

# ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА

DOI: 10.25065/1810-4894-2017-25-3-47-58

УДК 338.585

## СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ: КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

**С.Б. Сулоева, О.Б. Гульцева**

*Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого  
Россия, 195251, Санкт-Петербург, ул. Политехническая, 29*

*В данной статье рассмотрены основные положения управления затратами предприятия. Определен объект и субъект управления затратами, описаны основные функции, особенности и уровни управления затратами. Управление затратами определено как непрерывный, динамичный процесс, связанный с осуществлением управленческих воздействий на объект управления (т.е. затраты) и направленный на рациональное использование ограниченных ресурсов в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия для достижения высокого экономического результата с использованием основных методов управления затратами, выбор которых обусловлен целями и возможностью их применения. Выполнен сравнительный анализ подходов к трактовке понятия «система управления затратами». Представлено авторское определение системы управления затратами, как целевой, многоуровневой, информационной системы, объектом управления которой являются затраты. Система управления затратами ориентирована на предоставление управленческой информации для обеспечения прибыльности бизнеса в краткосрочной перспективе и достижения устойчивого конкурентного преимущества в долгосрочной перспективе. Показано, что система управления затратами является элементом комплексной системы управления предприятием и находится в тесном взаимодействии с другими ее элементами. Разработаны концептуальные положения и модель системы управления затратами. Определено место системы управления затратами в комплексной системе управления предприятием. Представлена сравнительная характеристика методов управления затратами. Сделан вывод, что в быстро меняющихся условиях макро- и микросреды предприятия особо важен комплексный подход к управлению затратами. При построении системы управления затратами необходимо комбинировать различные методы управления затратами с целью создания системы, удовлетворяющей информационные запросы субъектов управления*

**Ключевые слова:** управление затратами, система управления затратами, концептуальные положения, функции, принципы, методы

### Для цитирования:

Сулоева С.Б., Гульцева О.Б. Система управления затратами: концептуальные положения // Организатор производства. 2017. Т.25. №3. С. 47-58.

DOI: 10.25065/1810-4894-2017-25-3-47-58

## THE SYSTEM OF COST MANAGEMENT: CONCEPTUAL PROVISIONS

**S.B. Suloeva, O.B. Gultceva**

*Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University  
29, Politechnicheskaya St., St. Petersburg, Russia, 195251*

### Сведения об авторах:

**Светлана Борисовна Сулоева** (д-р экон. наук, [suloeva\\_sb@mail.ru](mailto:suloeva_sb@mail.ru)), профессор Высшей школы промышленного менеджмента и экономики Института промышленного менеджмента, экономики и торговли **Ольга Борисовна Гульцева** ([olga.gultceva@rambler.ru](mailto:olga.gultceva@rambler.ru)), аспирант Высшей школы промышленного менеджмента и экономики Института промышленного менеджмента, экономики и торговли.

### On authors:

**Svetlana B. Suloeva** (Doctor of Economics, [suloeva\\_sb@mail.ru](mailto:suloeva_sb@mail.ru)), Professor Graduate School of Industrial Management and Economics, Institute of Industrial Management, Economics and Trade. **Olga B. Gultceva** ([olga.gultceva@rambler.ru](mailto:olga.gultceva@rambler.ru)), Graduate student Graduate School of Industrial Management and Economics, Institute of Industrial Management, Economics and Trade.

### Abstract

The article reviews the main provisions of enterprise cost management. It defines the object and the subject of cost management, and describes its main functions, features and levels. Cost management is characterised as a continuous, dynamic process, associated with exerting administrative impact upon the object of management (i.e. costs), and directed at rational use of limited resources in the process of industrial and economic enterprise activity to achieve a high economic result, using the basic methods of cost management. The choice of them is determined by the goals and the possibility of their application. In the study, the comparative analysis of approaches to interpretation of the concept of «cost management system» has been carried out. The article presents the author's definition of cost management system as a targeted, multi-level, information system, in which costs are the object of management. The cost management system is focused on providing management information to ensure the short-term business profitability and achieve the long-term sustainable competitive advantage. It is shown that the cost management system is an element of the integrated system of enterprise management and is in close relationship with its other elements. The conceptual provisions and the model of the cost management system have been developed. The role of the cost management system in the integrated system of enterprise management has been outlined. The article presents the comparative characteristics of cost management methods. It is concluded, that the integrated approach to cost management is particularly important in the rapidly changing conditions of macro- and microenvironment. When shaping a cost management system, it is essential to combine various methods of cost management, as to create the system satisfying the information needs of management entities

**Key words:** cost management, cost management system, conceptual provisions, functions, principles, methods

#### For citing:

Suloeva S.B., Gultceva O.B. (2017). Sistema upravleniya zatratami: kontseptualnyye polozheniya [The system of cost management: conceptual provisions]. *Organizator proizvodstva [Organizer of Production]*, 25 (3), 47-58.

**DOI:** 10.25065/1810-4894-2017-25-3-47-58 (in Russian)

#### Введение (Introduction)

В условиях конкурентного рынка в различных отраслях экономики основным фактором укрепления позиций предприятия на рынке является реализация стратегии лидерства по издержкам. В настоящее время, оценка роли управления затратами для предприятий неуклонно возрастает, что обусловлено, в первую очередь, возможностью снижения себестоимости товаров и услуг при сохранении заявленного уровня качества путем изыскания резервов снижения затрат и оптимизации их структуры.

В рамках исследования авторами установлено, что проблема управления затратами, в настоящее время, является актуальной и значимой, многие отечественные и зарубежные ученые-экономисты проводят научные исследования в данной области. Однако большинство теоретических разработок посвящено учетному аспекту, в то время такие функции управления затратами, как планирование, анализ и контроль недостаточно исследованы.

В российской практике проблема формирования и внедрения систем управления затратами

на предприятиях является недостаточно изученной и требует дополнительных теоретических и методологических исследований. Проанализировав деятельность современных российских предприятий, А. В. Клейман и Н. В. Чернявская в своем исследовании сделали вывод: «такие функции управления затратами, как планирование, организация, координация и регулирование, учет, анализ, контроль, активизация и стимулирование, осуществляются в той или иной степени на многих промышленных предприятиях, но при этом обязанности по их осуществлению и ответственность за их выполнение не имеют четкого закрепления. Лучше всего, в силу особенностей линейно-функциональной организационной структуры, реализуются учет и планирование затрат, остальные же функции управления затратами либо не представлены вовсе, либо выполняются частично. Так, не проводится контроль затрат по местам возникновения, недостаточно уделяется внимания причинам возникновения затрат» [1].

### Теория (Theory)

Предприятие может достигать поставленных целей только при наличии элемента управления, который осуществляет воздействие на входы системы с целью обеспечения ее функционирования при заданных параметрах и контроль выходных параметров, сравнивая их с нормативными значениями.

А. Файоль в труде "Общее и промышленное управление" определил основные элементы управления: предвидение, организация, распоряительство, координирование и контроль. На современном этапе развития науки об управлении можно утверждать, что воздействие субъекта управления на объект осуществляется посредством выполнения следующих функций: планирование, организация, координация, мотивация и контроль. Некоторые авторы научной литературы к пяти базовым функциям управления добавляют: анализ, прогнозирование, целеполагание.

В условиях конкурентного рынка предприятия должны уделять особое внимание повышению эффективности производства и поддержанию целевого уровня рентабельности, поэтому управление затратами занимает особое место в экономике предприятия. В производственно-хозяйственной деятельности предприятие использует различные виды ресурсов, стоимостная оценка которых в значительной степени влияет на уровень рентабельности продукции и услуг, отсюда следует, что существует объективная необходимость управления затратами предприятия.

Управление затратами, как область научного знания, основывается на следующих теоретических дисциплинах: менеджмент и экономика организации, бухгалтерский и управленческий учет, экономический анализ хозяйственной деятельности, статистика, управление персоналом.

При управлении затратами объектом управления являются затраты предприятия на разных этапах жизненного цикла, субъектами управления - руководители, менеджеры и специалисты.

В экономической теории и практике в качестве синонимов к термину «затраты» используются следующие понятия: «расходы», «издержки». Данные понятия близки по своему экономическому содержанию, что приводит к неточности их определения. В настоящее время у российских экономистов нет единого мнения о сущности рассматриваемых категорий, понятия

«расходы» и «издержки» трактуются авторами как синонимы понятия «затраты».

По мнению авторов, понятие «затраты» является экономической категорией, используемой для целей управления как стоимостная оценка всех ресурсов, использованных в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия для достижения конкретной цели. При этом оправдано в качестве синонима использовать понятие «издержки».

Понятие «расходы» регламентируется законодательными и нормативными актами, в частности используется в бухгалтерском учете. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы могут быть признаны при соблюдении следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Таким образом, понятие «расходы» можно определить, как стоимостная оценка ресурсов, израсходованных в течение определенного периода для получения дохода организации.

Согласно [4] затраты как объект управления обладают рядом особенностей:

- 1) динамизм – затраты находятся в постоянном движении; в условиях рынка изменяются цены на ресурсы, нормы расхода материальных и трудовых затрат;

- 2) многообразие – может быть выявлено при классификации затрат и требует применение различных приемов и методов управления ими;

- 3) трудность в измерении, учете и оценке;

- 4) сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат.

Дополним список особенностей затрат как объекта управления:

- 5) конечность – большинство ресурсов являются иссякаемыми;

- 6) безвозвратность – после того как затраты понесены, управление ими становится бессмысленным;

- 7) неполная контролируемость.

Вопросу развития теории и методологии управления затратами посвящено значительное количество монографий, публикаций и научных статей. Отечественные и зарубежные авторы в своих трудах используют понятие «управление затратами», однако точного и однозначного

определения данного понятия не существует, оно является предметом научной дискуссии. Можно утверждать, что на современном этапе управление затратами является подсистемой финансового и производственного менеджмента.

На основе проведенного литературного обзора можно сделать вывод, что многие ученые-экономисты рассматривают понятие «управление затратами» как:

- функциональную область менеджмента, с присущим ей набором функций - планирование, учет, контроль, анализ;

- самостоятельное направление в системе управления предприятием, имеющее определенные цели;

- функция управленческого учета;

- процесс направленный на экономию ресурсов и оптимальное их использование.

Устраняя недостатки существующих подходов, дадим собственное авторское определение. Управление затратами – это непрерывный, динамичный процесс, связанный с осуществлением управленческих воздействий на объект управления (т.е. затраты) и направленный на рациональное использование ограниченных ресурсов в процессе производственно-хозяйственной деятельности для достижения высокого экономического результата с использованием основных методов управления затратами, выбор которых обусловлен целями и возможностью их применения.

Воздействие субъекта на объект управления осуществляется посредством основных функций:

- планирование;

- учет;

- контроль;

- анализ;

- регулирование.

Некоторые авторы научной литературы указывают дополнительные функции управления затратами:

- стимулирование;

- калькулирование.

Управлению затратами присущи следующие особенности:

- 1) управление затратами должно носить превентивный характер;

- 2) управление затратами должно обладать гибкостью, учитывать особенности и изменения во внешней и внутренней среде организации;

- 3) управление затратами должно быть согласовано с управлением другими объектами и

интегрировано в систему управления предприятием;

- 4) управление затратами должно быть опережающим.

Процесс управления предприятием направлен на решение конкретных задач на всех уровнях управления: стратегическом и оперативном. Стратегическое управление нацелено на управление потенциалом предприятия, создание конкурентных преимуществ, т.е. реализацию долгосрочных целей (на временном интервале от одного до семи лет); оперативное управление направлено на достижение краткосрочных целей посредством принятия эффективных управленческих решений для достижения заданного уровня рентабельности и эффективности производственно-хозяйственной деятельности (на временном интервале до одного года). Отсюда можно выделить два уровня управления затратами: стратегический и оперативный.

Стратегическое управление затратами предполагает реализацию стратегии лидерства по издержкам (или недифференцированного маркетинга), приложенной М. Портером, которая направлена на достижение предприятием наименьшего уровня затрат в отрасли при производстве определенного вида продукции или оказания услуги, т.е. создание конкурентного преимущества по затратам. Основными задачами стратегического управления затратами являются: регулирование производственного процесса в ответ на изменения во внешней среде; перераспределение ресурсов предприятия в сторону прибыльных видов деятельности; анализ структуры затрат и поиск резервов их снижения и т.д. Основными методами стратегического управления затратами являются: «SCA», «ФСА», «LCC», «Target-costing», «Kaizen-costing», «VCC», «Strategic positioning», «Cost-drivers analysis».

Оперативное управление затратами предполагает управление ограниченными материальными, финансовыми и трудовыми ресурсами в производственном процессе предприятия, преследуя цель максимизации прибыли и сокращению непроизводственных затрат. Основными задачами оперативного управления затратами являются: учет фактических затрат, выявление и анализ отклонений, выработка управленческих решений для минимизации отклонений и т.д. Основными методами оперативного управления затратами являются: «Standard-costing», «Direct-costing», «CVP-анализ», «AB-costing», «Cost-killing». Критериями при оперативном управлении затратами

являются: количественные показатели, оценивающие результат и затраты, такие как прибыль, сумма покрытия, себестоимость и т.д.

Можно сделать вывод, что оперативное управление затратами учитывает только внутреннюю среду организации и нацелено на максимизацию прибыли в краткосрочной перспективе, в то время как стратегическое управление затратами оценивает также внешние факторы, способствующие расширению возможностей предприятия, нацелено на оценку влияния управленческих решений на положение предприятия в долгосрочной перспективе. При этом, следует отметить, что на каждом уровне управления затратами предприятия предполагается достижение различных целей с применением соответствующих методов управления, при этом стратегическое и оперативное управление затратами являются взаимосвязанными процессами.

В научной среде исследованиями в области применения и сочетания различных систем управления затратами занимались такие известные зарубежные ученые как К. Друри [5], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [6], Р. Каплан, Р. Купер [7], П. Хорват [8], Г. Кокинз [9], а также отечественные специалисты А. Д. Шеремет [10], Н. Г. Данилочкина [11], С. А. Николаева [12], В. Э. Керимов [13], Т. Н. Карпова [14] и др.

Представим трактовки понятия «система управления затратами» различными авторами:

1. Р. Каплан, Р. Купер «системы управления затратами компании – это системы, которые выполняют три основные функции. Во-первых, применительно к промышленным предприятиям, они относят производственные издержки данного периода на выпуск готовой продукции так, чтобы их можно было разделить между стоимостью реализованной продукции и стоимостью запасов. В этом случае речь идет о функции подготовки отчетности. Во-вторых, системы управления затратами обеспечивают обратную связь работникам и менеджерам, поставляя информацию об эффективности процессов и контроле издержек. В-третьих, информация используется для оценки затрат по операциям, продуктам, услугам и отдельным клиентам» [7].

2. Г. В. Савицкая «эффективность системы управления затратами во многом зависит от организации их анализа, которая в свою очередь определяется следующими факторами:

- формой и методами учета затрат, применяемыми на предприятии;
- степенью автоматизации учетно-аналитического процесса на предприятии;

- состоянием планирования и нормирования уровня операционных затрат;

- наличием соответствующих видов ежедневной, еженедельной и ежемесячной внутренней отчетности об операционных затратах, позволяющих оперативно выявлять отклонения, их причины и своевременно применять корректирующие меры по их устроению;

- наличие специалистов, умеющих грамотно анализировать и управлять процессом формирования затрат» [15].

3. Т. П. Карпова «система управления затратами формирует информацию о затратах для руководителей различных уровней управления внутри предприятия с целью принятия ими правильных управленческих решений. Содержание системы управления затратами и результатами определяется целями управления, оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от задач и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений» [14].

4. Г. Л. Багиев, А. Н. Асаул «система управления затратами – это целевая, многоуровневая система, где объект управления – это затраты организации, а субъект управления затратами – управляющая система» [16].

5. И. А. Сытников «система управления затратами – система с характерными для неё свойствами, функциями и связями, в полной степени охватывающими процессы, явления, основные точки зрения, руководящую идею их освещения, ведущий замысел и конструктивные принципы деятельности предприятия, и адаптирующая последние достижения в теоретической и практической области знаний к реальным условиям функционирования предприятия» [17].

6. Н. В. Марченко «под системой управления затратами понимается элемент общей системы управления предприятием, обладающий общими свойствами, функциями и связями, реализация которых направлена на повышение эффективности деятельности предприятия посредством осуществления комплекса целенаправленных действий по оптимизации затрат» [18].

7. Н. С. Михайлова, А.А. Михайлов «система управления затратами представляет собой комплекс мероприятий, методов и средств, обеспечивающих координацию действий по прогнозированию, снижению и оптимизации себестоимости продукции, услуг. Эту систему следует рассматривать как целевую, составную

часть единой системы управления предприятием на всех его уровнях» [19].

Обзор научной литературы показал, что единой общепринятой трактовки понятия «система управления затратами» не существует. Ученые трактуют понятие «система управления затратами» основываясь на различных категориях: цели управления и принятия управленческих решений (Карпова Т.П.), функций (Купер Р., Каплан Р., Савицкая Г. В.), субъект и объект управления (Багиев Г. Л., Асаул А. Н.), элементы системы (Сытников И. А., Михайлова Н. С., Михайлов А.А.), с точки зрения вхождения системы управления затратами в общую систему управления предприятием (Марченко Н. В.).

### Данные и методы (Data and Methods)

Теоретической и методологической базой исследования послужили труды зарубежных и отечественных ученых, таких как: А. Апчерч, Р. Аткинсон, Р. Гаррисон, В. Говиндараджан, Ш. Датар, К. Друри, Р. С. Каплан, Э. Майер, Р. Манн, Дж. Рис, Дж. Фостер, Д. К. Шанк, Д. Хан, Ч. Т. Хонгрэн, Р. Энтони, С. В. Банк, П. С. Безруких, М. А. Вахрушина, В. Б. Ивашкевич, Т. П. Карпова, О. А. Миронова, С. А. Николаева, В. Ф. Палия, В. И. Ткач, Р. А. Фатхутдинов, С. Фалько, А. Д. Шеремет и другие по теории в области управления затратами.

При проведении исследования были использованы методы : системный подход к изучению проблемы исследования; фундаментальные теоретические положения, изложенные в литературных источниках; контент-анализ нормативно-правовых документов.

### Полученные результаты (Results)

Обобщив положения, высказанные различными учеными о сущности понятия «система управления затратами», дадим собственное авторское определение. Система управления затратами – это целевая, многоуровневая, информационная система, объектом управления которой являются затраты, ориентированная на предоставление управленческой информации для обеспечения прибыльности бизнеса в краткосрочной перспективе и достижения устойчивого конкурентного преимущества в долгосрочной перспективе, являющаяся одновременно элементом комплексной системы управления предприятием и находящаяся в тесном взаимодействии с другими ее элементами.

В теории систем считается, что для формирования системы из множества элементов необходимо наличие следующих условий:

- наличие множества элементов и связей между ними;
- наличие цели;
- наличие управляемой и управляющей подсистем (объекта и субъекта управления);
- целостный характер;
- входные и выходные потоки (согласно модели «черного ящика»).

Для обоснования авторского подхода к определению понятия «система управления затратами» описаны концептуальные положения системы управления затратами, представленные в таблице 1.

Таблица 1

Концептуальные положения системы управления затратами

№ п/п	Критерий	Характеристика
1.	Объект управления	Затраты предприятия по разным этапам жизненного цикла продукции.
2.	Субъект управления	Руководители, менеджеры и специалисты предприятия, активно участвующие в процессе управления затратами.
3.	Цель	Оптимизация структуры и размера затрат для повышения эффективности деятельности предприятия посредством управления затратами.
4.	Задачи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– точное определение затрат по видам продукции, производственным подразделениям, географическим регионам, бизнес-процессам и т.д.;</li> <li>– исчисление себестоимости единицы продукции;</li> <li>– идентификация затрат по стадиям жизненного цикла товара, работы, услуги;</li> <li>– поиск резервов снижения затрат на всех этапах жизненного цикла продукции;</li> <li>– формирование управленческой информации о затратах, способствующей измерению и оценке результативности (производительности труда, фондоотдачи, инвестиционных вложений);</li> <li>– оценка результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;</li> <li>– принятие обоснованных краткосрочных и долгосрочных управленческих решений.</li> </ul>

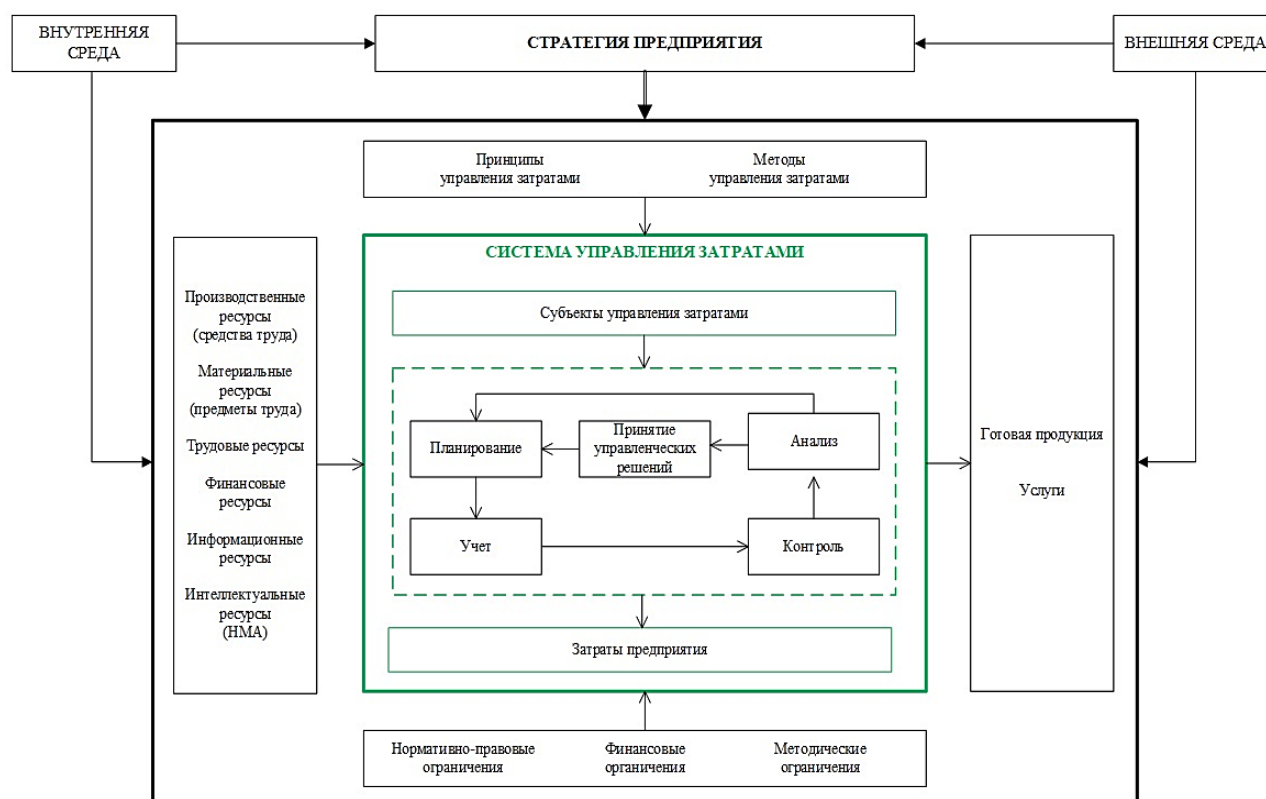
5.	Функции	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планирование;</li> <li>– учет;</li> <li>– контроль;</li> <li>– анализ;</li> <li>– принятие управленческих решений.</li> </ul>
6.	Принципы	<ul style="list-style-type: none"> <li>– стратегическое единство управленческих решений в области управления затратами;</li> <li>– приоритет стратегических целей перед текущими задачами;</li> <li>– оптимальность затрат;</li> <li>– динамизм;</li> <li>– комплексность;</li> <li>– системный подход к управлению затратами;</li> <li>– методическое единство на всех уровнях управления затратами;</li> <li>– использование общепринятых методов и инструментов управления затратами;</li> <li>– недопущение снижения качества продукции в процессе управления затратами;</li> <li>– минимизация затрат, не увеличивающих стоимость продукции;</li> <li>– управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия;</li> <li>– совершенствование информационного обеспечения;</li> <li>– мотивация сотрудников на снижение затрат.</li> </ul>
7.	Методы	<ul style="list-style-type: none"> <li>– «Standard-costing» (нормативный метод учет затрат);</li> <li>– «Direct-costing» (метод усеченной себестоимости);</li> <li>– «Activity Based Costing» (метод учета затрат по процессам);</li> <li>– «Target-costing» (метод целевой себестоимости);</li> <li>– «Kaizen-costing» (метод управления затратами для непрерывного совершенствования);</li> <li>– «Life-cycle-costing» (метод определения затрат на базе жизненного цикла продукции);</li> <li>– «Cost-killing» (метод максимального снижения затрат в кратчайшие сроки);</li> <li>– «Benchmarking» (метод, основанный на базе сравнения с лучшими показателями конкурентов);</li> <li>– СVP-анализ (анализ точки безубыточности);</li> <li>– VСС-метод (концепция цепочки ценностей);</li> <li>– «ФСА» (функционально-стоимостной анализ);</li> <li>– «Strategic positioning» (стратегическое позиционирование);</li> <li>– «Cost-drivers analysis» (анализ затратнообразующих факторов);</li> <li>– «Strategic Cost Analysis» (стратегический анализ затрат).</li> </ul>

Взаимодействие субъектов, объектов, функций, принципов и методов управления затратами обеспечивает сохранение, функционирование и развитие системы управления затратами предприятия.

Система управления затратами занимает особое место в системе управления предприятием и должна рассматриваться как ее подсистема. По мнению авторов, система управления затратами интегрирована в общую систему управления предприятием и находится в тесной взаимосвязи с другими элементами системы. Так как управление затратами связано с другими областями управленческой деятельности, такими как управление производством, управление сбытом, управление маркетингом, управление персоналом, управление финансами, управление инновациями, управление материально-техническим снабжением, управление качеством, то в процессе управления необходимо соблюде-

ние принципа комплексности. Следовательно, можно утверждать, что управление затратами на предприятии должно носить комплексный характер.

На основе детального критического анализа теоретической и методической базы в области управления затратами, имеющейся в отечественной и зарубежной научных школах, опираясь на концептуальные положения системы управления затратами, авторами разработана концептуальная модель системы управления затратами. Графическое представление концептуальной модели системы управления затратами с использованием модели «белого ящика» изображено на рисунке. Концептуальная модель системы управления затратами описывает функционирование трех подсистем: управляющую подсистему (субъект управления), управляемую подсистему (объект управления) и подсистему связей и функций.



Концептуальная модель системы управления затратами

В быстро меняющихся условиях макро и микросреды предприятия, факторы внешней среды, отражающие уровень развития экономики страны, и факторы внутренней среды предприятия оказывают значительное влияние на систему управления затратами и подлежат оценке.

Так как успешность деятельности предприятия зависит от эффективного управления затратами, то система управления затратами должна базироваться на общей стратегии предприятия. При этом, цель функционирования системы управления затратами должна быть согласована со стратегией предприятия.

В процессе управления затратами субъекты управления воздействуют на объект управления (затраты предприятия на разных этапах жизненного цикла продукции) посредством функций и методов управления.

Представим механизм управления затратами предприятия:

1. Изменения финансовой структуры предприятия и выделение мест возникновения затрат и центров финансовой ответственности (ЦФО).

2. Построение информационных потоков, для обеспечения оперативного сбора и передачи информации о затратах.

3. Планирование затрат посредством составления калькуляций и бюджетов.

4. Оперативный учет затрат по ЦФО и статья затрат.

5. Текущий контроль затрат посредством сравнения фактических величин с нормативными, выявление отклонений.

6. Анализ затрат, их динамики и структуры, анализ контрольных показателей.

7. Разработка управленческих решений.

Воздействие субъекта управления на объект осуществляется посредством методов управления, при помощи которых реализуются функции управления. Метод (от греч. *methodos* – путь исследования) – один из приемов, позволяющих осуществить что-либо на практике; процедура. Метод управления – это совокупность приемов и способов осуществления управленческих действий необходимых и достаточных для достижения поставленных целей.

В рамках предложенного механизма управления затратами могут быть использованы различные методы управления затратами. Авторами выполнен сравнительный анализ методов управления затратами (табл. 2).



Сравнительная характеристика различных методов управления затратами

Функции	Методы управления затратами							
	“absorption-costing”	“direct-costing”	“standard-costing”	“life-cycle-costing”	“target-costing”	“kaizen-costing”	“activity-based-costing”	“value-chain concept”
Прогнозирование	–	–	–	–	–/+	–/+	–	–
Планирование	–/+	–/+	+	+	+	–	–	–
Учет	+	+	+	–/+	–	–	+	–
Анализ	–/+	+	+	+	–/+	–/+	+	+
Контроль	–	+	+	+	–	–	–	–
Оптимизация	–	–	–	+	+	+	+	+

На основе проведенного исследования концепций и подходов в области управления затратами в [20] были выявлены их особенности, преимущества и недостатки. В ходе исследования установлено: во-первых, различные методы управления затратами эффективны по отношению к разным стадиям жизненного цикла продукции; во-вторых, эффективность применения различных методов управления затратами зависит от выполняемых функций:

- сбор информации для калькулирования себестоимости продукции;
- сбор информации о затратах для принятия управленческих решений.

Наиболее распространенный в российской практике традиционный метод управления затратами «absorption-costing» продолжает функционировать, но его возможности не могут в полной мере удовлетворить требования управления экономическим агентом рынка в изменяющихся условиях внешней среды. Бурное развитие технологии и активное внедрение инноваций подталкивает компании вкладывать значительные средства на стадиях планирования и разработки, следовательно, традиционные методы управления затратами перестают удовлетворять информационные потребности управления.

«Начиная с 80-х годов XX века появились принципиально новые методы, расширился круг объектов калькулирования и показателей себестоимости. Наряду с показателями себестоимости единицы продукции и определенной совокупности продуктов востребована информация о себестоимости нетрадиционных объектов калькулирования, таких как операция, бизнес-процесс, жизненный цикл продукта и др.» [21].

Рассмотренные методы управления затратами тактического уровня, такие как «direct-costing» и «standard-costing», концентрируются

исключительно на внутренней среде организации и игнорируя внешнюю среду, не соответствуют требованиям, предъявляемым экономической средой, в которой работают современные предприятия. В результате значительных изменений условий хозяйствования, отчетливо проявилась неспособность традиционных методов управления затратами в полной мере обеспечить информационные потребности для целей управления высокотехнологичными компаниями. Поэтому в настоящее время активно развиваются современные концепции в области стратегического управления затратами, такие как «life-cycle-costing», «target-costing», «kaizen-costing», «ABC», «value-chain concept», которые направлены на преодоление ограничений традиционных методов управления затратами.

Авторами установлено, что ни один из существующих методов управления затратами по отдельности не способен полностью обеспечить выполнение учетных и управленческих функций, необходимых для организации эффективной системы управления затратами. Поэтому для организации эффективной системы управления затратами необходимо комбинировать различные методы управления затратами с целью создания системы, в наибольшей степени удовлетворяющей информационные запросы субъектов управления.

### Заключение (Conclusions or Discussion and Implication)

В условиях конкурентного рынка предприятие должно уделять особое внимание поддержанию целевого уровня рентабельности и сохранению высокого качества производимой продукции за счет эффективного управления затратами. Поэтому, напрямую участвуя в процессе формирования прибыли, управление затратами занимает особое место в экономике предприятия.

В рамках исследования авторами установлено, что проблема управления затратами, в настоящее время, является актуальной и значимой, многие отечественные и зарубежные ученые-экономисты проводят научные исследования в данной области. Однако большинство теоретических разработок посвящено учетному аспекту, в то время как функции управления затратами, такие как планирование, анализ и контроль недостаточно исследованы.

Существующий подход к управлению затратами на отечественных предприятиях не соответствует современным условиям хозяйствования, так как отличается бессистемным и фрагментарным характером; менеджмент не обладает точной и полной информацией о затратах, что, в свою очередь, затрудняет принятие эффективных и обоснованных управленческих решений. В российской практике проблема формирования и внедрения систем управления затратами на предприятиях является недостаточно изученной и требует дополнительных теоретических и методологических исследований.

Управление затратами представляет собой непрерывный, динамичный процесс, связанный с осуществлением управленческих воздействий на объект управления (т.е. затраты) и направленный на рациональное использование ограниченных ресурсов в процессе производственно-хозяйственной деятельности для достижения высокого экономического результата с использованием основных методов управления затратами, выбор которых обусловлен целями и возможностью их применения.

В данной статье определено, что система управления затратами - это целевая, многоуровневая, информационная система, которая является элементом системы управления предприятием и находится в тесной взаимосвязи с другими ее элементами.

Системе управления затратами присущи определенные принципы, функции и связи, реализация которых направлена на повышение эффективности деятельности предприятия посредством оптимизации структуры и размера затрат. Совокупность функций управления затратами: планирование, учет, контроль, анализ, принятие и реализация управленческих решений, обеспечивают воздействие субъекта управления на объект управления - затраты предприятия по разным этапам жизненного цикла продукции.

Установлено, что ни один из существующих методов управления затратами по отдельности не

способен полностью обеспечить выполнение учетных и управленческих функций, необходимых для организации эффективной системы управления затратами. Рассмотренные методы управления затратами носят универсальный характер и не учитывают специфику экономических субъектов; не отвечают принципам системности и комплексности, так как не охватывают все этапы жизненного цикла, что значительно снижает их эффективность.

По мнению авторов, комплексный подход к управлению затратами должен заключаться в:

1. Взаимосвязанной реализации всех функций управления затратами (планирование, учет, контроль, анализ и принятие управленческих решений).

2. Реализации управления затратами на всех этапах жизненного цикла с использованием различных методов управления затратами с учетом их особенностей и преимуществ.

3. Создании единой информационной базы для реализации комплексного подхода к управлению затратами предприятия.

### Библиографический список

1. Клейман А. В., Чернявская Н. В. Проблемы управления затратами промышленных предприятий // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2015. № 3 (288). С. 50–63.
2. Файоль А. Общее и промышленное управление. М.: Контроллинг, 1992. 112 с.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. №33н.
4. Лева О. В. Управление затратами: учебное пособие. Белгород: Изд-во БГТУ им. В. Г. Шухова, 2006. 200 с.
5. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 655 с.
6. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.
7. Каплан Р., Купер Р. Построение систем управления затратами. СПб.: Экономическая школа, 2006. 275 с.
8. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. 269 с.
9. Кокинз Г. Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами. М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. 315 с.

10. Шеремет А. Д. Управленческий учет: учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.
11. Данилочкина Н. Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. М.: ЮНИТИ, 2002. 279 с.
12. Николаева С. А. Управленческий учет: пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера. М.: ИПБ-БИНФА, 2002. 176 с.
13. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник. М.: Издательско-торговая корпорация Дашков и К, 2005. 484 с.
14. Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 351 с.
15. Савицкая Г. В. Экономический анализ: учебник. М.: Новое знание, 2003. 640 с.
16. Багиев Г. Л., Асаул А. Н. Организация предпринимательской деятельности: учебное пособие. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. 231 с.
17. Сытнков И. А. Оценка эффективности системы управления затратами предприятия // Вестник ВГТУ. 2010. № 9. С. 133-135.
18. Марченко Н. В. Совершенствование системы управления затратами предприятий сельхоз машиностроения. Автореферат на дис. канд. экон. наук: 08.00.05. Барнаул, 2007. 25 с.
19. Михайлова Н. С., Михайлов А. А. Система управления затратами как инновационный фактор повышения конкурентоспособности предприятия // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2013. № 1 (99). С. 69-71.
20. Сулоева С. Б., Гульцева О. Б. Традиционные и современные системы управления затратами: сущность и особенности // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2016. № 4 (246). С. 173-180.
21. Говдя В. В., Тончу Е. А., Ремезков, А. А. Калькуляционная концепция развития учетно-аналитических систем экономических агентов рынка // Научный журнал КубГАУ. 2014. № 98 (04). С. 1415-1431.
22. Сулоева С. Б., Свириденко В. А. Тенденции развития систем управления затратами промышленных предприятий // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2012. № 5(156). С. 110-112.
23. Kaplan R.S., Cooper R. Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Harvard Business School Press, 1998.
24. Knapova B. A Benefit of New Costing Methods for the Strategic Management // European Financial and Accounting Journal, 2009, vol. 4, no. 2, pp. 79-89.

Поступила в редакцию – 12 сентября 2017 г.

Принята в печать – 19 сентября 2017 г.

### References

1. Kleiman A.V., Chernyavskaya N.V. (2015). Problemy upravleniya zhatratami promyshlennykh predpriyatii [The problems of cost management at industrial enterprises]. Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost'[National interests: priorities and security], 3 (288), 50-63.
2. Fayol A. (1992). Obshchee i promyshlennoe upravlenie [General and industrial management]. Moscow: Controlling, 112 p.
3. The Russian Accounting Rule «The costs of organization» RAR 10/99: approved by the Order of the RF Ministry of Finance, dated 6th May 1999 г. № 33 n.
4. Leva O.V. (2006). Upravlenie zhatratami: uchebnoe posobie [Cost management: a training manual]. Belgorod: The Publishing House of Belgorod State Technical University, named after V.G.Shukhov, 200 p.
5. Druri K. (2012). Upravlencheskii uchet dlya biznes-reshenii: uchebik [Management accounting for business solutions: a guidebook]. Moscow: YUNITI-DANA, 655 p.
6. Khorngren Ch., Foster Dzh., Datar Sh. (2005). Upravlencheskii uchet [Management accounting]. St.-Petersburg: Piter, 1008 p.
7. Kaplan R., Kuper R. (2006). Postroenie sistem upravleniya zhatratami [Creating cost management systems]. St.-Petersburg: Ekonomicheskaya shkola, 275 p.

8. Khorvat P. (2006). Kontsepsiya kontrollinga: Upravlencheskii uchet. Sistema otchetnosti. Byudzhetrovanie [Controlling concept: Management accounting. Reporting System. Budgeting]. Moscow: Alpina Business Books, 269 p.
9. Kokinz G. (2007). Upravlenie rezul'tativnost'yu: Kak preodolet' razryv mezhdu ob'yavlennoi strategiei i real'nymi protsessami [Performance Management: How to overcome the gap between the stated strategy and real processes]. Moscow: Alpina Business Books, 315 p.
10. Sherement A.D. (2000). Upravlencheskii uchet: uchebnoe posobie [Management accounting: a training manual]. Moscow: ID FBC-PRESS, 512 p.
11. Danilochkina N.G. (2002). Kontrolling kak instrument upravleniya predpriyatiem [Controlling as a tool of enterprise management]. Moscow: YUNITI, 279 p.
12. Nikolaeva S.A. (2002). Upravlencheskii uchet: posobie dlya podgotovki k kvalifikatsionnomu ekzameni na attestat professional'nogo bukhgaltera [Management accounting: a manual for preparation for the qualification examination for the Professional Accounting Certificate]. Moscow: IPB-BINFA, 176 p.
13. Kerimov V.E. (2005). Uchet zatrat, kal'kulirovanie i byudzhetrovanie v otdel'nykh otraslyakh proizvodstvennoi sfery: uchebnyk [The accounting of costs, calculation and budgeting in certain areas of the production sphere: a guidebook]. Moscow: The Publishing and Trade Corporation «Dashkov&K°», 484 p.
14. Karpova T.P. (2004). Upravlencheskii uchet: uchebnyk dlya vuzov [Management accounting: a guidebook for Universities]. Moscow: YUNITI-DANA, 351 p.
15. Savitskaya G.V. (2003). Ekonomicheskii analiz: uchebnyk [Economic analysis: a guidebook. Moscow: Novoe Znanie, 640 p.
16. Bagiev G.L., Asaul A.N. (2007). Organizatsiya predprinimatel'skoi deyatel'nosti: uchebnoe posobie [Organization of entrepreneurship: a training manual]. St.-Petersburg: The Publishing House of St.-Petersburg State University of Economics and Finance, 231 p.
17. Sytnkov I.A. (2010). Otsenka effektivnosti sistemy upravleniya zatratami predpriyatiya [The efficiency assessment of the enterprise cost management system]. Vestnik VGTU [The Bulletin of Voronezh State Technical University], 9, 133-135.
18. Marchenko N.V. (2007). Improving the cost management system at enterprises of agricultural machine construction. The abstract of the Candidate's Dissertation in Economic Science: 08.00.05. Barnaul, 25 p.
19. Mikhailova N.S., Mikhailov A.A. (2013). Sistema upravleniya zatratami kak innovatsionnyi faktor povysheniya konkurentosposobnosti predpriyatiya [The cost management system as an innovative factor of increasing the enterprise competitiveness]. Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta [The Bulletin of Samara State Economic University], 1 (99), 69-71.
20. Suloeva S.B., Gul'tseva O.B. (2016). Traditsionnye i sovremennyye sistemy upravleniya zatratami: sushchnost' i osobennosti [Traditional and contemporary systems of cost management: essence and peculiarities]. Nauchno-tekhnicheskie vedomosti Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo politekhnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki [Scientific and technical news of St.-Petersburg State Polytechnical University. Economic Science], 4 (246), 173-180.
21. Govdya V.V., Tonchu E.A., Remezko A.A. (2014). Kal'kulyatsionnaya kontsepsiya razvitiya uchetno-analiticheskikh sistem ekonomicheskikh agentov rynka [The calculation concept of developing the accounting- analytical systems of economical market agents]. Nauchnyi zhurnal KubGAU [The Scientific Journal of Kuban State University of Agriculture], 98 (04), 1415-1431.
22. Suloeva S.B., Sviridenko V.A. (2012). Tendentsii razvitiya sistem upravleniya zatratami promyshlennykh predpriyatii [The trends in cost management systems of industrial enterprises]. Nauchno-tekhnicheskie vedomosti Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo politekhnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki [The scientific and technical news of St.-Petersburg State Polytechnical University. Economic sciences], 5(156), 110-112.
23. Kaplan R.S., Cooper R. (1998). Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Harvard Business School Press.
24. Кnapova B.A. (2009). Benefit of New Costing Methods for the Strategic Management // European Financial and Accounting Journal, V. 4, № 2, PP. 79-89.

Received – 12 September 2017.

Accepted for publication – 19 September 2017.