

УДК 330.44

Гончарова Наталья Алексеевна

магистрант 2-го курса, факультет бизнеса и управления, НОУВПО Гуманитарный университет (г. Екатеринбург)
E-mail: goncharova76@mail.ru

Goncharova Natal'ya Alekseyevna

Master Student, Business and Management Department, Liberal Arts University – University for Humanities (Ekaterinburg)

**МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ
ЗАТРАТАМИ: ГЕНЕЗИС
И СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ**

**METHODS OF COST
MANAGEMENT: GENESIS
AND MODERN APPROACHES**

Аннотация

Данная статья посвящена содержательному анализу методов управления затратами с учетом их эволюции и современного состояния.

Ключевые слова: затраты; центры ответственности; прямые затраты; косвенные затраты; переменные затраты; постоянные затраты; условно-постоянные затраты; методы управления затратами.

Abstract

The article focuses on expert analysis of cost management methods, given the scope of their evolution and current state.

Key words: costs; points of responsibility; direct costs; indirect costs; variable costs; fixed costs; semi-fixed costs; methods of cost management.

В настоящее время компании стремятся к ведению деятельности, которая была бы основана на выпуске высококачественной и конкурентоспособной продукции при минимальных затратах на ее производство. Затраты являются одной из составляющих частей, определяющих рост или снижение эффективности деятельности предприятия. В период спада продаж и роста издержек возникает вопрос о правильном выборе концепции управления затратами. Руководители начинают искать новые пути выхода из сложившейся ситуации.

В системе управления затратами существует множество концепций для приемлемого выбора применительно к системе любого предприятия. При выборе метода учета затрат на производство руководитель предприятия сам принимает решение в зависимости от особенностей производственного цикла, его сложности, наличия незавершенного производства, номенклатуры производимой продукции. Для принятия решения руководителю необходимо понять, какой прием наиболее рационален, прост в обращении, а также проанализировать все существующие методы учета затрат, выявить их преимущества и недостатки.

Эволюция методов управления затратами в контексте сущности условия их применения, преимуществ и недостатков представлена в помещенной ниже таблице. В отечественных и зарубежных научных кругах продолжаются дискуссии относительно методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В мировой практике хозяйствования применяют различные методы калькулирования, что, прежде всего, обусловлено различным назначением калькуляций, типом производства и традициями внутрифирменного управления.

Эволюция методов управления затратами

Ученые	Год	Метод управления затратами	Сущность метода	Условия применения метода	Преимущества метода	Недостатки метода
Гаррингтон Эмерсон, Чартер Гаррисон	1933	StandardCosts	Для каждого вида затрат расчетным путем определяются обоснованные нормы расхода (стандарты) ресурса на единицу продукции. Затраты ресурсов по нормам и отклонения от норм потребления ресурсов рассчитываются и учитываются отдельно	Наличие системы существующих стандартов (норм и нормативов)	Оперативность выявления негативных тенденций в процессе формирования затрат и прибыли организации	1. Трудоемкость определения стандартов на базе технологической документации производства. 2. Затрудненность определения остатков готовой продукции на складе и незавершенного производства при изменении цен на рынке и при инфляции
Джонатан Харрисон	1936	Direct-Costing-Sistem	Распределение накладных расходов относятся непосредственно на счет прибылей и убытков за тот период, когда они произошли	Разделение затрат на переменные и постоянные	1. Простота нормирования, планирования, учета и контроля затрат. 2. Высокий уровень контроля и регулирования себестоимости и отдельных статей затрат. 3. Отсутствие сложных расчетов распределения постоянных затрат по видам продукции. 4. При изменении условий рынка и позиций конкурентов производство можно быстро переориентировать. 5. Гибкость и оперативность принятия управленческих решений в сфере формирования затрат, себестоимости и прибыли	1. Сложность точного распределения затрат на переменные и постоянные. 2. Сложность в формировании полной себестоимости готовой продукции или незавершенного производства. 3. Сложность системы ценообразования, в связи с необходимостью дополнительных расчетов по распределению постоянных расходов
Тоширо Хиромото	1960	Target Costing	Определяется целевая себестоимость продукции на каждой стадии ее производства	При тесном горизонтальном взаимодействии между функциональными подразделениями предприятия	1. Маркетинговая ориентация производства. 2. Определяются целевые затраты для новых продуктов	1. Для целевого снижения затрат требуется продолжительное время или значительные инвестиции. 2. Технические возможности предприятия не всегда могут сни-

				осуществляется постоянный контроль уровня затрат	3. Контроль затрат начинается осуществляться уже на стадии разработки продукции	зять себестоимость до заданного уровня работ
Министерство обороны США	середина 60-х годов XX века	LifeCycleCosting - LCC	Расчет финансирования будущего проекта производится исходя из полной стоимости контракта или программы, а не из себестоимости каждого конкретного изделия	При калькулировании себестоимости продукта учитываются все затраты, связанные с продуктом на протяжении всего времени его жизни (начиная с момента разработки первого опытного образца и заканчивая выводом продукта с рынка)	1. Возможность точного прогнозирования основных рабочих операций и соответствующих им затрат. 2. Точность определения стадии жизненного цикла продукта, его возможностей и рисков для дальнейшего стратегического развития организации	1. Отсутствие периодизации финансовых результатов. 2. Неопределенность в учете накладных затрат. 3. Увеличиваются затраты на получение дополнительной информации
Р. Д. Мак-Илхаттан, Р. А. Хауэлл, С. Р. Соуси	1970	Just-in-Time (JIT)	В основу управленческих решений положен принцип бережливого производства	При оценке эффективности производственного процесса, помимо уровня затрат и производительности фондов, необходимо учитывать длительность полного производственного цикла	1. Сокращение объема товарно-материальных запасов и затрат на их содержание. 2. Сокращение производственно-финансового цикла организации, т. е. повышение оборачиваемости ресурсов. 3. Высокое качество продукции при пониженном уровне производственных потерь. 4. Точность формирования себестоимости. 5. Простота системы производственного учета затрат	1. Ориентация на мелкосерийное или единичное производство. 2. Неизбежность ошибок в ассортименте и срывы поставок, с вероятностью остановки производственного процесса. 3. Необходимость создания централизованной цепочки предприятий-партнеров, работающих по той же системе
Л. Д. Майлз, Ю. М. Соболев	1970	ФСА	Цепочка технологического процесса, которая позволяет оценить реальную стоимость выпускаемой продукции или услуги относительно к организационной структуре компании	Сущность ФСА состоит в систематизированной модели функции и способности анализировать ее отдельно, а также во взаимосвязи с соседними функциями	1. Возможность контроля над затратами в местах их возникновения. 2. Высокий уровень достоверности показателей себестоимости и рентабельности по видам продукции. 3. Оптимизация процесса ценообразования	1. Сложность системы. 2. Зависимость от человеческого фактора

					<p>4. Гибкость и оперативность принятия управленческих решений.</p> <p>5. Оперативность выявления и предотвращения негативных тенденций в процессе формирования себестоимости и прибыли организации</p>	
Институт стратегического планирования Кембриджа	1972	Benchmarking	Предполагает сравнительный анализ эффективности работы более успешной компании с показателями другой	Сущность бенчмаркинга заключается в сравнении показателей конкурентов, изучении и применении передового опыта для деятельности своего предприятия	Наличие широких перспектив в сфере инновационной деятельности организации, для выхода в лидеры	<p>1. Отсутствие полноты картины деятельности предприятия, в связи с узкой направленностью (сравниваются только ключевые позиции).</p> <p>2. Сложность создания и ведения сравнительных баз данных.</p> <p>3. Неправильный выбор предприятия-эталона снижает эффективность метода.</p> <p>4. Требуется системности и целенаправленности в применении опыта других предприятий</p>
Масааки Имаи, Тайчи Оно	1980	Kaizen Costing	Сущность метода заключается в постоянном и непрерывном снижении затрат, для обеспечения целевой себестоимости в процессе производства продукции	Постоянное совершенствование производственных процессов, которые в дальнейшем могут дать значительный результат	Обеспечивает непрерывное снижение затрат и удержание их на заданном уровне	Необходима постоянная мотивация сотрудников, корпоративная культура и поддерживаемая вовлеченность персонала в деятельность компании
Робин Купер, Роберт Каплан	1988	ABC – Activity Based Costing	Деятельность компании рассматривается в виде процессов или рабочих операций, при которых сумма затрат предприятия определяется на основании затрат соответствующих процессов и операций	Позволяет конструктивно подходить к определению видов деятельности и дальнейших операций по ним	Способствует повышению обоснованности отнесения накладных расходов на конкретный продукт и взаимосвязи получаемой информации с процессом формирования затрат	Требуется значительных изменений в системе бухгалтерского учета и совершенствования систем информационной поддержки, что влечет за собой рост затрат на управление
Дж. Шанк, В. Говиндараджан, К. Друри	Середина XX в.	Value chain	Сущность метода заключается в минимизации затрат при последовательности выпуска продукции	Позволяет оптимизировать структуру организации для целей стратегического менеджмента,	1. Дает формирование учетной информации о вкладе каждого ценного вида деятельности в дос-	<p>1. Имеет гибкую структуру управления.</p> <p>2. Не дает объективной идентификации ценных видов деятель-</p>

				построить цепочку создания стоимости с наименьшими производственными затратами при взаимосвязи всех производственных элементов	тижение конкурентного преимущества. 2. Дает возможность оптимизации затрат на протяжении всей цепочки ценностей	ности и их статуса
--	--	--	--	--	--	--------------------

Отечественные методы управления затратами

Е. Г. Либерман, М. Х. Жебррак	В конце 20-х годов	Нормативный метод	Сущность заключается в проведении предварительного нормирования затрат	Позволяет производить исчисление путем суммирования нормативной себестоимости и выявленных за отчетный период изменений норм и отклонений от норм	Преимущество нормативного метода в том, что он без сложных выборов, дополнительных сводок и промежуточных документов предоставляет все необходимые сведения, вытекающие из самой системы учета, концентрируя внимание на отрицательных моментах	<ol style="list-style-type: none"> 1. При незначительном изменении норм, их учитывают вместе с отклонениями. 2. Не все отклонения документируются, ведется их укрупненный учет без определения причин и виновников. 3. Остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитываются, а все изменения и отклонения списываются на себестоимость. 4. Нормируются лишь прямые затраты, нормативная калькуляция составляется только по ним
А. П. Рудановский, А. М. Галаган, Н. А. Блатов, В. И. Стоцкий		Попроцессный метод	Затраты следуют за продуктом по технологической цепочке	Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса	<ol style="list-style-type: none"> 1. Расчет затрат экономичный и менее трудоемкий. 2. Затраты собираются за период, а не относятся на конкретный заказ. 3. Потоки затрат прослеживаются на бухгалтерских счетах 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Усреднение затрат приводит к погрешности в расчетах. 2. Затруднен контроль над затратами. 3. Запасы незавершенного производства должны оцениваться по степени завершенности
		Попередельный метод	Учет затрат организуется по технологическим переделам	Произведенные затраты группируют и учитывают по агрегатам, если в переделе используют несколько агрегатов, работающих параллельно. Порядок учета по агрегатам определяется отраслевыми инструкциями	Этот метод позволяет определить себестоимость отдельных фаз обработки продукции по цехам, выявить место возникновения и причины отклонений фактической себестоимости продукции от плановой или нормативной	Себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов, предшествующих стадии обработки и затрат последнего передела, одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз

	<p>Позаказный метод</p>	<p>Затраты учитываются по заказам на изготовление одного изделия или небольшой партии одинаковых изделий</p>	<p>Учитывает прямые затраты в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным заказам</p>	<p>Метод дает возможность:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Более точно определить затраты на конкретный заказ и его цену. 2. Оценить эффективность отдельных заказов, выявить наиболее прибыльные заказы как в целом, так и по отдельным операциям в аналогичных заказах. 3. Осуществлять действенный контроль затрат по заказам путем расчета отклонений между плановыми (нормативными) и фактическими данными. 4. Сформировать базу для планирования производственных затрат и отпускных цен по будущим заказам 	<p>Учет и исчисление себестоимости, контроль затрат ведутся по отдельным заказам, что требует значительной детализации и, следовательно, большой счетной работы</p>
--	-------------------------	--	---	---	---

* Составлено автором на основе источников 1–18.

Например, Беляевой Н. С. предложена схема систем калькулирования затрат промышленного предприятия, в которой существующие методы разделяются на калькуляцию себестоимости с полным распределением затрат и калькуляцию себестоимости по переменным затратам (рисунок). Она указывает, что в зарубежных странах при классификации систем учета затрат предприятия за полнотой их включения в состав себестоимости готовой продукции выделяют несколько систем:

- 1) традиционную – систему учета полных затрат, призванную удовлетворять потребности стратегического управления;
- 2) неполных затрат – ориентированную на удовлетворение потребностей оперативного управления.

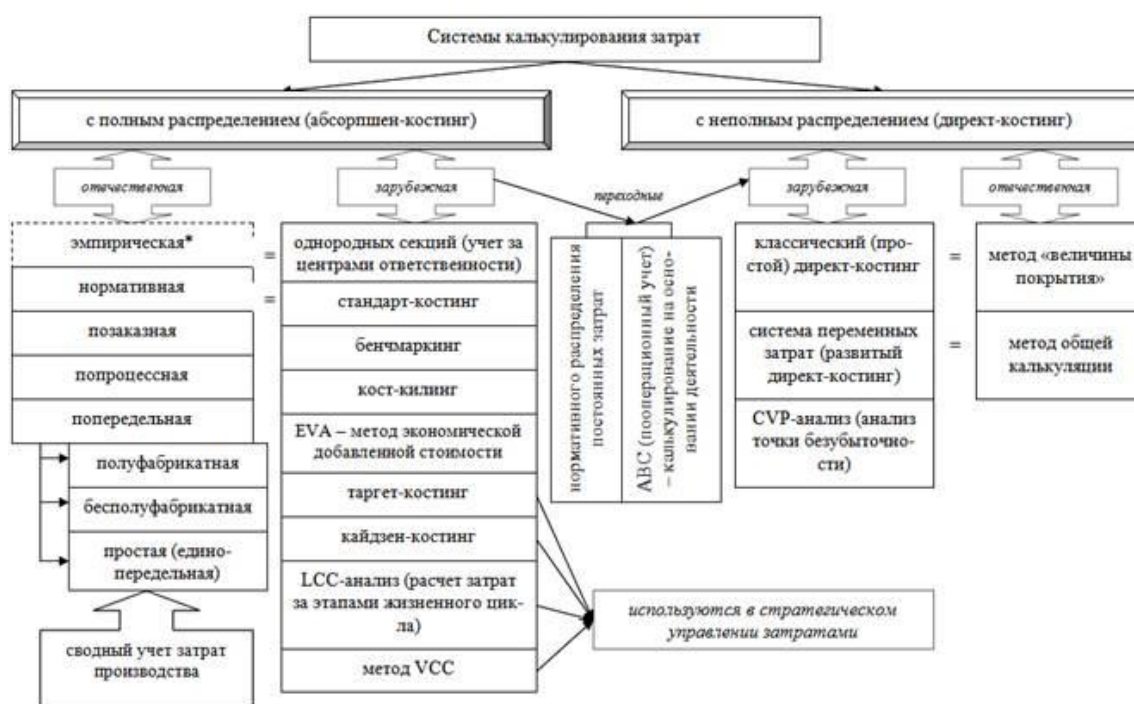


Рис. Взаимосвязь систем учета и калькулирования затрат промышленных предприятий¹

Классификация в большинстве случаев несет в себе некоторую условность. Кроме того, в среде экономистов-практиков периодически встречается мнение, что классификации имеет чисто умозрительный характер, а практическая их ценность весьма сомнительна.

Современная наука не стоит на месте, появляются новые методы и приемы, но основные первоочередные концепции всегда будут объектами изучения. Рассмотренные методы управления затратами многообразны по своему содержанию, различны по своим целям и особенностям применения.

В настоящее время руководители современного предприятия самостоятельно выбирают применительно к своей деятельности методы управления затратами, которые имеют важное значение для полноценного и оптимального управления ими в целях максимизации прибыли.

¹ Беляева Н. С. Взаимосвязь систем учета и калькулирования затрат промышленных предприятий для целей их стратегического управления. – URL: <http://www.jurnal.org/articles/2014/ekon23.html>

Литература

1. Абдукаримов И. Т., Абдукаримова Л. Г. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью // Финансы: планирование, управление, контроль. – 2011. – № 4.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. – М. : Омега-Л, 2011.
3. Владимцев Н. В., Денисова А. С. Формирование системы бюджетирования компании: внутренний регламент и иерархия центров финансовой ответственности // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 6. – С. 47–50.
4. Волошин Д. А. Стратегический управленческий учет как современный информационный метод // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12.
5. Волошин Д. А. Стратегический управленческий учет // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 16.
6. Воронов Ю. П. Бенчмаркинг в конкурентной разведке [Электронный ресурс] // Технологии разведки для бизнеса. – URL: <http://www.it2b.ru/it2b2.view3.page209.html>
7. Гаррисон Д. Ч. «Стандарт-костинг». Система нормативного учета себестоимости. – Л. : Союзоргучет, 1933.
8. Гольдштейн Г. Я. Стратегический менеджмент [Электронный ресурс] : учеб. пособие. – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2003. – URL: <http://www.aup.ru/books/m89>
9. Гомонко Э. А., Тарасова Т. Ф. Управление затратами на предприятии : учебник. – М. : КноРус, 2009.
10. Зайцев Л. Г., Соколова М. И. Стратегический менеджмент : учебник. – М. : Магистр, 2010.
11. Иванов И. Н., Фукова Д. Ю. Конкурентный анализ. Бенчмаркинг // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 22.
12. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управление затратами. – Х. : Фактор, 2007.
13. Котенева Е. Н. и др. Управление затратами предприятия : учеб. пособие для вузов. – М. : Дашков и К, 2009.
14. Лабзунов П. П. Управление ценами и затратами в современной экономике. – М. : Книжный мир, 2013.
15. Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П. Управление затратами на предприятии : учебник для вузов. – 5-е изд. – СПб. : Питер, 2012.
16. Невешкина Е. В., Савонина С. В., Фадеева О. В. Управление затратами и ценообразованием: применение в условиях кризиса : практ. пособие. – М. : Омега-Л, 2011.
17. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия : учеб. пособие для вузов. – М. : ИНФРА, 2009.
18. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) : учеб.-практ. пособие / под ред. проф. Ю. А. Бабаева. – М. : Вузовский учебник, 2009.