

УДК 656.2.003

*О. В. ЛИПАТОВА, канд. экон. наук, доцент
Белорусский государственный университет транспорта*

РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ ПРОЦЕССА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Рассматривается эволюционное развитие процесса управления затратами и становления учетно-аналитических подходов в нем. Приведены этапы развития учета и анализа затрат с момента их объективного возникновения как функции управления до настоящего времени.

Процесс управления затратами в сфере производства и обращения имеет многовековую историю. Уже в средние века на английских мануфактурах были замечены элементы управления затратами в формировавшейся системе финансового учета. Так, в средневековой Англии участники гильдий использовали подробную информацию о стоимости материалов и труда, чтобы удостоверить клиентов в качестве и других достоинствах продукта.

Истоки современного подхода к управлению затратами могут проследиться с возникновения таких управляющих, иерархических предприятий в начале XIX столетия, как, например, арсенал и текстильные фабрики. Эти предприятия имели законченный многоэтапный промышленный процесс в пределах единой организации и им требовалась информация для оценки эффективности внутренних промышленных процессов, которые могли быть измерены как продукты, перемещенные непосредственно с одного передела производства на другой. В это время стал формироваться прототип современного управленческого учета, в рамках которого обобщалась информация, необходимая для оценки внутренних процессов и их эффективности.

Самым большим толчком для появления управленческого учета послужило возникновение и бурный рост железных дорог в середине XIX столетия. Железные дороги были самой большой и сложной из всех организаций, которые создавались человеком до этого, с операциями по координации в пределах обширных географических расстояний. Прогрессивные железнодорожные менеджеры разработали методы, чтобы оперировать финансовыми сделками, требующимися для их масштабных операций. Новые оценочные показатели (например, стоимость за валовую миллю-тонну, стоимость за

милю-пассажира и коэффициент использования подвижного состава) были разработаны, чтобы помочь менеджерам оценивать эффективность процессов деятельности.

Многие прогрессивные идеи, разработанные железнодорожными менеджерами, впоследствии были приняты и расширены менеджерами компаний в сталелитейной промышленности. Так, Эндрю Карнеги был известен своей одержимостью в знании издержек и в попытке непрерывно улучшать уровень и структуру затрат по сравнению с конкурентами. Им впервые была использована для управления оперативная информация о затратах, ставшая впоследствии первичным инструментом управления. В это же время появляется система документов и схема их движения в рамках формирования информации в управленческом учете. Таким образом, можно сказать, что на ранних стадиях развития процесса управления затратами основная цель состояла в своевременном отражении стоимости израсходованных затрат на производство для оценки эффективности производства.

Позже наряду с фактами отражения величины израсходованных ресурсов возникла необходимость в сравнении произведенных расходов с определенными их нормами, стандартами с целью оптимизации их величины. В это время основной упор делался на стандарты, оценивающие количество и качество рабочей силы и материала, которые должны использоваться при идеальных условиях производства, для того чтобы впоследствии дать им оценку в сравнении с затратами, фактически понесенными.

Система учета затрат до появления предприятий с широким ассортиментом выпускаемой продукции сосредоточилась непосредственно на измерении труда и основных материалов, которые легко могли быть отнесены на продукцию. Хотя затраты капитала существовали во всех организациях, узкая специализация ранних производственных корпораций создавала предпосылку, чтобы косвенные затраты на продукцию распределялись пропорционально прямым, что позволяло легко получить итоговые оценки затрат на единицу продукции.

Позже на крупномасштабных предприятиях с большим разнообразием изделий (машиностроительные предприятия), имеющих относительно высокие косвенные затраты, возникла необходимость в создании инструментов распределения их на конечный продукт. В это время формируются интересные идеи относительно попытки более точного распределения косвенных затрат на индивидуальные изделия. Однако в начале столетия они не были востребованы.

Дальнейшее совершенствование процессов управления затратами произошло в начале первого десятилетия XX столетия, чтобы поддержать рост деятельности разнообразных корпораций, созданных на основе ранее самостоятельных предприятий. Менеджеры этих компаний стояли перед проблемами координации разнообразных действий вертикального производства и организации маркетинга с целью наиболее выгодного распределения капитала в

различных сферах деятельности. Это было более сложной задачей, чем действия, направленные на эффективное изготовление отдельного типа изделия.

Следующие 60 лет, с 1925 до 1985 г., не были производительными в развитии процесса управления затратами. Это связано с падением спроса на информацию по себестоимости продукции для финансовых отчетов. Сохранилось разделение финансового и управленческого учета только в компаниях, расположенных в странах с немецкой диалектикой.

В течение 1980-х гг. зарубежные компании повторно обнаружили необходимость использовать и развивать направления управленческого учета для создания конкурентного преимущества своих организаций. В новой обстановке многие компании нашли, что их традиционные методы учета издержек тормозили внедрение новых процессов производства и технологий. Например, нормы индивидуальной эффективности использования рабочего времени были поняты и применялись на практике, вместе с тем зачастую существующая оценка машин и механизмов находилась в противоречии с конечными целями фирмы по улучшению качества, увеличению производительности и уменьшению уровня запасов. Сегодняшние системы управленческого учета должны быть разработаны так, чтобы поддерживать эти тенденции, а не тормозить.

Основные этапы становления процесса управления затратами, их цели и достижения представлены в таблице 1.

Т а б л и ц а 1 – Эволюция процесса управления затратами

Этап	Цель этапа развития	Достижения
1-й – начало XIX века	Своевременное отражение стоимости израсходованных затрат для оценки эффективности производства	Формирование системы документов и схемы их движения в процессе формирования управленческой информации – появление прототипа современного управленческого учета
2-й – середина XIX века	Оптимизация величины произведенных затрат	Разработка стандартов оценки количества и качества рабочей силы и материалов, которые соответствуют идеальным условиям производства, начало формирования системы стандарт-кост
3-й – конец XIX – начало XX века	Эффективное изготовление отдельного типа изделия	Разработка первых методик распределения косвенных затрат на индивидуальные изделия
4-й – начало XX века	Выгодное распределение капитала в различных сферах деятельности	Координация действий производства и организации маркетинга

Окончание таблицы 1

Этап	Цель этапа развития	Достижения
5-й – 1925–1985 гг.	Развитие финансового учета	Снижение роли управленческого учета, разделение финансового и управленческого учета сохранилось только в странах с немецкой диалектикой
6-й – 1980-е гг.	Развитие управленческого учета для создания конкурентных преимуществ предприятий	Возрождение роли управленческого учета и использование его в процессе производства и реализации продукции
7-й – конец XX – начало XXI века	Максимизация прибыли и оптимизация затрат при ограниченности используемых ресурсов, вовлекаемых в производство	Широкое использование новых методов учета затрат

Методологическим вопросам процесса управления затратами (практике калькулирования себестоимости продукции, планированию и анализу затрат) уделялось большое внимание, в частности, крупными учеными в этой области, такими как В. А. Бунимович, Л. М. Кантор, Е. М. Карлик и др. Лауреат Нобелевской премии В. В. Леонтьев признавал значимость работ, выполненных в этой области, и рекомендовал использовать их в период перехода к рынку, однако его голос не был услышан.

Некоторое время в нашей стране уделялось мало внимания этой проблеме, ибо правила игры, сложившиеся на внутреннем рынке, позволяли получать фантастическую по западным стандартам прибыль за счет факторов, не имеющих никакого отношения к оптимизации ограниченных ресурсов, вовлекаемых в производство. Однако времена получения легкой прибыли прошли, поэтому знания, позволяющие управлять затратами на уровне фирмы и решать другие не менее важные задачи, сейчас стали востребованы.

В этих условиях особую актуальность приобретает проблема совершенствования системы управления затратами и, в первую очередь, учета и анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Перед учетом затрат на производство появляются две глобальные проблемы: *первая* – переориентировать отечественную теорию и накопленный в этой области практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятия в новых условиях хозяйствования, и *вторая* – создание новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов и принятие на этой основе управленческих решений.

Отечественная методология учета затрат и калькулирования себестоимости продукции формировалась исторически на базе теоретического и прак-

тического опыта ведущих экономистов XIX и XX веков. Подходы к учету затрат и калькулированию себестоимости менялись в зависимости от этапа развития экономических отношений, преобладавших в обществе в соответствующий период времени. В развитии теории и практики учета затрат и калькулирования себестоимости можно выделить три основных этапа (рисунок 1).



Рисунок 1 – Этапы развития учета затрат и калькулирования себестоимости

Каждому этапу развития соответствовали свои задачи учета, и каждый этап выдвигал новые задачи на перспективу.

Период массового производства 1820–1930 гг. – в это время сильное развитие получило предпринимательство как основа организации и функционирования производства (в капиталистических странах), повышается роль бухгалтерского учета в управлении предприятием.

В этот период в течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом. Недостаток этого метода состоял в том, что, давая итоговую сумму затрат за тот или иной период, он

не показывал их структуру и, следовательно, не позволял определить, какие затраты могут быть снижены и на каких участках производства. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основному производству, вспомогательным производствам, общепроизводственным, общехозяйственным расходам и т. п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

Современные западные исследователи связывают со второй половиной XIX в. возникновение теории учета затрат. В этот период в 1887 г. было опубликовано первое издание теоретического труда англичан Джона Магнера Фелса и Эмиля Гарке «Производственные счета: принципы и практика их ведения». Работа Фелса и Гарке ответила на многие вопросы, но, в сущности, это были теоретические ответы. Однако уже в 1889 г. эти ответы нашли свое практическое отражение в первой системе сравнения фактических затрат с нормированными. Эту систему создал присяжный бухгалтер Джордж Пеплер Нортон.

Книга Джорджа Пеплера Нортон, впервые изданная в январе 1889 г., в учете затрат на производство не только детально рассматривала регистры финансового учета, но и фабричные и складские регистры. Она рассказывала о практическом применении метода «Счетов по отделам», на которых фактические затраты по каждому участку производства или производственному процессу сравнивались с затратами по этому процессу, принятыми за норму. Можно сказать, происходило нормирование производственных процессов, что давало возможность определить эффективность каждого из них.

Учет затрат по единой схеме двойной записи закрепил затраты за соответствующими участками хозяйственной деятельности, что позволило Джону Манну в 1891 г. классифицировать условно-постоянные, или накладные расходы, на расходы, связанные с закупкой сырья, реализацией готовых изделий, непосредственно с процессом производства. Выявление накладных расходов, связанных с покупкой сырья и реализацией готовой продукции, позволило в дальнейшем исключить их из нормирования и сосредоточиться только на затратах, связанных с производством, а следовательно, более достоверно определять результат производства, не искаженный никакими непроизводственными накладными расходами.

Таким образом, можно сказать, что на этом этапе развития основная цель в области учета затрат состояла в том, чтобы максимально полно и точно учесть все затраты, связанные с процессом производства, и изучить характер этих затрат в зависимости от природы их возникновения.

Период массового потребления 1930–1960 гг. прежде всего характеризуется тем, что перед предприятиями возникли новые задачи, продиктованные рынком и потребностями потребителей. Во главу угла ставится не обеспечение производства, а организация сбыта. Потребители начинают отдавать предпочтение модифицированной, унифицированной продукции.

Перед предприятиями возникла проблема оптимизации всей системы функционирования, решение которой в условиях жесткой конкуренции позволило бы снижать себестоимость продукции и повышать ее надежность. В учетной практике укрепляется принцип «различной себестоимости для различных целей», что приводит к возникновению и развитию основных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. При этом акцент в управлении затратами был перенесен со сферы производства в сферу потребления, и главной задачей стало формирование экономически обоснованной конкурентоспособной цены, которая покрывала бы затраты на производство продукции и обеспечила определенную прибыль предприятию. На первый план в учетном процессе была выдвинута задача калькулирования себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг).

В постиндустриальный период, начавшийся в 1960–70-е годы, основные рынки сбыта поделены корпорациями, отработаны и налажены технологии сбыта. Быстро насыщается спрос населения на большинство товаров и услуг. Управленческие задачи усложняются в связи с производственными кризисами, а с 1980-х годов – с финансовыми кризисами.

В середине 70-х годов XX века такие системы управления, как долгосрочное и стратегическое планирование, управление посредством выбора стратегических позиций, основанные на принципе предвосхищения новых задач путем разработки стратегии, оказались непригодными для реагирования на события, которые частично предсказуемы, однако выходят на поверхность слишком быстро, чтобы можно было заранее подготовить решение. Чтобы справиться с быстро изменяющимися условиями функционирования, вырабатывается новый принцип своевременности решения проблем. В это время развитие теории и практики управления затратами привело к формированию контроллинга как целостной системы управления предприятием.

Контроллинг – это система управления экономикой предприятия, ориентированная на выполнение оперативных и стратегических целей и достижение заданных результатов, объединяющая информационное обеспечение, планирование, контроль и анализ.

Одним из основных положений контроллинга является концепция так называемой неполной (усеченной) себестоимости, базирующаяся на методе директ-костинг, предполагающем группировку затрат в зависимости от их связи с объемами производства и реализации. Этот метод определяет себестоимость продукции только по сумме прямых затрат (тех затрат, которые можно непосредственно отнести на конкретные изделия), остальные затраты сопоставляются с суммой покрытия – разностью цены реализации и производственной себестоимости. Такой подход, в отличие от традиционного, позволяет детально проанализировать «степень участия» каждой единицы реализованной продукции в формировании общего финансового результата. Кроме того, появляется возможность анализа общих затрат, уменьшающих суммы покрытия, что позволяет определить их оптимальную структуру.

Основной целью учета затрат на данном этапе можно назвать совершенствование существующих методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с учетом запросов потребителей и эволюционным развитием экономической мысли. Для достижения поставленной цели возникают методы учета затрат, позволяющие осуществлять не только учетные функции процесса управления, но и функции контроля, планирования и анализа с целью оптимизации величины затрат и повышения эффективности хозяйствования. Следовательно, в постиндустриальный период основная цель учета затрат состояла в определении экономически обоснованной себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) путем совершенствования существующих методов учета затрат согласно запросам потребителей.

Таким образом, в процессе эволюции учет затрат окончательно сосредоточился не на конечном продукте производства, а непосредственно на производственном процессе. Объектом учета затрат стали выступать не только отдельные изделия или их группы, а и производственные участки – центры ответственности. Управление затратами стало основным направлением в процессе их оптимизации, опираясь на учет затрат, их планирование, анализ и калькулирование себестоимости.

Теория и методология анализа затрат также складывались постепенно, проходя сложные, противоречивые этапы развития. В истории экономического анализа можно выделить несколько иные эволюционные периоды, чем в эволюционном развитии учета затрат: период царской России, послереволюционный, послевоенный периоды и период перехода к рыночным отношениям. Этапы становления анализа затрат и основные цели, поставленные перед ним на каждом из этапов, представлены в таблице 2.

В период царской России не ощущалась необходимость в глубоких аналитических исследованиях, в обобщении тех или иных хозяйственных процессов и явлений. Анализ хозяйственной деятельности частнокапиталистических предприятий и их монопольных объединений сводился преимущественно к анализу ликвидности баланса, к оценке статей актива и пассива. Однако в государственном секторе царской России уже формировались внутренние методики анализа доходов, расходов и прибыли, являвшиеся достоянием государственных монополий и направленные исключительно на максимизацию прибыли.

Т а б л и ц а 2 – Эволюция анализа затрат

Этап	Цель анализа
1-й – царская Россия	Формирование внутренних методик анализа расходов, являвшихся достоянием государственных монополий и направленных исключительно на максимизацию прибыли
2-й – послереволюционный период	Определение норм расхода сырья, топлива, материалов и изменение этих норм. Сопоставление фактической себестоимости продукции с плановой и выявление расхождений отчетной калькуляции со сметной

Окончание таблицы 2

Этап	Цель анализа
3-й – послевоенный период	Формирование методик анализа затрат в отраслевом направлении как части комплексного анализа. Использование в аналитических исследованиях в области затрат принципа – больше высококачественной продукции с наименьшими затратами
4-й – период перехода к рыночным отношениям	Тщательный анализ затрат живого и овеществленного труда, их контроль и анализ себестоимости в процессе производства и реализации продукции с целью удовлетворения потребностей с учетом возникающих трудностей с наименьшим риском и максимальной прибылью
5-й – период рыночной экономики	Формирование методик анализа затрат, направленных на оптимизацию их уровня и формирования конкурентных преимуществ на рынке. Использование методики маржинального анализа обоснования управленческих решений и методик стратегического управленческого анализа

Специальной литературы, посвященной экономическому анализу, в дореволюционной России не издавалось. Несколько статей по вопросам анализа баланса, счета прибылей и убытков было опубликовано в журнале «Счетоводство». Их ценность состояла в том, что авторы разоблачили распространенную тогда нарочитую неясность балансов как форму вуалирования и сокрытия. Некоторое значение для становления анализа имели краткие инструкции коммерческих банков о проверке кредитоспособностей своей клиентуры.

Резкие изменения в политике, экономике, управленческих структурах, анализе и контроле произошли после октября 1917 г. Деятельность всех промышленных, торговых, банковских, кооперативных и других предприятий была поставлена тогда под рабочий контроль. В этот период перед анализом ставились задачи, связанные с сохранностью средств производства, имущественных и денежных ценностей, бережным их расходом на нужды народного хозяйства и фронта. В аналитических исследованиях был выдвинут ряд требований, звучных тем, какие предъявляются к анализу в настоящее время: важность определения норм расхода сырья, топлива, материалов и изменений этих норм, сопоставления фактической себестоимости продукции с плановой и выявления «расхождений отчетной калькуляции со сметной».

В этот период одно из центральных мест в области анализа отводится анализу себестоимости, так как рациональное использование в производственном процессе живого и овеществленного труда, выделяемых Госбанком кредитов наилучшим образом отвечало насущным задачам исторического момента.

В 1931–1935 гг. появилась серия монографических работ, посвященных анализу себестоимости. Наиболее заметными из них были «Основы экономического анализа себестоимости в промпредприятии» Н. Е. Колосова, его же «Методика техно-экономического анализа себестоимости в машиностро-

ении», «Анализ калькуляции в производстве» Б. Н. Мокшанцева, «Принципы организации анализа себестоимости» М. Х. Жебрака.

В послевоенные годы экономический анализ как отрасль знаний получил достаточно широкое развитие в отраслевом направлении. Более того, сложный комплекс условий и причин, определяющих хозяйственную деятельность предприятий различного производственного профиля, органическое сочетание факторов технологического, организационного и экономического характера обусловили появление комплексного технико-экономического анализа.

Значение работ по экономическому анализу себестоимости промышленной продукции, выпущенных перед войной, существенно повысилось. Всеобщий принцип «больше высококачественной продукции с наименьшими затратами» приобрел в военное время особое значение. Без систематического контроля и анализа хозяйственной деятельности в полной мере соблюсти этот основополагающий принцип было невозможно.

Различные издательства того времени выпускали в свет специальные работы по экономическому анализу. К ним относятся: «Проверка выполнения производственного плана промышленного предприятия» (1944 г.) И. Ганнопольского, «Некоторые вопросы анализа оборотных средств промышленного предприятия» (1942 г.) И. А. Шоломовича, «Хозяйственнику о бухгалтерском учете и анализе баланса промышленного предприятия» (1941 г.) А. И. Сумцова, «Что должен знать хозяйственник о бухгалтерии и анализе баланса» (1943 г.) Н. Р. Вейдмана и др. В каждой из этих работ одно из ведущих мест было отведено анализу затрат и себестоимости продукции.

Переход к мирному строительству, достижение довоенного уровня и дальнейшее развитие народного хозяйства, большее внимание к экономической стороне дела – всё это самым положительным образом сказалось на аналитических исследованиях. Вначале перед экономическим анализом стояли эпизодические задачи, связанные с оценкой материального ущерба, причиненного народному хозяйству военными действиями. Однако позже отмечается дальнейшее развитие экономического анализа в области затрат, направленного на углубление анализа деятельности внутренних подразделений предприятий. В этот период анализ затрат становится неотъемлемой частью комплексного анализа хозяйственной деятельности предприятий всех отраслей экономики.

В период перехода к рыночным отношениям возникает настоятельная необходимость приведения в соответствие всех элементов формирующейся системы управления с адекватными ей методами хозяйствования. Особенностью анализа хозяйственной деятельности при этом является существенное изменение его задач и функций, что влечет за собой изменение его методологии и методики. С ориентацией производственной, посреднической и других видов деятельности на требования как внутреннего, так и внешнего рынков возникают совершенно новые, нетрадиционные для нашей хозяйственной практики задачи, реализуемые в рамках маркетинговой деятельности предприятия.

Рыночная экономика характеризуется динамичностью ситуаций как коммерческой деятельности предприятия, так и его внешней среды. В этих условиях наибольшее значение при анализе затрат приобретает направление, связанное с минимизацией их уровня при удовлетворении возрастающих потребностей общества и максимизации прибыли. Особой задачей при этом является исследование коммерческого риска. Затратный метод, существовавший ранее, административно-командное управление, широко распространенная практика дотирования убыточных предприятий заменяются гибкой коммерческой системой со значительным коммерческим риском.

Преодолеть возникающие трудности с наименьшим риском можно при условии организации тщательного анализа затрат живого и овеществленного труда, регулярного учета, контроля и анализа себестоимости в процессе производства и реализации продукции (промышленного и потребительского назначения). Реализацию поставленных задач решает в определенной степени появление в практике анализа управленческого анализа затрат.

Таким образом, можно сказать, что процесс управления затратами как составная часть механизма управления, оказывающая наибольшее воздействие на экономическую эффективность хозяйствующего субъекта, представляет собой сложную цепь взаимодействия и взаимосвязей основных ее элементов, наиболее значимыми из которых являются учет и анализ.

Эффективность функционирования всей системы учета и последующего анализа выражается в способности обеспечить получение информации, адекватной реальной хозяйственной действительности. Этот эффект зависит от инструментально-методического аппарата, соответствующего каждому из этапов эволюционного развития системы управления затратами и ее учетно-аналитических подходов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Гизатуллина, В. Г. Управление затратами на железнодорожном транспорте : [монография] / В. Г. Гизатуллина, О. В. Липатова. – Гомель : БелГУТ, 2008. – 352 с.

*O. LIPATOVA, PhD, Associate Professor
Belarusian State University of Transport*

THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL APPROACHES OF COST CONTROL

Discusses the evolutionary development process of cost management and formation of accounting and analytical approaches in it. The stages of development of accounting and cost analysis since their objective occurrence as a function of management to date.

Получено 12.02.2017