

УДК 657.471.6 + 338.22

М.Е. Ордынская, Т.А. Силина, И.Ф. Таусова

Адыгейский государственный университет, г. Майкоп, email: marina26577@rambler.ru

МЕСТО СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СОВРЕМЕННОМ МЕНЕДЖМЕНТЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Ключевые слова: затраты, управление затратами, система управления организацией, центры ответственности, функции системы управления, автоматизированная система управления затратами, эффективность системы управления.

Целью исследования является оценка роли и места системы управления затратами в современном менеджменте коммерческой организации. На основе использования общенаучных методов и экспертного опроса выделены основные функции управления затратами. Установлено, что на уровне руководящего звена коммерческой организации актуальным является обеспечение прочных связей между всеми структурными элементами системы управления, наладить механизм регулирования затрат в процессе экономической деятельности, включая этапы планирования, организации, разработки технологического процесса и производства. Необходимо разработать устойчивых горизонтальных и вертикальных логистических связей, а также установление центров ответственности с целью обеспечения согласованной работы всех структурных подразделений организации, повышения эффективности управленческой системы и системы контроля, обеспечения максимального эффекта от управления на уровне руководства коммерческой организации при принятии управленческих решений.

M.E. Ordynskaya, T.A. Silina, I.F. Tausova

Adyghe State University, Maykop, email: marina26577@rambler.ru

PLACE OF COST MANAGEMENT SYSTEM IN MODERN ORGANIZATIONAL MANAGEMENT

Keywords: cost, cost management, organization management system, responsibility centers, functions of management system, automated cost management system, management system efficiency

The purpose of the study is to assess the role and place of the cost management system in modern business management. The main functions of cost management are identified through the use of general scientific methods and expert interviews. At the management level of a commercial organization, it has been identified as important to ensure strong linkages between all elements of governance and to establish a mechanism for cost-sharing at the planning stages, organization, development of technological process, production, that is in the process of building the whole economic mechanism of activity. There is a need for coherent work across the organization, with strong horizontal and vertical logistics linkages and responsibility centres. A well-defined pattern of communication and interaction between organizational units determines the effectiveness of the management system and the control system, maximizes the impact of management management at the level of management of a business organization in making management decisions.

Вся деятельность хозяйствующих субъектов связана с использованием различных ресурсов, что находит свое выражение в таком объекте бухгалтерского учета как «затраты». Их величина выступает одним из ключевых факторов, определяющих рентабельность и эффективность деятельности хозяйствующего субъекта, его конкурентоспособность на рынке. Именно поэтому вопросы, связанные с оценкой и снижением уровня затрат, были и остаются неотъемлемыми элементами системы управления организацией, ориентированной на максимизацию прибыли.

Для того, чтобы обеспечить положительную динамику развития хозяйствующего субъекта в условиях конкурентной среды необходимо создать эффективную систему управления затратами. Процесс создания системы управления затратами предполагает ряд этапов. Прежде всего следует определить ее структуру, основанную на взаимодействии различных элементов в соответствии с конкретными текущими и стратегическими задачами. Это требует детального изучения и усовершенствования сложившихся подходов к управлению затратами, поскольку является гарантом

результативности принятых управленческих решений на основе аналитической оценки затрат организации.

Обзор литературы

Вопросы, связанные с различными аспектами системы управления затратами в организации исследовались многими экономистами.

Значительный вклад в разработку теоретических аспектов учета затрат производства и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сделан такими авторами как В. Палий, Н. Чумаченко, Ф. Бутинец, А. Асаул, М. Вахрушина, В. Сопко, В. Ивашкевич, Я. Соколов, Э. Гомонко, Л. Хоружий, К. Друри, К. Шим, М. Шаутен, Л.Б. Аким, С. Коэн и М. Кайменаки, Г. Кокинс; разнообразные аспекты автоматизации управления затратами рассмотрены в трудах С. Апак с соавторами.

Что же касается определения «управление затратами», то в большинстве научных исследований данное словосочетание характеризуется как процесс формирования затрат и рационального использования ресурсов.

Так Р. Купер и Р. Слагмудер [1] отмечают, что управление затратами – это процесс целенаправленного формирования затрат и стимулирования их снижения. Авторы Г. Фавато и Р. Миллс [2] определяют управление затратами как процесс целенаправленного формирования оптимального уровня затрат предприятия. С Алуко с соавторами [3] считают, что управление затратами представляет собой разработку и осуществление управленческих воздействий по формированию и регулированию затрат предприятия в соответствии с его стратегическими и текущими целями. Как систему управленческих решений в отношении формирования и регулирования затрат, обеспечения эффективного использования ресурсов и капитала предприятия в различных видах его деятельности в соответствии со стратегическими и текущими целями развития определяет «управление затратами» А. Кумар [4]. Группа авторов [5] рассматривает данный термин как деятельность, которая связана с проведением аналитической оценки формирования затрат по видам деятельности и видам

продукции (товаров, работ, услуг), эффективности использования и поиском экономии ресурсов для определения так называемого «эффекта», рентабельности и конкурентоспособности.

Однако имеются и иные подходы к его трактовке. К примеру, И.В. Руденко, говорит, что управление затратами «представляет собой, подсистему системы управления хозяйствующим субъектом, которая характеризует умение экономить ресурсы компании, при этом получая максимальную отдачу от них» [6].

М.И. Трубочкина считает, что «управление затратами представляет собой деятельность предприятия, направленную на реализацию целей объекта управления при условии рационального использования имеющихся ресурсов» [7].

Таким образом, наблюдается процессный и системный подходы ученых к данному определению.

Не смотря на глубокий смысл каждой из трактовок, считаем, что затраты не должны рассматриваться обособленно от таких показателей деятельности организации как прибыль и доход, поскольку эффективное управление затратами обеспечивает условия достижения положительных результатов деятельности субъектов хозяйствования. Поэтому, по нашему мнению, управление затратами следует характеризовать как систему взаимосвязанных элементов (субъект, объект, задачи, инструменты, методы), которой присущи соответствующие функциональные аспекты (организация, планирование, учет, контроль, анализ, регулирование).

Гипотеза исследования: эффективность функционирования системы управления затратами организации зависит от адекватно определенных функций управления затратами.

Задачи исследования:

- выявить основные функции управления затратами;
- аргументировать целесообразность формирования системы управления затратами на основе выявления ее функций.

Объекты и методы исследования

Для доказательства гипотезы исследования и достижения поставленных задач использован комплекс общенаучных

и специальных методов, включая методы сравнения и обобщения при анализе научной литературы и метод экспертного опроса.

Основным методом исследования явился метод экспертного опроса. Экспертам в сфере финансового учета и контроля было предложено на добровольной основе ответить на вопросы полужформализованной анкеты.

Таким образом были определены функции управления затратами, их элементы и характеристики, а также обоснована целесообразность формирования системы управления затратами с определением ее функций.

Исследование проведено путем опроса 26 экспертов из числа специалистов, профессиональная деятельность которых связана с вопросами финансового учета и контроля более 7 лет.

Все участники были предупреждены о целях проведения опроса и планировании авторами исследования публикации его результатов в обобщенной форме.

Результаты и их обсуждение

Обобщение данных опросных анкет показало, что эксперты считают важным при формировании эффективной системы управления затратами ориентироваться на те функции, которые она должна выполнять (табл. 1).

Обобщенная система управления затратами с учетом ее функций схематически представлена в таблице 2.

Важным принципом формирования системы управления затратами является оптимизация, основанная на ориентированности действий менеджмента организации именно на оптимизацию затрат, а не на их уменьшение.

Формируя систему управления затратами важно не забывать, что нужно обоснованно определить основную цель этого процесса. На различных этапах жизненного цикла продукта и всей организации она может отличаться. Однако, так как каждая коммерческая организация направлена на получение прибыли, то управленческие действия направлены, в основном, на повышение уровня рентабельности. Оптимизация затрат с целью улучшения показателя рентабельности коммерческой организации

предполагает совокупность управленческих действий, ориентированных на повышение эффективности использования всех видов ресурсов.

Определить хозяйственные мероприятия, ориентированные на оптимизацию затрат в долгосрочной перспективе, позволит механизм планирования и прогнозирования.

При этом наиболее достоверно выявить все факторы влияния на конечный результат деятельности организации, просчитать возможные альтернативы на случай изменения экономической и хозяйственной ситуации, позволит автоматизация управленческой системы на основе информационных баз данных и современного программного обеспечения.

Управленческая система организации, включающая и систему управления затратами, по мнению экспертов должна разрабатываться путем установления прочных горизонтальных и вертикальных логистических связей обеспечивающих согласованность деятельности всех структурных подразделений, а также четкого разграничения полномочий посредством выделения центров ответственности. Формирование четко структурированной схемы коммуникации и взаимодействия между структурными подразделениями организации определяет эффективность всей системы управления.

Наличие отработанных схем обмена информацией и управленческого взаимодействия позволяет оптимизировать:

- уровень детализации информации о затратах;
- соотношение доходов и осуществленных затрат;
- соотношение действий ответственных лиц и их результатов;
- эффективности затрат и обоснованность производимых расчетов при планировании потребностей в разного рода ресурсах и др.

Чтобы оптимизировать затраты, актуальным является установление ответственности за использование разного рода ресурсов за конкретным рабочим местом, обеспечивая учет затрат исходя из технологических процессов, а их планирование – исходя из обоснованных нормативов.

Таблица 1

Функции управления затратами

№	ФУЗ	%
1	Планирование затрат	88,5
2	Организация процесса управления затратами	84,6
3	Коммуникация между иерархическими уровнями системы управления затратами	77,0
4	Контроль за состоянием затрат	73,1
5	Мотивация оптимизации затрат на всех уровнях их возникновения и управления	69,2

Примечание: составлено на основании опроса экспертов; процент экспертных упоминаний

Таблица 2

Обобщенная система управления затратами организации

Функция управления затратами	Элемент системы управления затратами	Характеристика элемента системы управления затратами
Планирование затрат	Стратегическое планирование затрат	В основе – прогнозирование затрат с учетом нормативов затрат и утвержденного плана производства
	Тактическое планирование затрат	В основе – стратегический план, учитывающий состояние внутренней и внешней среды, возможные риски, рыночные требования
	Оперативное планирование затрат	В основе – фактические потребности и объем производства по каждому рабочему месту и участку, с учетом организационно-управленческих мер, направленных на корректировку процесса производства в связи с оптимизацией затрат посредством совершенствования техники и технологии производства, логистики поставок и других факторов
Организация процесса управления затратами	Построение системы управления затратами	В основе – комплекс мер, направленных на объединение всех элементов затрат, связанных с различными видами деятельности организации в единую информационную базу данных, сегментированную с учетом уровней доступа к информации разных звеньев управления
	Координация управления затратами (разработка логистических связей)	В основе – выявление мест возникновения затрат и центров ответственности, определение ответственных лиц и их ответственности за сверхнормативные затраты и потери
Коммуникация между иерархическими уровнями системы управления затратами	Формирование информационной системы, обеспечивающей эффективность принятых управленческих решений	В основе – создание единой базы данных с дифференциацией доступа к информации разных уровней управления, координация действий управленческого персонала по центрам ответственности, построение коммуникационных связей как линейного, так и нелинейного типа
	Системный анализ отклонений плановых показателей от фактических затрат	В основе – оценка динамики разного рода затрат и их элементов с целью своевременной и адекватной реакции на возникающие отклонения от поставленных планов
Контроль за состоянием затрат	Отражение осуществленных затрат с определенным уровнем детализации	В основе – формирование базы данных о фактически понесенных затратах в разрезе статей и элементов затрат, а также центров ответственности
	Анализ затрат в разрезе элементов, статей, центров ответственности	В основе – системный анализ соотношения фактически понесенных затрат их плановой величине, структурных элементов затрат, что способствует принятию обоснованных управленческих решений

продолжение табл. 2

окончание табл. 2		
Функция управления затратами	Элемент системы управления затратами	Характеристика элемента системы управления затратами
Мотивация оптимизации затрат	Экономическое стимулирование оптимизации затрат	В основе – мотивация сотрудников в денежном эквиваленте к поиску актуальных методов оптимизации затрат для конкретной организации
	Морально-этическое стимулирование оптимизации затрат	В основе – морально-этическое стимулирование менеджмента организации с целью осознания основной миссии организации и принятия управленческих решений с учетом принятой стратегии

Примечание: составлено на основании опроса экспертов.

Таблица 3

Возможности информационной базы затрат

№	Существующие возможности	%
1	Выявление имеющихся резервов снижения себестоимости продукции	83,5
2	Определение роли каждого работника в эффективном использовании ресурсов	76,9
3	Корректировка действий, направленных на принятие эффективных управленческих решений в части оптимизации затрат на всех этапах жизненного цикла продукции	73,3
4	Обобщение всех элементов процесса производства, связанных в едином процессе системы управления	69,4

Примечание: составлено на основании опроса экспертов; процент экспертных упоминаний

Таблица 4

Условия интеграции системы управления затратами в общую систему управления коммерческой организации

№	Условия интеграции	%
1	Мероприятия, направленные на оптимизацию затрат на всех этапах производственного процесса, и, соответственно, на максимизацию прибыли	86,5
2	Планирование и прогнозирование затрат на всех этапах производства с использованием автоматизации информационной базы, обеспечивающие эффективность контроля за их величиной	79,9
3	Использование современных подходов к управлению затратами, способствующих получению максимального экономического эффекта	76,9
4	Мероприятия, направленные на мотивацию персонала к оптимальному использованию всех имеющихся ресурсов, что обеспечит получение наибольшего экономического эффекта и повышение качества продукции	73,3
5	Автоматизация системы контроля затрат посредством сопоставления плановых и фактических величин, способствующая оперативному выявлению сверхнормативных затрат и причины их возникновения	73,2
5	Учет затрат по элементам, статьям, центров ответственности, обеспечивающий руководство организации информацией для принятия управленческих решений	69,1
6	Оптимизация производства, технологических процессов, учета, контроля на основе актуальной информации о затратах, обеспечивающая достижение принципа системного улучшения	65,4
7	Создание такой системы контроля которая позволяет своевременно выявлять отклонения от плановых и прогнозных значений основных показателей и способствует принятию мер, связанных с оптимизацией затрат	65,4

Примечание: составлено на основании опроса экспертов; процент экспертных упоминаний

При таком подходе к управлению затратами будет обеспечено создание эффективной системы контроля, учитывающая плановые показатели и фактически понесенные затраты по видам ресурсов по реальным объемам выпущенной из производства продукции.

Причем, систему контроля необходимо построить таким образом, чтобы четко обеспечивалась иерархическая вертикально интегрированная схема, в которой контроль осуществляется абсолютно на всех уровнях, начиная с производственного участка, цеха или филиала, заканчивая организацией в целом [8].

В целях контроля по центрам ответственности, эффективного управления затратами, выявления возможных резервов их оптимизации проверка осуществляется в разрезе статей, указанных в утвержденных сметах или бюджетах. Сметы по всем выделенным центрам ответственности объединяются в сводный бюджет затрат коммерческой организации [9].

Такая схема системы управления затратами обеспечивает формирование такой информационной базы, исходя из которой можно оперативно принимать эффективные управленческие решения, направленные на достижение стратегической цели коммерческой организации и повышение ее конкурентоспособности. Возможность своевременно отреагировать на возникающие отклонения, выявить их причины, появляется только в том случае, если сформирована полная и достоверная информация о нормативах и фактическом состоянии затрат по каждому центру ответственности и процессу.

Посредством контроля появляется возможность определить уровень затрат, сопоставить их реальный размер с показателем плана, оперативно установить причины возникших отклонений и виновных в этом лиц. Эффективность управленческих решений в части управления затратами зависит от выбранного варианта решения возникшей проблемы среди имеющихся альтернатив. При выборе пути решения проблемы важно ориентироваться не только на получение экономического эффекта текущего периода, но и на стабильное развитие организации [10].

Эксперты также высказали мнение о важности состояния системы внутренней коммуникации между структурными подразделениями коммерческой организации, то есть внутренних логистических связей и системы мотивации работников, направленной на оптимизацию затрат.

Обеспечение эффективности системы анализа способствует принятию руководящим персоналом рациональных решений в части управления затратами. Системный анализ состояния затрат в разрезе статей, элементов и центров возникновения формирует актуальную информацию для управленческого звена соответствующего уровня об эффективности использования всех видов ресурсов имеющихся у организации в целом и по отдельным процессам [11]. Сформированная таким образом информационная база, по мнению экспертов, предоставляет следующие возможности (табл. 3).

Организованная таким образом система управления затратами включает:

- построение производственного процесса в виде замкнутого цикла с ориентировкой на распределение затрат в соответствии с рассчитанными потребностями в них согласно технологии производства;
- мероприятия, ориентированные на оптимизацию размера и структуры затрат по отдельным процессам производства и по организации в целом.

Управление затратами с учетом рассчитанных потребностей способствует повышению финансовой устойчивости и улучшению платежеспособности коммерческой организации [12].

Интеграция системы управления затратами в общую систему управления коммерческой организации возможна при обеспечении ряда условий. Мнения экспертов в части условий интеграции сведены в таблицу 4.

Менеджеры организации должны обеспечить установление прочных связей между всеми структурными элементами системы управления и построить эффективный механизм взаимного регулирования затрат на этапах деятельности коммерческой организации. [13]

По словам одного из экспертов, «с появлением прорывных инноваций, таких как роботизированная автоматизация процессов и когнитивные техно-

логии, управление затратами теперь превращается в стратегический инструмент, способный коренным образом изменить методы ведения бизнеса».

Как свидетельствуют результаты проводимого Deloitte раз в два года глобального обзора управления затратами [14], сокращение затрат в настоящее время является глобальным императивом. В отчете, отражающем взгляды более 1000 руководителей высшего звена, делается вывод о том, что сокращение затрат стало стандартной деловой практикой во всех исследованных регионах (США, Латинская Америка, Европа и Азиатско-Тихоокеанский регион), с 86% респондентов во всем мире, заявив, что их компании, вероятно, предпримут инициативы по сокращению затрат в течение следующих 24 месяцев. При этом, почти половина всех опрошенных организаций преследует цели сокращения расходов менее чем на 10%. Тем не менее, несмотря на эти относительно низкие целевые показатели, почти две трети (63%) не достигают своих целей. Во всем мире главным внешним риском для организаций являются «макроэкономические проблемы/рецессия» (30%), за которыми следуют «колебания цен на сырьевые товары» (19%). Одновременно, компании во всех регионах активно развивали и совершенствовали свои возможности управления затратами. Три основные области деятельности: «прогнозирование, бюджетирование и отчетность» (55%); «новые политики и процедуры» (51%); и «ИТ-инфраструктура, ИТ-системы и платформы бизнес-аналитики» (49%). Многие опрошенные компании по-прежнему сосредоточены на тактических затратах (40%), таких как оптимизация бизнес-процессов и сокращение внешних расходов, по сравнению со стратегическими затратами (33%), такими как аутсорсинг, централизация и реконфигурация бизнеса. Эта тактическая направленность имеет тенденцию ограничивать величину экономии затрат, которая может быть достигнута.

Выводы

В системе управления хозяйствующим субъектом затраты являются одним из ключевых факторов, оказывающих непосредственное воздействие на ряд экономических показателей и процессов, таких

как эффективность деятельности, механизм ценообразования, конкурентоспособность на рынке, финансовые результаты деятельности и финансовое состояние.

По нашему мнению, управление затратами необходимо внедрить на всех этапах производственного процесса. Внедрение системы управления затратами предполагает разработку совокупности элементов, воздействие которых направлено на структуру затрат, их состав и поведение. При этом неотъемлемым элементом системы управления является планирование, позволяющее обеспечить эффективность процесса принятия управленческих решений, своевременное выявление и устранение узких мест и достижение оптимальной величины и структуры затрат.

Функционирование системы управления затратами организации должно осуществляется перманентно и непрерывно на всех уровнях и этапах производства, начиная с процесса планирования деятельности и величины затрат, заканчивая контролем эффективности понесенных затрат на основе учетных данных. Внедрение информационных систем и автоматизацию процесса анализа массива данных о реальных результатах деятельности организации и объективном состоянии ее активов, обязательств и капитала позволяет повысить взвешенность и экономическую обоснованность принятых управленческих решений.

Сформированная система затрат организации определяет порядок заполнения информационной базы, в том числе включение в нее оперативной информации о составе затрат, а также технологию и методику обработки и анализа данных для их представления руководителям соответствующих центров ответственности с учетом выполняемых ими функций управления. Поэтому следует определить актуальные функции системы управления затратами в совокупной системе управления хозяйствующим субъектом.

Таким образом, использование современного информационно-аналитического инструментария оценки затрат организации в функциональном разрезе является ключевым фактором обеспечения эффективности принятия управленческих решений, что может стать перспективой дальнейших исследований.

Библиографический список

1. Cooper R., Slagmulder R. Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*. 2004. Vol. 29 (1). P. 1-26.
2. Favato G., Mills R. Identifying best practices in cost management. *Henley Manager Update*. 2007. Vol. 18 (3). P. 43-52.
3. Aluko S., Mayhall J., Wauquiez M., Vercio A. Strategic cost management. *Financial Management*. 2010. P. 34-35.
4. Kumar A. Strategic cost management – suggested framework for 21st Century. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*. 2011. Vol. 5 (2). P. 118-130.
5. Garg A., Ghosh D., Halper H. Best practices in management accounting. *Journal of Cost Management*. 2004. Vol. 18 (2). P. 21-25.
6. Руденко И.В., Бойцова А.А. Управление затратами: сущность, механизм, подходы // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2010. № 2. С. 114-118.
7. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. М.: ИНФРА-М, 2014. 319 с.
8. Maiga A.S., Nilsson A., Jacobs F.A. Assessing the interaction effect of cost control systems and information technology integration on manufacturing plant financial performance. *The British Accounting Review*. 2014. Vol. 46 (1). P. 77-90.
9. Botín J.A., Verara M.A. A Cost Management Model for Economic Sustainability and Continuous Improvement of Mining Operations. *Resources Policy*. 2015. Vol. 46. P. 212-218.
10. Cagwin D., Bouwman M. The Association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*. 2002. Vol. 13 (1). P. 1-39.
11. Henri J.F., Boiral O., Roy M.J. Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*. 2016. Vol. 48 (2). P. 269-282.
12. Zengin Y., Ada E. Cost management through product design: Target costing approach. *International Journal of Production Research*. 2010. Vol. 48 (19). P. 5593–5611.
13. Stępień M. Sustainability as a determinant of cost management in the accounts of a manufacturing industry. *Global Journal of Environmental Science and Management (GJESM)*. 2019. Vol. 5 (SI). P. 151-159.
14. Thriving in uncertainty in the age of digital disruption. Deloitte's first biennial global cost survey report. 2017. [Электронный ресурс]. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/process-and-operations/us-consulting-global-cost-survey-2107.pdf> (дата обращения: 15.01.2022).