь инструментом для дальнейшей работы по оптимизации и сокращению затрат. На наш взгляд, в современных условиях в России управление затратами должно быть основано именно на современных мировых практиках управления, ориентированных на оптимизацию и сокращение затрат. К таким практикам, несомненно, относятся все современные технологии управления затратами, отнесенные к экономическому аспекту на рис. 1. Кратко охарактеризуем данные практики.

Технология «кайдзен» (Kaizen) впервые появилась в Японии в 50-е гг. XX в., как основная философия управления, а затем в 1960–70-е гг. получила широкое распространение и свою интерпретацию в Америке. Целью «кайдзен» в рамках предприятия

является усовершенствование деятельности компании с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне. Понятие же «кайдзен-костинг» (Kaizen Costing) означает постоянное и непрерывное снижение себестоимости, как результат специальной программы предприятия. Основная цель данной программы – обеспечение необходимого уровня себестоимости и поиск возможностей снижения затрат до целевого уровня.

Целевая калькуляция имеет также название «таргет-костинг» (Target Costing). Родиной этой технологии является Япония. Данная технология отличается тем, что предусматривает расчет себестоимости изделия, исходя из предполагаемой цены его реализации. Таким образом, целевая калькуляция рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт.

Эталонное сопоставление также имеет название – «бенчмаркетинг» (Benchmarking). Бенчмаркетинг – это система оценки деятельности предприятия при помощи сравнения с каким-либо подходящим аналогом⁴. Бенчмаркетинг помогает организации сэкономить время и деньги, избежав тех ошибок, которые другие организации уже сделали. Кроме того, данная технология позволяет избежать изобретения и дублирования методов, которые уже разработали и испытали другие организации.

Понятие «анализ цепи затрат» вводит К. Друри. Данное понятие является производным от понятия анализа цепочки ценности, введенного Портером в 1985 г. По Портеру, цепочка ценности – это взаимосвязанный набор видов деятельности, создающих ценность. Начинается от базовых источников исходных материалов (поставщиков) до конечного продукта или услуги поставляемых потребителю.

Технологию анализа затратообразующих факторов Шанк Дж. и Говиндараджан В. описывают как одну из трех тем стратеги-

ческого управления затратами⁵. В основе данной технологии лежит анализ функциональных и структурных затратообразующих факторов. Анализ затратообразующих факторов позволяет идентифицировать причину увеличения затрат и разработать мероприятия по недопущению подобных затрат в дальнейшем.

В современных условиях качество становится одним из ключевых конкурентных показателей, это побуждает руководство организации все активнее изучать информацию о затратах на качество продуктов и услуг. Главное правило в анализе затрат на качество заключается в том, что затраты на обеспечение качества не должны превышать совокупных затрат от несоответствия качеству.

Технология стратегического позиционирования заимствована Шанком Дж. и Говиндараджаном В. из стратегического менеджмента, и применена к управлению затратами⁶. Основная идея данной технологии в том, что выбор различных стратегий приводит к потребности в разной информации о затратах. Так, выбор стратегии лидерства по затратам влечет за собой усиление контроля затрат, а также проведение постоянных работ по сокращению затрат, а стратегия дифференциации, или нового качества для потребителей подразумевает анализ затрат на НИОКР, на качество и работу по увеличению отдачи от этих затрат.

Функциональный менеджмент также можно назвать процессно-ориентированным управлением (activity-based management, АВМ). В ходе реализации данной технологии бизнес рассматривается как цепь взаимосвязанных видов деятельности (бизнес-процессов). Восприятие бизнеса как цепочки бизнес-процессов лежит в основе практически всех современных технологий управления.

Одной из популярных и часто применяемых на сегодняшний день технологий снижения затрат является реинжиниринг бизнес-процессов. Реинжиниринг – это тех-

ОБЩЕСТВЕННЫЕ И ГУМАНИТАРНЫЕ НАУКИ

нология, способствующая повышению эффективности предприятия за счет замены бизнес-модели и изменения структуры бизнес-процессов. Возможны два основных направления реинжиниринга. Первое связано с изменением структуры управления, переходом от вертикальной координации к горизонтальной. Второе связано с выявлением «лишних» функций и передачей их другим фирмам. Данный

подход широко применяется на сегодняшний день и получил название аутсорсинг (от англ. «outsourcing»: out – внешний, source – источник, «заимствование ресурсов извне»).

Использование описанных технологий позволяет организации добиться конкурентного преимущества и оптимизировать затраты с помощью использования современных инструментов управления.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ *Johnson H. T., Kaplan R.* Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard, 1987.

² *Хотинская Г. И.* Концептуальные основы управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. 2002. № 4. С. 23.

³ *Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений / Пер. с англ. М: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.

⁴ *Аткинсон, Энтони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С.* Правленческий учет. 3-е изд. / Пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. С. 94.

⁵ *Шанк Дж., Говиндараджан В.* Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. СПб.: Бизнес-Микро, 1999. С. 20.

⁶ Там же. С. 20.