

Ключевые слова:

затраты, затратнообразующие факторы,
управление затратами,
учет затрат по центрам ответственности

Е. Г. Великая, Д. Э. Н.,
проф. кафедры «Государственное
и муниципальное управление» ГУМФ
(e-mail: E.G.Velikaya@mail.ru)

Стратегическое управление затратами

Стратегическое управление затратами в последнее время стало весьма актуальным. Особую значимость это направление приобрело в условиях финансового кризиса. Основным прикладным инструментом, который используется для стратегического управления затратами, выступает технология бюджетирования. Рассмотрим концептуальные основы ее возникновения в исторической ретроспективе, а также проанализируем современные методы выявления и планирования затрат, прежде всего учет затрат по центрам ответственности.

В 1887 г. было опубликовано теоретическое исследование английских экономистов Дж. М. Фелса и Э. Гарке «Производственные счета: принципы и практика их ведения». Авторы предприняли попытку создать мобильную систему управления затратами, в основе которой лежало деление затрат на постоянные, условно-постоянные (фиксированные) и переменные (условно-постоянные). Именно исследования этих ученых позволили установить, что изменение фиксированных затрат не зависит напрямую от объема произведенной продукции, а переменные затраты увеличиваются или уменьшаются прямо пропорционально росту или снижению объема производства. Вывод, который был сделан при этом: увеличить объем производства можно при меньшем расходе 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, связанные с рабочей силой, и общеорганизационные. С начала XX в. в научных кругах велась также дискуссия о том, в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы. В 1920–1930-е гг. в России теорию управления затратами разрабатывали такие известные экономисты, как Н. А. Блатов, Р. Я. Вейцман, А. П. Рудановский, А. М. Галаган 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. Одним из

способов решения этой задачи стало появление в начале XX в. в США и Европе системы Standard Costing, в основе которой лежало сравнение фактических затрат с нормативами и управление затратами по отклонениям. Это позволило предупреждать неоправданные траты. Следует отметить, что метод нормативного определения затрат был предложен Ф. Тейлором в работе «Принципы научного менеджмента». Сторонники производственного менеджмента применяли нормативы, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материальных ресурсов, однако не рассматривали их как инструмент контроля над затратами.

Приблизительно в то же время, когда специалисты по научному менеджменту совершенствовали способы определения нормативов, были опубликованы статьи по использованию норм контроля за издержками (Лонгмур, 1902; Кэрри, 1903; Витмур, 1908). В 1911 г. Дж. Харрисон впервые разработал и внедрил полную действующую систему нормативного определения затрат и управления по отклонениям. Х. Эмерсон показал, что информация о нормативах дает менеджерам возможность разделять отклонения на контролируемые и неконтролируемые. Эта система широко используется промышленными предприятиями США и Западной Европы.

СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ

В 1936 г. Дж. Харрисоном была выдвинута концепция калькуляции прямых издержек производства Direct Costing. При этом исчезла потребность в распределении накладных производственных расходов по видам продукции. Метод Direct Costing завоевал прочные позиции к середине 1960-х гг. Дж. Харрисон показал, что различные виды затрат по-разному связаны с производственным процессом и, следовательно, имеют различный характер влияния на прибыль и на рентабельность продукции. В управлении затратами это привело к созданию нескольких систем калькуляции.

Absorbtion Costing 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 расходов для видов продукции или центров затрат (пул затрат). Такая упрощенная система распределения косвенных затрат была разработана в начале XX в. и характеризуется дешевизной в применении, низким уровнем точности, высокой ценой ошибок. Эта система эффективна при небольшой доле косвенных затрат в общей сумме издержек.

Direct Costing базируется на разделении общих издержек предприятия на постоянные и переменные. Только последние включают в себестоимость продукции. Постоянные же затраты списывают непосредственно на финансовые результаты. При внедрении Direct Costing управление издержками представляет собой управление маржинальным доходом (разницей между выручкой и переменными затратами) и процесс его поглощения постоянными расходами. Таким образом, маржинальный доход — главный показатель для определения рентабельности бизнеса при принятии управленческих решений. Важная особенность Direct Costing — то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между затратами (себестоимостью), объемом производства и прибылью; проводить операционный анализ.

Система функциональной калькуляции Activity Based Costing (ABC) основана на причинно-следственном распределении косвенных затрат. Она 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 двух-этапный процесс: на первом этапе косвенные затраты распределяются по центрам затрат; на втором затраты, аккумулируемые в центрах ответственности, распределяются по видам продукции по соответствующим базам.

В результате использования методов Standard Costing и Activity Based Costing определяется полная себестоимость — базовый показатель для ценообразования и налогообложения.

В дальнейшем система Standard Costing и управление затратами по центрам ответственности в ряде случаев соединились и трансформировались в метод System in time (SIT) Р. Д. Мак-Илхаттана, Р. А. Хауэлла и С. Р. Соуси. Таким образом, управление затратами сосредоточилось не на конечном продукте производства, а непосредственно на самом производственном процессе.

СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Середина XX в. ознаменовалась созданием принципиально нового направления в управлении затратами. В 1963 г. С. Дэвидсон написал статью, заложившую основу стратегического управления затратами¹, интерес к которому 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 приносило успех и стабильную прибыль, уже сегодня может быть подвергнуто сомнению, а завтра приведет к потере преимуществ перед конкурентами. Достаточно полно эту концепцию изложили в своих работах К. Друри («Управленческий и производственный учет», 2002), Д. К. Шанк и В. Говиндараджан («Стратегическое управление затратами», 1999). В последнем исследовании предлагается использовать для управления затратами три основных метода:

- анализ цепочки ценностей;
- анализ стратегического позиционирования;
- анализ затратнообразующих факторов.

Главная цель стратегического управления затратами — достижение предприятием устойчивого конкурентного преимущества в современном бизнесе.

Отличие текущего управления затратами от стратегического заключается в способности отражать специфику предприятия. И руководитель, оценивая ситуацию и принимая решение, должен иметь данные, учитывающие это. С этой целью в оперативном управлении затратами широко используются дополнительные счета и субсчета. Особенность текущего управления затратами — его способность отражать не только свершившиеся факты хозяйственной деятельности, но и ожидаемые. Именно это позволяет 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.

БЮДЖЕТ КАК ПЛАН ДЕЙСТВИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

Стратегия, будучи концепцией, т. е. системой взглядов на способы достижения предприятием поставленной цели (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,

¹ См.: Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет. — 5-е изд. — М.: Эдиториал УРСС, 2004.

но должен дать ориентиры основных показателей — объемов, прибыли, инвестиций — и позволить определить стратегию компании в части финансирования (собственными средствами, при помощи банковского кредита, с привлечением инвесторов и т. д.)².

Существуют бюджеты долгосрочные и краткосрочные (текущие). Управление предприятием происходит через краткосрочный бюджет, потому что именно он устанавливает 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 краткосрочных бюджетов.

Возникает необходимость осознать место бюджетного управления в общей системе управления предприятием и его взаимосвязи с другими элементами. Исходный момент — миссия предприятия, 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 использование прежнего источника заработка. Миссия при этом может остаться прежней.

На основании внешнего и внутреннего анализа ставится актуальная финансовая цель предприятия, а потом, с прицелом на достижение этой цели, вырабатывается стратегия деятельности предприятия. Под стратегией в данном случае понимается концепция достижения целей предприятия в долгосрочном периоде. В этом месте заканчивается стратегическое управление затратами, и мы переходим к текущему; долгосрочный план превращается в текущий бюджет и начинает реализовываться. Реализация бюджета — это и есть повседневная деятельность предприятия, которая требует регулирования и контроля.

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.

ФАКТОРЫ, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ УРОВЕНЬ ЗАТРАТ

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

Текущее управление затратами основывается на их классификации, построенной как функция одного определяющего фактора — объема произведенной продукции. Отсюда:

- группировка затрат на постоянные и переменные, средние и предельные;
- использование метода сопоставления средних затрат с предельными;

² См.: Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. — 2-е изд., пер. и доп. — М.: Дело и сервис, 2004.

- 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 разделить на две группы:

– внешние, 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, непосредственно связанные с деятельностью хозяйствующего субъекта, с его предпринимательской активностью. К ним относятся: объем производства и реализации продукции, размер фирмы и системы оплаты труда, улучшение использования основных производственных фондов, оборотных средств, материальных ресурсов, новых технологий.

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

- структурные: масштаб, диапазон, опыт, технология, сложность;
- функциональные, 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 существуют пять стратегических альтернатив, связанных со структурой затрат для любой группы продукции:

1. Фактор масштаба — горизонтальная интеграция, связанная с объемом инвестиций, которые необходимо вложить в производство, в исследования и разработки, в маркетинговые и другие ресурсы, чтобы произвести изучаемый продукт.
2. Фактор диапазона — вертикальная интеграция.
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 предприятия.
5. Фактор сложности — характеризует ассортимент изделий.

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

В отличие от структурных факторов, которые не имеют пропорциональной зависимости с показателями деятельности предприятия, функциональные факторы прямо влияют на эти результаты. Для каждого из структурных факторов «больше» не означает «лучше», а для функциональных наоборот. Экономическое содержание последних определяется следующим:

- мотивация и ответственность за результаты труда предполагают разработку концепции мотивации работников, принятие ими обязательств по постоянному совершенствованию производственных процессов;

- стимулирование достижений, связанных с качеством продукции, означает создание системы комплексного управления качеством;
- оптимальное использование производственных мощностей предполагает выбор альтернатив на основании технологических характеристик;
- эффективное планирование деятельности промышленного предприятия, сравнение плановых показателей системы с нормами выступает важнейшим элементом функциональной структуры;
- фактор конфигурации отражает эффективность конкретного проекта (бизнес-плана);
- использование связей с поставщиками и заказчиками продукции в контексте цепочки затрат промышленного предприятия служит одним из решающих затратнообразующих факторов.

Управление затратами означает сложное взаимодействие набора затратнообразующих 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.

МЕТОДЫ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ПРИ СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ

В последнее время серьезное внимание практиков стало уделяться фактору сложности (связанному с ассортиментом 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 Правило «80/20», или Принцип Парето: при его использовании в затратах на производство продукции или стоимости отдельного элемента определяют ресурс, затраты на который составляют 80 % стоимости всех ресурсов и формируют 20 % наиболее дорогостоящей продукции, и относят этот ресурс к группе А. К группе В относят треть ресурсов, затраты по которым составляют 15 % стоимости всех ресурсов; к группе С — оставшуюся половину ресурсов, удельный вес которых составляет лишь 5 %.

Управление затратами при этом следует начинать с самой маленькой и самой дорогой группы А. Метод ABC весьма интенсивно используется крупными 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 ресурсы, которые характеризуются стабильной величиной потребления и высокой точностью прогноза срока потребления; Y — ресурсы, потребность в которых объясняется известными тенденциями и средними возможностями их прогнозирования; Z — те, которые используются нерегулярно и величину потребления которых прогнозировать сложно. Наложение результатов XYZ-анализа на данные метода ABC матричным способом (рис. 1) 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 VX, VY, VZ, то здесь могут быть как совпадения (например, по срокам планирования), так и различия (по способам доставки). А для AX, AY, AZ всегда вырабатываются индивидуальные способы управления. Так, для AX можно рассчитать оптимальный размер закупок и применить технологию System in time. Поскольку для AZ этого сделать нельзя, приходится формировать резервный запас и учитывать это в управлении затратами.

Рисунок 1

Интегрированное использование результатов методов ABC и XYZ

	X	Y	Z	↓ Уменьшение контроля за потребностью
A	AX	AY	AZ	
B	BX	BY	BZ	
C	CX	CY	CZ	

← Уменьшение точности прогнозирования →

Источник: составлено автором на основе: Бриггем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: полный курс / Пер. с англ.; под ред. В. В. Ковалева. — СПб.: Экономическая школа, 1997; Keown M., Scott P. Foundations of Finance: The Logic and Practice of Financial Management. — 4th edition. — Prentice Hall, 2007.

Можно сделать вывод, что вероятность достижения стратегических преимуществ от использования метода ABC находится в обратно пропорциональной зависимости от степени упрощения механизма, который формирует себестоимость единицы продукции. При ассортиментных сдвигах оставшиеся продукты демонстрируют завышенные затраты. Изделия с наиболее высоким объемом производства принимают на себя большую часть накладных затрат, при этом они либо идут по завышенной цене, 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. Однако существует ряд проблем, решение которых позволяет методу ABC вписаться в стратегически связанную с ним систему управления затратами.

Эти проблемы можно решить следующим образом:

- Необходимо обеспечить динамический подход к стратегическим затратам по производству продукции, т. е. акцентировать внимание при распределении текущих производственных затрат на продуктах, 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 перечень видов деятельности, которые действительно важны для потребителя, и способы их осуществления с максимальной эффективностью (рис. 2).

Рисунок 2

Матрица анализа структуры затрат

		Эффективна ли деятельность?	
		Да	Нет
Создает ли деятельность ценность?	Нет	B	C
	Да	A	D

Источник: составлено автором.

Только попадающие в квадрант А виды деятельности промышленного предприятия и соответствующие им затраты должны быть распределены на продукты. В квадранте D они должны быть рассмотрены с точки зрения путей повышения

их эффективности и в конечном итоге отнесены в квадрант А. В квадранте С — сведены к нулю. Дополнительно необходимо исследовать, возможно ли ресурсы, используемые в квадранте В, передать на те виды деятельности, которые производят добавленную ценность.

- Поскольку на большинстве предприятий существенная часть затрат на производство стратегического характера уже была произведена задолго до того, как продукт поступил 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 они оценены в производственном сегменте цепочки ценностей.
- 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 сегодняшнего конкурентного позиционирования и рассмотрение альтернативных вариантов, которые в большей степени адаптированы к текущему восприятию будущей конкурентной ситуации. В ряде случаев это требует больших средств и усилий предприятия по модернизации всей системы управления затратами.

ВЫБОР ТЕХНОЛОГИИ ПРИ СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНИИ 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 следующий вопрос: какова связь анализа капитальных вложений в новые технологии со стратегическим управлением затратами.

При инвестициях в научно-технический прогресс (НТП) следует руководствоваться не только анализом цепочки ценностей и стратегическим позиционированием, но, прежде всего, анализом затратнообразующих факторов, поскольку технология — существенный фактор затрат на критических этапах данной цепочки. С точки зрения бизнеса НТП имеет значение только в той степени, в какой он отражается на конкурентных преимуществах или структуре производства.

Основной инструмент для понимания роли технологии в достижении конкурентных преимуществ — цепочка ценностей. Современное промышленное предприятие — это совокупность технологий, которые воплощаются в каждом виде деятельности промышленного предприятия по созданию стоимостей, и НТП может действовать на конкуренцию путем влияния практически на любой вид деятельности.

В целом можно сделать вывод, что использование предприятием достижений НТП приведет к устойчивым конкурентным преимуществам в том случае, если:

- НТП снижает затраты или углубляет диверсификацию производства, и технологическое первенство предприятия устойчиво;
- НТП смещает фактор затрат или уникальность в пользу предприятия;
- своевременное освоение достижений НТП превращается в преимущество лидера, в дополнение к тем, что присущи самой технологии;
- НТП улучшает общую структуру отрасли.

С точки зрения стратегического управления затратами положительное влияние технологии очевидно, если рассматривать все три составные части такого управления. Как правило, рассмотрение проблемы с точки зрения цепочки ценностей (набор видов деятельности, создающих ценность, — от исходных источников сырья и поставщиков до готовой продукции, доставленной конечному потребителю) четко выявляет такой парадокс: хотя переход на новую технологию и ведет к финансовым выгодам, но на том этапе, где должны быть осуществлены инвестиции, никаких дополнительных доходов при существующей политике цен получено не будет. 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 — ключевой структурный фактор затрат. Таким образом, приведение в действие любого из перечисленных затратообразующих факторов позволяет сделать следующие выводы:

- Для текущего управления затратами, в т. ч. на базе операционного анализа, наиболее существенный фактор, определяющий уровень затрат, — объем продукции. В противоположность этому для стратегического анализа объем обычно менее существенный фактор, 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 одинаково важны 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.

ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРА И ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Любой вид деятельности требует наличия исполнительного механизма. Для организации бизнес-деятельности промышленное предприятие формирует функционал — совокупность функциональных прав и обязанностей подразделения. Структурирование и распределение прав и обязанностей называется вертикалью управления, характеризующейся различным количеством уровней ответственности (подчиненности), которая устанавливает надежную и эффективную связь между всеми уровнями и должна в рыночных условиях обеспечивать не формальное управление бизнесом, а такое его ведение, которое позволяет максимально приспособить его к условиям окружающей среды и запросам потребителей. Механизм подобной адаптации выработывался в процессе исторического развития, в итоге чего образовались различные типы оргструктуры:

- функциональная — разделение всех оргзвеньев по функциональному признаку;
- дивизиональная — выделение подразделений по продуктовому признаку, а функция деятельности предприятия используется только как признак группировки подразделений, выполняющих общие функции для всего предприятия;
- матричная — выделение института менеджеров, ответственных за проект или работу с клиентом, которые могут привлечь специалистов из любых подразделений — от продуктовых до функциональных, организуя их деятельность наиболее рациональным образом.

Независимо от типа оргструктуры ее «ячейки» — оргзвенья, для формирования и выделения которых используются определенные принципы:

- функциональный — выделение по признаку функциональных обязанностей;
- технологический — выделение по признаку места работы звена в технологической цепочке;

- **продуктовый** — выделение по признаку производства, реализации и сопровождения конкретного продукта (группы продуктов);
- **рыночный** — формирование по признаку группы обслуживаемых звеном клиентов;
- **территориальный** — выделение по месту расположения;
- **показанный** — формирование для выполнения конкретного заказа (проекта).

Помимо различных принципов формирования оргструктура складывается и под воздействием таких факторов, как: концентрация полномочий, тип лидерства, тип производства, характеристики окружающей среды.

Один из постулатов теории управления — тезис о том, что для получения желаемого запланированного результата выполнение действий по его достижению должно обязательно контролироваться. Контроль — обязательный элемент механизма управления затратами после целеполагания, планирования и исполнения. Объясняется это тем, что предмет контроля (действие) и предмет результата этого контроля (в данном случае финансовый результат — прибыль) слабо связаны между собой — это два разных объекта. Контролируя действия, реализуемые в процессе функционирования предприятия, мы обеспечиваем исполнение плана мероприятий, но никак не получение прибыли. В поисках выхода из проблемы рассогласования контроля собственно действий и их результата была разработана теория управления по центрам ответственности³. В ее основе лежит тезис о том, что, выполняя свои функциональные обязанности, каждое подразделение предприятия своими действиями вносит вклад в общий финансовый результат в виде доли доходов или затрат. Чем именно будет финансовый вклад — доходами или затратами, определяется функциями данного подразделения.

Связав воедино исполнение функциональных обязанностей с уровнем приносимых доходов или затрат, можно установить связь между действиями и их результатом. Подразделение при этом превращается в центр финансовой ответственности (ЦФО), который должен так исполнять свои обязанности (совершать такие действия), чтобы соблюдался установленный для него уровень финансовой ответственности. Соблюдать этот уровень — значит достигать определенного, установленного для него в бюджете соответствующего финансового показателя (доходов или расходов). В этом случае контролировать можно как действия (исполнение функциональных обязанностей), так и их результаты через уровень финансовой ответственности. Получение искомого результата, т. е. прибыли в запланированном объеме, промышленному предприятию при таком подходе гарантируется. Исходя из этого ЦФО определяется следующим образом:

- **ЦФО** — структурное подразделение, осуществляющее определенный набор хозяйственных операций, способное оказывать непосредственное воздействие на расходы и/или доходы от этих операций и отвечающее за величину данных расходов и/или доходов⁴. Уровень финансовой ответственности контролируется через исполнение бюджетов. Если же подразделение не может влиять на величину вверенных ему показателей, то оно получает статус центра финансового учета (ЦФУ).
- **ЦФУ** — структурное подразделение, которое ведет учет установленных для него показателей доходов и/или расходов, но не отвечает за их величину⁵.
- Центры затрат образуют подразделения, которые для выполнения своих функциональных обязанностей потребляют различные ресурсы. Специфика центров затрат заключается прежде всего в том, что любое подразделение в ходе

³ См.: Хол Дж., Фрейзер Р. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов. — М.: Вершина, 2007.

⁴ См.: Добровольский Е. и др. Бюджетирование шаг за шагом. — СПб.: Питер, 2005.

⁵ См.: Методическое руководство компании «ИНТАЛЕВ» / Сайт группы компаний «ИНТАЛЕВ» (<http://www.intalev.ru>).

своей деятельности потребляет ресурсы и в этом смысле само также является центром затрат.

- Центры дохода отвечают за прибыль, которую они приносят фирме за счет своей деятельности. Однако подразделение, отвечающее за доход, при этом может нести еще ответственность за затраты как центр затрат.
- Центры маржинального дохода (ЦМД) несут ответственность за получаемый маржинальный доход (чистый доход, маржинальную прибыль, брутто-прибыль). В этом качестве выступают бизнес-направления, которые отвечают за эффективность деятельности, контролируя и доходную, и расходную части своего бюджета, но расходы только в части прямых затрат. Тогда полученные доходы идут сначала на покрытие накладных затрат самого бизнес-направления, а потом на покрытие накладных затрат предприятия и далее — на формирование чистой прибыли. ЦМД может состоять из аналогичных центров, несущих ответственность за доходы и прямые расходы деятельности на более низком структурном уровне.
- Центр прибыли холдинга может включать в себя центры прибыли более низкого уровня или центры маржинального дохода. Чтобы знать, когда использовать те или другие, следует помнить, что прибыль появляется как результат сопоставления всех доходов промышленного предприятия и всех его расходов, т. е. как конечный финансовый результат. В то же время маржинальный доход устанавливает соответствие между частью доходов предприятия и прямыми расходами, соответствующими этой части, и потому является промежуточным финансовым результатом.
- Центры инвестиций (ЦИ) — вершина всей финансовой структуры. Они не только отвечают за объем заработанной прибыли, но могут управлять внеоборотными активами (основными средствами и нематериальными активами). Это означает, что ЦИ может осуществлять инвестирование и изъятие средств. В этом случае он обязан обеспечить окупаемость этих инвестиций и, таким образом, ответственен за рентабельность всех активов фирмы. В отличие от центра прибыли, отвечающего за прибыль (эффективность оборотного капитала), ЦИ, будучи тем же самым предприятием, отвечает уже за весь инвестированный в него капитал, в силу чего имеет право управлять основными средствами и, следовательно, совершать инвестиции/деинвестиции. Центр инвестиций — это, как правило, предприятие либо самостоятельное, либо в составе многоуровневой структуры (аналогично центру прибыли). Его ответственность определяется коэффициентом ROI — рентабельностью всего инвестированного в предприятие капитала.

Возможны три варианта образования ЦФО из подразделений:

— из одного подразделения (функционал подразделения самостоятелен и достаточен для установления единой ответственности, как за выполнение функции, так и за ее финансовый результат);

— путем объединения нескольких подразделений;

— путем выделения из одного подразделения двух или более частей, каждая из которых получает статус отдельного ЦФО или присоединяется к какому-либо другому ЦФО.

ЦФО образуется путем объединения нескольких подразделений в случае, когда:

— имеется несколько подразделений с однотипными видами доходов и/или затрат;

— имеется несколько подразделений, выполняющих взаимосвязанный комплекс работ;

— имеется несколько подразделений, объединенных технологической цепочкой:

— результаты труда одного служат исходным материалом для следующего, и т. д.;

— имеется несколько подразделений, осуществляющих разные функции, но получающих общий конечный результат только в одном из них.

Реализация стратегического управления затратами может стать действенным инструментом, обеспечивающим эффективную работу предприятий и организаций различных сфер деятельности. При этом особое внимание следует уделить формированию объективной информации о затратах и местах их возникновения. Наиболее оптимальный вариант получения такой информации — учет затрат по центрам ответственности. Это позволяет выработать удачные ценовые и ассортиментные стратегии в ходе стратегического управления затратами.

Библиография

1. Бланк, И. А. Финансовый менеджмент: учебный курс. — М.: Ника-Центр, 2004.
2. Бриггем, Ю., Гапенски, Л. Финансовый менеджмент: полный курс: в 2 т. / Пер. с англ.; под ред. В. В. Ковалева. — СПб.: Экономическая школа, 1997.
3. Ван Хорн, Дж. К., Вахович (мл.), Д. М. Основы финансового менеджмента / Пер. с англ. — 11-е изд. — М.: Вильямс, 2004.
4. Волкова, О. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. — М.: Финансы и статистика, 2005.
5. Добровольский, Е. и др. Бюджетирование шаг за шагом. — СПб.: Питер, 2005.
6. Дугельский, А. П., Комаров, В. Ф. Бюджетное управление предприятием. — М.: Дело, 2004.
7. Карпов, А. Е. 100% практическое бюджетирование компании. — М.: Результат и качество, 2007.
8. Колчина, Н. В. Финансы организаций (предприятий) / Н. В. Колчина, Г. Б. Поляк. — 3-е изд. — М.: Юнити-Дана, 2006.
9. Лихачева, Н. О. Финансовое планирование на предприятии. — М.: Проспект, 2003.
10. Масленченков, Ю. С. Практика бюджетирования на предприятиях России: Практическое пособие / Ю. С. Масленченков, Ю. Н. Тронин. — М.: БДЦ-пресс, 2004.
11. Николаева, О., Шишкова, Т. Управленческий учет. — 5-е изд. — М.: Эдиториал УРСС, 2004.
12. Холл, Дж., Фрейзер, Р. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов. — М.: Вершина, 2007.
13. Хруцкий, В. Е., Хруцкий, Р. В. Система бюджетирования. Семь шагов по эффективной постановке бюджетирования. — М.: Финансы и статистика, 2007.
14. Шим, Д. К., Сигел, Д. Г. Финансовый менеджмент / Пер. с англ. — М.: Филинь, 1996.
15. Щиборщ, К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. — 2-е изд., пер. и доп. — М.: Дело и сервис, 2004.
16. Бурцев, В. В. Через бюджетирование к эффективному менеджменту // Финансовый менеджмент. — 2005. — № 1.
17. Великая, Е. Г. Затратообразующие факторы в механизме управления затратами // Аудит и финансовый анализ. — 2007. — № 1. — С. 143–149.
18. Великая, Е. Г. Затраты промышленного предприятия и управление // Аудит и финансовый анализ. — 2007. — № 4. — С. 216–225.
19. Великая, Е. Г. Комплексная реализация механизма управления затратами // Аудит и финансовый анализ. — 2007. — № 3. — С. 315–326.
20. Великая, Е. Г. Подходы к управлению затратами промышленного предприятия // Аудит и финансовый анализ. — 2007. — № 5. — С. 323–329.
21. Великая, Е. Г. Стратегическое развитие предприятия // Аудит и финансовый анализ. — 2008. — № 1. — С. 387–393.
22. Великая, Е. Г. Управление затратами промышленного предприятия // Аудит и финансовый анализ. — 2007. — № 6. — С. 303–312.
23. Шейкин, Г. Организация бюджетирования // Справочник экономиста. — 2005. — № 4.
24. Сайт группы компаний «ИНТАЛЕВ» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.intalev.ru>.
25. Сайт компании Iteam [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.iteam.ru>.
26. Сайт компании «Галактика ИТ» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.galaxyit.ru>.
27. Keown, M., Scott, P. Foundations of Finance: The Logic and Practice of Financial Management. — 4th edition. — Prentice Hall, 2007.