

11. Поддубная, О.Н. Представление решений и относительная управляемость линейных дифференциально-алгебраических систем с запаздыванием / О.Н. Поддубная. — Минск: БГУ, 2005. — 22 с.
12. Моисеев, Н.Н. Человек. Среда. Общество / Н.Н. Моисеев. — М.: Наука, 1982. — 240 с.
13. Блюмин, С.Л. Дискретность против непрерывности при системном моделировании во времени и/или пространстве / С.Л. Блюмин // Системы управления и информационные технологии. — 2004. — № 1(13). — С. 4–9.
14. ЭММ и модели / под общ. ред. С.Ф. Миксюк, В.Н. Комкова. — Минск: БГЭУ, 2006. — 219 с.

Статья поступила в редакцию 18.01.2011 г.

Н.А. Полещук

кандидат экономических наук, доцент
БГЭУ (Минск)

ФОРМИРОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ОРГАНИЗАЦИИ

В статье рассматриваются возможность и целесообразность использования в деятельности организаций системы управления затратами. Раскрыта роль анализа и планирования в системе управления затратами, содержание которых меняется в связи с трансформацией экономических условий. Обоснован состав элементов подсистемы планирования затрат в экономических системах на оперативном, тактическом и стратегическом уровнях, ориентированной на процессный подход как дополнение к существующим методам в увязке с бюджетированием, системой сбалансированных показателей, моделированием, управлением качеством.

The article examines the possibility and reasonability of cost management system usage within the organization. The role of analysis and planning which content changes because of economic terms transformation is developed. The composition of cost planning subsystem elements on daily, tactical and strategic levels that oriented to process approach is grounded. It is regarded as an addition to the existed methods in connection with budgeting, balanced scorecard, modeling, quality management.

В условиях неопределенности и нестабильности рыночной среды управление затратами на предприятии выступает одной из важных составляющих его развития. Эффективное управление затратами позволяет не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее их анализировать, оценивать соотношения и выявлять диспропорции между отдельными видами затрат, определять степень влияния изменения затрат на уровень рентабельности как отдельных видов продукции подразделений и предприятия в целом, так и цепочки предприятий, участвующих в создании готовой продукции. Система управления затратами позволяет обоснованно, целенаправленно и вовремя влиять на процесс создания стоимости, формирования конкурентоспособной цены. Она должна быть направлена на решение таких задач, как повышение эффективности использования всех ресурсов предприятия, определение оптимального объема производства продукции, обеспечение необходимого уровня качества выпускаемой продукции и др. Выявление роли управления затратами в организации выступает одним из факторов повышения экономических результатов ее деятельности.

Система управления затратами на предприятии с учетом многообразия стоящих перед ней задач должна включать в себя 4 основных блока, соответствующих функциям

менеджмента: анализ, планирование, мотивация и контроль (рис. 1). Анализ выступает важным блоком управления затратах, который помогает оценивать эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявлять резервы снижения затрат, собирать и подготавливать информацию для их обоснованного планирования и принимать эффективные управленческие решения.

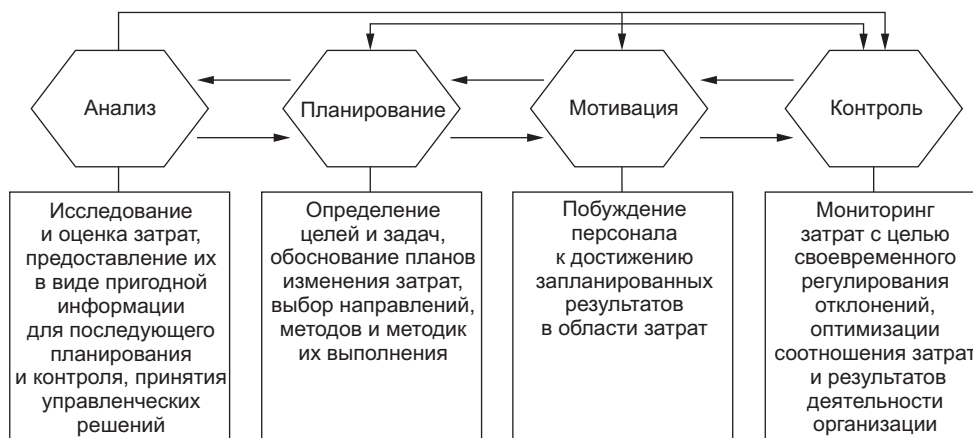


Рис. 1. Составляющие системы управления затратами на предприятии

Наиболее значимой функцией в системе управления затратами выступает планирование (второй блок), предполагающее определение целей и задач, обоснование планов изменения затрат, выбор направлений, методов и методик их выполнения.

Третьим блоком управления затратами является мотивация. Она направлена на изыскание способов воздействия на участников производственного и торгового процесса, которые побуждают соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Подобный образ действий может мотивироваться как материальными, так и моральными факторами.

Контроль составляет заключительный блок в системе управления затратами на предприятии. Он подразумевает проверку выполнения управленческих решений по планированию затрат, а также оценку эффективности выполнения этих решений и установление обратной связи в целях планирования результатов деятельности следующих периодов.

Все блоки системы управления затратами тесно взаимосвязаны и выражают замкнутый цикл, в котором каждый предыдущий блок является обязательным для выполнения последующего, а результаты мониторинга и контроля используются для проведения анализа.

Определяющую роль в системе управления затратами играют анализ и планирование. Сегодня предприятия (организации) могут использовать разнообразные подходы и методики оценки, анализа и планирования затрат исходя из поставленных задач.

Затраты могут подвергаться анализу как в целом по предприятию, так и по его подразделениям (центрам ответственности), экономическим элементам затрат и калькуляционным статьям, бизнес-процессам, единицам продукции (работ, услуг), стадиям производственного процесса и другим объектам затрат. Различные виды анализа, которые могут сегодня использовать предприятия, представлены на рис. 2.

Вертикальный и горизонтальный анализ позволяют определить структуру и динамику затрат на производство и реализацию продукции, а также выявить отклонения показателей каждой статьи затрат отчетного периода от предшествующего.

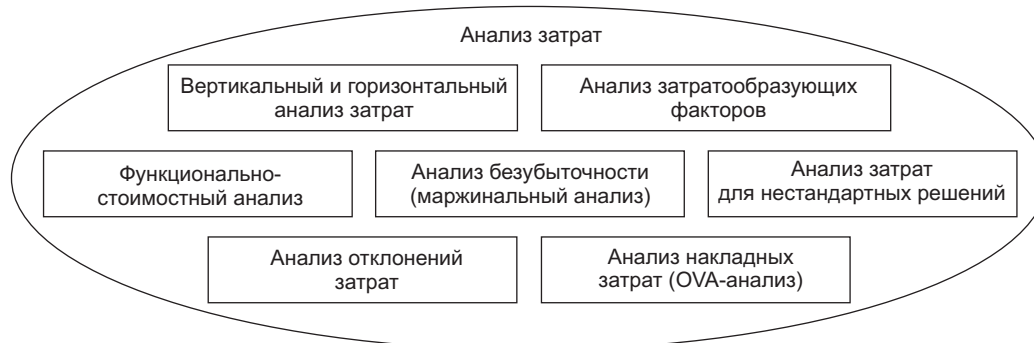


Рис. 2. Виды анализа затрат, используемые на предприятиях

Анализ затратообразующих факторов позволяет установить степень влияния факторов микро-, макро- (мезо-) и международного уровней на величину и поведение затрат с учетом реально складывающейся рыночной ситуации.

Анализ безубыточности предполагает исследование затрат на основе их деления на постоянные и переменные для целей гибкого финансового планирования и выбора альтернативных решений краткосрочного характера. К этому типу анализа относится маржинальный метод, с помощью которого исследуется характер изменения прибыли и затрат в зависимости от объема производства.

Анализ отклонений затрат способствует выявлению проблем, выработке корректирующих решений и координации действий между отдельными бизнес-единицами, т.е. самостоятельными или несамостоятельными, полностью или частично экономически обособленными подразделениями, во главе которых стоят лица, ответственные за принятие решений. Этот вид анализа является наиболее доступным и менее трудоемким, что определяет его популярность на отечественных предприятиях.

Анализ затрат для нестандартных решений является важным инструментом принятия оперативных и тактических решений в планировании затрат. Он служит для оценки эффективности работы руководителей подразделений и функционирования самих подразделений, выполнения конкретных программ. При этом определяются затраты, понесенные в результате выбора из нескольких вариантов управленческого решения, оказывающего влияние на объем продаж и получаемую прибыль.

Функционально-стоимостной анализ представляет собой метод системного исследования объекта (изделия, процесса, оргструктуры), направленный на минимизацию затрат в сферах проектирования, производства и эксплуатации объекта анализа при сохранении или повышении его качества и полезности [1]. Применение этого вида анализа позволяет обнаружить, сократить либо исключить затраты, связанные с выполнением бесполезных, ненужных функций объекта.

Последнее десятилетие отмечено появлением подхода, который решает вопросы управления затратами посредством их оценки и планирования во внутрипроизводственном обороте между структурными подразделениями организации. Этот подход известен как анализ накладных затрат (Overhead Value Analysis), которые возникают в процессах внутрисистемного перемещения продукции и предоставления услуг одними подразделениями организации другим [2, с. 137]. Особенность этого подхода заключается в том, что в ходе планирования затрат подразделения предприятия взаимодействуют не в двухстороннем формате, т.е. с высшим руководством, а в трехстороннем. Последний предполагает участие в анализе отделов, поставляющих продукцию или услуги (юридический, логистики, закупок, кадров), использующих эти продукты или услуги (маркетинг, финансовый, производственный), а также руководителей высшего звена.

Необходимо подчеркнуть, что каждый вид анализа не является всесторонним и исчерпывающим, поэтому конкретное предприятие (организация) с учетом своих потребностей и решаемых задач может выбрать из описанной совокупности наиболее подходящие.

После проведения анализа реализуется важнейший блок в системе управления затратами — планирование. Зарубежный опыт свидетельствует о том, что в условиях обострения конкуренции фирмы и компании все большее внимание уделяют проблеме снижения затрат. При этом разрабатываются новые методики, позволяющие более точно оценивать и планировать затраты, а также рационализировать их величину, находить направления снижения. Планирование затрат важно также для оценки финансового результата деятельности предприятия, целей налогообложения.

Традиционно планирование осуществляется на оперативном (день, неделя), тактическом (месяц, квартал, год) и стратегическом (более года) уровнях. Существующая практика планирования может быть дополнена новыми подходами и методиками, позволяющими решать разные задачи (рис. 3).



Рис. 3. Декомпозиция блока планирования затрат на предприятии, ориентированного на процессный подход

Как видно из рис. 3, планирование затрат на различных предприятиях (организациях) может осуществляться в системах бюджетирования, сбалансированных показате-

лей, по стадиям жизненного цикла продукции, в цепочке создания ценности, на основе построения карт потока создания ценности, в системе бережливого производства. Большие возможности на всех уровнях планирования может обеспечить моделирование затрат на основе рационализации бизнес-процессов. Все подходы и методики реализуются в тесной взаимосвязи с системой управления качеством и предполагают создание информационной системы и использование информационных технологий.

Каждый товар имеет определенный период рыночной устойчивости в течение своего жизненного цикла. В концепции маркетинга жизненный цикл товара (ЖЦТ) включает процессы его вывода на рынок и обеспечения долгосрочных и приемлемых продаж, которые сопряжены с различными затратами. Кроме того, предприятие несет определенные затраты уже начиная с момента обоснования необходимости производства и проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), а также в связи со снятием товара с эксплуатации вследствие его морального либо физического износа и при необходимости утилизации. Кроме того, на затраты по различным стадиям ЖЦТ влияют продолжительность выпуска и эксплуатации товара, соответствующие им объемы продаж, требования к качеству, которые предопределяют затраты на НИОКР и подготовку производства. Сокращение или продление жизненного цикла товара существенно влияют на соответствующие общие затраты.

Планирование на основе методики идентификации и распределения затрат по процессам позволяет с высокой степенью точности определять все затраты, связанные с управлением и обслуживанием на предприятиях и организациях, которые относятся на различные объекты калькулирования в ходе реализации соответствующих им операций и процессов. Методика позволяет находить резервы снижения затрат, выявлять диспропорции между отдельными их видами, исчислять степень влияния на уровень рентабельности.

Большие возможности в планировании затрат на предприятиях дает использование системы бюджетирования, которая представляет собой разновидность финансового планирования, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющего сопоставлять все понесенные затраты с полученными доходами. Оно охватывает планирование финансовых смет, прогнозируемых объемов привлекаемых внешних ресурсов и др. [3, с. 6]. Бюджетирование особенно эффективно на крупных предприятиях. Для осуществления бюджетирования в рамках организации выделяются центры ответственности, т.е. подразделения, возглавляемые управляющим, который обладает делегированными полномочиями и отвечает за финансово-хозяйственные результаты деятельности этого подразделения. Центры ответственности в свою очередь могут быть различных типов: затрат, доходов, прибыли, инвестиций. Наиболее широко используемый тип таких центров — это центры затрат, которые представляют собой производственные и обслуживающие подразделения предприятия, характеризующиеся единообразием процессов и операций, используемого оборудования и направленностью затрат. Они могут быть организованы везде, где можно определить и измерить выпуск и затраты конкретного структурного подразделения. Планирование по центрам затрат служит эффективным средством повышения оперативности и точности их исчисления.

Планирование затрат в цепочке создания ценности направлено на достижение относительно низкого по сравнению с конкурентами уровня затрат, а также выявление того, как затраты и цена продукции каждого предприятия-участника вписываются в общую цепочку ценностей. При этом важную роль играют установление и характер связей с поставщиками сырья, материалов, комплектующих, оборудования, тары и упаковки, потребителями готовой продукции. Планирование на основе цепочки ценности определяет, прежде всего, где в этой цепочке может быть увеличена ценность для потребителя или снижены затраты на изготовление и реализацию продукции (работ, услуг).

В планировании затрат заслуживает внимания также концепция сбалансированной системы показателей, которая получила достаточно широкое распространение за рубежом. Она представляет собой стоимостно-ориентированную систему управления, которая разрабатывается на основе стратегии и включает цели, имеющие решающее значение с точки зрения обеспечения конкурентоспособности предприятия. Система сбалансированных показателей использует совокупность показателей результативности деятельности предприятия в четырех основных блоках — «финансы», «клиенты», «внутренние бизнес-процессы», а также «обучение и развитие». Важную роль среди этих показателей играют показатели по затратам. В частности, при реализации целей финансовой стратегии могут использоваться такие показатели, как изменение уровня и структуры затрат на производство и реализацию продукции, сокращение доли накладных и основных затрат, снижение себестоимости продукции и др. Для достижения целей стратегии обучения и развития могут применяться показатели затрат на оплату труда, обучение персонала, внедрение современных информационных технологий и др. Выполнение целей маркетинговой стратегии предполагает планирование затрат на рекламу, маркетинговые исследования, на предпродажное, продажное и послепродажное обслуживание и др. Реализация целей стратегии внутренних бизнес-процессов предусматривает сокращение затрат на их выполнение, снижение или ликвидацию затрат за счет исключения дублирующих операций в рамках отдельных бизнес-процессов, экономии затрат на инсорсинг (аутсорсинг).

Планированию затрат уделяется большое внимание в системе бережливого производства (Lean production), одним из инструментов которого является построение карты потока создания ценности. Поток создания ценности представляет собой совокупность всех действий (добавляющих и не добавляющих ценность), которые требуется выполнить, чтобы продукт прошел через определенную последовательность операций и процессов. Так, поток на производственном предприятии начинается от снабжения сырьем и материалами и заканчивается сбытом готовой продукции; поток в торговле — от закупки готовой продукции до ее реализации конечному потребителю; поток проекта — от концепции товара до выпуска первого изделия [4, с. 19]. Карта потока создания ценности позволяет наглядно увидеть и понять материальные и информационные потоки в процессе создания ценности, показывает связи между ними. Кроме того, она помогает выявить потери и их источники в потоке, сократить затраты и за счет этого увеличить ценность для потребителя.

Все методы и методики планирования затрат на предприятии могут эффективно применяться лишь в тесном взаимодействии с системой управления качеством, охватывающей все этапы жизненного цикла продукции и затрагивающей такие сферы деятельности, как исследование рынка, разработка и проектирование продукции, планирование ее выпуска, закупка материальных ресурсов, производство продукции (работ, услуг), упаковка и хранение, реализация готового продукта, монтаж и ввод в эксплуатацию, послепродажное обслуживание, утилизация или переработка.

Процесс обеспечения и гарантирования требуемого уровня качества продукции (работ, услуг) на предприятии неизбежно влечет за собой затраты. Современное представление о затратах, связанных с повышением качества, основывается на определении затрат на оценку, обеспечение, улучшение и управление качеством. Затраты на оценку качества во многих случаях достаточно высоки, поскольку систематической оценкой уровня качества продукции на базе соответствующих методик занимаются специалисты высокой квалификации с использованием специального оборудования и компьютерной техники. Однако эти затраты оправдывают себя повышением технической конкурентоспособности продукции.

Таким образом, планирование затрат на предприятии неразрывно связано с учетом качества разработки, производства, реализации, эксплуатации и утилизации выпуска-

емой продукции. При этом возникает необходимость обоснования рациональности затрат, возможности их снижения при неизменности качества продукции. Поиск оптимального баланса между затратами и качеством продукции требует серьезных экономических обоснований.

На всех уровнях управления организацией, в том числе и управления затратами, на основе поступающей руководству информации принимаются соответствующие решения. Их эффективность зависит от достаточности, полноты и достоверности данных о деятельности предприятия. При этом важную роль играет организация сбора, обработки и передачи информации. Высокой ценностью обладает информация, которая уменьшает неопределенность в конкретной рыночной ситуации.

Повышение эффективности и качества управления организацией и ее затратами невозможно без постоянного совершенствования экономической информационной системы. Применение информационных технологий на предприятии является одним из его конкурентных преимуществ на рынке.

В современных условиях вопросы трудоемкости расчетов на предприятии в области управления затратами можно легко решить с помощью использования современных программных продуктов. Эффект управления затратами от их применения выражается в снижении стоимости обработки информации, улучшении качества управления на основе применения экономико-математических методов в планировании затрат, росте достоверности плановых расчетов затрат, оперативности планирования, возрастании точности учета затрат на производство, выявлении отклонений фактических затрат от плановых, принятии оперативных регулирующих воздействий, уменьшающих или ликвидирующих эти отклонения, и др.

Особое место среди компьютерных информационных технологий занимают инструменты моделирования бизнес-процессов, называемые CASE-средствами. Они позволяют совершенствовать деятельность предприятия посредством определения несогласованности операций и оптимальной последовательности действий в бизнес-процессах, снижения затрат.

Таким образом, эффективность управления затратами достигается за счет комплексного подхода к проблемам предприятия. При этом обеспечивается управление как на уровне производства (управление запасами, технологиями, ресурсами), так и на уровне взаимоотношений с партнерами, поставщиками и потребителями. Эффективность управления затратами и предприятия в целом обеспечивается за счет степени удовлетворения потребителя выпускаемой продукцией, оптимальной структуры привлекаемых ресурсов, эффективности бизнес-процессов и используемых технологий.

Л и т е р а т у р а

1. Справочник по функционально-стоимостному анализу / под ред. М.Г. Карпунина, Б.И. Майданчика. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 431 с.
2. Дойл, Д.П. Управление затратами: Стратегическое руководство / Д.П. Дойл. — М.: Волтерс Клувер, 2006. — 264 с.
3. Виткалова, А.П. Бюджетирование и контроль затрат в организации / А.П. Виткалова, Д.П. Миллер. — М.: Альфа-Пресс, 2006. — 104 с.
4. Ротер, М. Учитесь видеть бизнес-процессы / М. Ротер, Д. Шук. — 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 133 с.

Статья поступила в редакцию 11.01.2011 г.