

Посилання на статтю

Погорелов Ю.С. Предпочтение в выборе методов управления затратами/ Ю.С. Погорелов// Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2005 - №2(14). С. 142-152. Режим доступу: <http://www.pmdp.org.ua/>

УДК 658.155

Ю.С. Погорелов

ПРЕДПОЧТЕНИЯ В ВЫБОРЕ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Рассмотрены факторы и условия выбора методов управления затратами предприятия. Представлен алгоритм выбора методов управления затратами с использованием предложенных условий и факторов. Рис. 6, табл. 5, ист. 11.

Ю.С. Погорелов

ПЕРЕВАГИ У ВИБОРІ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Розглянуто фактори та умови вибору методів управління витратами підприємства. Представлено алгоритм вибору методів управління витратами із застосуванням запропонованих умов та факторів. Рис. 6, табл. 5, дж. 11.

Y.S. Pogorelov

PREFERENCES IN SELECTION COST MANAGEMENT METHODS

Conditions and factors of selection the enterprise cost management methods are considered. The selection algorithm based on proposed conditions and factors is produced.

Постановка проблемы. В теории управления затратами предприятия созданы различные концепции управления затратами, реализующие их инструменты и различные методы управления затратами [11]. В числе методов управления затратами – стандарт-кост, абзорпшн-костинг, CVP-анализ, метод ABC, таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркинг затрат, кост-киллинг, LCC-анализ, метод VCC [1,3,4,5,6,7,8,9,10]. Каждый метод отличается от других по содержанию, характеру применения и горизонту использования. С одной стороны, каждый из представленных методов не является исключительным, то есть не препятствует использованию других методов. В то же время очевидно, что совместное их применение не всегда возможно, хотя бы потому, что некоторые методы противоречат друг другу по поставленным целям, исходным допущениям и значению системы управления затратами в управлении предприятием в целом. Тогда представляется вполне допустимым поставить вопрос о выборе метода управления затратами в соответствии с поставленными целями и об определении поля его применения. Теоретически предприятие может выбрать любой метод управления затратами или совокупность методов. Однако, условия, критерии и процедура этого выбора, а также адаптация

выбранного метода к особенностям деятельности конкретного предприятия практически не определены. Произвольный выбор методов управления затратами может привести к конфликту исходных критериев принятия решений, реализуемых процедур принятия решения и, в конечном итоге, может препятствовать достижению цели управления затратами предприятия. Актуальность рассматриваемого вопроса обусловлена тем, что управление затратами все равно потребует выбора определенного метода или, может быть, совокупности методов. От правильности принятого решения, в конечном итоге, зависит возможность достижения эффективности в управлении затратами.

Целью статьи является представление процедуры выбора методов управления затратами на основе анализа факторов и условий, определяющих их выбор.

Изложение основного материала. Выбор методов управления затратами определяется наличием определенных условий и влиянием ряда факторов (рис. 1.). Условия выбора рассматриваются как набор конкретных обстоятельств, которые определяют выбор методов управления затратами. Факторы учитываются при выборе методов управления затратами на конкретном предприятии в каждый конкретный период.

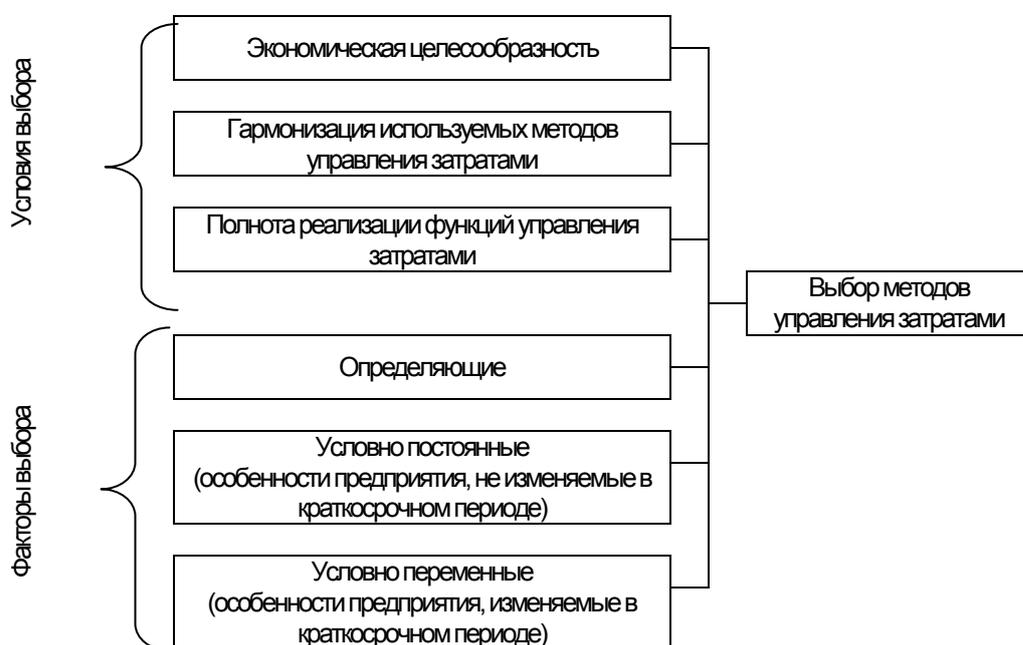


Рис. 1. Условия и факторы выбора методов управления затратами

Условие экономической целесообразности при выборе метода управления затратами на предприятии имеет принципиальный характер. Экономическая целесообразность определяется как возможность достижения поставленных целей предприятия при превышении инкрементного дохода над инкрементными затратами при применении выбираемого метода управления затратами. В большинстве случаев этот доход будет неявным, поскольку он проявляется не в увеличении бухгалтерского дохода или денежного потока, а в снижении затрат.

Экономическая целесообразность во многом предопределяет иные условия применения метода или совокупности методов управления затратами:

– предпочтительным является дополнение выбранными методами управления затратами друг друга в достижении поставленных целей предприятия;

– одновременное использование двух или более методов управления затратами не должно приводить к конфликту результатов, что возможно в том случае, когда использование каждого из методов приводит к разным результатам, и соответственно, требует разных управленческих решений;

– как минимум, один из выбираемых методов управления затратами должен быть ориентирован на стратегическое управление затратами;

– с целью снижения затрат на применение совокупности методов предпочтительным является использование одинаковой или схожей по структуре информации и процедуры ее формирования; желательным является получение такой информации в рамках существующей системы бухгалтерского учета или с небольшим ее изменением;

– реализация методов управления затратами должна предполагать достижение одних и тех же целей при концентрации усилий, что позволит достигнуть их с меньшими затратами; различные методы могут быть рассчитаны на достижение одинаковых целей разными способами.

Перечисленные условия являются предпочтительными, но их нельзя считать строго обязательными, поскольку они в целом способствуют экономической целесообразности, но не определяют ее исключительно. С другой стороны, композиция всех перечисленных условий, которые являются следствием экономической целесообразности, позволяет сформулировать условие гармонизации применения методов. Субъект хозяйствования имеет возможность использовать несколько методов в управлении затратами, однако методы не должны противоречить друг другу, что наряду с предпочтительным использованием одинаковой структуры информации предопределяет гармонизацию в применении совокупности методов управления затратами на предприятии.

Каждый метод управления затратами обладает своими уникальными характеристиками и автономная успешная реализация метода еще не является подтверждением возможности его совместного использования с другими методами. Это объясняется тем, что каждый метод имеет разную целевую направленность. В ряде случаев совместное применение методов является нежелательным, так как они в определенной мере противоречат друг другу. В других случаях совместное применение методов возможно, но нерационально, поскольку они направлены на достижение практически одинаковых целей. Очевидно, что применение любого метода управления затратами само по себе требует определенных затрат (на формирование информационного обеспечения, на обучение и содержание персонала). И даже если эти затраты не являются явными, то, исходя из идеи альтернативных затрат и невозможности параллельного использования ресурсов в решении разных задач, все равно эти затраты существуют. В таком случае совместное применение методов управления затратами возможно, но экономически не оправдано. Гармоничность совокупности методов управления затратами определяется их целевой, информационно-структурной и организационной согласованностью, но не идентичностью.

Немаловажным условием выбора методов управления затратами является полнота реализации функций управления при их применении в соответствии с целями предприятия в сфере затрат, которая обеспечивает комплексность управленческого воздействия. Предлагается выделить доминирующие функции управления, которые в рамках метода реализуются наиболее полно и, более

того, фактически составляют его содержание. Доминирующие функции выделены исходя из сущности процедур, выполняемых при его применении, группировка которых по критерию содержания и причинно-следственной зависимости позволяет судить о выполнении тех или иных функций управления затратами. Остальные функции управления также могут реализовываться при применении рассматриваемого метода, но гораздо в меньшей мере. Часть функций управления при реализации того или иного метода управления затратами не будет реализована вообще или же их реализация будет носить несистематический характер и в целом не влиять на результат применения выбираемого метода управления затратами. Вследствие содержательной насыщенности и вариативности некоторых методов управления затратами реализация части функций управления при их применении может носить неопределенный характер.

Факторы, определяющие выбор методов управления затратами, предлагается разделить на три принципиально разные по своему содержанию группы: определяющие, условно постоянные и условно переменные (рис. 2 и табл. 1).

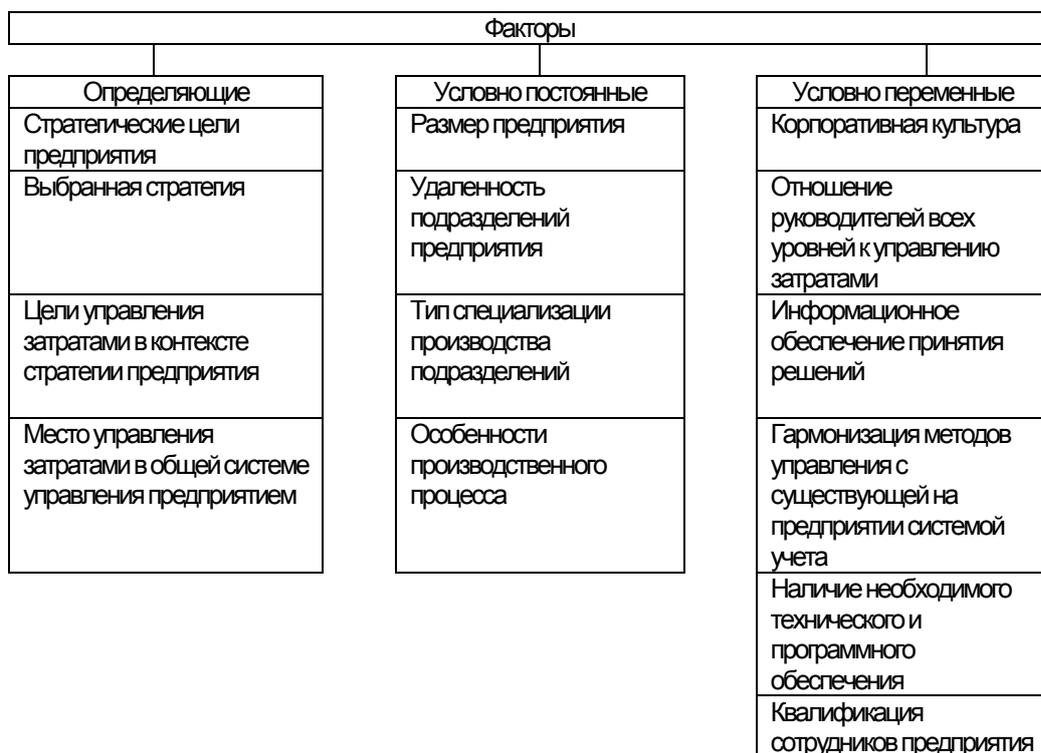


Рис. 2. Факторы, обуславливающие выбор методов управления затратами на предприятии

Условие экономической целесообразности требует, чтобы при выборе методов управления затратами в полной мере было учтено влияние определяющих и условно постоянных факторов. Влияние условно переменных факторов можно изменить с целью создания наиболее благоприятных предпосылок для применения выбираемых методов. Принципиально условно постоянные факторы не препятствуют применению любого метода управления

затратами, однако в ряде случаев их влияние не позволяет в текущем периоде выполнить условие экономической целесообразности применения методов. Процедура выбора методов управления затратами построена на постоянном сужении: вначале определяются те методы, применение которых является необходимым, потом выбираются те методы, использование которых в деятельности предприятия является обоснованным. Последовательность рассмотрения влияния условий и факторов на выбор методов управления затратами, являющаяся базой соответствующего алгоритма, представлена на рис. 3.

Последовательное рассмотрение определяющих и условно постоянных факторов, обуславливающих выбор методов управления затратами, позволяет выбрать те из них, которые более всего соответствуют поставленным целям в деятельности предприятия и ее особенностям.

Группы факторов, определяющих выбор методов управления затратами

Группы факторов			
Характеристики группы	Определяющие	Условно постоянные	Условно переменные
Сущность	Рассматриваются как принятые управленческие решения по развитию предприятия и порядку использования существующих ресурсов. Могут быть изменены в любой момент.	Рассматриваются как особенности предприятия, которые невозможно быстро изменить, и на момент выбора методов управления затратами их можно признать константами.	Рассматриваются как особенности предприятия, которые могут быть изменены достаточно быстро для того, чтобы создать наилучшие условия для использования выбранных методов.
Характер влияния	Управляемые. Характеризуют вектор управленческого воздействия в использовании ресурсов предприятия.	Неуправляемые	Управляемые. Их влияние полностью определяется принимаемыми на предприятии решениями в кратко- и среднесрочной перспективе.
Влияние на выбор методов	Определяют выбор наиболее целесообразных и адекватных поставленным целям методов управления затратами, а также преимущество в использовании тех или иных методов в деятельности предприятия.	Позволяют идентифицировать принципиальную возможность или целесообразность применения выбираемых методов, а также определяют косвенным образом экономическую целесообразность использования метода.	Характеризуют наличие условия для использования выбираемых методов.

Выбор методов управления затратами, соответствующих целям деятельности предприятия, представлен в табл. 2. Для достижения разнообразных целей в деятельности предприятия с учетом влияния рассмотренных факторов (табл. 1) могут быть использованы несколько методов, поскольку достижение цели может быть осуществлено разными путями.

Выбор методов управления затратами в определенной мере зависит от стратегии предприятия. Воспользовавшись классификацией стратегий В.Г. Герасимчука [2, с. 27], можно в зависимости от типа стратегии предприятия предложить следующие методы управления затратами (табл. 3).

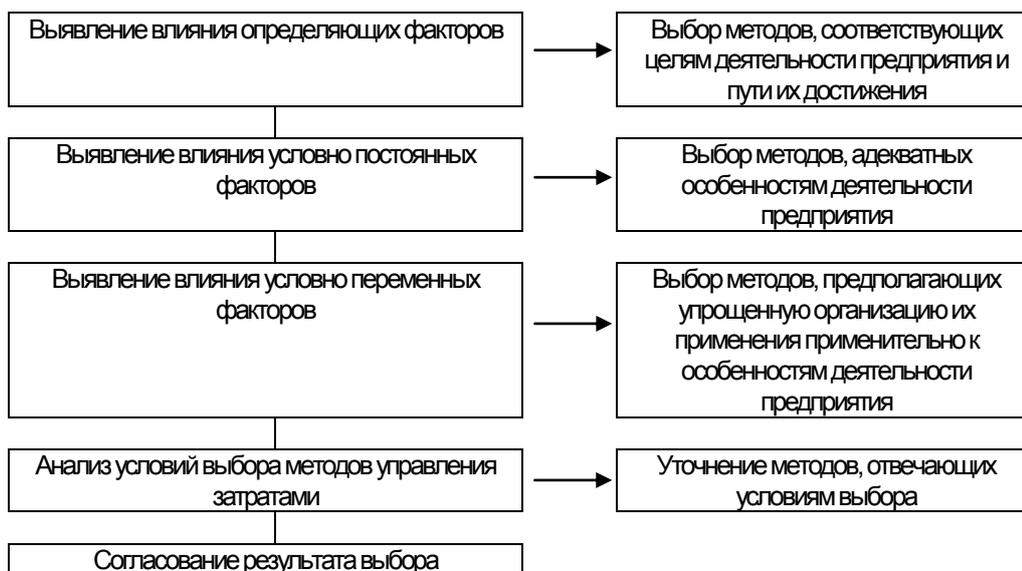


Рис. 3. Последовательность рассмотрения влияния условий и факторов на выбор методов управления затратами

Таблица 2
Предпочтительные методы управления затратами для достижения стратегических целей деятельности предприятия

Стратегическая цель предприятия	Методы управления затратами
Выход на новые рынки	Метод VCC, LCC-анализ, таргет-костинг, CVP-анализ, бенчмаркинг затрат
Закрепление на существующих рынках	Бенчмаркинг затрат, кайзен-костинг
Рост прибыли в краткосрочном периоде	Метод ABC, кост-киллинг
Рост прибыли в долгосрочном периоде (при условии стабильности внешней среды)	Таргет-костинг, кайзен-костинг
Повышение конкурентоспособности предприятия за счет низких затрат и соответствующей им низкой цены	Метод VCC, таргет-костинг, бенчмаркинг
Выпуск новой продукции и выведение ее на новый или существующий рынок	LCC-анализ, таргет-костинг

Вполне естественно, что цели деятельности предприятия и реализуемая стратегия определяют цели управления затратами и его место в общей системе управления предприятием. В то же время и цели управления затратами, и место управления затратами можно рассматривать как факторы, определяющие выбор методов управления затратами: выбор методов управления затратами в данном случае осуществляется на основе среднесрочных целей и роли управления затратами в управлении предприятием в целом. Предпочтительные методы управления затратами в зависимости от различных целей управления ими представлены в табл. 4.

Таблица 3

**Предпочтительные методы управления затратами
для реализации стратегии предприятия**

Критерий классификации стратегий	Виды стратегий	Методы управления затратами
Характеристика производственной деятельности	Реструктуризация	Метод VCC, кост-киллинг
	Специализация	Абзорпшн-костинг, таргет-костинг, LCC-анализ
	Диверсификация	Директ-костинг, CVP-анализ, стандарт-кост
	Снижение себестоимости	Таргет-костинг, кост-киллинг, бенчмаркинг затрат
	Концентрация	Абзорпшн-костинг, метод VCC, LCC-анализ
Направление возможного развития	Интенсивное развитие	Кайзен-костинг, таргет-костинг, бенчмаркинг затрат, кост-киллинг
	Интеграционное развитие	Метод ABC, метод VCC
	Диверсификационное развитие	Директ-костинг, CVP-анализ, кайзен-костинг, метод ABC
Стадия экономического развития и жизненного цикла предприятия	Рост	LCC-анализ, таргет-костинг, метод ABC, директ-костинг
	Стабилизация	CVP-анализ, метод ABC, бенчмаркинг затрат, кайзен-костинг
	Спад	Метод VCC, кост-киллинг, абзорпшн-костинг

Собственно, в большинстве случаев целью управления затратами выступает их снижение или (в долгосрочном периоде) – превышение получаемого дохода над понесенными затратами. Однако детализация целей стратегического управления затратами в краткосрочном периоде в зависимости от текущего состояния дел на предприятии может быть различной: от быстрого их сокращения до наиболее полного использования имеющихся ресурсов (с учетом того, что затраты отражают процесс использования ресурсов в ходе получения результата деятельности предприятия).

Таблица 4

Предпочтительные методы управления затратами для достижения целей управления затратами

Цель управления затратами	Методы управления затратами
Сокращение затрат	Кост-киллинг, CVP-анализ, метод ABC
Обеспечение целевого уровня затрат	Бенчмаркинг затрат, таргет-костинг, метод VCC
Обеспечение превышения дохода над затратами в долгосрочном периоде Эффективное использование имеющихся ресурсов	Таргет-костинг, метод ABC, LCC-анализ* Стандарт-кост, метод VCC, LCC-анализ

* В данном случае использование LCC-анализа оправдано при реализации новых проектов, выходе на новые рынки или выпуске новой продукции

В определенной мере выбор методов управления затратами зависит от места управления затратами в системе управления предприятием, что показано в табл. 5.

Таблица 5

Предпочтительные методы управления затратами в зависимости от места управления затратами в общей системе управления предприятием

Место управления затратами в общей системе управления предприятием	Методы управления затратами
Управление затратами является приоритетным в управлении предприятием	Таргет-костинг, кайзен-костинг, метод VCC, LCC-анализ
Управление затратами рассматривается в ряду с другими объектами управления	Кост-киллинг, кайзен-костинг, стандарт-кост, директ-костинг, абзорпшн-костинг, CVP-анализ, ABC, бенчмаркинг затрат
Управления затратами выполняет вспомогательную роль	Стандарт-кост, директ-костинг, абзорпшн-костинг, CVP-анализ, метод ABC, бенчмаркинг затрат, кост-киллинг

Определение места управления затратами в системе управления предприятием представлено дескрипторно, не прибегая к более строгому формализованному выражению.

После выбора методов управления затратами на основе рассмотренных факторов представляется целесообразным рассмотреть влияние условно постоянных и условно переменных факторов на уточнение результатов выбора, а также рассмотреть влияние результатов диагностики состояния управления затратами на процедуру выбора. Влияние условно постоянных факторов – положительное (+) или отрицательное (–) – на выбор методов управления затратами показано на рис.4.

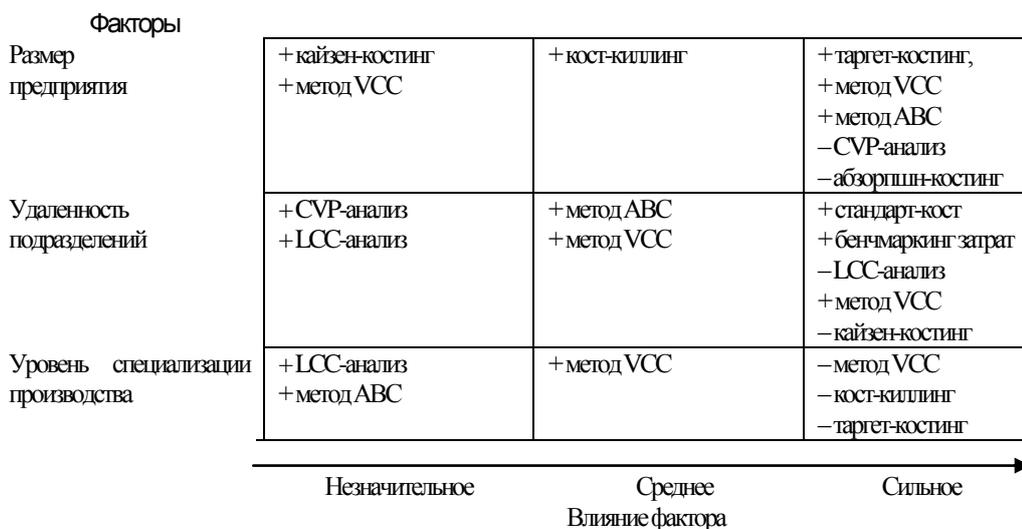


Рис. 4. Предпочтительные методы управления затратами в зависимости от влияния условно постоянных факторов

В отличие от определяющих факторов условно постоянные принципиально не препятствуют применению того или иного метода, однако усложняют организацию его применения. С другой стороны, влияние ряда условно постоянных факторов способствует применению некоторых методов управления затратами не столько из-за отсутствия сложностей организации применения, сколько вследствие превышения эффекта применения над возможными сложностями.

Влияние условно переменных факторов на выбор методов управления затратами еще значительно, чем влияние условно постоянных вследствие их природы: их влияние может быть изменено усилиями предприятия. Влияние условно переменных факторов на выбор методов управления затратами представлено на рис. 5.

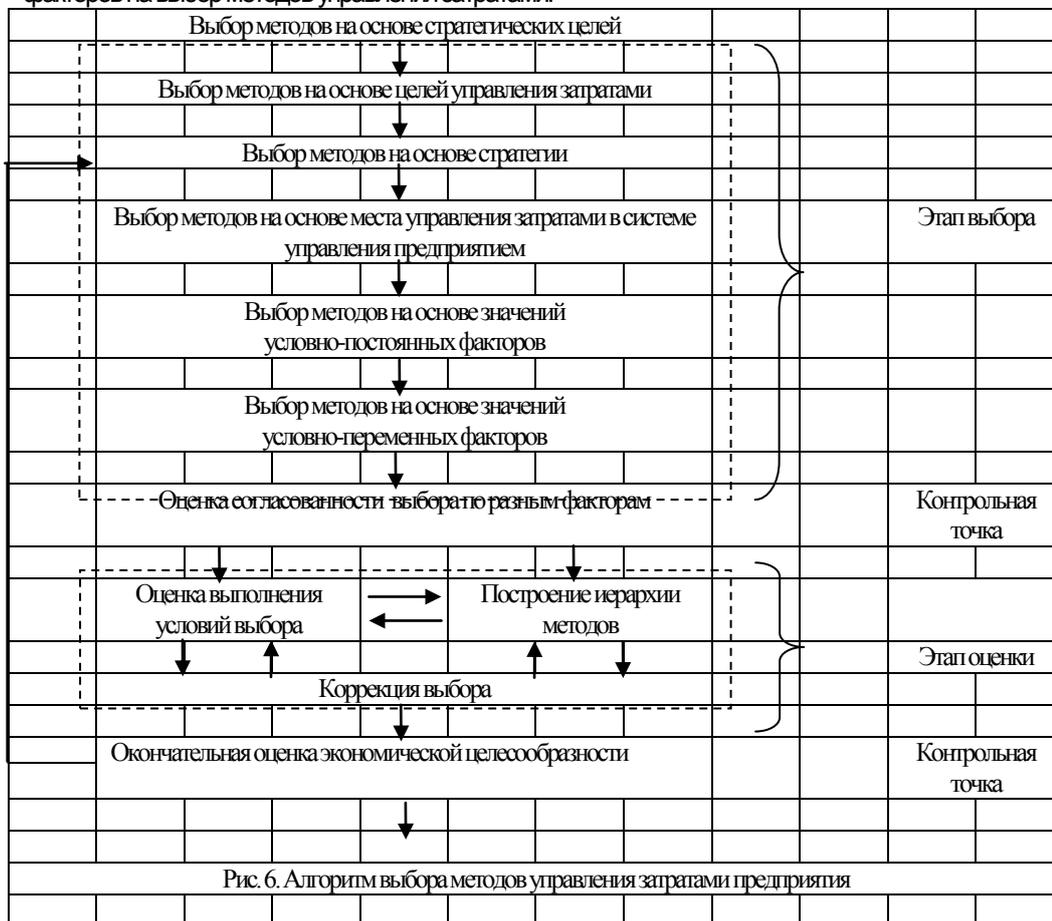
Фактор	Незначительное	Среднее	Сильное
Корпоративная культура	– стандарт-кост – таргет-костинг – кайзен-костинг	+ бенчмаркинг затрат + кост-киллинг	+ таргет-костинг + кайзен-костинг + бенчмаркинг затрат + кост-киллинг
Отношение руководства предприятия к управлению затратами	– таргет-костинг – кайзен-костинг – метод VCC	– кайзен-костинг – бенчмаркинг затрат	+ таргет-костинг + кайзен-костинг + кост-киллинг + метод VCC
Информационное обеспечение принятия решений	– CVP-анализ – таргет-костинг – бенчмаркинг затрат – метод VCC – стандарт-кост	+ стандарт-кост + метод ABC	+ таргет-костинг + метод ABC + стандарт-кост + LCC-анализ
Гармонизация методов управления с существующей системой учета	– метод ABC – стандарт-кост – LCC-анализ – метод VCC	+ стандарт-кост + метод ABC	+ таргет-костинг + метод ABC + стандарт-кост + LCC-анализ
Наличие необходимого технического и программного обеспечения	– CVP-анализ – метод VCC – стандарт-кост	+ бенчмаркинг затрат + LCC-анализ	+ CVP-анализ + бенчмаркинг затрат + метод VCC + LCC-анализ
Квалификация сотрудников предприятия	– метод VCC – LCC-анализ – CVP-анализ – бенчмаркинг затрат – таргет-костинг – кайзен-костинг	+ метод ABC + CVP-анализ	+ кайзен-костинг + метод VCC + кост-киллинг + CVP-анализ + LCC-анализ + таргет-костинг

Рис. 5. Предпочтительные методы управления затратами в зависимости от влияния условно переменных факторов

Безусловно, влияние условно переменных факторов на выбор методов управления затратами носит различный характер, однако практически во всех случаях применение достаточно сложных, комплексных методов, особенно на

стратегическом уровне, обусловлено сильным влиянием этих факторов. И наоборот, в случае, когда влияние факторов оценивается как незначительное, применение сложных методов затруднено и в случае их выбора потребуется изменение влияния условно переменных факторов.

На основании рассмотрения влияния выделенных групп факторов на выбор методов управления затратами предприятия разработан алгоритм выбора, который показан на рис. 6. В определенной мере блоки алгоритма соответствуют представленной на рис. 3 последовательности рассмотрения влияния условий и факторов на выбор методов управления затратами.



Результатом использования алгоритма является совокупность выбранных методов управления затратами для конкретного предприятия. В представленном на рис. 6 алгоритме этап коррекции является итеративным: после выбора методов управления затратами с учетом влияния факторов оценивается выполнение условий выбора, построение иерархии методов и коррекция выбора. Последняя имеет место в случае, когда сформированная совокупность методов не соответствует указанным условиям. В процессе коррекции рассматриваются иные сочетания из числа уже выбранных методов, рассматривается их согласованность и проводится оценка выбора. При этом в рассматриваемой совокупности постоянными являются методы, выбранные с учетом влияния определяющих факторов, остальные методы могут добавляться и удаляться. Традиционно итерационный характер любого алгоритма является

слабым местом, так как занимает много времени и требует много ресурсов в ходе реализации. В данном случае количество комбинаций незначительно: маловероятно, что по итогам этапа выбора в представленном алгоритме будет выбрано более 3-4 методов, то есть итерационный характер операций не снижает результативность алгоритма в целом.

Иерархия методов нужна в том случае, когда выбраны несколько методов управления затратами. Если по итогам окончательной оценки экономическая целесообразность будет отсутствовать (что маловероятно, но возможно), то алгоритм выбора методов управления затратами целесообразно повторить, начиная с влияния на выбор стратегии: вероятно, что при иной стратегии и ином месте управления затратами возможен иной выбор методов с необходимой экономической целесообразностью. При этом предполагается, что поставленные цели остаются неизменными.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. На основании рассмотренных факторов и условий выбора методов управления затратами рассмотрена процедура выбора с учетом влияния каждого фактора. Помимо рассмотренных факторов и условий при выборе методов управления затратами необходимо учитывать результаты диагностики состояния управления затратами. Однако ограничиться только выбором метода управления нельзя. Необходимо также рассмотреть вопросы организации использования выбранных методов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Герасименко І.М. Про методи обліку витрат в умовах ринку //Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності: Сб. науч. тр. Донецької державної академії управління і ІЭП НАН України. – Донецьк: ДонГАУ, ІЭП НАНУ, 2001. – С 126-132.
2. Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 360 с.
3. Глинский Ю.М. Новые методы управленческого учета. Часть 1 // <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/003.htm>.
4. Глинский Ю.М. Теория Activity Based Costing // http://www.iteam.ru/publications/finances/section_50/article_988/.
5. Зозуля В. Activity-Based Budgeting: видеть легко, трудно предвидеть // <http://www.management.com.ua/finance/fin010.html>.
6. Зусманович К. Absorption Costing // <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/001.htm>.
7. Лагода Т., Деревянко Е. Kill me softly // Бизнес. – 2002. – №40 (507). – С. 35-39.
8. Погорелов Ю.С. Анализ методов управления затратами на предприятии // Прометей. Региональный сб. научн. тр. по экономике. – 2004. – № 1(13). – С. 174-178.
9. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: Кайзен-костинг // <http://management.com.ua/finance/fin036.html>.
10. Редченко К. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг // <http://management.com.ua/finance/fin033.html>.
11. Хотинская Г.И. Концептуальные основы управления затратами // <http://www.dis.ru/manag/arhiv/2002/4/9.html>.

Стаття надійшла до редакції 10.06.2005 р.