

A close-up photograph of a person's hands holding a white tablet. The person is wearing a dark suit jacket, a white shirt, and a dark tie. The tablet screen is black with the words "COST CONTROL" written in large, bold, white, sans-serif capital letters. The background is dark and out of focus. There are faint, repeating watermarks of the word "depositphotos" across the image.

**COST  
CONTROL**

- Современные западные исследователи связывают возникновение теории управления затратами со второй половиной XIX века, когда в 1887 году было опубликовано первое издание теоретического труда англичан Джона Матера Фелса (1858—1925) и Эмиля Гарке (1858—1930) "Производственные счета: принципы и практика их ведения". Данная работа выдержала шесть переизданий и снискала на рубеже веков наибольшую популярность среди изданий на данную тему.



- Первоначально и в течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом, то есть в едином бухгалтерском регистре с начала отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от участков их потребления и целевого назначения. 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

Подход к управлению затратами, предложенный Фелсом и Гарке, предполагал создание системы, призванной повысить информативность данных о затраченных средствах и усилить контроль за их использованием. Основное нововведение заключалось в том, что все затраты делились на фиксированные (сейчас их принято называть постоянными) и переменные. При этом считалось, что изменение фиксированных затрат не зависит напрямую от различных хозяйственных операций или объема произведенной продукции. Это привело к мысли, что увеличить объем производства можно при расходе меньших ресурсов, чем считалось ранее, так как условно-постоянные затраты увеличиваются неравномерно. Выделение из общей массы затрат условно-переменных во многом определило возможность их нормировать, устанавливая норму использования ресурсов на определенный объем готовых изделий. Кроме того, была установлена более точная связь между затратами на производство готового изделия и его себестоимостью, что дало возможность сформировать в будущем систему "Стандарт-кост". Работа Фелса и Гарке ответила на многие вопросы, но, в сущности, это были теоретические ответы. Вместе с тем уже в 1889 году эти ответы нашли свое практическое отражение в первой системе сравнения фактических затрат с нормированными. Эту систему создал присяжный бухгалтер Джордж Пеплер Нортон (1858—1939). Она рассказывала о практическом применении метода "Счета по отделам" ("Departmental Accounts"), на которых фактические затраты по каждому участку производства или производственному процессу сравнивались с затратами по этому процессу, принятыми за норму. В то время существовали цены на каждый производственный процесс по отраслям промышленности, в основном известные как "Каунтри Прайсес" ("Country Prices"), то есть цены, по которым работу выполняли фирмы — производители продукции. Нортон принял эти цены за норму. Вследствие того, что производственные процессы нормировались, это давало возможность определить эффективность каждого процесса, то есть, укладывается ли он в норму. Кроме того, нормирование по участкам производства давало возможность определить эффективность каждого участка.

# Второй этап развития





- Следующим этапом развития теории управления затратами явилась классификация Джоном Манном (1863—1955) в 1891 году условно-постоянных или накладных расходов, то есть расходов, которые не могут быть непосредственно отнесены на единицу продукции, на расходы, связанные с закупкой сырья; реализацией готовых изделий; непосредственно с процессом производства. Таким образом, 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.
- Дальнейшим шагом в развитии теории управления затратами стали идеи Александра Гамильтона Черча (1866—1936) по учету рабочего и машинного времени, изложенные в работе "Адекватное распределение производственных расходов". Он предложил разделить производственный участок на несколько производственных центров в зависимости от того, применяют ли они сложное или простое оборудование или не применяют его вовсе, и распределять накладные расходы между ними на основе отработанных ими машино-часов. Этот метод связан с непосредственной зависимостью величины машино-часов с производительностью, а последней — с объемом выпускаемой продукции.
-



Одной из важнейших задач дальнейшей работы в области управления затратами стал поиск ответа на вопрос: в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы, то есть определение себестоимости и создание практически применимых систем планирования затрат и оперативного контроля за выпуском продукции. Но если следовать концепции "Директ-костинг", необходимость распределения накладных расходов исчезает. Считается, что родоначальником данной концепции является Джонатан Харрисон, а появилась она в 1936 году в США, хотя еще в начале века немецким ученым Шмаленбахом были введены термины *Teilkostenrechnung* (учет частичных затрат) и *Grenzkostenrechnung* (учет граничных затрат). Поэтому первенство американцев в этой области, вообще говоря, спорно. Другое дело, что они смогли привязать передовые идеи немецких экономистов к реальной хозяйственной жизни. Сущность "Директ-костинг" состоит в том, что в основу себестоимости закладываются только условно-переменные издержки. Косвенные расходы исключаются из себестоимости, так как, по мнению сторонников этого метода, они вызваны не столько непосредственно процессом производства, сколько течением времени. Это утверждение вызвало шок, и долгое время не имело широкого распространения. Только в 1953 году Национальная ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода и "Директ-костинг" становится преобладающим методом в управлении затратами.



- С эволюцией теории управления затратами становится очевиден тот факт, что для предприятия важна не столько себестоимость продукции, точное и полное определение которой и сегодня остается загадкой для бухгалтера и менеджера, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Решением этой задачи стало появление в начале XX века в США, а затем и в Европе системы сравнения фактических затрат с нормированными "Стандарт-кост", созданной Гаррингтоном Эмерсоном и Чартером Гаррисоном.
- В результате сотрудничества Эммерсона и Гаррисона была создана система, основной целью которой являлось определение эффективности работы предприятия и устранение неэффективности путем сравнения фактических затрат с нормированными. При этом данная система, по их мнению, призвана не только фиксировать события прошлого, но и ставить задачи на будущее, помогать осуществлять эти задачи. Поэтому "Стандарт-кост" явилась первой управленческой системой, в которой в качестве первоочередной функции ставится именно контроль и регулирование затрат, а не их учет.



# Заключение

- Если первоначально "Стандарт-кост" был задуман как инструмент, выявляющий неиспользованные резервы без связи с конкретными исполнителями, то в дальнейшем возникла идея использовать отклонения для оценки работы тех или иных администраторов. Это привело к формированию Джоном А. Хиггинсом в 1952 году концепции центров ответственности, то есть степени ответственности определенных лиц за финансовые результаты своей работы. Его работа "Учет по центрам ответственности" - определенное учение, направленное на научную организацию поведения администраторов. Ее цель не столько контроль, сколько помощь администраторам в организации самоконтроля, ибо предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии.
- Органическим развитием "Стандарт-кост" и методов учета по центрам ответственности стало появление метода "JIT" - "Just-in-time" (точно во время), описанного и пропагандируемого авторами Р. А. Хауэллом и С. Р. Соуси. Хотя до этого аналогичная система под названием "канбан" была внедрена и успешно применялась на японских предприятиях. В отличие от традиционных аналитических приемов анализа, связанных с коэффициентом использования рабочего времени, оборудования, производительности труда, здесь в основу положены проценты отклонений от графика работ и стандартов (норм).
- Современные тенденции в области управления затратами характеризуются активным внедрением новых методов по управлению накладными расходами. Это объясняется тем, что в последние годы доля данного элемента в структуре общих затрат стремительно увеличивается. К наиболее перспективным методам управления накладными расходами можно отнести построенный на базе учета затрат по функциям функционально-стоимостной анализ, бюджетирование на нулевом базисе, формирование целевых расходов организации. Особое внимание прогрессивные западные компании начали уделять стратегическому управлению затратами.
-

Спасибо за внимание!

