

## ОБОСНОВАНИЕ МЕСТА КОНТРОЛЛИНГА В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ

В рамках даного дослідження були вивчені підходи до управління витратами різних авторів. На основі отриманих результатів виявлено, що система контролінга забезпечує кращий контроль і облік витрат. Реалізація сформульованих в роботі рекомендацій по впровадженню контролінга дозволить підвищити ступінь адаптації організацій до умов ринку, що змінюються, що позитивно позначиться на результативності їх виробничої діяльності.

В рамках данного исследования были изучены подходы к управлению затратами различных авторов. На основе полученных результатов выявлено, что система контроллинга обеспечивает лучший контроль и учет затрат. Реализация сформулированных в работе рекомендаций по внедрению контроллинга позволит повысить степень адаптации организаций к изменяющимся условиям рынка, что позитивно скажется на результативности их производственной деятельности.

The paper in question described is the approaches to control of costs of various investigators. On the basis of the received results it is revealed, that the system of controlling provides the best control and the account of costs. Realization of the formulated recommendations will increase a degree of adaptation of the organizations to changing conditions of the market. It will have a positively affect to their industrial activity.

### Введение

Эффективность деятельности любой коммерческой фирмы определяется финансовыми ресурсами, которые поступают в ее распоряжение в каждый момент времени.

Фирма может формировать финансовые ресурсы из разных источников, но определяющими являются собственные источники финансовых ресурсов. Важнейшим источником формирования собственных финансовых ресурсов являются доходы фирмы. Доходы при этом представляют собой три, отличающихся по объему и по содержанию, потока денежных средств. Поток эти могут образовываться от основной, инвестиционной и финансовой деятельности фирмы.

Значимость каждого потока определяется хозяйственным профилем той или иной фирмы. Для фирм производственного назначения основной поток денежных поступлений формируется за счет выручки от реализации продукции, работ, услуг. В свою очередь, в составе выручки следует различать финансовые ресурсы, которые необходимы для возмещения использованных факторов производства и финансовые ресурсы, которые могут быть направлены как на накопление, так и на рост уровня текущего потребления. Объем выручки от реализации является производной от объема продаж, уровня цен и издержек.

Взаимодействие этих факторов определяет величину прибыли предприятия. При этом получение прибыли может быть основной целью

деятельности предприятия. Целевой установкой фирмы может быть и максимизация рыночной стоимости ее капитала. В этом случае прибыль является главным фактором, определяющим ценность фирмы.

Объем продаж, уровень цен и издержки являются, в свою очередь, факторами первого порядка, влияющими на прибыль.

Уровень и динамика этих факторов зависят от специфики выпускаемой продукции, технологического процесса, типа конкурентного рынка.

Промышленные предприятия, имеющие сложную организационную структуру с множеством обслуживающих и вспомогательных хозяйств, развитой социальной сферой и работающие в условиях олигополистического рынка, не могут зачастую формировать прибыль за счет увеличения цен и наращивания объемов продаж. В соответствии с этим основным источником роста прибыли для них является снижение издержек.

Оптимизация уровня издержек и обеспечение их устойчивой положительной динамики требует создания комплексной системы управления ими.

Построение эффективной системы управления издержками связано с необходимостью решения ряда теоретических и методических проблем.

К таким проблемам относятся: выбор системы управления, ее структуры, методов, инструментов и процедур управления.

Кроме того, эта система должна основываться на отчетливом представлении об экономической природе издержек, взаимосвязи таких экономических категорий как издержки, затраты, себестоимость. Она требует обоснованной классификации издержек и создания адекватной системы учета, оценки теоретических подходов и практического опыта в управлении издержками.

### Основная часть

Вопросы управления затратами находят отражение в работах многих отечественных и зарубежных экономистов.

Исследованиям данной проблемы посвящены работы П. С. Безруких, А. С. Бородкина, Б. И. Валуева, Б. И. Ивашкевича, Р. Г. Чумаченко, С. А. Николаевой, В. И. Ткача, М. В. Ткача, Т. П. Карповой, В. А. Ерофеевой, А. Д. Шеремета, П. Самуэльсона, К. Р. Макконела, С. Л. Брю, А. Томпсона, Дж. Формби.

Проблемы, которые рассматриваются этими авторами, можно условно разделить на следующие группы:

- подходы к классификации затрат;
- теоретические вопросы экономической природы издержек и их поведения;
- теоретические проблемы создания эффективной системы управления издержками производства и обращения;
- обобщение отечественного и зарубежного опыта управления издержками.

Б. И. Ивашкевич, предлагает принципы группировки затрат по местам возникновения и дает достаточно полную их классификацию.[1]

А. Д. Шеремет предлагает свой подход к классификации мест возникновения затрат, подразделяя их в соответствии со сферами производства, обеспечению, обслуживанию сбыта, а по отношению к технологическому процессу делит места возникновения затрат на производственные, непроизводственные и фиктивные.[2]

А. С. Бородкин предлагает своеобразную систему классификации затрат.

В работах П. Самуэльсона, К. Р. Макконела, С. Л. Брю рассматривается экономическая природа издержек, их поведение в долгосрочном и краткосрочном периоде; теоретические основы управления издержками, как основы эффективного ценообразования.[3]

Работа А. Томпсона и Дж. Формби «Экономика фирмы» посвящена теоретическим проблемам анализа и управления производственными издержками с позиций теории управления.

Исследование В. А. Ерофеевой посвящено специфическим особенностям деятельности отечественных предприятий и формирования издержек; развитию общих принципов управления производственными издержками; обобщению результатов зарубежного опыта исследований по управлению производственными издержками. Автор дает определение понятию «центр ответственностей предлагает организовать систему учета и планирования затрат по функциональным подразделениям.[4]

В своих монографиях С. А. Николаева обобщает зарубежный опыт управления производственными издержками и обосновывает возможность интеграции системы управленческого учета, используемой в развитых странах, в систему учета отечественных предприятий [5; 6].

Зарубежный опыт управления затратами на базе управленческого учета рассматривается в исследованиях В. И. Ткача, М. В. Ткача.[7]

Т. П. Карпова предлагает управлять затратами по видам деятельности: финансово-сбытовой, производственной, организационной [8].

Несмотря на то, что в проанализированных выше работах рассматриваются актуальные теоретические и практические проблемы издержек, тем не менее в настоящее время отсутствует действенный экономический механизм управления затратами, пронизывающий предприятие как по горизонтали, так и по вертикали.

Ключевыми моментами любой системы управления являются: объект, методы, инструменты управления, методическое, информационное обеспечение. Все эти моменты формируют определенный тип системы, подчиненный реализации цели управления при любой системе управления.

К методам управления относятся прогнозирование, планирование, контроль, регулирование, стимулирование. В качестве инструментов управления выступают прогнозы, планы, лимиты, нормативы, цены, процентные ставки, премии, штрафы, льготы, анализ, учет, системы оплаты труда, точка безубыточности и другие.

Наиболее известными системами управления являются: система Тэйлора, Ракера, «Директ-кост», «Стандарт-кост», система АВС, управленческий учет, контроллинг.

Все эти системы отличаются целью, спецификой, набором инструментов, объектом управления.

Так, в системах Тэйлора и Ракера объектом управления являются трудовые ресурсы и цель управления – повысить производительность труда.

В системах «Стандарт–кост», «Директ–кост», ABC–системе объектом управления являются затраты и цель управления – минимизация затрат.

Система «Стандарт–кост» позволяет оперативно управлять затратами по отклонениям фактических материальных, трудовых затрат от их «стандартной» (нормативной) величины, анализировать причины отклонений, принимать оперативные управленческие решения для устранения причин отклонений.

Система «Директ–кост» позволяет контролировать необходимый уровень сумм покрытия переменных затрат и оптимизировать прибыль «брутто», определять суммы покрытия всех затрат, контролировать динамику безубыточных объемов работ при изменении состава, количественного уровня факторов, как рыночного, так и нерыночного характера. Такая система предполагает скрупулезное деление затрат на постоянные и переменные в масштабах не только всего предприятия, но и каждого цеха, участка, рабочего места, вида продукции. Выделение постоянных затрат должно осуществляться не только из валовых затрат, но и из каждой статьи.[9]

Система ABC – калькулирование на основе деятельности – Activity–Based–Cost.

Система позволяет сокращать затраты за счет деятельности, не приносящей добавленной стоимости, использовать для управления затратами функционально–стоимостной анализ.

При традиционных системах управления основной принцип – «выпускаемая продукция потребляет ресурсы». При системе ABC – продукция потребляет виды деятельности, а виды деятельности потребляют ресурсы. Необходимо контролировать насколько та или иная деятельность целесообразна для выпуска продукции.

Система ABC требует разделения операций и затрат на изготовление и реализацию продукции на:

- необходимые на уровне изделий;
- осуществляемые на уровне партий изделий (транспортировка, наладка оборудования и др.);
- операции на уровне определенного вида продукции (например, изменение проектных условий);
- операции по поддержанию и обеспечению производственного процесса в целом (управление, эксплуатация зданий и др.);
- переменные затраты на краткосрочные и долгосрочные (долгосрочные переменные в

системе – ABC – это постоянные затраты в традиционных системах);

- затраты зависящие и независящие от объемов производства.

Такая система позволяет выделить затраты и виды деятельности не увеличивающие ценности продукции (транспортировка, складирование и аналогичные) и искать пути их снижения [10].

Следует упомянуть и об управленческом учете, как своеобразной системе управления затратами. Она базируется на раздельном учете постоянных и переменных затрат.

Цель этой системы управления затратами – минимизация прежде всего постоянных затрат.

Каждая из вышеперечисленных систем имеет свои достоинства и недостатки. Однако их общим недостатком является некомплексный, несистемный характер. Значимость затрат, как одного из трех факторов первого порядка, определяющих уровень прибыли предприятия, требует чтобы они управлялись системно.

Такую системность обеспечивает контроллинг.

Контроллинг – это целостная система управления предприятием, это современная концепция, новая философия управления. Ее главной отличительной чертой является комплексный характер. Она направлена на обеспечение реализации цели предприятия не только в краткосрочном, но и в долгосрочном периоде с минимальными затратами.

Контроллинг, как система, включает, в себя два основных аспекта: стратегический и оперативный. Стратегический контроллинг ориентирован на анализ внешней и внутренней среды предприятия для выработки стратегических решений, оперативный – на текущую экономическую эффективность и рентабельность деятельности предприятия. В системе оперативного контроллинга рассматриваются экономические процессы в рамках одного года.

Центральное место в системе оперативного контроллинга занимает управление прибылью. При этом ведущая роль принадлежит исследованию взаимосвязей между оборотом, затратами и прибылью и определению их оптимального сочетания.[11]

Первостепенную значимость в поддержании равновесия между оборотом, затратами и прибылью имеет подсистема контроллинга затрат.

Общие принципы формирования подсистемы контроллинга затрат должны осуществляться на основе единой концепции развития предприятия, вырабатываемой в системе контроллинга, задачами которого являются: определение целевой картины; описание постановки

целей; конкретизация целей для практического достижения; выбор путей (стратегий) для достижения целей и определение необходимых для этого объемов средств.

Особенностью контроллинга, как системы управления, является и то, что он обеспечивает управление не только на уровне предприятия в целом, но и на уровне каждого рабочего места, отдела предприятия, его подразделений, на уровне всех видов работ и продукции, на всех стадиях воспроизводственного процесса.

В контроллинге используются практически все известные теоретические концепции и опыт создания и функционирования систем управления [12].

Эта система не требует создания каких-то новых инструментов и приемов управления. Ее методами, как и в любой системе управления, являются прогнозирование, планирование, контроль, регулирование, стимулирование. В контроллинге используются те же инструменты, которые используют все известные системы управления, т.е. прогнозы, планы, лимиты, нормативы, процентные ставки, премии, цены, штрафы, льготы, анализ, учет, системы оплаты труда, точка безубыточности и другие.

Однако в контроллинге все эти методы и инструменты используются не периодически и не изолированно, а взаимосвязаны и вовлечены в непрерывный поток управленческих воздействий, направленных на каждую клеточку экономического организма предприятия. Они охватывают каждый показатель, каждый товар, каждый процесс, каждого работника предприятия. Контроллинг – это система не исправления возникших недостатков, проблем, а системы их предотвращения.

Несмотря на то, что контроллинг базируется на известных системах, методах и инструментах управления, это качественно новая система, и он требует создания своей методической, информационной и организационной основы.

Особую значимость в системе контроллинга приобретает информационное и кадровое обеспечение.

Менеджеры в системе контроллинга должны быть высококвалифицированными специалистами, знающими не только закономерности функционирования предприятия, но и всей экономической системы государства и мировой экономики. Информационное обеспечение контроллинга требует создания совершенно новых систем учета и аналитической работы.

Учет в системе контроллинга должен позволять реализовывать его цели не только в целом, но и на уровне каждой из его подсистем.

Так, важнейшей подсистемой в контроллинге является подсистема управления затратами.

Создание такой подсистемы в режиме контроллинга требует глубокого понимания экономической природы издержек и их взаимосвязи с затратами предприятия, выбора объектов управления и инструментов, организации соответствующего учета, разработки методики аналитической работы.

Важными моментами создания системы управления затратами в режиме контроллинга является определение объектов и инструментов управления.

Определиться с объектами управления позволяет обоснованная классификация затрат.

Учет затрат должен быть достоверным и детальным, охватывать все направления осуществления затрат по местам их возникновения и видам: учет прямых затрат, сумм покрытия, предельных затрат, нормативных затрат, постоянных затрат, переменных затрат, валовых затрат, затрат на товарную продукцию, на единицу продукции, накладных затрат, косвенных затрат, затрат по операциям при изготовлении каждого изделия, затрат по функциям, набор которых характеризует объект, формирующий затраты.

Учет по таким направлениям позволяет использовать при разработке подсистемы управления затратами в режиме контроллинга преимущества систем «Стандарт-кост», «Директ-кост», систему ABC, использовать возможности операционного анализа.

## **Выводы**

В результате проведенного исследования обосновано построение системы управления затратами в режиме контроллинга с использованием в виде инструмента операционного анализа на всех уровнях управления.

Управление затратами должно быть составной частью целостной системы выработки и реализации управленческих решений по развитию предприятия.

Обеспечение эффективного функционирования предприятия в сложившихся условиях возможно только при контроле затрат по местам их возникновения и потребления ресурсов методом вариационных подходов к определению совокупности критических затрат и использовании операционного анализа для определения направлений управления затратами на уровне предприятия и его низовых звеньев; видов затрат; видов производств и работ.

Для реализации цели настоящего исследования формирования организационно-экономического механизма контроллинга затрат по местам возникновения, возможно лишь при решении следующих задач:

1. предприятие должно иметь собственную классификацию затрат по различным основаниям в соответствии с поставленной целью;

2. создать действенную нормативную базу, учитывающую особенности предприятия, для стандартизации и унификации затрат по операциям; видам работ, продукции; по функциональному признаку и т.д.;

3. осуществить прогноз изменения цены на выпускаемую продукцию, объема реализации и затрат;

4. прогнозировать динамику затрат, как в краткосрочном, так и в долгосрочном периоде и реализовать разработку возможных «сценариев поведения затрат»;

5. планирование уровня затрат в разрезе всех возможных направлений управления ими;

6. организация адекватной уровням и направлениям управления затратами системы их учета;

7. организация аналитической работы в системе управления затратами на базе маржинального операционного и функционально-стоимостного анализа;

8. выбрать технологию операционного экспресс-анализа;

9. разработать методику определения внутрихозяйственной стоимости продукции, работ, услуг на уровне подразделений и внутри подразделений на уровне производственных процессов;

10. создание организационной структуры управления издержками в формате контроллинга.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Ивашкевич В.Б. Проблемы учёта и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы и статистика, 1974. – 159 с.

2. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 2-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 366 с
3. Макконелл Кэмпбелл Р., Брю Стэнли Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2-х т.: Пер. с англ. 11-го изд. Т. 2. – М.: Республика, 1992. – 400 с.
4. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. – М.: Финансы и статистика, 1992.
5. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993.
6. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: "Аналитика-Пресс", 1997.
7. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М. Финансы и статистика. 1994. С.90
8. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
9. Гаррисон Д.Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости. – Л.: Союзторгучет, 1933.
10. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
11. Манн Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер.; Пер. с нем. Ю. Г. Жукова; Под ред. д-ра экон. наук В. Б. Ивашкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с: ил.
12. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Пер. с нем. / Под ред. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 1988.-288 с.

Поступила в редколлегию 10.05.2007.