

Управление затратами: философия и инструменты



Павел Лебедев,
МВА, эксперт в области
стратегического и финансового
менеджмента, зам. директора
Центра «Банковский
менеджмент» ФФБ АНХ
при правительстве РФ

Управление затратами является, пожалуй, одной из самых животрепещущих и актуальных тем, затрагиваемых как специалистами внутри компаний, так и внешними консультантами практически при любых обстоятельствах. Совет «если что-то идет не так, надо разобраться с затратами» воспринимается зачастую на уровне заклинания.

В стабильные времена управление затратами – занятие благородное, неспешное и, по наблюдениям, порой достаточно туманное в плане целей, задач и достигаемых компаниями результатов. Зато во времена кризисные и беспокойные зачастую напоминает «размахивание шашкой во имя высшей революционной целесообразности». Что же в действительности следует учитывать финансовому менеджеру при управлении затратами бизнеса?

Что такое управление затратами?

В подавляющем большинстве случаев отвечая на этот вопрос, специалисты компаний констатируют, что управление затратами означает их сокращение. Другой распространенный ответ сводится к инструментальному аспекту – учету затрат, калькулированию, план-фактическому анализу и подготовке отчетов. Что ж, это четко отражает понимание, а точнее – непонимание во многих компаниях истинных причин, образующих затраты и, как следствие, влияющих на финансовые результаты деятельности. И здесь в первую очередь имеет смысл разобраться с определениями.

Термин «управление» можно определить как целенаправленное воздействие на объект для получения желаемого запланированного результата. В нашем случае объектом выступают:

- в широком смысле – затраты: денежная характеристика использованных во имя той или иной цели ресурсов;
- в более узком смысле – расходы, то есть затраты, направленные на получение дохода в соответствующем периоде.

Получается, что, говоря об управлении затратами, следует понимать: речь идет, по сути, об управлении причинами, по которым происходит потребление ресурсов. Таким образом, контроль затрат и расходов представляет собой нечто большее, чем простое (или не очень) измерение затрат и подготовка различных отчетов и расчетов. Если взглянуть более глубоко, управление затратами связано с оценкой последствий сегодняшних или предлагаемых стратегических решений – болезненное открытие

ние для руководителей, возлагающих на финансиста исключительную полную ответственность за затраты!

Результативность контроля затрат в компании зависит от комплексного понимания менеджерами основных аспектов этого процесса. Их три:

- управление затратами как **философия** – часть корпоративной культуры компании, ориентированной на постоянное совершенствование своей бизнес-модели, с тем чтобы создавать ценность для своих клиентов с наименьшими для них затратами;
- управление затратами как **отношение** – следует понимать, что все затраты в компании – следствие решений руководителей, при этом затраты не возникают сами по себе;
- управление затратами как **набор инструментов** – узкий, более привычный взгляд на данный вопрос: набор техник и инструментов по учету, расчету и анализу затрат.

Управление затратами как философия и отношение

За последнее столетие произошли революционные изменения во всех сферах нашей жизни, оказавшие колоссальное влияние на многие аспекты организационного менеджмента, в том числе и на управление затратами. Очевидно, что руководство современной компанией, функционирующей в условиях информационно-эмоциональной экономики, может и должно отличаться от руководства индустриальной организацией, доминировавшей на рынке столетие назад.

Проблема особенно остро ощущается именно в области управления затратами – постулаты классического производственного учета и калькулирования, а также философия затратного механизма ценообразования прочно укоренились в сознании и практике экономи-



стов всего мира. Для компаний логика здесь проста и комфортна: мы можем произвести определенное количество товаров, при этом наши затраты составляют определенную величину, их нужно аккуратно распределить по всем продуктам, добавить желаемую прибыль и продать по сформированной таким образом цене.

В описанном подходе все просто и логично, кроме одного – в современной конкурентной среде рынок очень часто не готов платить определенную таким образом цену. Вместо этого рынок сам устанавливает цены и требования к товару, ставя компании перед фактом: производить продукт с заданными свойствами, продавать его не дороже установленной цены и, соответственно, вписываться в уровень допустимых рынком затрат или не заниматься деятельностью вообще (схема 1).

Можно выделить следующие ключевые изменения, произошедшие за последнее столетие и повлиявшие на изменение парадигмы управления затратами:

- для подавляющего большинства организаций рынок продавца сменился рынком покупателя, и следствием этого являются рост конкуренции, ценообразование рынком на основе ценности, а также сокращение жизненных циклов продуктов;
- технологический и информационный прогресс привел к тотальной автоматизации производства ▶

Таблица 1. Примеры классификации затрат

Классификация	Группы	Примеры
Природа происхождения	Продуктовые	Труд, машинное время на выполнение операций, непосредственно создающих продукт
	Инфраструктурные	Трудозатраты сотрудников, занятых в обеспечивающих процессах, а также потребление иных ресурсов, поддерживающих мощность и операционную способность бизнеса – содержание основных средств, электроэнергия, потребление воды и газа, продвижение и т. п.
Отношение к объекту калькулирования	Прямые	Сырье и материалы – по отношению к продукту, зарплата бухгалтера – по отношению к стоимости бухгалтерской функции, канцтовары – по отношению к стоимости процесса обеспечения организации канцтоварами, зарплата сбытового агента – по отношению к объекту калькулирования «содержание сбытового агента» и т. п.
	Непрямые	Зарплата экономиста – по отношению к продукту, имиджевая реклама компании – по отношению к продуктовой линейке, стоимость сертификации – по отношению к отдельному продукту, стоимость упаковки партии – по отношению к отдельному продукту и т. п.
Поведение по отношению к определенному фактору	Переменные	Сырье и материалы – по отношению к продукту, арендная плата – по отношению ко времени, рекламные расходы – по отношению к количеству показов рекламного ролика, стоимость услуг связи – по отношению ко времени телефонных разговоров и т. п.
	Непеременные	Арендная плата – по отношению к объему выпуска продукта, обучение персонала – по отношению ко времени работы оборудования, заработная плата офисного персонала – по отношению к объему продаж и т. п.

Таблица 2. Инфраструктурные затраты отнесены напрямую на объекты аналитики

Объект отнесения затрат	Сумма затрат							Итого по объекту
	Пиво					Напитки		
Виды продукции	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	№ 5	Квас	«Утро»	×
	125 000	170 000	200 000	250 000	250 000	125 000	130 000	1 250 000
Продуктовые группы	Пиво светлое			Пиво темное		Напитки		×
	400 000	300 000	300 000	1 000 000				
Бизнес-единица	Пиво					Производство напитков		×
	900 000					550 000		1 450 000
Предприятие в целом	Предприятие в целом							×
	2 200 000							2 200 000
Итого инфраструктурных затрат по предприятию								5 900 000

и смещению факторов успеха от производства к деятельности в области создания новых продуктов, исследований и разработок, продвижения, рекламы, развития ключевых компетенций; как следствие – изменилась структура затрат;

- глобализация рынков и конкуренции абсолютизировала требования к эффективности и экономичности бизнес-модели; как следствие – более эффек-

... рынок устанавливает цены и требования, заставляя компании производить продукт с заданными свойствами и продавать не дороже установленной цены ...

тивные и экономичные компании имеют естественное преимущество в ценовой конкуренции перед менее «поджарыми» игроками.

С позиций сегодняшнего дня главную цель деятельности любой организации можно сформулировать как удовлетворение потребностей ее стейкхолдеров. При этом универсальная потребность акционеров (основной заинтересованной стороны) в росте своего благосостояния может быть удовлетворена только при соблюдении одновременно двух условий:

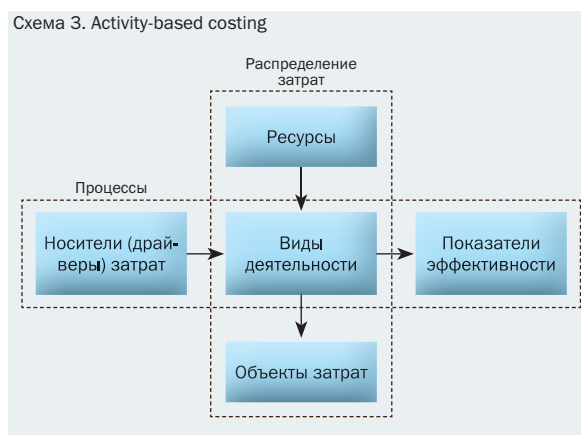
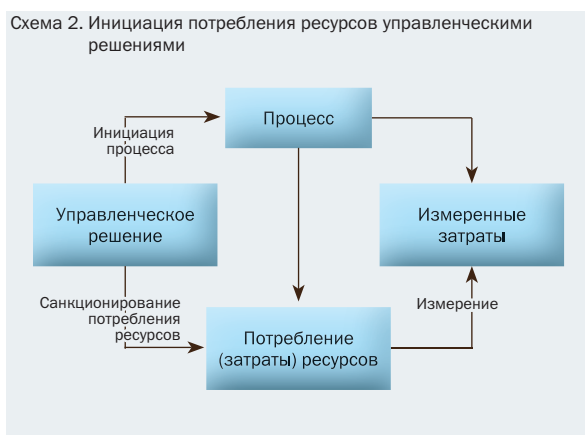
- организация способна удовлетворить потребности клиентов в своих продуктах и услугах, то есть она создает ценность для своих клиентов и они готовы платить за это;
- организация создает ценность в рамках прибыльной бизнес-модели, то есть позволяет создавать ценность затратами меньшими, чем цена, которую рынок готов заплатить за эту ценность.

Вышеизложенное иллюстрирует следующий пример. Представьте два продукта, произведенных конкурирующими компаниями, выставленных на продажу по

одинаковой цене и обладающих одинаковой воспринимаемой ценностью для потребителя. В этом случае потребительский выбор становится делом чрезвычайно сложным, если возможным вообще! Для того чтобы один из продуктов был успешно продан, следует изменить восприятие ценности (например, продемонстрировать потребителю неизвестные и значимые для него свойства продукта либо же увеличить эмоциональную составляющую ценности – марка X лучше, чем марка Y) или же попросту снизить цену. Если два продукта одинаковы, то зачем платить больше? Однако снижения цены можно достичь либо предоставлением скидки, то есть пожертвовать прибылью, либо в рамках бизнес-модели, позволяющей произвести продукт с заданной ценностью с меньшими затратами. Альтернативой также будет увеличение ценности: если большая (и желаемая!) ценность предлагается за те же деньги, то выбор очевиден. Однако максимизация ценности в рамках тех же самых затрат опять же представляет сложную стратегическую задачу для компании.

Успех в конкурентной борьбе зависит от того, насколько компании удастся преуспеть в лидерстве по затратам или созданию дифференцированного преимущества (а в идеале одновременно двух факторов), и является содержанием философского аспекта управления затратами. Речь идет об интеграции в бизнес-культуру стремления руководства и сотрудников к постоянному совершенствованию продукции, направленного на создание максимальной ценности с одновременной минимизацией затрат, не создающих ценность для клиента. А это сильно отличается от упоминавшегося в начале статьи принципа «управлять затратами = сокращать затраты».

Описанное выше наглядно демонстрирует, что затраты не возникают сами по себе – их создают управленческие решения. Именно они инициируют процессы, в которых затрачиваются ресурсы (см. схему 2).



Классификация затрат: управлять – значит понимать

Инструментальный аспект управления затратами предполагает классификацию затрат, их учет, определение стоимости объектов аналитики (расчет себестоимости) и выполнение аналитических процедур в отношении имеющейся информации ради расширения информационной базы, необходимой для принятия управленческих решений.

Для более полного анализа затрат следует ответить на три вопроса, которые определяют соответствующие классификационные основания:

- какова природа происхождения затрат: являются ли они следствием создания продукта или вызваны содержанием поддерживающей инфраструктуры;
- какая связь существует между данными затратами и объектом калькулирования (прямая или опосредованная);
- как изменяются данные затраты по отношению к релевантному значимому для управленческих целей фактору.

С точки зрения природы происхождения затрат их можно классифицировать на продуктовые и инфраструктурные:

- продуктовые затраты – следствие решений в области производства продуктов (выполнение работ, оказание услуг), которые образуют натурально-вещественную основу продукта и включают материалы и обработку;
- инфраструктурные затраты – решения по управлению инфраструктурой, поддерживающей создание продуктов.

По отношению к объекту калькулирования все затраты можно подразделить на прямые и косвенные¹:

- прямые – затраты, которые можно отнести на объект расчета в рамках прямой причинно-следственной взаимосвязи (суждение о критериях отнесения выносить не требуется – объект отнесения выступает причиной возникновения данных затрат);
 - косвенные – затраты, для которых отсутствует прямая причинно-следственная связь с объектом отнесения.
- В зависимости от изменения затрат по отношению к релевантному, значимому для управленческих целей, фактору все затраты можно подразделить на переменные и постоянные²:

- переменные – затраты, изменяющиеся прямо пропорционально данному фактору;
- постоянные – затраты, изменение которых не зависит прямо пропорционально от указанного фактора.

Примеры затрат в рамках вышеописанных классификаций представлены в таблице 1.

Настройка учетно-аналитической модели: алгоритм действий

Управление затратами (воздействие на них) возможно в тех случаях, когда нам понятны:

- причины их возникновения;
- драйверы – факторы, которые непосредственно влияют на их увеличение или уменьшение.

Вышесказанное определяет два этапа, необходимых для управления затратами:

- 1) создать такую структуру аналитики, внутри которой не останется косвенных затрат;
- 2) после того как для всех затрат в рамках целостной структуры будут определены объекты, по отношению к которым они являются прямыми, для каждого объекта следует найти критерии переменности.

Рассмотрим данные этапы более подробно. ▶

¹ Настоятельно предлагается избегать терминов «косвенные» или «накладные». Первый термин представляется де-факто пессимистичным – чем-либо косвенным невозможно управлять, второй – попросту непонятен: может, просто следует ставить ударение на второй слог?

² Настоятельно предлагается избегать термина «постоянные» – в мире все переменное, тем более затраты организации!

Все затраты – прямые!

Итак, первый этап предполагает построение целостной, имеющей внутреннюю логику, аналитической структуры, внутри которой все затраты будут прямыми по отношению к тем или иным критериям. Реализация этой цели прояснит факторы возникновения затрат для данной бизнес-модели. Выявление этих причин уже само по себе полезно для принятия управленческих решений.

Построение аналитической структуры целесообразно начинать, опираясь на данные разделения затрат на продуктовые/структурные, поскольку сама классификация позволяет сделать одну часть затрат прямыми для продукта, а оставшуюся часть – прямыми для инфраструктуры.

Выделение прямых продуктовых затрат дает возможность использовать в финансовой модели компании концепцию маржинальной прибыли. Вычитая из

... затраты не возникают сами по себе – их создают управленческие решения ...

выручки продуктовые затраты, появляется возможность оценивать маржинальную прибыль продуктов (продуктовых групп), определять коэффициент маржинальной прибыли и применять его для целевого планирования необходимых объемов выручки, например, используя формулу:

$$\text{Выручка} = \frac{\text{Инфраструктурные затраты} + \text{WACC} \times \text{Активы}}{\text{Маржинальная рентабельность}}$$

Данная формула является интегрированным алгоритмом расчета «капиталистической» точки безубыточности – объема продаж, обеспечивающего покрытие не только инфраструктурных затрат, но и стоимости капитала, финансирующего активы организации.

Далее анализируются инфраструктурные затраты, чтобы выделить соответствующие объекты отнесения, для которых часть инфраструктурных затрат станет прямыми. Такими объектами могут выступать, в частности:

- продукты (затраты инфраструктуры, прослеживаемые до отдельного продукта, например, реклама отдельного товара);
- продуктовые группы;
- производственные программы;
- структурные подразделения;
- бизнес-единицы;

- виды деятельности;
- бизнес-процессы и т. п.

В таблице 2 представлен пример выделения объектов аналитики и трансформации инфраструктурных затрат в прямые по отношению к данным объектам для условной компании, осуществляющей деятельность в рамках двух бизнес-единиц и производящей семь видов продуктов, объединенных в три продуктовые группы. В результате анализа из общей суммы инфраструктурных затрат в 5 900 000 у. е. напрямую к продуктам было отнесено 1 250 000 у. е., к продуктовым группам – 1 000 000 у. е. (например, реклама и продвижение продуктовой группы в целом), к бизнес-единицам – 1 450 000 у. е.

Все затраты – переменные!

После того как для всех затрат были найдены разумные объекты отнесения, по отношению к которым они являются прямыми, следует найти их драйвер (тот фактор, действие которого затраты уменьшает или увеличивает). Идеальным будет тот драйвер, трансформация которого будет прямо пропорционально влиять на изменение соответствующих затрат. В этом случае будут выполнены оба необходимых условия для воздействия на затраты:

- понимание того, что именно их вызывает;
- понимание того, что именно вызывает их изменение.

Изменения в продуктовых затратах вызывают трансформацию объемов продукта, то есть продуктовые затраты (или их большая часть) являются переменными по отношению к объему производства (продаж).

При анализе инфраструктурных затрат требуется более тонкий подход. Финансовому менеджеру следует изучить, какая именно деятельность лежит в основе возникновения той или иной группы этих затрат. Для этой работы может быть использована методология расчета затрат по видам деятельности (activity-based costing) (см. схему 3).

В рамках настоящей статьи были обозначены основные темы разговора о затратах, который, как представляется, должен быть поддержан руководством и различными функциональными специалистами, детализирован и наполнен собственными фактами в наших компаниях. Конкуренентоспособность российских предприятий, к сожалению, до сих пор оставляет желать лучшего. То, насколько глубоко менеджеры разбираются в функционировании реализуемой ими бизнес-модели, во многом определяет способность организации адаптироваться к постоянно меняющимся условиям, ее выживаемость и, в конечном итоге, успех в эпоху глобальной конкуренции. Понимание затрат своей организации – большой шаг вперед в этом нелегком, но интересном пути. ■