

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПО МЕТОДИКЕ ПИТЕРА Ф. ДРУКЕРА. ПРАКТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Автор: Королёва В.В.,

Научный руководитель: Касаева Т.В., к. т. н.

УО «Витебский государственный технологический университет»

Современная экономическая литература предлагает много интересных методик по управлению затратами, однако достаточно сложно найти такую модель, которая бы позволила оценить «наши» затраты в контексте деятельности всей организации и которая бы «оторвалась» от простой констатации категорий затрат. Ведь как справедливо отметил Роберт Уотерман, мы никогда не делаем что-либо в отдельности. Конечно, не следует так уж грешить на современную литературу, есть интересные методики, особенно западные. Но отечественному производителю проблематично воспользоваться даже уже имеющимися разработками, в силу достаточно крупномасштабных разработок отечественного законодателя. К тому же это заимствование (а только на это и остаются силы и время) не должно быть слепым копированием. Лучше всего, если организация сама разработает свою собственную классификацию. Неслучайно российские компании при постановке бюджетирования или внедрении прочих инструментов управленческого учёта, предлагаемые консалтинговыми фирмами, предпочитают использовать внешних консультантов только как консультантов, которые объясняют общие принципы действия, а не выполняют всё работу по разработке и внедрению сами.

Пусть классификация затрат организации будет не точной, пусть это будут лишь ответы на поставленные вопросы, но под каждой категорией будет подразумеваться конкретное действие менеджера и будет выбрано направление движения. Здесь главное, цитируем всё по тому же Роберту Уотерману, «найти стратегию, а не достоверную информацию». Это особенно важно для СООО «Белвест»: использование нормативного метода калькулирования может привести к тому, что компания окажется «жертвой синдрома средних затрат».

Нашим консультантом мы выбрали Питера Ф. Друкера – человека наиболее сведущего в менеджменте. Итак, его классификация следующая:

1. Продуктивные затраты – это затраты на работу, направленную на создание ценности, которую хочет иметь покупатель и за которую он готов платить. Сюда входят производственные затраты, а также затраты на вывод товара на рынок, оплата труда, затраты на осуществление финансовых операций, а также на осуществление процесса продаж.

Питер Ф. Друкер отмечает, что анализируя продуктивные затраты, следует задать вопросы: «Что будет наиболее эффективным? Что даст наибольшие результаты при наименьших усилиях и расходах?» Поэтому здесь уместно использовать концепцию роста продуктивных затрат до того предела, пока единица прироста прибыли на каждую дополнительную единицу вложений не начнёт быстро снижаться.

Эта категория затрат не может контролироваться, как обычные затраты. Они контролируются путём сосредоточения ресурсов на возможностях. Они требуют скорее «контроля над результатами», чем «контроля над затратами» ... Поэтому мерилom этих затрат всегда является продуктивность используемых ресурсов.

2. Затраты на поддержание бизнеса сами по себе не создают ценностей, но их нельзя избежать. Затраты на транспортировку относятся к типичным затратам подобного рода. Также к этой категории Питер Ф. Друкер относит затраты на оформление заказов, на проверку работы сотрудников, ведение бухгалтерского учёта и т.д. Принцип управления данной категорией затрат – это «принцип минимальных усилий», что в конечном итоге может привести к реорганизации деятельности всей фирмы в целом.

3. Затраты на надзор (контроль) – это затраты на мероприятия, направленные не на обеспечение какой-либо работы, а на предотвращение негативных результатов. Каждый бизнес нуждается в системе раннего предупреждения в случае, например, если товар не продаётся так хорошо, как ожидалось. Лучшее, что можно сделать с затратами на надзор — это вообще не проводить надзора. Нужно задать вопрос: «Можем ли мы потерять больше, чем то, во что нам обойдётся контроль?» Если ответ отрицательный, лучше не проводить контрольные процедуры. Если они необходимы, то следует применять всё тот же «принцип минимальных усилий». Например, использование выборочного наблюдения, а не надзор за каждой операцией.

4. Убыточные затраты – затраты на работы, которые не могут дать результатов. Самые дорогие убыточные затраты – это затраты на «бездействие», на простой оборудования. Однако, как справедливо отмечает Питер Ф. Друкер, убыточные издержки зачастую трудно обнаружить. Затраты на бездействие склоны растворяться в общих расходах. Лучший способ для выявления убыточных затрат – это найти ответ на вопрос: «Где мы тратим время, деньги и людей на бездействие и на получение нулевых результатов?» И есть только один разумный путь к избавлению от убыточных затрат – это отказаться от действий, которые их вызывают.

Однако такие мероприятия, как правило, находятся за рамками общепринятого подхода к контролю над затратами и к их снижению. Они требуют больших и длительных перестановок. Действительно, большая часть бизнеса самых убыточных затрат обычно обнаруживается там, где для бизнеса существуют какие-либо ограничения, по сути дела являющиеся большим потенциалом, которые необходимо превратить в реальную возможность.

Как признаётся сам Питер Ф. Друкер, все вышеперечисленные категории затрат не вполне соответствуют требованиям научного подхода. Но такого рода классификации, показывающие различия между важными пунктами затрат, соотнося их с результатами, очень существенны, ведь каждый вид затрат требует разного подхода к управлению ими.

Для использования концепции Питера Ф. Друкера мы предлагаем открыть следующие счета в рамках управленческого учёта: I «Продуктивные затраты», II «Затраты на поддержание бизнеса», III «Затраты на контроль», IV «Убыточные затраты».

При этом на данных счетах можно отражать не только издержки, учитываемые на счетах учёта затрат 20, 23, 25, 26, 29, но и счета учёта расходов и прибыли (91, 92, 99, 84). Это позволит получить более полную картину, так как последние расходы по своей сути являются для предприятия такими же издержками, что и затраты на производство.

При отнесении затрат на конкретный счёт нужно учитывать её «характер» и здесь можно руководствоваться тем, что ожидается от тех или иных издержек. Во всяком случае, здесь всегда уместно оценивать результат наших усилий и задавать вопросы о необходимости того или иного действия.

Также можно относить некоторые затраты «валом»: например расход материалов. Конечно, мы можем отнести сюда материальные затраты на те модели, которые проведут большее время на складе, чем это необходимо. Однако чрезмерное накапливание на счёте I при снижении роста прибыли будут показывать, что не все наши продуктивные затраты таковыми действительно являются, что ресурсы используются неэффективно, а это означает пересмотр в области ассортиментной политики, оптимизации прочих затрат, относимых в состав продуктивной группы и т.д.

Для корректировки записей по счетам («реальный характер» издержек обнаруживается значительно позднее разности по предлагаемым счетам) возможна корреспонденция между указанными счетами. Корректировка записей по счетам покажет качество нашего планирования, а также окажется стимулом в ответе на вопросы: «Что из того, что

мы сделали, не надо было делать? Почему не были использованы те или иные возможности и затраты из категории продуктивных стали убыточной группой?» и т.д.

Мы проклассифицировали по данной методике затраты СООО «Белвест». При классификации затрат мы сделали следующее допущение: так как расшифровкой всех статей за два года мы не обладаем, то для определения характера издержек мы исходили из названия статей затрат. Так, например, статью «Маркетинговые услуги» мы отнесли к продуктивным затратам, исходя из того, что данные расходы непосредственно связаны с категорией ценности на этапе её создания. Однако вполне вероятно, что некоторые маркетинговые исследования проводились для выяснения положения товара на рынке, что может охарактеризовать их затраты на надзор.

Для «подтверждения» продуктивности затрат по совету Питера Ф. Друкера мы исследовали динамику прибыли (абсолютное отклонение), сопоставив её с динамикой товарной продукции, полученный коэффициент мы предлагаем назвать «маржинальной прибылью».

Проведенный анализ по выделенным категориям показывает, что в структуре затрат СООО «Белвест» преобладают продуктивные затраты (до 86,29% в 2003г.). Однако в их составе находятся «скрытые» убыточные затраты, о чём свидетельствует показатель маржинальной прибыли. Так, в 2003г. при росте товарной продукции на 4 897 млн. руб. (+12,49%) финансовый результат резко поменял своё направление, упав на 1 380 млн. руб., принеся компании убыток в 1 342 млн. руб. Расклад сил изменился в 2004г., когда группа продуктивных затрат сдала позиции на 1,91п.п. (- 987 млн. руб.), достигнув отметки 84,38% от общего уровня затрат. На понижение здесь «играли» падение уровня финансовых издержек (-1,35п.п.) и прямых материальных затрат (-2,74п.п.). Также существенные сдвиги произошли и в ассортиментной политике: производство обуви в натуральном выражении снизилось практически на 100 тыс. пар (-8,33%), однако темп роста товарной продукции на 11,34% (+ 5 002 млн. руб.) свидетельствует о том, что СООО «Белвест» «штурмует» новые рынки сбыта.

Однако 2004г. не так уж и благополучен, как кажется на первый взгляд:

а) дебиторская задолженность на 1 января 2005г. увеличилась на 5 932 млн. руб. (+70,76%) по сравнению с январём 2004г., преодолев рубеж в 14 млн. руб., тем самым, заняв вторую позицию в структуре актива баланса по абсолютному значению;

б) остатки готовой продукции занимают чуть более трети в структуре актива баланса и за 2003г. и за 2004г. (первая позиция статья по абсолютному значению в структуре баланса) выросли на 121 млн. руб. хотя в процентном отношении их рост заметно «затушевался» (+0,76% и 4,26п.п.);

в) «подтянувшаяся» динамика прибыли далеко не так удовлетворительна: да +2,5 млн. руб. в 2004г. намного лучше -1,3 млн. руб. в 2003 г. Однако при росте товарной продукции на 1 000 руб. прибыль от реализации не дошла до отметки в 1 000 руб., «затормозив» у 760 руб.

Хотя вполне возможно, что это всего лишь «цена» за выход на новые рынки сбыта, а уверенный рост по товарной продукции и прибыли показывает, что цена эта вполне приемлема для компании.

Таким образом, динамика продуктивных затрат, а также анализ финансовых результатов, говорит о том, что дальнейшей стабилизации ситуации будет способствовать отток «убыточных» затрат из состава продуктивных, так как имеющиеся у компании ресурсы слишком велики для успешной «переработки» компанией. То есть «возможностей» у компании меньше сконцентрированных на них ресурсов. Здесь уместна стратегия поиска благоприятных возможностей или же сокращения затрат по тем направлениям деятельности, результат от которых в лучшем случае на нулевом уровне.

Что касается категории «Затраты на поддержание бизнеса», то данная статья занимает приемлемый уровень (15,26% к уровню продуктивных затрат в 2004г. и 17,84 % в

2004г.). Однако по указанной категории наметился рост, который в абсолютном выражении вполне сопоставим со снижением продуктивных затрат (987 млн. руб. по последним против 831 млн. руб. по первым). Следует учитывать и то, что значительную часть затрат на поддержание занимают налоговые платежи и отчисления (37,09% от общего уровня затрат на поддержание в 2003г. и немного ниже в 2004г. - 36,35%).

Приток в пользу категории «Затраты на поддержание» вполне оправдан ухудшением экономического положения в 2003г. Да и к тому же, принимая во внимание, что СООО «Белвест» далеко не маленькая корпорация, то приемлемый уровень затрат на поддержание бизнеса существенно влияет на стабильность самой организации.

Таким образом, представленная классификация затрат позволяет разработать стратегию компании или же дать оценку уже имеющейся. Здесь важна сама постановка вопроса об отнесении к той или иной категории, и как следствие, поиск или создание новых возможностей. Ведь продуктивные затраты — это использование уникальных ресурсов при благоприятных возможностях, это ответ на вопрос о том, что умеет делать только эта компания. А обнаружение наших уникальных возможностей — это и есть залог успеха.

Для обнаружения убыточных затрат мы предлагаем использовать ABC-анализ. Данный метод широко известен в логистике и вполне применим в нашем случае. Однако здесь мы сместили акцент с традиционного применения ABC-анализа, когда весь ассортимент делится на группы на основании его доходности к построению групп с точки зрения управления себестоимости. Это особенно важно для СООО «Белвест», учитывая многоассортиментность выпускаемой продукции. Так, за 2004г было выпущено 545 моделей и ко всем ним необходим свой подход, а ABC позволяет сформулировать политику для каждой конкретной группы.

Итак, к группе А будут относиться ассортиментные позиции занимающие наибольшие удельные веса по отношению к валовому объёму затрат, доля их в ассортиментном ряду невелика. Группа В — срединное положение и в ассортиментном ряду и в валовых затратах. Категория С занимают наибольший удельный вес с точки зрения позиций в ассортименте, однако их влияние на себестоимость невелико.

Данный анализ был проведен по кварталам 2004г. и в целом по итогам за год. Сопоставление динамики по кварталам свидетельствует о том, что для групп А и С характерны значительные колебания в зависимости от сезона. Так, группа С в III квартале падает до минимального уровня в 4,55% от общего уровня затрат, в то время как группа А достигает максимума в процентном отношении (61,7% от себестоимости товарной продукции). Ассортимент класса В колеблется в узких границах диапазона 33-36%. В целом же за год группа А консолидировалась у отметки 57,15% затрат, В — 33,97% и С — 8,89 %.

Помимо этого существует тесная связь между уровнем затрат по группе А и уровнем товарной продукции: до функциональной связи коэффициент корреляции «не дотягивает» 0,02. Такая же сила связи между группой А и уровнем себестоимости товарной продукции. Группа В также характеризуется сильной связью с обоими показателями, категория С — умеренная связь лишь по отношению к себестоимости товарной продукции, и практически отсутствует с себестоимостью товарной продукции.

Таким образом, управляя 20% ассортимента можно достигнуть заметных результатов по управлению всей себестоимостью. Однако не следует забывать и о группах В и С: их наличие не говорит о том, что модели этих категорий не важны. Напротив, выделение групп указывает лишь с чего необходимо начать наведение порядка. Модели класса В и особенно С — это модели наименее «затратообразующие». Здесь политика по их управлению может сводиться к установлению плановых коэффициентов оборачиваемости для данных моделей или валового уровня прибыли от категорий В и особенно С. Для управления издержками уровня А необходимо задаться вопросом: «Если модель занимает лидирующее положение с точки зрения затратообразования, занимает ли она такое же по-

ложение в доходе организации?». Для того, чтобы получить данную информацию, мы предлагаем использовать ведомость, формат которой представлен в таблице 1.

Графы 2-6 таблицы 1 первоначально заполняются на основании плановых данных, остальные на основании фактических сведений. Далее по итогам работы за отчётный период (квартал) необходимо провести корректировку планового модельного ряда категории затрат А на фактический. Помимо этого здесь следует контролировать и те модели, которые для данного квартала не относятся к группе А, однако являются таковыми в годовом исчислении.

Таблица 1. Ведомость учёта движение моделей класса А

| № п/п | Наименование вида обуви | Код модели | Плановая информация | | | Фактические сведения, в парах | | | | |
|-------|-------------------------|------------|---------------------|---------------|--------|-------------------------------|---------------------------|-------------|---------------------------|------------------|
| | | | Цена, руб. | Прибыль, руб. | и т.д. | Остаток на начало | Поступило из производства | Реализовано | Возвращено от покупателей | Остаток на конец |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| | | | | | | | | | | |

Таким образом, использование данной ведомости позволит:

1) заранее определить наиболее «затратные» модели ещё на этапе планирования ассортимента и себестоимости продукции;

2) оперативно отслеживать движение по данной категории и, следовательно, оперативно корректировать управленческие решения;

3) использование плановой информации (графы 4, 5, 6 – здесь предприятие может использовать ту плановую информацию, которую считает уместной: цены на продукцию, рентабельность, прогноз продаж данной модели и т.д.) позволит своевременно провести анализ.

4) найти в конечном итоге убыточные затраты.

Следует отметить, при использовании классификации Питера Ф. Друкера возможно также классическое использование ABC-анализа, когда выделяются группы ассортимента по доходности (поиск «продуктивных» моделей).

Цель работы — анализ затрат ООО «Белвест» по системе П.Ф. Друкера, когда издержки классифицируются на «продуктивные затраты», «затраты на поддержание бизнеса», «затраты на надзор», «убыточные расходы». Результаты исследования показали, что улучшение положения компании было связано с изменением структуры затрат в пользу «затрат на поддержание».

The object of our research was an analysis of costs for "Belwest" by P.F.Druker's system, when costs are divided on "productive costs", "costs on support of business", "costs on supervision", "loss's costs". Results of analysis showed that improvement of economic situation had been connected with growth of "costs on support of business".

Литература:

1. Друкер, П.Ф. Эффективное управление. Задачи и оптимальные решения: Пер. с англ. М. Котельниковой. – М.:ФАИР-ПРЕСС, 2002. – 288с.

2. Уотерман Р. Фактор обновления: Пер. с англ./Общ. ред. В.Т. Рысина.- М.: Прогресс, 1988. – 368с.

List of used sources:

1) Druker, P.F. The effective management: Problems and optimai decision: Translat. from English M. Kotelnikova. – M., 2002. –288p.

2) Waterman R.Factor of renovate: Translat. from English/ Common editor V.T. Rysina. – M., 1988. –368p.