

УДК 338.585

ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

А.В. КЛЕЙМАН,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и финансов
E-mail: Kleyman@yandex.ru

Н.В. ЧЕРНЯВСКАЯ,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и финансов
E-mail: comfort_68@mail.ru
Челябинский государственный университет

В связи с необходимостью поиска путей повышения эффективности экономической деятельности в современных условиях особую актуальность приобретает исследование как теоретических вопросов управления затратами предприятий, так и выбор эффективных методов управления с учетом отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта. В статье представлены проблемы управления затратами промышленных предприятий Российской Федерации. Для достижения данной цели были поставлены следующие задачи: уточнить сущность понятий «затраты» и «управление затратами»; определить актуальные проблемы управления затратами на промышленных предприятиях; разработать рекомендации, направленные на решение выявленных проблем управления затратами.

С помощью сравнительного анализа определены основные подходы к толкованию понятий «затраты» и «управление затратами», представленные в современных публикациях. На основе изучения практического опыта российских промышленных предприятий определены наиболее актуальные проблемы управления затратами, разработаны предложения по решению выявленных проблем на основе внедрения ABC-метода.

В статье предложены авторские определения понятий «затраты» и «управление затратами», выявлены наиболее значимые, по мнению авторов, проблемы управления затратами, предложены мероприятия, направленные на решение выявленных проблем. Предложенные авторами определения понятий позволяют получить более точное представление о затратах как об объекте управления, а также о содержании деятельности по управлению

затратами. Способы решения проблем управления затратами промышленных предприятий на основе внедрения системного подхода к управлению затратами, уточнения критериев классификации затрат, более точного определения себестоимости продукции с помощью ABC-метода могут быть использованы в практической деятельности предприятий, руководство которых заинтересовано в повышении эффективности за счет внутренних резервов.

Ключевые слова: *затраты, управление затратами, промышленные предприятия, классификация затрат, распределение косвенных затрат*

Состояние развития промышленных предприятий выступает одним из ключевых факторов развития экономики страны. В свою очередь эффективность деятельности предприятия, конкурентоспособность в условиях рынка в значительной степени определяются тем, насколько рационально осуществляется управление затратами как один из способов, позволяющих добиться роста результатов деятельности. Данный процесс не сводится только к снижению затрат, он охватывает все этапы управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия и носит системный характер. Кроме того, информация о затратах является основой для принятия большого числа управленческих решений, связанных с выбором ассортимента производимой продукции, ценовой политики, распределением имеющихся ресурсов.

Результаты управления, целесообразность и эффективность управленческих решений в значительной мере определяются точностью информации о величине и структуре затрат. В то же время следует отметить, что на многих промышленных предприятиях управление затратами носит бессистемный и фрагментарный характер, руководство не обладает полной и достоверной информацией о затратах, что затрудняет принятие обоснованных и эффективных управленческих решений, отрицательно сказывается на результатах всей деятельности предприятия. В связи с тем, что существенное влияние на общий уровень затрат оказывают косвенные затраты, следует уделять особое внимание причинам их возникновения и способам отнесения на себестоимость. В этой связи процессный подход в управлении затратами становится все более востребованным.

В настоящее время сложилось довольно много подходов к толкованию понятия «затраты», обоснования их состава, объяснения их взаимосвязи с себестоимостью, издержками и расходами. Очевидно, что от того, насколько точно и правильно трактуется данная дефиниция, зависят результаты процесса управления затратами.

Обобщение современных российских публикаций, посвященных исследованию сущности затрат как объекта управления, позволило сгруппировать их следующим образом. Ряд авторов рассматривают понятия «затраты» и «расходы» как синонимы.

Так, по мнению Ф.Я. Леготина, затраты – это расходы, связанные с созданием или приобретением материальных, нематериальных активов и иного имущества и прав для ведения предпринимательской деятельности [13, с. 59].

В Современном экономическом словаре под редакцией Б.А. Райзберга, Л.Ш. Лозовского, Е.Б. Стародубцевой приведено следующее определение: «Затраты – это совокупные расходы на реальные товары и услуги, выраженные в денежной форме, на производство, обращение и сбыт продукции»¹.

С точки зрения М.Г. Лапусты и П.С. Никольского, затраты – это расход материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов в стоимостном выражении для обеспечения процесса расширенного воспроизводства².

¹ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. 2-е изд., испр. М.: Инфра-М, 2012. С. 128.

² Современный финансово-кредитный словарь / под общ. ред. М.Г. Лапусты, П.С. Никольского. 2-е изд., доп. М.: Инфра-М, 2013. С. 151.

По мнению авторов, нельзя согласиться с подобной точкой зрения, поскольку затраты отличаются от расходов тем, что не все затраты, понесенные хозяйствующим субъектом, будут трансформированы в расходы. Расходы – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества³.

Формирование такого показателя, как «расходы», необходимо для определения финансового результата (расходы должны быть соотнесены с доходами, получаемыми в результате деятельности предприятия). Следовательно, к расходам можно отнести только те затраты, которые связаны с созданием реализованной продукции либо иной деятельностью, осуществление которой позволило получить доходы. Если же затраты осуществлялись, но к получению дохода не привели, то такие затраты нельзя отнести к расходам.

Следующий подход к толкованию сущности затрат, который выделен в ходе исследования, строится на их идентичности с издержками.

М.А. Вахрушина предлагает рассматривать затраты как «издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг» [5]. Аналогичных взглядов придерживаются В.Б. Ивашкевич [23, с. 35], А.А. Ковалевич⁴ и другие авторы. Такая трактовка требует уточнения, поскольку издержки – денежное выражение ценности экономических ресурсов, затрачиваемых при совершении экономическим субъектом каких-либо действий⁵.

На взгляд авторов, термин «издержки» следует рассматривать как более общее абстрактное понятие, чем «затраты», позволяющее отразить любое потребление экономических ресурсов, которое не всегда поддается стоимостной оценке и включению в состав затрат предприятия. Например, понятия «невяные издержки» и «внешние издержки» позволяют объяснить особенности деятельности фирмы с позиции экономической теории, но в практической деятельности предприятий они не учитываются.

³ ПБУ 10/99 «Расходы организации» от 06.05.1999 № 33н (ред. от 27.04.2012).

⁴ Ковалевич А. А. Управление формированием затрат на производство продукции // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. 2010. № 4–6. С. 234.

⁵ Экономическая энциклопедия / под ред. академика Л.И. Абалкина. М.: Экономика, 1999. С. 215.

Следующий подход основан на представлении о затратах как о ресурсах, используемых в деятельности хозяйствующего субъекта. По мнению Т.Ф. Тарасовой, затраты представляют собой часть совокупных ресурсов, выраженных в денежном измерении и использованных в течение определенного периода времени для осуществления хозяйственной деятельности⁶.

Согласно точке зрения Л.В. Шалаевой, затраты представляют собой совокупность экономических ресурсов хозяйствующего субъекта, сформированных, а также трансформированных в процессе деятельности организации и представленных в виде активов организации [23, с. 35]. Авторы, придерживающиеся такой точки зрения, по мнению авторов, точнее раскрывают содержание затрат, поскольку указывают на их тесную взаимосвязь с ресурсами, используемыми хозяйствующими субъектами для достижения определенных целей. Однако следует согласиться с тем, что затраты, скорее, отражают процесс вовлечения и потребления экономических ресурсов, а также последующую их стоимостную оценку. Таким образом, полное отождествление затрат и ресурсов приводит к искажению сути данных понятий.

Еще одним подходом к толкованию сущности затрат является их определение как стоимостной оценки ресурсов, использованных в производственной деятельности хозяйствующего субъекта. По мнению В.Г. Лебедева, Т.Г. Дроздовой и В.П. Кустарева, затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов за определенный период, использованных на производство и сбыт продукции, и трансформируются в полную себестоимость товаров, работ и услуг [22, с. 11]. Согласно точке зрения Т.П. Карповой, следует рассматривать затраты как стоимостное выражение израсходованных или предполагаемых к расходу ресурсов, обусловленных особенностями технологии производства вырабатываемой и реализуемой продукции, выполняемых работ и услуг, включая обязательные отчисления за определенный или на определенный период времени [8, с. 52]. По мнению А. Мицкевича, затраты – это денежное измерение всех ресурсов, затраченных для достижения поставленных целей [17, с. 6]. Между тем А.А. Бжассо рассматривает затраты как ресурсы, израсходованные на конкретные цели, в стоимостном выражении [3, с. 203].

⁶ Тарасова Т.Ф. Управление затратами и результатами деятельности организаций потребительской кооперации: теория, методология, стратегия. Белгород: Белгород. ун-т потреб. кооп., 2008. С. 15.

Такой подход, на взгляд авторов, точнее всего отражает экономический смысл понятия «затраты», которое позволяет определить состав и объем экономических ресурсов, вовлекаемых в деятельность хозяйствующих субъектов, путем проведения их стоимостной (денежной) оценки с помощью различных методов расчета.

В целом следует согласиться с подобной точкой зрения. Причем авторы предлагают рассматривать затраты не только как стоимостную оценку экономических ресурсов, вовлекаемых в деятельность хозяйствующего субъекта в целях дальнейшей трансформации в конечный продукт, но и дополнить данное определение, уточняя, что затраты также отражают сам процесс вовлечения экономических ресурсов в деятельность хозяйствующего субъекта, их дальнейшего использования и преобразования в конечный результат деятельности. Такое представление о затратах, на взгляд авторов, в большей мере соответствует задачам управления ими, поскольку управленческому воздействию должны подвергаться не только методы стоимостной оценки, применяемые для определения объема затрат, но и весь процесс вовлечения и трансформации экономических ресурсов. Это позволяет говорить о затратах как об объекте управления не только как о стоимостном, но и как о натуральном выражении объема экономических ресурсов, используемых для достижения целей деятельности фирмы, а также о практической деятельности людей, осуществляющих затраты.

В процессе исследования содержания понятия «управление затратами» авторы отталкивались от того, что данная управленческая деятельность рассматривается как одно из направлений финансового менеджмента в коммерческих организациях. В связи с этим нельзя не упомянуть о том, что управление затратами возможно и в некоммерческих организациях, в том числе – в бюджетных учреждениях. Однако для последних более актуальным является переход от управления затратами к управлению результатами, что обусловлено Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации⁷ и

⁷ О мерах по повышению результативности бюджетных расходов: постановление Правительства РФ от 22.05.2004 № 249; Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами»: утверждена распоряжением Правительства РФ от 04.03.2013 № 293-р; Об утверждении Концепции реформирования системы бюджетных платежей на период до 2017 года: приказ Министерства финансов РФ от 29.08.2013 № 227.

подтверждается рядом исследований⁸ [15].

В отношении коммерческих организаций более актуальным является исследование управления затратами. Британский экономист К. Друри сделал вывод о том, что эффект от сокращения затрат во многом превосходит эффект от увеличения прибыли [5, с. 531]. Так, сокращение затрат на 5% может принести такую же дополнительную прибыль, как увеличение объемов продаж на 33%.

Авторы полностью разделяют точку зрения Ю.А. Зеленского, который утверждает, что для увеличения объема продаж в чистом виде, как правило, необходимо дополнительное финансирование, а в таких ситуациях, когда уровень спроса не позволяет производить больше, единственным условием повышения рентабельности является сокращение затрат. Основным нереализованным потенциалом фирмы содержится в области затрат, раскрыть который можно только посредством построения эффективной системы управления⁹.

В результате исследования современных представлений о содержании понятия «управление затратами» представляется возможным обобщить подходы к толкованию сути данного понятия в табл. 1.

При анализе данных табл. 1 становится очевидным, что несмотря на довольно большое количество предлагаемых формулировок, их авторы не противоречат друг другу. Полагаем, что отличие заключается в понимании цели данной деятельности.

Так, многие авторы рассматривают управление затратами как одно из направлений менеджмента. Такое представление об управлении затратами основано на том, что процесс управления можно рассматривать как с точки зрения состава функций – отдельных управленческих операций, включающих планирование, контроль, анализ, учет и другие виды деятельности, так и с позиции целей, на достижение которых эти действия направлены. Поскольку цели управления могут достигаться путем применения самых разнообразных инструментов, позволяющих оказывать воздействие на различные объекты управления, то управление затратами может быть охарактеризовано как одно из направлений менеджмента предприятия.

⁸ Разумовский Д.О. От управления затратами – к управлению результатами работ по геологическому изучению недр и воспроизводству минерально-сырьевой базы // Вестник ВГУ. Серия: Геология. 2006. № 2. С. 240–243.

⁹ Зеленский Ю.А. Стратегический подход к управлению затратами организации: методологические и методические особенности // Вестник Таганрогского института управления и экономики. 2012. № 2. С. 26.

Еще один подход к толкованию сути управления затратами – это его определение как функции управленческого учета. Следует согласиться с тем, что такое представление об управлении затратами основано на понимании затрат исключительно как стоимостной оценки экономических ресурсов. Если же подойти к толкованию затрат как вовлечению экономических ресурсов в деятельность хозяйствующего субъекта и дальнейшей их трансформации в результат этой деятельности, то данный подход не позволяет судить об управлении затратами как о процессе воздействия на сами ресурсы.

Следующий подход, который можно встретить в работах многих исследователей, состоит в определении управления затратами как экономии ресурсов, направленной на оптимизацию их использования. Полагаем, что при определенных обстоятельствах управление затратами действительно может быть ориентировано на достижение оптимального соотношения затрат и результата их осуществления. Например, в условиях экономического кризиса именно такое поведение будет наиболее целесообразным. При этом критерием оптимизации становится, с одной стороны, минимизация потребления экономических ресурсов, а с другой – максимизация прибыли либо минимизация убытка. Однако в условиях стабильно развивающейся экономики, если целью деятельности фирмы является расширение масштабов деятельности, освоение новых видов продукции и рынков сбыта, задачи экономии ресурсов и минимизации их потребления будут не так актуальны. Таким образом, данный подход к пониманию управления затратами ограничивает представление о них как о способе достижения целей деятельности хозяйствующего субъекта.

На взгляд авторов, более точным можно считать подход, согласно которому управление затратами представляет собой деятельность, которая не обязательно связана с экономией ресурсов или сокращением затрат, но приводит к повышению эффективности использования ресурсов и всей деятельности предприятия.

По мнению авторов, такое понимание управления затратами не противоречит приведенным выше представлениям, но позволяет точнее раскрыть его содержание. В связи с этим целесообразно предложить следующее определение: управление затратами – это целенаправленная деятельность менеджмента предприятия, ориентированная на повышение эффективности всей его деятельности путем воздействия на вовлекаемые в нее экономи-

Таблица 1

Подходы к определению сущности понятия «управление затратами»

Автор	Определение
1-й подход: Управление затратами – одно из направлений менеджмента предприятия	
П.П. Лабзунов [12, с. 85]	Управление затратами – особый раздел менеджмента, характеризующийся сложностью и обширностью проблем, которые необходимо решать
Т.Ф. Тарасова*	Управление затратами и результатами – система взаимосвязанных и взаимообусловленных процессов, оказывающих целенаправленное воздействие на размер и структуру затрат и результатов деятельности хозяйствующего субъекта. Управление затратами и результатами рассматривается как функциональная область менеджмента и как самостоятельная область в системе управления организацией
А.Е. Тевелевич* ²	Управление затратами – процесс, который обладает определенными параметрами и специфическими чертами, имеет основные характеристики предпринимательской деятельности и ориентирован на обеспечение максимальной ее эффективности посредством выполнения ее функций и использования специальных инструментов управления затратами
2-й подход: Управление затратами – одна из функций управленческого учета	
Е.В. Невешкина, С.В. Савонина, О.В. Фадеева [18, с. 13]	Управление затратами – важнейшая функция, выполняемая управленческим учетом
М.А. Колпакова [10, с. 32]	Управление затратами – процесс, включающий сбор, обработку, анализ имеющейся информации, используемой далее для принятия и реализации управленческого решения
А.А. Бжассо [3, с. 202]	Управление затратами – это комплексная система сбора и обработки информации, которая может помочь руководству получать все необходимые данные для принятия управленческих решений как на уровне предприятия в целом, так и на уровне отдельных подразделений, технологических звеньев или производственных линий.
3-й подход: Управление затратами – экономия ресурсов, направленная на оптимизацию их использования	
Г.С. Мерзликина [16]	Управление затратами – это непрерывный во времени процесс комплексного воздействия на издержки хозяйствующего субъекта с целью обеспечения их оптимального уровня, структуры и динамики
А.Н. Азрилиян* ³	Управление затратами – управленческая деятельность, направленная на контроль затрат и обеспечение экономии
М. Казакова [7]; А.В. Бандурин, С.И. Басалай, И.А. Ли [2]	Управление затратами – это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них. Управление затратами производится в целях максимального увеличения прибыли
И.В. Руденко* ⁴	Управление затратами – это подсистема системы управления предприятием, характеризующая умение экономить ресурсы организации и максимизировать отдачу от них
П.П. Лабзунов [12, с. 144]; А.В. Литвинов, А.Ф. Стрекалов, М.В. Овсянников [14, с. 4]	Управление затратами – непрерывный процесс их учета, анализа, планирования и контроля, результатом которого является выработка управленческих решений, направленных на оптимизацию затрат и их относительную экономию
4-й подход: Управление затратами – деятельность, которая не обязательно связана с экономией ресурсов или сокращением затрат, но приводит к повышению эффективности использования ресурсов и всей деятельности предприятия	
Э.А. Гомонко [6, с. 87]	Управление затратами – средство достижения предприятием высокого экономического результата. Оно не сводится только к снижению затрат, так как распределяется на все элементы управления
В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, Г.А. Краюхин [22, с. 62]	Управление затратами – это выполнение всего комплекса функций управленческого цикла, направленных на повышение эффективности использования производственных ресурсов на предприятии

Источник: *Тарасова Т.Ф. Управление затратами и результатами деятельности организаций потребительской кооперации: теория, методология, стратегия. Белгород: Белгород. ун-т потреб. кооп., 2008. С. 17–18; *²Тевелевич А.Е. Теоретические основы предпринимательского управления затратами // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2010. № 4. С. 124; *³Азрилиян А.Н. Экономический словарь. М.: Институт новой экономики, 2009. С. 1000; *⁴Руденко И. В. Управление затратами: сущность, механизм, подходы // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2012. № 2. С.114.

ческие ресурсы и процесс их трансформации в конечный результат на основе выполнения всего комплекса функций управленческого цикла.

В современных условиях при управлении затратами многие промышленные предприятия сталкиваются с рядом проблем. Авторы исследовали показатели, характеризующие процесс использования ресурсов на основе данных о деятельности российских предприятий различных отраслей промышленности, представленных Первым независимым рейтинговым агентством¹⁰. Также была

проведена оценка практической деятельности по управлению затратами на ряде предприятий Челябинска, а именно: предприятий автомобильной промышленности, промышленного машиностроения, черной металлургии, предприятий, занятых производством электрических машин, электрооборудования, энергетического оборудования, производством труб и метизов.

Современные промышленные предприятия в России представляют собой сложные производственные комплексы, для которых характерны многообразие видов выпускаемой продукции, сложность производственных процессов, технологии и организации производства, что оказывает существенное влияние на затраты.

В современных условиях растут затраты в расчете на рубль товарной продукции, имеют место отклонения фактических затрат от плановых показателей, сокращается рентабельность, что наглядно показано на рисунке.

Существенной проблемой управления затратами на промышленных предприятиях, по мнению авторов, является отсутствие системного подхода. Организационную структуру большинства предприятий можно охарактеризовать как линейно-функциональную. Эта структура сочетает характеристики линейной структуры, при которой всеми



Источник: Рентабельность организаций по Челябинской области // Официальный сайт Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Челябинской области. URL: http://chelstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/chelstat/resources.

Динамика показателей рентабельности организаций Челябинской области (без субъектов малого предпринимательства) в 2007–2013 гг., %

подразделениями управляет один руководитель, и функциональной, предусматривающей разделение функций подразделений.

К преимуществам указанной структуры можно отнести то, что она не допускает дублирование функций, децентрализацию деятельности, нарушение координационной работы. Однако данный тип организационной структуры не отвечает современным требованиям стандартов менеджмента качества, в соответствии с которыми необходим переход на процессное управление.

Ведущую роль в управлении затратами занимают финансово-экономические службы и бухгалтерия, но в связи с усложнением и разнообразием деятельности промышленных предприятий необходимо согласованное взаимодействие всех смежных подразделений, способствующее эффективной реализации всех функций управления затратами.

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

¹⁰ Первое независимое рейтинговое агентство. URL: <http://pro.fira.ru>.

контроль затрат по местам возникновения, недостаточно уделяется внимания причинам возникновения затрат.

В большинстве случаев непроизводительные затраты могут быть обусловлены неправильной организацией производственного процесса, что приводит к неэкономному расходованию сырья, неэффективному проведению некоторых технологических операций, потерям от простоев и изношенности оборудования, отсутствию запасных частей для его своевременного ремонта и, как следствие, возникновению большого объема дополнительных затрат. Кроме того, следует отметить наличие несогласованности в деятельности финансовой службы и деятельности бухгалтерской службы, проявляющееся в том, что на одном предприятии могут применяться два способа распределения одних и тех же косвенных затрат в зависимости от того, кто и для каких целей рассчитывает себестоимость.

Следствием неполной реализации функций управления затратами является и то, что на промышленных предприятиях не уделяется внимания причинам возникновения затрат, местам возникновения затрат, не выявляются и не устраняются факторы, влияющие на величину затрат, не оценивается эффективность использования ресурсов предприятия.

Одной из причин снижения рентабельности, на взгляд авторов, являются проблемы в области управления затратами, рост затрат не компенсируется за счет увеличения доходов. Рентабельность тесно связана с себестоимостью продукции. Существенное влияние на изменение себестоимости продукции оказывают косвенные затраты предприятия. В современных условиях их удельный вес может достигать 50% в общей сумме затрат фирмы. В свою очередь точность отнесения косвенных затрат на себестоимость продукции зависит от способа их распределения. Как правило, на промышленных предприятиях используется небольшое количество баз распределения косвенных затрат (например, пропорционально основным материалам, пропорционально заработной плате основных производственных рабочих и пр.). При этом отсутствует взаимосвязь между выбранными базами распределения – с одной стороны, и причинами возникновения и величиной косвенных затрат предприятия – с другой. Поскольку доля косвенных затрат в общей сумме затрат велика, себестоимость рассчитывается неточно, ведь часть продукции может быть оценена ниже ее реальной стоимости, что

приводит к убыткам, а часть – выше, что снижает конкурентоспособность продукции из-за неоправданно высокой цены.

Неточная информация о величине затрат на производство продукции порождает проблему плохого информационного обеспечения процесса управления, что делает невозможным принятие обоснованных и эффективных управленческих решений. При этом данная проблема может усугубляться неточным применением различных признаков классификации затрат.

Так, можно встретить примеры разделения затрат на производственные, обусловленные ходом производственного процесса, и периодические. Данная классификация применяется очень редко, но тем не менее упоминается в некоторых научных публикациях и в учебной литературе. Например, о такой классификации пишут Л.В. Шалаева [23, с. 35] и В.Э. Керимов [9, с. 201]. Данная классификация является достаточно противоречивой, на взгляд авторов, ведь в ее основу заложены 2 разных признака: причины возникновения и периодичность возникновения затрат.

В случае применения такого инструмента, как маржинальный анализ, который предполагает разделение всех затрат в зависимости от связи с объемом производства на переменные и постоянные, часто можно встретить использование показателя прямых затрат вместо переменных затрат [21, с. 33]. С точки зрения авторов, расчет маржинального дохода таким способом приводит к искажению информации, причем данный показатель теряет смысл. Прямые затраты нельзя однозначно отнести к переменным, к тому же в состав переменных затрат должна быть включена часть косвенных затрат предприятия (например материалы, направляемые на обслуживание оборудования, расходы по техническому обслуживанию оборудования и др.).

В целом выявленные проблемы управления затратами промышленных предприятий в России условно можно разделить на 2 группы.

1-я группа. Отсутствие системного подхода к управлению затратами, которое проявляется в следующем:

- в отсутствии специального подразделения, которое координирует выполнение всех функций управленческого цикла в процессе управления затратами;
- в закреплении ответственности за возникновение тех или иных затрат за работниками, которые не могут оказать на эти затраты никакого влияния;

- в несогласованности в деятельности подразделений, отвечающих за выполнение отдельных функций управления затратами.

2-я группа. Плохое информационное обеспечение процесса принятия решений, которое обусловлено:

- проблемой распределения косвенных затрат предприятия;
- отсутствием либо низкой эффективностью контроля затрат;
- применением искаженной классификации затрат.

Для решения выявленных проблем авторами разработан ряд рекомендаций. В частности, для того, чтобы деятельность по управлению затратами носила системный характер, необходимо обеспечить выполнение всех функций управления. Решение данной задачи возможно 2 способами: 1) сформировать подразделение, которое будет заниматься координацией всех функций управления затратами, 2) закрепить за ответственными лицами основные функции по управлению затратами в рамках каждого уже существующего структурного подразделения.

Комплексное управление затратами, охватывающее участие и согласованное взаимодействие всех структурных подразделений предприятия, позволит обеспечить постоянное выявление резервов сокращения затрат. Таким образом, внедрение системного подхода в управлении затратами будет способствовать снижению себестоимости продукции, улучшению финансовых результатов и повышению эффективности деятельности предприятия в целом.

В результате может быть получен существенный организационный эффект, который проявится в полной реализации всех функций управления затратами, а также в улучшении финансовых результатов деятельности предприятия за счет выявления резервов сокращения затрат. Так, применение системного подхода в управлении затратами способствует увеличению чистой прибыли предприятия примерно на 10–15%, росту основных показателей рентабельности – на 2–4% [19].

Следующей выявленной авторами группой проблем являются *проблемы, связанные с плохим информационным обеспечением процесса принятия решений.*

Для решения данной группы проблем считаем возможным рекомендовать внедрение функционального (операционного) учета затрат или учета затрат на основе видов деятельности (Activity-

Based-Costing). Следует учесть, что именно *ABC*-метод в большей степени способствует решению большинства задач управления затратами [11, с. 15, 16], а также в высшей степени соответствует современным моделям стратегического управления бизнесом [24, с. 11].

В основе данного метода лежит положение о том, что многие виды деятельности не связаны напрямую с физическими объемами производства, и, соответственно, затраты на их осуществление не зависят от этих объемов. К таким видам деятельности относят наладку оборудования, контроль технологических операций и другие. *ABC*-метод базируется на том, что для каждого вида деятельности существует свой, достаточно точный и присутствующий именно этому виду фактор затрат, изменения которого влияют на объем используемых ресурсов, необходимых для осуществления соответствующего вида деятельности.

Таким образом, *ABC*-метод позволяет отслеживать причинно-следственные связи между факторами затрат (базами распределения) и косвенными затратами. В основе метода учета затрат по операциям лежит понимание природы косвенных затрат предприятия, позволяющее отнести определенные затраты на виды продукции в соответствии с принципом причинности. Главная особенность данного метода состоит в том, что он предусматривает возможность применения различных баз распределения при учете затрат и расчете себестоимости, что позволяет наиболее точно распределить косвенные затраты предприятия на себестоимость готовой продукции.

Опыт внедрения *ABC*-метода на предприятиях России свидетельствует о возможности с высокой степенью достоверности оценить объем затрат, необходимых для осуществления конкретных видов деятельности, а также вычислить себестоимость продукции [1, 21]. Руководители получают более точную, полную и своевременную информацию о затратах предприятия, что, в свою очередь, обеспечивает возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентоспособного преемства на рынке.

Таким образом, внедрение данного метода будет способствовать решению проблемы плохого информационного обеспечения принятия управленческих решений. Кроме того, внедрив данный метод, предприятие сможет отслеживать косвенные затраты по видам продукции, контролировать динамику затрат. На основе анализа факторов, влияющих на размер

Таблица 2

**Рекомендуемые факторы распределения
для отдельных статей косвенных затрат**

Вид затрат	Рекомендуемый фактор (база) распределения
Затраты, связанные с работниками вспомогательных подразделений, в том числе: – оплата труда; – оплата по трудовым договорам; – отчисления от ФОТ	Человеко-часы, затраченные на обслуживание производства изделия определенного вида
Затраты, связанные с обслуживанием оборудования: – материальные затраты на обслуживание станков и оборудования; – расходы по техническому обслуживанию оборудования; – расходы на техническое обслуживание	Машино-часы, необходимые для производства изделия определенного вида
Затраты, связанные с лизингом	Машино-часы работы оборудования, находящегося в лизинге
Затраты на транспорт, в том числе: – расходы по аренде автотранспорта; – расходы на ГСМ; – расходы на автострахование; – услуги автотранспорта сторонних организаций; – расходы по техническому обслуживанию автомашин	Вес отгруженной продукции
Затраты, связанные с испытанием продукта, например, услуги по проведению химического анализа	Число продуктов, для которых проводятся испытания
Затраты, связанные с организацией производства, в том числе: – амортизация; – аренда производственного оборудования	Машино-часы, необходимые для производства изделия определенного вида
Затраты, связанные с оплатой коммунальных услуг: – электроэнергия; – теплоэнергия; – водоотопление	Человеко-часы и машино-часы, затраченные на производство изделия определенного вида

косвенных затрат, можно будет определять причины возникновения таких затрат. В свою очередь, на основании выявленных причин возникновения затрат предприятие получает возможность более эффективно контролировать затраты путем более точного распределения обязанностей в области управления затратами, а также установления виновных лиц в случае необоснованного роста затрат.

Внедрение данного метода требует больших затрат времени, а также привлечения высококвалифицированных специалистов. Но с учетом того, что на многих промышленных предприятиях уже внедрена система менеджмента качества в соответствии с требованиями стандартов ISO серии 9000:2000, внедрение процессного подхода и переход на использование рекомендуемого метода являются неизбежными [20, с. 18].

Для решения проблемы распределения косвенных затрат, принимая во внимание основные принципы ABC-метода, авторами приведены примеры статей косвенных затрат предприятия, к которым подобраны соответствующие факторы (базы) распределения, представленные в табл. 2.

Существенной проблемой информационного обеспечения является применяемая на предприятии классификация затрат. Для решения данной проблемы, в частности, для классификации затрат в рамках учетной политики можно использовать классификацию затрат по отношению к участию в производственно-хозяйственном процессе, выделив производственные и непроизводственные (коммерческие) затраты, классификацию по периодичности возникновения, а также единовременные, текущие и периодические затраты. Для целей определения маржинального дохода все затраты предприятия нужно разделить в зависимости от связи с объемом производства на постоянные и переменные.

В целях повышения эффективности управленческого контроля над тем или иным структурным подразделением возможно расширение классификации и введение группировки затрат по местам возникновения. В силу того, что любые затраты связаны с работой того или иного подразделения компании, места возникновения затрат можно выделить на основе сформированной организационной структуры предприятия.

Следующей предложенной авторами рекомендацией был пересмотр методов управления затратами и внедрение ABC-метода. Рассмотрим результаты на условном примере продукции трубчатого предприятия. Для расчета себестоимости

будем использовать данные о затратах предприятия за месяц. Количественные значения рекомендуемых баз для распределения косвенных затрат представлены в табл. 3.

Сведения о величине косвенных затрат за месяц, подлежащих распределению по рекомендуемым базам, представлены в табл. 4 во втором столбце.

Таблица 3

**Количественные значения рекомендуемых баз
для распределения косвенных затрат**

Показатель	ПЭН*	Труба-шпуля	Труба для кардана	Итого
Количество маш.-ч на 1 т изделия	15	32	19,9	–
Количество чел.-ч на 1 т изделия	23	44	30	–
Объем производства, т	160,070	47,430	50,742	258,24
Время работы оборудования, задействованного в производстве изделий, маш.-ч	2 401,0	1 518	1 015	4 934
Время работы основных производственных рабочих, задействованных в производстве изделий, чел.-ч	3 681,6	2 086,9	1 522,26	7 290,76
Количество маш.-ч работы оборудования, находящегося в лизинге (из общего времени работы оборудования)	1 400,0	1 000	0	2 400
Вес отгруженной продукции за месяц, т	130,7	40,00	50,742	221,4
Вид продукции, для которой проводятся испытания	–	+	+	–

* ПЭН – трубы корпусов погружных электронасосов

Таблица 4

Расчет ставок распределения по видам затрат за месяц

Вид затрат	Сумма косвенных затрат, подлежащих распределению, тыс. руб.	Количественное значение базы для распределения косвенных затрат	Ставка распределения (ст. 2 / ст. 3)
Затраты, связанные с оплатой труда работников	2 461,2	7 290,76 чел.-ч	0,338 тыс. руб./чел.-ч
Затраты, связанные с обслуживанием оборудования	691,0	4 934 маш.-ч	0,14 тыс. руб./маш.-ч
Затраты, связанные с лизингом	918,0	2 400 маш.-ч	0,383 тыс. руб./ маш.-ч
Затраты на транспорт	379,8	221,4 т	1,715 тыс. руб./ т
Затраты, связанные с испытанием продукта	816,0	2 вида продукта	408 тыс. руб./ продукт
Затраты, связанные с организацией производства	180,8	4 934 маш.-ч	0,037 тыс. руб./ маш.-ч
Затраты, связанные с оплатой коммунальных услуг	1 048,3	7 290,76 чел.-ч	0,144 тыс. руб./ маш.-ч
Итого затрат для распределения...	6 495,1	–	–

Далее, в соответствии с технологией ABC-метода необходимо определить стоимость единицы фактора затрат (базы распределения) путем деления значения определенного вида затрат на количественное значение соответствующего фактора затрат (базы распределения), подобранного для данного вида затрат. Таким образом, получаем ставки для распределения косвенных затрат. Расчет ставок распределения по видам затрат представлен в табл. 4.

Рассчитав ставки распределения косвенных затрат предприятия и зная количественное значение факторов распределения по видам продукции, мы можем отнести величину косвенных затрат, подлежащих распределению по рекомендуемым базам, на соответствующую продукцию путем умножения единицы фактора затрат на количественное значение базы распределения по видам продукции, и, соответственно, рассчитать себестоимость продукции.

Затраты, не вошедшие в приведенные выше таблицы, распределялись пропорционально заработной плате основных производственных рабочих. Ввиду значительного объема затрат и громоздкости формул мы ограничимся представлением итогов расчета, представленных в табл. 5.

Из представленных в табл. 3–5 данных видно, что продукция ПЭН, выпускаемая более крупными партиями по сравнению с остальной продукцией, с учетом внедрения рекомендаций, оказалась более рентабельной. Труба-шпуля, наоборот, на данный момент является убыточной продукцией. Рентабельность трубы для кардана увеличилась, но незначительно, однако при обоих вариантах расчета данный вид продукции является убыточным.

Таким образом, результат расчета себестоимости изделий существенно отличается при использовании разных подходов к выбору факторов

**Сравнительный анализ себестоимости
и рентабельности производства, рассчитанной различными способами**

Показатель	Продукция		
	ПЭН	Труба-шпуля	Труба для кардана
Цена реализации 1 т, тыс. руб.	100,47	78,496	68,053
Себестоимость 1 т, рассчитанная по методике предприятия	95,2	58,4	80,02
Рентабельность фактическая, %	5,54	34,41	-14,96
Себестоимость 1 т, рассчитанная с учетом рекомендаций	82,87	83,1	78,19
Рентабельность с учетом изменений, %	21,2	-5,54	-12,96
Изменение себестоимости, тыс. руб.	-12,33	+24,7	-1,83

(баз) распределения косвенных затрат. С учетом выработанных в ходе исследования рекомендаций руководство предприятия получит более объективную и точную информацию о затратах, связанных с конкретным продуктом, что должно способствовать повышению качества и результативности управленческих решений.

Отметим, что в условном примере базы распределения были подобраны не ко всем статьям косвенных затрат предприятия. Но даже при этом получено значительное расхождение между значениями себестоимости. В практической деятельности конкретного промышленного предприятия факторы затрат следует подобрать для каждого вида косвенных затрат на основе выделения различных видов деятельности и определения необходимых для их осуществления ресурсов.

Управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктов или подразделений предприятия, даст новые возможности для эффективного планирования и контроля за затратами. Проведение анализа затрат по наиболее важным видам деятельности, оценка факторов, которые являются причиной их появления, своевременное устранение причин возникновения необоснованных затрат будут способствовать более экономному и рациональному распределению ограниченных ресурсов. Тем самым будет снижена общая сумма затрат предприятия.

Таким образом, экономическими эффектами от внедрения *ABC*-метода будут:

- точное исчисление себестоимости продукции;
- объективная оценка рентабельности продукции;
- своевременное выявление убыточных групп товаров, на которые приходится большая доля косвенных затрат по сравнению с другими товарами;
- повышение качества, объективности и эффективности управленческих решений в рамках финансового менеджмента;

- более экономное и рациональное распределение ограниченных ресурсов;
- повышение результативности воздействия на затраты предприятия, появление возможности обнаружения наиболее действенных способов их снижения.

Эффект от уточнения классификации затрат будет выражаться в повышении точности информационного обеспечения.

Таким образом, для совершенствования управления затратами промышленных предприятий авторы предлагают закрепить за ответственными лицами основные функции по управлению затратами в рамках каждого структурного подразделения. Также можно наделить специально созданное подразделение полномочиями постоянно действующего органа по управлению затратами, уточнить критерии классификации затрат, перейти от традиционной системы управления к управлению на основе процессного подхода и внедрить *ABC*-метод.

Эффективно управлять затратами означает, прежде всего, обладать полной и достоверной информацией о затратах предприятия, своевременно выявлять факты отклонения фактических показателей от плановых, точно определять их причины и ответственных лиц, давать им объективную оценку. На этой основе можно выявлять резервы снижения затрат. Правильная оценка реальной себестоимости и рентабельности продукции – один из рычагов управления прибылью и результативностью деятельности предприятия. Все перечисленное находит отражение в *ABC*-методе, следовательно, наибольший экономический эффект от совершенствования управления затратами будет достигнут за счет его внедрения.

Очевидно, что промышленные предприятия смогут добиться существенного повышения эффективности управления затратами и всей своей деятельности, внедряя предлагаемые мероприятия. Они ориентированы на повышение эффективности

управления затратами, улучшение финансово-экономических результатов деятельности и, как следствие, на повышение конкурентоспособности промышленных предприятий.

Список литературы

1. *Атаманов Д.* Определение себестоимости методом Activity based costing. URL: <http://fd.ru/reader.htm?id=3689>.
2. *Бандурин А.В.* Проблемы оперативного управления активами корпораций. М.: ТДДС Столица-8, 1999. 164 с.
3. *Бжассо А.А.* Классификация затрат на производство продукции в птицеперерабатывающей отрасли // Проблемы современной экономики (Новосибирск). 2010. № 1–3. С. 201–217.
4. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2011. 570 с.
5. *Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений / пер. с англ. М.: Юнити-Дана, 2012. 655 с.
6. *Гомонко Э.А.* Управление затратами на предприятии. М.: КноРус, 2010. 320 с.
7. *Казакова М.* Управление затратами. М.: Лаборатория книги, 2010. 81 с.
8. *Карпова Т.П.* Управленческий учет / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2009. 351 с.
9. *Керимов В.Э.* Учет затрат, калькулирование в отдельных отраслях производственной сферы / 4-е изд. М.: Дашков и К, 2008. 480 с.
10. *Колтакова М.А.* Информация и контроль информационного потока в процессе управления затратами в предпринимательских структурах // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 7. С. 31–38.
11. *Кувшинов М.С., Киреева Н.В.* Анализ соответствия методов управления затратами актуальным задачам управления // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 23. С. 14–24.
12. *Лабзунов П.П.* Управление ценами и затратами в современной экономике. М.: Книжный мир, 2013. 288 с.
13. *Леготин Ф.Я.* Управленческая экономика затрат. Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2006. 472 с.
14. *Литвинов А.В.* Управление затратами на производство наукоемкой продукции машиностроения // Информационные технологии в проектировании и производстве. 2006. № 3. С. 3–8.
15. *Мальцева Г. И.* Концепция перехода вуза от управления затратами к управлению результатами // Сибирская финансовая школа. 2007. № 1. С. 120–131.
16. *Мерзлякина Г.С.* Управление затратами хозяйствующего субъекта. URL: <http://www.cis2000.ru>.
17. *Мицкевич А.* Управление затратами и прибылью. М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест; Институт экономических стратегий РАН, 2011. 192 с.
18. *Невешкина Е.В.* Управление затратами и ценообразованием: применение в условиях кризиса / Е. В. Невешкина, С. В. Савонина, О. В. Фадеева. М.: Омега-Л, 2010. 132 с.
19. *Подчуфаров И.* Комплексная система управления затратами: практические решения // Управление компанией. 2005. № 11. С. 60–65.
20. *Почкаева О. В.* ABC-метод управления затратами // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 2. С. 17–27.
21. *Салостей С.* Как разобраться с косвенными затратами // Финансовый директор. 2013. № 9. С. 70–78.
22. Управление затратами на предприятии / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев, под ред. Г.А. Краюхина. СПб: Питер, 2012. 592 с.
23. *Шалаева Л.В.* Основы классификации затрат в системе стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 23. С. 34–45.
24. *Шалаева Л.В.* Современные системы управления затратами как важнейший инструмент стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 21. С. 7–21.

National interests: priorities and security
ISSN 2311-875X (Online)
ISSN 2073-2872 (Print)

Problem. Research. Solution

PROBLEMS OF COST MANAGEMENT OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Anna V. KLEIMAN,
Natal'ya V. CHERNYAVSKAYA

Abstract

Importance In view of the need of enhancing the efficiency of economic activity in today's conditions, the study of theoretical issues of companies' cost management and choice of the most effective methods of management in terms of industry sector of an economic entity assume particular urgency.

Objectives The article offers the problems of cost management of industrial enterprises of the Russian Federation. To achieve this purpose, we have set the following tasks: to clarify the essence of the "costs" and "cost management" terms; to determine the topical issues of costs management at industrial enterprises of the Russian Federation; to develop recommendations to address the identified cost management problems.

Methods With the help of comparative analysis, we have determined the main approaches to the interpretation of the "costs" and "cost management" terms, which are widely used in contemporary publications. Based on the study of practical experience of the Russian industrial enterprises, we have identified the most urgent problems of cost management, developed proposals on the identified issues on the basis of introduction of the ABC method. The article presents our definition of the "costs" and "cost management" terms, and also identifies the most significant problem of cost management. We have proposed the measures aimed at solving the identified problems.

Results The "costs" and "cost management" terms we have proposed in the article enable to get a more accurate idea of costs as an object of management, and of the essence of activities in terms of management costs.

Conclusions and Relevance The ways of solving the problems of cost management of industrial enterprises on the basis of introduction of the system approach to cost management, clarification of criteria for cost classification, a more precise definition of cost of production by using the ABC method can be used in the practical activity of enterprises, whose management is interested in increasing the efficiency at the expense of internal reserves.

Keywords: expenses, cost, management, industrial enterprises, classification, ABC costing

References

1. Atamanov D. *Opređenje sebestoimosti metodom Activity based costing* [Determination of prime cost by the Activity-based costing method]. Available at: <http://fd.ru/reader.htm?id=3689>. (In Russ.)
2. Bandurin A.V. *Problemy operativnogo upravleniya aktivami korporatsii* [Problems of operational management of assets of corporations]. Moscow, TDDS Stolitsa-8 Publ., 1999, 164 p.
3. Bzhasso A.A. *Klassifikatsiya zatrat na proizvodstvo produktsii v pitsepererabatyvayushchei otrasli* [Classification of product manufacture costs in the poultry-processing industry]. *Problemy sovremennoi ekonomiki (Novosibirsk) = Problems of modern economics (Novosibirsk)*, 2010, no. 1–3, pp. 201–217.
4. Vakhrushina M.A. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2011, 570 p.
5. Drury C. *Upravlencheskii uchet dlya biznesreshenii* [Management Accounting for Business Decisions]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2012, 655 p.
6. Gomonko E.A. *Upravlenie zatratami na predpriyatii* [Cost management at an enterprise]. Moscow, KnoRus Publ., 2010, 320 p.
7. Kazakova M. *Upravlenie zatratami* [Cost management]. Moscow, Laboratoriya knigi Publ., 2010, 81 p.
8. Karpova T.P. *Upravlencheskii uchet* [Cost management]. Moscow, YUNITY-DANA Publ., 2009, 351 p.
9. Kerimov V.E. *Uchet zatrat, kal'kulirovanie v otdel'nykh otraslyakh proizvodstvennoi sfery* [Cost accounting, calculation in individual industries of production sphere]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2008, 480 p.
10. Kolpakova M.A. *Informatsiya i kontrol' informatsionnogo potoka v protsesse upravleniya zatratami v predprinimatel'skikh strukturakh* [Information and control of information stream in the process of cost management of a business entity]. *Mezhdunarodnyi*

bukhgalterskii uchet = International accounting, 2014, no. 7, pp. 31–38.

11. Kuvshinov M.S., Kireeva N.V. Analiz sootvetstviya metodov upravleniya zatratami aktual'nym zadacham upravleniya [An analysis of matching cost-management methods with relevant objectives of management]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*, 2014, no. 23, pp. 14–24.

12. Labzunov P.P. *Upravlenie tsenami i zatratami v sovremennoi ekonomike* [Price and expense administration in today's economy]. Moscow, Knizhnyi mir Publ., 2013, 288 p.

13. Legotin F.Ya. *Upravlencheskaya ekonomika zatrat* [Administrative economics of expenses]. Yekaterinburg, USEU Publ., 2006, 472 p.

14. Litvinov A.V. Upravlenie zatratami na proizvodstvo naukoemkoi produktsii mashinostroeniya [Cost management of the knowledge-intensive production of mechanical engineering]. *Informatsionnye tekhnologii v proektirovanii i proizvodstve = Information technologies in design and production*, 2006, no. 3, pp. 3–8.

15. Mal'tseva G.I. Kontseptsiya perekhoda vuza ot upravleniya zatratami k upravleniyu rezul'tatami [The concept of transition of higher education institution from cost management to result-based management]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*, 2007, no. 1, pp. 120–131.

16. Merzlikina G.S. *Upravlenie zatratami khozyaistvuyushchego sub'ekta* [Cost management of a business entity]. Available at: <http://www.cis2000.ru>. (In Russ.)

17. Mitskevich A. *Upravlenie zatratami i pribyl'yu* [Cost and profit management]. Moscow, OLMA-PRESS Invest, Institute of economic strategies of RAS Publ., 2011, 192 p.

18. Neveshkina E.V. *Upravlenie zatratami i tsenoobrazovaniem: primeneniye v usloviyakh krizisa* [Cost and price management: application under crisis]. Moscow, Omega-L Publ., 2010, 132 p.

19. Podchufarov I. Kompleksnaya sistema upravleniya zatratami: prakticheskie resheniya [A comprehensive system of cost management: practical solutions]. *Upravlenie kompaniei = Company management*, 2005, no. 11, pp. 60–65.

20. Pochekaeva O.V. AVS-metod upravleniya zatratami [The ABC method of cost management]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*, 2013, no. 2, pp. 17–27.

21. Salostei S. Kak razobrat'sya s kosvennymi zatratami [How to deal with indirect expenses]. *Finansovyi direktor = Chief Financial Officer*, 2013, no. 9, pp. 70–78.

22. *Upravlenie zatratami na predpriyatii* [Cost management of an enterprise]. Saint Petersburg, Piter Publ., 2012, 592 p.

23. Shalaeva L.V. Osnovy klassifikatsii zatrat v sisteme strategicheskogo upravlencheskogo ucheta [Basics of classification of expenses in the system of strategic management accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*, 2012, no. 23, pp. 34–45.

24. Shalaeva L.V. Sovremennyye sistemy upravleniya zatratami kak vazhneishii instrumentarii strategicheskogo upravlencheskogo ucheta [Modern cost management systems as essential tools of strategic management accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*, 2012, no. 21, pp. 7–21.

Anna V. KLEIMAN

Chelyabinsk State University, Chelyabinsk,
Russian Federation
Kleyman@yandex.ru

Natal'ya V. CHERNYAVSKAYA

Chelyabinsk State University, Chelyabinsk,
Russian Federation
comfort_68@mail.ru