



С.Б. Сулоева, О.Б. Гульцева

ТРАДИЦИОННЫЕ И СОВРЕМЕННЫЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ: СУЩНОСТЬ И ОСОБЕННОСТИ

S.B. Suloeva, O.B. Gultceva

TRADITIONAL AND MODERN COST MANAGEMENT SYSTEMS: A SCOPE AND DISTINCTIVE FEATURES

Целью современных промышленных предприятий является обеспечение устойчивого развития и укрепление лидирующих позиций на рынке. Достижение поставленной цели возможно путем обеспечения требуемого качества и конкурентоспособности выпускаемой продукции за счет повышения эффективности производственных процессов. Поэтому необходимо встроить процесс управления затратами в общую систему управления промышленным предприятием. Основными функциями системы управления затратами являются прогнозирование и планирование затрат, учет, анализ, контроль и принятие управленческих решений. Актуальной является проблема разработки комплексной и эффективной системы управления затратами промышленного предприятия. Выявлены особенности их применения, решаемые задачи, преимущества и недостатки. Сделан вывод, что ни одна из существующих систем управления затратами в отдельности не способна удовлетворить информационные потребности лиц, принимающих решения, и обеспечить выполнение полного набора функций, присущих комплексной системе управления затратами. Недостатком традиционных систем управления затратами является их концентрация на учетной деятельности, текущей управленческой деятельности и внутренней среде организации. Современные концепции управления затратами, уделяя внимание стратегическому аспекту управленческой деятельности, способны преодолеть ограничения традиционных систем. Поэтому в процессе разработки системы управления затратами промышленного предприятия следует сочетать традиционные системы управления затратами с философией современных концепций, тем самым сохраняя их преимущества и устраняя недостатки, присущие им по-отдельности. Для построения комплексной системы управления затратами промышленного предприятия, реализующей функции учета и управления, предложено в рамках одной системы интегрировать «standard-costing» с концепцией «life-cycle-costing» дополнив ее философией систем «target-costing» и «kaizen-costing».

СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ; STANDARD-COSTING; DIRECT-COSTING; LIFE-CYCLE-COSTING; TARGET-COSTING; KAIZEN-COSTING; AB-COSTING.

Nowadays, modern manufacturing companies aim to maintain a sustainable growth and gain leading market positions. For achieving this objective, an industrial enterprise needs to ensure the required quality and product competitiveness, for example by increasing the efficiency of the manufacturing process. Thus, it is essential to introduce a cost management activity into the general management system of the company. Main functions of cost management systems are the following: cost forecasting and planning, accounting, analysis, control and decision aid. The choice of the most appropriate and effective approach for the cost management is crucial in this prospective. The current study analyzes existing cost management models, their advantages and limitations. We argue that none of the existing cost management systems can provide managers with sufficient information and ensure all system functionalities. The drawback of traditional cost management systems is focusing mainly on accounting, operation management and internal organization environment. Modern cost management models focus generally on strategic management and thus can overcome certain limitations of traditional systems, but still they possess their own drawbacks. Consequently, when developing a cost management system, it is worth combining traditional and modern cost systems retaining their advantages and suppressing their individual drawbacks. In particular, we suggest to combine within a single cost management system a «standard-costing», «life-cycle-costing», «target-costing» and «kaizen-costing» concepts.

COST MANAGEMENT SYSTEM; STANDARD-COSTING; DIRECT-COSTING; LIFE-CYCLE-COSTING; TARGET-COSTING; KAIZEN-COSTING; AB-COSTING.

Введение. На рубеже XX–XXI вв. во внешней макро- и микросреде промышленных предприятий наметились следующие тенденции:

— изменение социальной структуры общества подтолкнуло компании развивать клиентоориентированный подход к ведению бизнеса;

- процессы глобализации способствовали усилению конкурентной борьбы, созданию единого мирового рынка товаров и услуг с явным разделением труда;

- активный рост масштабов производства наряду с явным усложнением организационных структур компаний привели к созданию сильнейших транснациональных компаний;

- бурное развитие современных технологий, сокращение жизненного цикла товаров и услуг определили инновационный подход к производству и управлению.

Мировой опыт бизнеса демонстрирует, что ключевым фактором успеха для промышленных предприятий является обеспечение требуемого качества и конкурентоспособности выпускаемой продукции. Следовательно, перед любым промышленным предприятием, функционирующим в рыночных условиях, стоит задача повышения качества продукции и эффективности производственных процессов. Поэтому в настоящее время субъекты управления вынуждены искать новые подходы и методы управления производственно-хозяйственной деятельностью предприятий, способные обеспечить их выживаемость на мировом конкурентном рынке.

Методика исследования. С экономической точки зрения решение задачи повышения эффективности производственных процессов возможно путем организации рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, что, в свою очередь, ведет к созданию внутреннего конкурентного преимущества за счет снижения себестоимости при сохранении заявленного уровня качества продукции. Следовательно, актуальной становится проблема разработки комплексной системы управления затратами промышленного предприятия.

Затраты как объект управления. Управление предприятием, сочетая в себе процессы планирования, координации, регулирования и контроля, направлено на достижение поставленных целей путем наиболее рационального использования имеющихся ограниченных ресурсов. С экономической точки зрения управление не сводится только к управлению доходами, но также затрагивает и управление расходами предприятия для достижения положительного финансового

результата. В данном контексте управление расходами затрагивает два аспекта: во-первых, управление денежно-финансовым потоком для обеспечения положительного платежного баланса; во-вторых, учетно-информационно-аналитический аспект, в рамках которого рассматриваются вопросы управления затратами, их учета и определения себестоимости.

Одним из объектов управления на промышленном предприятии являются затраты. Управление затратами – это динамический процесс, связанный с осуществлением управленческих воздействий на объект управления с целью достижения запланированного высокого уровня эффективности и повышения экономических результатов субъекта экономической деятельности, с использованием основных методов управления затратами, выбор которых обусловлен целями и возможностью их применения.

В.М. Попов [5] отмечает, что управление затратами – это:

- знание того, где, когда и в каких объемах расходуются ресурсы предприятия;
- прогноз того, где, для чего и в каких объемах необходимы дополнительные финансовые ресурсы;
- умение обеспечить максимально высокий уровень отдачи от использования ресурсов.

Развитие научных взглядов в области управления затратами. Классическая экономическая теория и взгляды таких видных ученых, как Дж. Кейнс, К. Маркс, А. Маршалл, Дж. Милль, Д. Рикардо, А. Смит, Ф. Тейлор, стали теоретическим базисом для развития идей в области управления затратами.

Разработке теоретических положений в области управления затратами в своих исследованиях уделяли внимание такие зарубежные ученые, как А. Апчерч, Р. Аткинсон, Р. Гаррисон, Ш. Датар, К. Друри, Р.С. Каплан, Э. Майер, Г. Мюллер, Дж. Рис, Дж. Фостер, Д. Хан, Ч.Т. Хонгрен, Р. Энтони и др.; результатом их многолетней работы стало появление фундаментальных работ по управлению затратами.

Научный интерес в российской науке и практике сосредоточился на методах, приемах и вопросах организации систем управления затратами на отечественных предпри-



иятиях. Оригинальные идеи высказывали такие отечественные ученые, как М.И. Баканова, С.В. Банк, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, Е.А. Еленевская, В.Б. Ивашкевич, А.М. Кашаева, Г.С. Клычова, М.И. Кутер, А.Ш. Маргулис, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, П.П. Новиченко, В.Н. Нестерова, В.Ф. Паля, В.И. Петрова, В.Л. Поздеева, Л.В. Попова, Т.М. Садыкова, С.С. Сатубалдина, Я.В. Соколов, С.А. Стукова, А.Е. Суглобова, В.И. Ткач, Р.А. Фатхутдинов, А.Д. Шеремет, Н.Г. Чумаченко и др.

Исторически первым шагом на пути создания системы управления затратами, способствующей усилению контроля над их величиной, стало появление идеи деления затрат на условно-постоянные и условно-переменные. Данную оригинальную идею высказали в 1887 г. английские экономисты Дж. М. Фелс и Э. Гарке в труде «Производственные счета: принципы и практика их ведения». В начале XX в. А.Г. Черч в труде «Адекватное распределение производственных расходов» развил идею, высказанную Дж. М. Фелс и Э. Гарке, разделив накладные расходы на расходы, связанные с производством, и общехозяйственные расходы. Позднее, в 1936 г. Дж. Харрисом предложена концепция «direct-costing», где рассматривался вопрос о степени включения постоянных расходов в себестоимость. Система управления затратами «direct-costing» впервые начала применяться в 30-е гг. XX в. в Германии, и уже в 1953 г. была рекомендована для применения в США.

Следует отметить, что в начале XX в. задача полного калькулирования отошла на второй план, заостря внимание на вопросах планирования и контроля величины использованных ресурсов и предотвращения их перерасхода. Решением стало появление в начале XX в. системы «standard-costing», а также концепции центров ответственности, разработанной Дж. А. Хиггисом.

Первые идеи относительно системы «standard-costing» изложены в начале XX в. Г. Эмерсоном в книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы», дальнейшее развитие его идеи получили в статьях американского ученого Д.Ч. Гаррисона. Исторически «standard-costing» явился прообразом отечественной

системы нормативного учета. По мнению М.А. Вахрушиной возникновение обеих систем было вызвано усложнением производства, увеличением его объемов и необходимостью углубления контроля над затратами и результатами производства [3].

К настоящему времени разработаны различные методы и подходы в области управления затратами, сгруппированные относительно акцента на учетную или управленческую деятельность (см. таблицу). Представленные концепции могут быть использованы в качестве основы для построения эффективной системы управления затратами промышленного предприятия.

Классификация систем управления затратами

Акцент на учетную деятельность	Акцент на управленческую деятельность	
	тактическую	стратегическую
«absorption-costing»	«direct-costing» «standard-costing»	«life-cycle-costing» «target-costing» «kaizen-costing» «ABC»

Традиционная система управления затратами с акцентом на учетную деятельность. В настоящее время в российских условиях хозяйствования субъекты управления большое внимание уделяют задачам идентификации затрат, непосредственно связанных с производством продукции, и получения информации о полной себестоимости произведенной продукции. Система управления затратами «absorption-costing» актуальна для применения на предприятиях с опытным, единичным или мелкосерийным производством при использовании позаказного метода планирования и учета и незначительных накладных расходов [4]. В данной системе управления затратами все расходы, связанные с выпуском продукции (производственные и непроизводственные), относятся к единице выпускаемой продукции. Косвенные расходы распределяются между продукцией с помощью ставок распределения затрат, формируя полную себестоимость.

Преимущества:

- система отвечает требованиям российского законодательства в области финансового учета и налогообложения;

- данные, сформированные в системе, пригодны для составления внешней финансовой отчетности;

- на основе полученных данных существует возможность калькулировать полную себестоимость продукции и осуществлять процесс ценообразования.

Недостатки:

- нет отражения реального поведения постоянных затрат при изменении объема выпуска, так как постоянные расходы повторяют поведение переменных затрат при их распределении;

- отсутствует возможность планирования, анализа и контроля затрат;

- происходит искажение значения чистой прибыли при изменении объема реализации и уровня запасов;

- не обеспечивает точность и объективность оценки стоимости продукции;

- невозможность использования данных о полной себестоимости для принятия управленческих решений.

Традиционная система управления затратами «absorption-costing», концентрируясь исключительно на учетной деятельности, не способна эффективно выполнять функции планирования и контроля, на основе сформированных данных о фактических затратах нельзя принимать эффективные управленческие решения. Поэтому система «absorption-costing» не может быть рекомендована для построения системы управления затратами промышленного предприятия.

Система управления затратами с акцентом на тактическую управленческую деятельность.

Система управления затратами «direct-costing» эффективна при внедрении на промышленных предприятиях со средне-, крупносерийным и массовым производством при отсутствии значительных общехозяйственных расходов [4]. В рамках данной системы происходит деление затрат на переменные и постоянные, которые полностью относятся на финансовый результат, при этом отсутствует условное распределение постоянных расходов в отличие от системы «absorption-costing».

По мнению Ю.П. Анискина информация, получаемая в системе «direct-costing», позволяет находить наиболее выгодные комбина-

ции цены и объема, проводить эффективную ценовую политику, а также в условиях рыночной экономики рассматриваемая система предоставляет информацию о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга. Также он отмечает, что в последнее время наблюдается устойчивая тенденция роста удельного веса постоянных расходов, поэтому повышаются требования к обоснованности планирования и нормирования этих расходов, в то время как система «direct-costing» позволяет заострить внимание на решении этих вопросов [1].

Преимущества:

- метод пригоден для целей управления, так как четко демонстрирует поведение затрат, связанное с изменением объема выпуска продукции;

- возможно проведение анализа себестоимости продукции различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам, установление связей и пропорций между затратами и объемами производства;

- на основе сформированной информации можно принимать управленческие решения об убыточной продукции, о целесообразности принятия дополнительного заказа и т. д.

Недостатки:

- сложность и условность деления затрат на постоянные и переменные;

- смещение фокуса внимания на переменные затраты, исключая постоянные;

- данные, сформированные в этой системе, не пригодны для составления финансовой отчетности и в целях налогообложения.

Системой управления затратами, которая может быть рекомендована для применения, является «standard-costing». Главная отличительная особенность «standard-costing» заключается в порядке определения норм относительно всех затрат, связанных с производством и реализацией продукции. Система «standard-costing» основывается на прогнозных данных (идеальных или теоретических стандартах), в то время как нормативный учет — на ретроспективных данных (или скорректированных данных прошлых периодов с учетом существующих производственных условий). Кроме того, нормативный метод предполагает предварительное нормирование всех расходов (как в количественном,



так и стоимостном выражении), связанных с производством определенного вида продукции, и дальнейший расчет отклонений фактических затрат от нормативных.

Особенности:

- система уделяет особое внимание контролю над прямыми затратами;
- предполагает предварительное нормирование всех затрат и установление стандартов, организацию учета изменения норм, текущий учет и выявление отклонений фактических затрат от нормативных;
- универсальный метод организации управления по отклонениям, который может быть применен во всех отраслях народного хозяйства;
- целесообразно использовать для оценки деятельности отдельных работников, подразделений и предприятия в целом, для подготовки бюджетов и принятия управленческих решений.

Преимущества:

- позволяет эффективно планировать затраты, оперативно составлять сметы затрат и калькулировать себестоимость продукции, осуществлять экономический анализ и контролировать величину расхода ресурсов;
- является инструментом оперативного управления и контроля, оценки деятельности, формирования бюджетов;
- информация об отклонениях фактических затрат от нормативных является базой для принятия управленческих решений.

Недостатки:

- нормы расхода ресурсов рассчитываются и утверждаются для определенного объема выпуска;
- для внедрения системы необходимо наличие разработанной технологии процесса производства продукции (технологической документации).

Исследование систем «direct-costing» и «standard-costing» показало, что данные системы управления затратами сфокусированы исключительно на внутренней среде организации. «Direct-costing» и «standard-costing» могут стать основой для построения системы управления затратами промышленного предприятия, но они рассматривают только тактический уровень управления. На современном этапе экономического развития при ис-

пользовании только тактической информации невозможно выстроить эффективную систему управления затратами промышленного предприятия.

Системы управления затратами с акцентом на стратегическую управленческую деятельность. Целью управления затратами на стратегическом уровне является создание конкурентного преимущества по затратам.

Система управления затратами жизненного цикла («life-cycle costing») представляет собой динамический подход к управлению и предоставляет информацию для оценки прибыльности продукции в долгосрочной перспективе. Система «life-cycle costing» актуальна для применения на предприятиях с непродолжительной производственной стадией. Основной идеей данного подхода является учет всех фактических затрат на протяжении всего жизненного цикла изделия при особом внимании стадиям разработки и продвижения.

Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг, анализируя цепочку ценности, предлагают управлять затратами полного жизненного цикла (total-life-cycle costing). Система управления затратами полного жизненного цикла предоставляет менеджерам информацию, необходимую для понимания затрат и управления ими на стадиях проектирования, разработки, производства, маркетинга, дистрибуции, эксплуатации, послепродажного обслуживания, вывода продукта с рынка и утилизации [2].

Преимущества:

- динамический подход к калькулированию;
- возможность проведения детального анализа прибыльности продуктов в долгосрочной перспективе.

Относительно новым методом и инструментом снижения затрат инновационной продукции является система «target-costing». Система «target-costing» является клиенто-ориентированным подходом и актуальна для предприятий, активно разрабатывающих новые изделия и проводящих инновационные научные исследования. «Target-costing» целесообразно применять на стадиях проектирования нового изделия или модернизации уже существующего с целью сокращения затрат производственного цикла до его начала.

Преимущества:

- способствует повышению конкурентоспособности продукции предприятия;
- универсальный инструмент, позволяющий планировать, управлять и контролировать затраты;
- обеспечивает сметную себестоимость, равную целевой;
- является инструментом мотивации сотрудников к достижению рыночной себестоимости.

Недостатки:

- необходимость накапливать значительный объем информации о затратах, предпочтениях потребителей и состоянии рынка данного вида продукции;
- необходимость организационных изменений в компании, создание матричной организационной структуры.

Естественным продолжением системы «target-costing» является система калькулирования для непрерывного совершенствования — «kaizen-costing». Система «kaizen-costing» разработана в 1980 гг. в Японии и пригодна для использования в сочетании с другими методами управления затратами в любых отраслях промышленности, для которых характерен длительный жизненный цикл изделий. Главной идеей «kaizen-costing» является непрерывный процесс снижения затрат на этапе производства продукции с целью достижения намеченного уровня себестоимости и прибыльности.

Сравнивая подход к сокращению затрат на стадии производства с использованием системы «standard-costing» и системы «kaizen-costing», следует отметить, что целью «standard-costing» является соблюдение уровня затрат в пределах норм, а также контроль за его отклонением, в отличие от нее система «kaizen-costing» ставит целью постоянное сокращение затрат.

Преимущества:

- постоянное снижение затрат на стадии производства полного жизненного цикла изделия для обеспечения прибыльности продукта;
- нацелена на снижение затрат изделия за счет повышения эффективности производственных процессов.

Недостатки:

- необходимость создания системы мотивации для заинтересованности персонала в постоянной работе по снижению затрат.

В настоящее время наблюдается тенденция сокращения доли прямых материальных расходов и затрат на оплату труда в себестоимости продукции. Увеличение доли косвенных расходов является основной предпосылкой появления и активного внедрения системы «activity-based-costing» («AB-costing»), разработанной в 1988 г. Р. Купером и Р. Капланом и призванной устранить недостатки системы «absorption-costing».

«AB-costing» целесообразнее применять в серийном производстве, однако данная система может быть эффективна и на любом предприятии с большой долей косвенных затрат, которые следует распределять по видам продукции для определения полной себестоимости. Отражая причинно-следственные связи между экономическими элементами, система «AB-costing» дает более точную информацию для принятия управленческих решений, однако данный подход достаточно трудоемок. До начала его применения на предприятии должен быть проведен детальный анализ производственных процессов для точного определения драйверов затрат (или ставок распределения) — основных причин их возникновения.

Преимущества:

- позволяет соотнести косвенные расходы с отдельными продуктами, услугами или клиентами, фокусируясь на деятельности, необходимой для производства определенного вида продукции или оказания услуги;
- обоснованность отнесения косвенных затрат на продукт, получение более точной информации о себестоимости продукции или расходах, связанных с конкретным видом деятельности.

Недостатки:

- значительные затраты на внедрение системы, требующие от руководителей точного понимания ее необходимости.

Следует отметить, что в рассмотренных системах управления затратами с акцентом на управленческую деятельность происходит введение стандарта, выраженного в виде норм в системе «standard-costing» или целевой себестоимости в рамках систем «target-costing» и «kaizen-costing», тем самым позволяя осуществлять анализ и реализовывать контроль затрат. Системы стратегического управления затратами, такие как «life-cycle costing» и «AB-costing»,



концептуально выстроены таким образом, что позволяют накапливать, производить анализ, контролировать и управлять затратами не только в разрезе объектов учета и мест возникновения затрат, но и по стадиям жизненного цикла изделия и процессам, тем самым предоставляя информацию для стратегического управления.

Результаты исследования. Рассмотренные системы управления затратами тактического уровня, концентрируясь исключительно на внутренней среде организации и игнорируя внешнюю среду, не соответствуют требованиям, предъявляемым экономической средой, в которой работают современные промышленные предприятия. В результате значительных изменений условий хозяйствования отчетливо проявилась неспособность данных систем управления затратами в полной мере обеспечить информационные потребности для целей управления высокотехнологичными компаниями. Поэтому в настоящее время активно развиваются современные концепции в области стратегического управления затратами, которые направлены на преодоление данных ограничений. Кроме того, характерной особенностью современных систем управления затратами является их интегрированность, т. е. способность формировать комплексную информа-

цию, предоставляя количественные и качественные показатели производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Выводы. На основе проведенного комплексного исследования концепций и подходов в области управления затратами выявлены их особенности, преимущества и недостатки. Установлено, что ни одна из существующих систем управления затратами по отдельности не способна полностью обеспечить выполнение учетных и управленческих функций, необходимых для организации эффективной системы управления на предприятии.

Поэтому для построения комплексной системы управления затратами, реализующей функции учета и управления, предложено интегрировать в рамках одной системы концепцию «standard-costing» с современными концепциями стратегического управления затратами. Система «standard-costing» обеспечит реализацию функций планирования и контроля, а грамотное сочетание системы «life-cycle-costing» с философией концепций «target-costing» и «kaizen-costing» позволит устранить присущие данным подходам в отдельности недостатки и создать комплексную и эффективную систему управления затратами, способную выполнить все стоящие перед ней задачи.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анишкин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг: учебник. 2-е изд. М.: Омега-Л, 2005. 280 с.
2. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет. М.: Изд. дом «Вильямс», 2005. 878 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. 6-е изд. М.: Омега-Л, 2007. 570 с.
4. Сулоева С.Б., Свириденко В.А. Тенденции развития систем управления затратами промышленных предприятий // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского политехнического университета. Экономические науки. 2012. № 5(156). С. 110–112.
5. Финансовый бизнес-план: учеб. пособие / под ред. д-ра экон наук, проф. В.М. Попова. М.: Финансы и статистика, 2009. 480 с.
6. Чупахина Н.И. Теоретические основы создания системы управленческого учета в АПК // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 56.
7. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: моногр. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
8. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. Управленческий учет: моногр; пер. с англ. 12-е изд. СПб.: Питер, 2010. 692 с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов. 6-е изд. М.: Юнити-Дана, 2012. 1423 с.
10. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет: моногр. 10-е изд. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.
11. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Контроллинг на предприятиях ФРГ // Бухгалтерский учет. 1996. № 10.
12. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинг. М.: Финансы и статистика, 1997. 765 с.
13. Ушаков И.Г. Анализ прибыльности продукта на основе калькулирования затрат его полного жизненного цикла в рамках стратегического управ-

ленческого учета // Вектор науки ТГУ. 2011. № 3. С. 229–234.

14. **Расулов Р.М.** Современные методы управления издержками: перспективы использования отечественными предприятиями // Бизнес в законе. 2012. № 6. С. 246–247.

15. **Сулоева С.Б., Муханова Н.В.** Контроллинг: учеб. пособие / под общ. ред. проф. В.В. Кобзева. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2013. 96 с.

16. **Руденко И.В., Бойцова А.А.** Управление затратами: сущность, механизмы, подходы // Вестник Омского университета. 2010. № 2. С. 114–118.

REFERENCES

1. **Aniskin Iu.P., Pavlova A.M.** Planirovanie i kontrolling: uchebnik. 2-e izd. M.: Omega-L, 2005. 280 s. (rus)

2. **Atkinson E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Iang M.S.** Upravlencheskii uchët. M.: Izd. dom «Vil'iams», 2005. 878 s. (rus)

3. **Vakhrushina M.A.** Bukhgalterskii upravlencheskii uchët: uchebnik. 6-e izd. M.: Omega-L, 2007. 570 s. (rus)

4. **Suloeva S.B., Sviridenko V.A.** Development trends of cost management systems in industrial enterprises. *St. Petersburg State Polytechnical University Journal. Economics*, 2012, no. 5(156), pp. 110–112. (rus)

5. **Finansovyi biznes-plan: ucheb. posobie.** Pod red. d-ra ekon nauk, prof. V.M. Popova. M.: Finansy i statistika, 2009. 480 s. (rus)

6. **Chupakhina N.I.** Teoreticheskie osnovy sozdaniia sistemy upravlencheskogo ucheta v APK. *Audit i finansovyi analiz*. 2007. № 5b. (rus)

7. **Apcherch A.** Upravlencheskii uchët: printsipy i praktika: monogr. M.: Finansy i statistika, 2002. 952 s. (rus)

8. **Garrison R., Norin E., Briuer P.** Upravlencheskii uchët: monogr; per. s angl. 12-e izd. SPb.: Piter, 2010. 692 s. (rus)

9. **Druri K.** Upravlencheskii i proizvodstvennyi uchët: uchebnyi kompleks dlia studentov vuzov. 6-e izd. M.: Iuniti-Dana, 2012. 1423 s. (rus)

10. **Khorngren Ch., Foster Dzh., Datar Sh.** Upravlencheskii uchët: monogr. 10-e izd. SPb.: Piter, 2005. 1008 s. (rus)

11. **Ivashkevich V.B., Zaitsev S.N.** Kontrolling na predpriatiiakh FRG. *Bukhgalterskii uchët*. 1996. № 10. (rus)

12. **Khan D.** Planirovanie i kontrol': kontseptsiiia kontrolling. M.: Finansy i statistika, 1997. 765 s. (rus)

13. **Ushakov I.G.** Analiz pribyl'nosti produkta na osnove kal'kulirovaniia zatrat ego polnogo zhiznennogo tsikla v ramkakh strategicheskogo upravlencheskogo ucheta. *Vektor nauki TGU*. 2011. № 3. С. 229–234. (rus)

14. **Rasulov R.M.** Sovremennye metody upravleniia izderzhkami: perspektivy ispol'zovaniia otechestvennymi predpriatiiami. *Biznes v zakone*. 2012. № 6. С. 246–247. (rus)

15. **Suloeva S.B., Mukhanova N.V.** Kontrolling: ucheb. posobie. Pod obshch. red. prof. V.V. Kobzeva. SPb.: Izd-vo Politekh. un-ta, 2013. 96 s. (rus)

16. **Rudenko I.V., Boitsova A.A.** Upravlenie zatratami: sushchnost', mekhanizmy, podkhody. *Vestnik Omskogo universiteta*. 2010. № 2. С. 114–118. (rus)

СУЛОЕВА Светлана Борисовна — профессор кафедры «Экономика и менеджмент в машиностроении» Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого, доктор экономических наук. 195251, ул. Политехническая, д. 29, Санкт-Петербург, Россия. E-mail: suloeva_sb@mail.ru

SULOIEVA Svetlana B. — Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University. 195251. Politechnicheskaya str. 29. St. Petersburg. Russia. E-mail: suloeva_sb@mail.ru

ГУЛЬЦЕВА Ольга Борисовна — аспирант Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого. 195251, ул. Политехническая, д. 29, Санкт-Петербург, Россия. E-mail: olga.gultceva@rambler.ru

GULTCEVA Ol'ga B. — Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University. 195251. Politechnicheskaya str. 29. St. Petersburg. Russia. E-mail: olga.gultceva@rambler.ru
