

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

О. Д. Каверина

доцент кафедры статистики, учета и аудита  
Санкт-Петербургского государственного университета

## КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ: НОВЫЙ ВЗГЛЯД НА ПРОБЛЕМУ

*Вводные замечания.* Информация о себестоимости лежит в основе широкого спектра управленческих решений хозяйствующего субъекта. Она имеет многовековую историю, однако в современной бизнес-среде приобретает новый ракурс, как в отношении использования, так и порядка исчисления. Отдельные приемы и процедуры по расчету себестоимости продукции, объединенные в начале XX в. в системы калькулирования, совершенствовались и дополнялись исходя из потребностей оперативного и стратегического управления в основном в рамках нормативного учета и системы директ-костинг. В 80-х гг. XX в. теория и практика калькулирования получила мощный импульс развития исходя из усилившейся конкуренции и повышения неопределенности внешней среды. Перед хозяйствующим субъектом стоит проблема выбора из многообразия показателей себестоимости и калькуляционных систем методологии, адекватной его особенностям и стратегической цели бизнеса.

**Себестоимость.** Несмотря на кажущуюся простоту и ясность способов расчета и использования себестоимости, на самом деле — это противоречивое и многогранное понятие. На протяжении века вокруг него идут дискуссии, рождаются новые методы расчета, учета и обобщения. В начале XX в. А. Кальмес, Дж. Никольсон и Дж. Рорбах на основе изучения взаимосвязи отдельных элементов калькулирования и особенностей их проявления на предприятиях с разной технологией производства сформировали систему калькулирования и ее модификации (Никольсон, Рорбах, 1926; Соколов, Соколов, 2004. Далее калькуляционные системы развивались в двух разрезах — временном (создание стандарт-коста и нормативного учета) и маржинальном (создание директ-костинга)<sup>1</sup>.

Перечисленные калькуляционные системы не утратили актуальности. В рамках оперативного и тактического управления на сегодняшний день они лидируют. Однако для стратегических решений нужны качественно иные характеристики. В 70-х г. XX в. начался новый этап развития калькулирования — стали формироваться системы, отвечающие новым потребностям управления и иному

---

<sup>1</sup> Повышение оперативности информации об отклонениях от запланированной модели деятельности для инженеров и руководителей реализованы в США в системе стандарт-костс (Г. Эмерсон, Чт. Гаррисон, 1911), в отечественной бухгалтерии эти же идеи развивались в рамках нормативного учета (Н. А. Блатов, М. Х. Жебрак, Е. Либерман, В. И. Стоцкий). В 40-х г. прошлого века большую популярность для управления получил подход к формированию информации на основе переменных затрат (Ч. Кларк).

критериальному признаку, чем в начале прошлого века. Кардинально меняются подходы к порядку и срокам исчисления общих показателей себестоимости в системе управления «точно в срок», появляются калькуляционные системы, направленные на исчисление себестоимости операций бизнес-процессов, жизненного цикла продуктов и др.

Проблематика вопросов, касающихся расчета и применения показателей себестоимости, имеет как теоретический, так и практический аспект, поэтому на протяжении века развитие калькулирования сопровождается научными дискуссиями и поиском новых практических приемов. В частности это касается показателя фактической себестоимости единицы продукции. Так, Н.А. Блатов писал, что «...своевременное выявление себестоимости продукции является одним из основных условий, рационального управления производством ...» (Блатов, 1939). Иной точки зрения придерживается Я.В. Соколов, являясь сторонником отказа от фактической калькуляции себестоимости единицы продукции в финансовом учете. Он приводит среди других аргументов высокую трудоемкость расчетов, незначительность эффекта с точки зрения использования полученной информации, а также необъективность показателя, называемого фактической себестоимостью. В частности субъективный характер распределения косвенных затрат приводит к тому, что выбирая базу, бухгалтер задает величину себестоимости; усредненный подход исчисления себестоимости сводит ее к математическому ожиданию (Соколов, Смирнова, 2002).

Основной причиной дискуссий является противоречие, присущее показателю себестоимости единицы продукции. Оно состоит в том, что, с одной стороны, себестоимость характеризуется высокой степенью условности и, казалось бы, в этой связи не должна использоваться в управлении хозяйствующим субъектом; с другой стороны — она является одним из наиболее употребляемых в управлении показателем. Подход к решению зависит от производственной ситуации. Так как природа противоречия связана с наличием косвенных затрат, то возникает вопрос: следует или нет решать проблему их распределения с целью повышения надежности показателя себестоимость для управления? Методы более точного распределения общих расходов дорогостоящи, и их внедрение должно окупаться существенными выгодами. При ответе на вопрос о том, каким предприятиям в первую очередь нужно решать проблему снижения степени условности показателей следует исходить из факта, что усиление степени рисков и конкуренции воздействует на калькулирование в совокупности с фактором диверсификации производства. Они оказывают влияние, в частности, на информационное обеспечение управленческих решений по выбору видов деятельности, каналов дистрибуции, продуктового набора в целях поддержания конкурентных преимуществ и ключевых факторов успеха. Следовательно, особую актуальность решение проблемы снижения условности частных показателей себестоимости приобретает для финансовых служб предприятий с широко диверсифицированной деятельностью и меняющимся ассортиментом продукции в целях укрепления позиций на рынке.

В последние десятилетия наблюдается процесс диверсификации области применения информации о себестоимости, из чего вытекает многообразие показателей и подходов к их расчету. В частности исчисляются себестоимость единицы продукции и определенной совокупности продуктов; полная и сокращенная себестоимость; фактическая, нормальная, нормативная, плановая, прогнозная; себестоимость нетрадиционных объектов калькулирования, таких как операция, бизнес-процесс, канал дистрибуции, жизненный цикл.

Общие и частные показатели себестоимости имеют свои области применения. Расчет себестоимости единицы продукции по различным методикам обеспечивают решение специальных задач по ценообразованию, изменению продуктового портфеля, выбору политики закупок или производства полуфабриката собственными силами. Полная себестоимость единицы продукции — необходимый компонент стратегического управленческого учета.

Себестоимость совокупности продуктов (выпуска/продаж) применяется для расчета финансовых результатов деятельности предприятия и для исчисления себестоимости запасов, отражаемых в балансе. Область применения результатов расчетов охватывает экономические решения, связанные с оценкой бизнеса и прогнозами возможности предприятия генерировать будущие денежные потоки, принимаемые широкой группой внешних и внутренних пользователей. Проблематика вопросов исчисления общих показателей, используемых в расчете прибыли хозяйствующего субъекта в настоящий период усиливается в связи с переходом на учет по международным стандартам финансовой отчетности (далее МСФО). Это положение касается как особенностей выбора методов учетной политики, так и отдельных технологий, определяемых МСФО.

Новым в расчете себестоимости продукции в соответствии с МСФО является регламентация методов распределения косвенных производственных накладных расходов (далее общепроизводственных расходов). Во-первых, устанавливается разный порядок распределения постоянных и переменных общепроизводственных расходов; во-вторых, вводится плановая база распределения постоянных расходов — «нормальная мощность»; в-третьих, отклонения фактических постоянных расходов от исчисленных на основе «нормальной мощности» подлежат декапитализации (п. 11 МСФО 2 «Запасы») (International..., 2004). Две последние особенности вызывают необходимость введения нового порядка учета общепроизводственных расходов на счетах. В рабочем плане счетов нужно выделить счета фактических и распределенных общепроизводственных расходов. Возникает вопрос, почему в МСФО введен специальный порядок распределения косвенных постоянных расходов, носящих производственный характер? Думается, что исходным явился следующий тезис: производственная себестоимость продукции очищается от влияния постоянных производственных затрат в случае существенного колебания объемов производства в сравнении со сделанным ранее прогнозом. Данное предположение делается исходя из принципов осмотрительности, уместности и сопоставимости, а также рассуждения о том, что результаты неэффективного хозяйствования отчетного периода не должны влиять на результаты от продаж следующих периодов.

МСФО по иному подходят к решению вопроса декапитализации затрат не только в отношении отклонений в части общепроизводственных расходов. В соответствии с п. 14 МСФО 2 «Запасы» все отклонения, вызванные перерасходом, относятся на уменьшение прибыли отчетного периода. Не распределяются между себестоимостью запасов и себестоимостью проданной продукции также расходы на хранение (кроме операций, предусмотренных технологическим процессом), управленческие и коммерческие расходы. В отношении последних, отечественные положения по бухгалтерскому учету допускают аналогичный порядок. Правила МСФО соотносятся с пониманием себестоимости в поле оценок: исчисление себестоимости основанной на всех фактических затратах или же на тех затратах, которые нужно было понести. Все остальные затраты относятся к потерям и декапитализируются. В этой связи Я. В. Соколов выводит два основных подхода к составлению калькуляций: органическая кальку-

ляция Ф. Шмидта и секторная калькуляция А.П. Рудановского (Соколов, 2000, с. 223—224). Первый подход предполагает исчисление реальной величины затрат, причем не в исторических ценах, а в текущих — ценах на момент калькулирования. Второй подход представляет себестоимость как вероятностную величину, лежащую в двух пределах, одним из которых является нормальная себестоимость, рассчитанная исходя из рыночной конъюнктуры.

**Конкурентные преимущества и калькулирование себестоимости.** Одним из важнейших положений концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ является повышение качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учета (Концепция..., 2004). Для подсистемы управленческого учета основным критерием качества информации, является эффективность управления, направленного на обеспечение конкурентной стратегии и на достижение цели бизнеса. Настоящий период экономического развития характеризуется высокой степенью нестабильности внешней среды, и, следовательно, рисков, повышенной вероятностью кризисных явлений для хозяйствующих субъектов.

В этих условиях при выборе для внедрения или совершенствования калькуляционных систем на предприятии, важнейшим является аспект информационного обеспечения ключевых факторов успеха в конкурентной бизнес-среде. Основными конкурентными преимуществами являются стратегия лидерства в издержках и стратегия дифференциации (Шанк, Говиндараджан, 1999). Ключевые факторы успеха их дополняют и конкретизируют. Это — издержки; качество продукта; временной фактор; инновации. Минимизация издержек осуществляется через управление затратами бизнес-процессов, себестоимостью продуктов, через управление отклонениями и др. Для обеспечения конкурентоспособности необходимо отыскать наименее затратные пути непрерывного улучшения качества продукции. Минимизация временного фактора интегрирует в себе время, затраченное на развитие нового продукта и его выход на рынок; скорость, с которой предприятие откликается на запросы потребителей и рынка; ликвидации отклонений от запланированной модели деятельности; соблюдение сроков поставки продукции, и др. Выделение инноваций связано с тем, что на сегодняшний день общепризнанным фактом является необходимость непрекращающегося потока разработки организацией новых продуктов, услуг и технологий для достижения ее успеха на рынке. Совокупность ключевых факторов успеха оказывает непосредственное воздействие на экономическую жизнеспособность предприятия. Поэтому развитие калькулирования себестоимости должно идти в соответствии с новейшими теориями управления, направленными на достижение конкурентной стратегии.

Проанализируем характерные особенности традиционных и новейших калькуляционных систем с точки зрения того, для поддержания каких конкурентных преимуществ они пригодны. Воспользуемся моделью комбинаций калькуляционных систем в табл. 1, разработанной для облегчения выбора хозяйствующим субъектом оптимального их сочетания в целях обеспечения информационной поддержки конкурентной стратегии. В модели представлены комбинации технологий управленческого учета и ключевых факторов успеха. Выделение семнадцати квадрантов не означает, что остальные комбинации абсолютно бесперспективны с точки зрения обеспечения управленческих решений. Сделан акцент на наиболее эффективных сочетаниях, которые позволяют формировать достоверную, понятную, своевременную информацию, способствующую поддержанию ключевых факторов успеха.

Таблица 1

### Направленность калькуляционных систем на поддержание конкурентных преимуществ

Калькуляционные системы	Ключевые факторы успеха			
	издержки А	инновации Б	качество В	время Г
1	1.А	1.Б	—	—
2	2.А	—	—	—
3	3.А	—	3.В	3.Г
4	4.А	—	—	4.Г
5	5.А	—	—	—
6	6.А	6.Б	—	—
7	7.А	—	—	7.Г
8	—	8.Б	—	—
9	9.А	9.Б	9.В	—

*Обозначения:* (1) — калькуляционные системы, выделенные исходя из объекта калькулирования; (2) — нормальное калькулирование; (3) — нормативный учет и стандарт-костс; (4) — директ-костинг; (5) — метод полной себестоимости; (6) — тагет-костинг; (7) — калькулирование по последней операции; (8) — калькулирование по стадиям жизненного цикла; (9) — АВ-костинг

Следует отметить, что калькуляционные системы, сформированные в первой половине XX в. (первые пять позиций модели), продолжают функционировать без каких-либо значительных изменений с точки зрения их фундаментальных основ. Перспективы их развития в основном видятся в рациональном сочетании с другими системами, а также в расширении спектра объектов калькулирования. Также в условиях современной экономики важно учесть ориентирована ли калькуляционная система на рынок (клиентов).

К калькуляционным системам, выделяемым исходя из объектов калькулирования, традиционно относятся позаказный и попередельный методы. Однако их недостаточно для решения поставленных задач. Появление таких новых объектов калькулирования, как операции, позволяют проводить реинжиниринг бизнес-процессов, обеспечивать управленческие решения по снижению затрат за счет ликвидации нерациональных операций (квадрант 1.А). Выделение таких объектов калькулирования, как бизнес-процессы, позволяет повысить эффективность подготовки информации по управленческим решениям по выбору видов деятельности. Это не только способствует обеспечению стратегии, направленной на конкурентное преимущество «лидерства в издержках», но также является обеспечением управления стоимостью бизнеса за счет рациональной диверсификации деятельности. Появление таких новых объектов, как каналы дистрибуции, позволяет повысить ориентацию учета на рынок и выбрать наиболее рентабельных клиентов (квадрант 1.А). Выделение объекта калькулирования «жизненный цикл» обеспечивает решения по управлению ассортиментом и ключевой фактор успеха — инновации (квадрант 1.Б.). Одним из направлений в развитии традиционных для первой позиции модели позаказного и попередельного методов является их интеграция с нормативным учетом, калькуляционными системами директ-костинг, АВ-костинг. В частности, сочетание с нормативным учетом позволяет обеспечить в лучшей степени фактор «время» за счет своевременного воздействия менеджеров на причины, вызвавшие негативные отклонения от запланированного хода деятельности.

Система «нормальное калькулирование» влияет на ключевой фактор успеха «издержки» (квадрант 2.А) за счет выявления на бухгалтерских счетах отклонений от норм общепроизводственных расходов и следующего за этим усиления

внимания менеджеров к этим расходам и управления их величиной. Внедрение данной калькуляционной системы согласуется с требованиями МСФО (ранее говорилось о порядке распределения постоянных общепроизводственных расходов пропорционально нормальной мощности и учете отклонений).

Нормативный учет обеспечивает поддержку трех ключевых факторов успеха: «издержки»; «время»; «качество» (квадранты 3.А, 3.В, 3.Г). Использование его информации для снижения затрат за счет управления отклонениями — является традиционным подходом в теории. На практике, к сожалению, он не получил должного распространения в отличие от родственной системы «стандарт-костс» на Западе. Одной из причин является повышенная трудоемкость расчетов. Считаем, что в рамках нормативного учета не нужно формировать фактическую себестоимость, достаточно информации о нормативной себестоимости и отклонениях от нее. Идеи отказа от фактической себестоимости не новы, они высказывались в отечественной специальной литературе (Гильде, 1970; Соколов, 1996) и широко распространены в отношении системы стандарт-костс (Друри, 1998; Louderback, Holmen, 2003). Отклонения следует декапитализировать, что эффективно в управленческом учете и не противоречит требованиям МСФО 2 «Запасы». Повышение эффективности нормативного учета также можно достичь за счет интеграции с АВС-методом, введения в качестве объектов учета наряду с продуктами бизнес-процессов и (или) составляющих их элементов — процессов и операций.

Нормативный учет перспективен с точки зрения поддержания фактора успеха «время» (квадрант 3.В). Направлением совершенствования является дальнейшее развитие достижения отечественной науки и практики — сигнального документирования; а также создание системы выявления отклонений на счетах по статьям или элементам затрат в разрезе факторов в автоматизированном учете. Это не только снизит затраты на получение аналитической информации, но обеспечит возможность получения сигналов об отклонениях в реальном режиме времени.

В системе управления качеством (квадрант 3.Г) его методология учета интегрирует со статистическими методами наблюдения и такими методиками, как контрольные карты и диаграмма Парето. Методология нормативного учета применяется в отношении того, что статистические наблюдения идут только за пределами допустимых норм. С целью повышения эффективности дорогостоящего нормативного учета можно использовать принцип Парето не только в учете затрат на качество, но и в других областях. Для этого нужно поставить ограничения в величине отклонений дифференцировано по статьям и по факторам. Только если величина отклонений выходит за пределы допустимых границ, тогда формируется аналитический отчет и пересылается пользователям, ответственным за отклонения.

Основное направление в использовании калькуляционной системы директ-костинг связано с обеспечением тактических и оперативных управленческих решений. Влияние информации о переменных затратах и маржинальной прибыли на фактор «издержки» (квадрант 4.А) осуществляется посредством управленческих решений по выбору оптимального ассортимента при наличии ограниченных мощностей; производства собственными силами полуфабрикатов или их покупки и др. Спектр управленческих решений широк и определен развитой практикой маржинального подхода. Комбинация системы директ-костинг и ключевого фактора успеха «время» (квадрант 4.Г) связана с оперативностью формирования данных для управления. Применяя на практике систему директ-костинг следует помнить о том, что она предназначена для управления в краткосрочном периоде. В связи с тем что все постоянные расходы в длитель-

ном периоде времени принимают характер переменных, в стратегическом управлении использование показателей маржинальной прибыли не рекомендуется. Основным в совершенствовании калькуляционной системы, генерирующей информацию о полной себестоимости, является повышение надежности показателей за счет интеграции с системой АВ-костинг (квадрант 5.А). Она перспективна с точки зрения стратегического управления затратами.

Позиции модели с шестой по девятую связаны с новейшими калькуляционными системами. Их создание приходится на 70—90-е гг. XX в. и вызвано усилением конкуренции и возросшей неопределенностью бизнес-среды. Поэтому они изначально направлены на обеспечение конкурентной стратегии хозяйствующего субъекта.

Для информационной поддержки ключевых факторов успеха «издержки» и «инновации» создана калькуляционная система тагет-костинг (квадранты 6.А и 6.Б). Она имеет выраженный временной вектор — будущее и обеспечивает формирование себестоимости проектируемого или улучшаемого изделия исходя из целевых параметров. Задаются границы будущей цены и размер нормы прибыли изделия, исходя из которых, осуществляется поиск конструкции, материалов, технологии, позволяющих выйти на необходимую величину затрат. Можно заметить, что с этих позиций калькуляционная система интегрирует с функционально-стоимостным анализом. При калькулировании по системе тагет-костинг также используется методология анализа ситуаций при наличии ограниченных мощностей. В этой части она развивается в совокупности с новым направлением в менеджменте — теорией ограничений.

Система калькулирования «по последней операции» (позиция 7 модели) создана для информационного обеспечения управления производством «точно в срок». При этом все протекающие в предприятии процессы снабжения, производства, продаж организованы таким образом, чтобы максимально снизить непроизводительные затраты, ликвидировать операции и процессы, не дающие дополнительных улучшений продукции или услуг. Данный подход имеет направленность на поддержание ключевых факторов успеха «издержки» и «время». Наибольший эффект система точно в срок дает за счет снижения запасов и затрат на внутризаводское перемещение грузов. Данный подход имеет направленность на поддержание ключевых факторов успеха «издержки» и «время». Наибольший эффект система точно в срок дает за счет снижения запасов и затрат на внутризаводское перемещение грузов. Данное предприятие поддерживает три группы страховых запасов: сырья, материалов и комплектующих изделий; незавершенного производства, а также готовой продукции. Все эти запасы играют роль буфера на случай, если будут нарушены договорные условия сроков, качества, комплектации поставки материалов, остановки производственного процесса из-за аварий оборудования, допущенного брака и т. д. Кроме того, могут возникать запасы в цеховых кладовых, межоперационные запасы из-за нерациональной организации производственного процесса, и даже из-за неправильной системы мотивации. Хранение запасов сопряжено с дополнительными затратами на содержание складских помещений, расходами на оплату труда, возможными потерями. В системе «точно в срок» организуется по принципу «непрерывного потока» как технологический процесс, так и все составляющие бизнес-процесс компоненты от поставщика до покупателя. В этом случае каждая операция является продолжением предыдущей, движение материалов линейно, пропускная способность всех рабочих мест сбалансирована, остатки материалов и незавершенного производства сведены к минимуму. В идеале при организации производства «точно в срок» расходы на хранение и внутризаводское перемещение стремятся к нулю.

В рамках калькулирования «по последней операции» разработаны модификации, в основе которых лежит принцип ликвидации избыточной информации для управления. В связи с минимизацией расходов на хранение и внутризавод-

скую транспортировку становится нерелевантными данные бухгалтерского учета по всем стадиям движения материального потока. Как следствие вносятся изменения в рабочий план счетов; сокращаются учетные записи. Можно выделить три подхода к калькулированию в системе «точно в срок»: (1) ликвидируется учет операций, связанных с движением и наличием материалов на складах; (2) ликвидируется учет операций, связанных с отпуском на производство материалов и выпуском готовой продукции; (3) ликвидируется учет операций, связанных с движением и наличием материалов на складах; учет затрат в процессе производства; учет операций, связанных с выпуском готовой продукции. Калькулирование себестоимости начинается только при отгрузке продукции покупателю. Для всех подходов характерно отсутствие обособленного учета трудовых затрат производственных рабочих, они учитываются в составе общепроизводственных расходов (Horngren, Foster, Datar, 2000). Для информационного обеспечения управления производством «точно в срок» применяется также система «канбан». Она регулирует роизводство необходимой продукции в нужном количестве и в необходимое время как на предприятии производителя, так и у поставщиков и оперирует специфическими документами (Монден, 1989).

Из сравнения возможностей системы «точно в срок» и соответствующей ей калькуляционной системы «по последней операции» с задачами поддержания конкурентных преимуществ видно, что они обеспечивают ключевой фактор успеха — «время», что очевидно (квадрант 7.Г). Так же поддерживается фактор успеха «издержки», в связи со стремлением свести все затраты к стоимости обработки (квадрант 7.А).

Квадрант 8.Б. связан с созданием системы калькулирования по стадиям жизненного цикла, позволяющей учитывать и оценивать затраты проектируемого и производимого продукта, начиная со стадии научно-технической разработки и заканчивая периодом, когда компания прекращает сервисное обслуживание покупателей. Предпосылка ее появления связана с сокращением жизненного цикла продуктов, что позволяет учесть затраты за соответствующий отчетный период. Необходимость — с потребностью стратегического управления ассортиментом и ценообразованием.

Особое значение для фактора «инновации» калькулирование по стадиям жизненного цикла имеет в связи со следующими обстоятельствами. Процессы научно-технической разработки и проектирования, как правило, длительны и дорогостоящи. Причем занимаемый ими период не сопровождается получением выручки, и не может быть прекращен на основе оперативной информации. Например, при производстве программных продуктов затраты стадии исследований и разработки могут занимать до 30 % от общей суммы. В ситуации, когда большая часть общих затрат жизненного цикла приходится на период до начала производства и получения выручки от продажи, чрезвычайно важным является момент установления уровня будущих доходов и затрат, так как расчеты обосновывают принятие решения о начале разработки нового продукта. При проектировании продуктов с длительным жизненным циклом, калькулирование осуществляется по отдельным стадиям, например, в компаниях Daimler-Chrysler, Ford, General Motors, Nissan, Toyota при установлении уровня затрат на новые модели машин (Horngren, Foster, Datar, 2000). Калькуляционная система имеет области пересечения с функционально-стоимостным анализом и системами тагет-костинг и АВ-костинг. Система АВ-костинг относится к классу обеспечивающих — без нее калькулирование по стадиям жизненного цикла может не состояться из-за отсутствия достоверной информации о распределенных косвенных расходах общего характера. Для расчетов себестоимости целесообразно



применять имитационное моделирование, задавая разные варианты входных параметров.

Наиболее разноплановой и интересной для первоочередного внедрения на предприятии является калькуляционная система АВ-костинг (*activity-based costing, ABC*). Причины ее выбора среди новейших калькуляционных систем несколько: она обеспечивает множество ключевых факторов успеха; ориентирована не только на производство, но и на рынок; обеспечивает возможность применения таких систем как «тагет-костинг», «калькулирование по стадиям жизненного цикла»; повышает надежность системы калькулирования полной себестоимости.

В основе калькуляционной системы АВ-костинг лежит принципиально иной подход к формированию себестоимости продукции на предприятиях с высоким удельным весом косвенных затрат — их распределение осуществляется на основе установления причинно-следственных связей с включением в расчеты промежуточного объекта калькулирования — операции (Innes, Mitchell, 1989; Turney, 1996). Этот подход позволяет получать показатель себестоимости операции, а в итоге учетного процесса — более надежные показатели фактической и плановой себестоимости продукции. ABC обеспечивает исчисление себестоимости бизнес-процессов, как новых объектов калькулирования. В результате создается информационная основа для оптимизации диверсификационной деятельности. В случае матричной организационной структуры управления — обеспечивается учет по бизнес-процессам и мотивация их руководителей. Себестоимость процессов продаж по отдельным клиентам позволяет определять их рентабельность и ведет к оптимизации клиентской сети.

Изначально разработанная, как улучшающая методологию традиционного калькулирования, она развилась в уникальную калькуляционную систему, обеспечивающую широкий спектр управленческих решений собственным продуктом. Показатель «себестоимость операции» открывает возможность управления затратами через реинжиниринг бизнес-процессов. Он может использоваться также для нового подхода к мотивации менеджеров центров ответственности, направленного на сокращение дорогостоящих и не добавляющих ценности продукту операций. Процедура оценки на основе операций может состоять из следующих шагов: идентификация оцениваемых операций; анализ состава работников, привлеченных к выполнению операций; подсчет времени и ресурсов поглощаемых операциями. В результате вырабатываются рекомендации по сохранению операций добавляющих стоимость и исключению операций бесполезных. Путем оценки и сокращения непроизводительных затрат хозяйствующий субъект может добиться конкурентных преимуществ.

Итак, усиление конкуренции и степени рисков привели к дальнейшему развитию калькулирования. Появились новые подходы, сместились акценты на исчисление себестоимости операций и процессов для информационного обеспечения реинжиниринга бизнес-процессов, управленческих решений по выбору видов деятельности, каналов дистрибуции, ассортимента. Развитие идет по двум направлениям — улучшение методологии традиционных калькуляционных систем и создание принципиально новых систем. Анализ качественных изменений показал, что основное влияние оказала необходимость обеспечения адекватной информацией новейших теорий управления, направленных на поддержание конкурентной стратегии, таких как теория ограничений (*theory of constraints*); управление «точно в срок» (*just-in-time*); управление стоимостью (*value based management*) и др. В результате созданы новейшие калькуляционные системы, такие как АВ-костинг, калькулирование по последней операции, калькулирова-

ние по стадиям жизненного цикла, тагет-костинг, дополняющие традиционные методы и приемы.

Сформировавшийся в результате векового развития широкий спектр калькуляционных систем приводит к необходимости анализа конкретной ситуации с точки зрения их выбора для внедрения. Предпочтения, на наш взгляд, отдаются тем из них, которые поддерживают конкурентные преимущества предприятия и ключевые факторы успеха в современной бизнес-среде. В связи с тем что для обеспечения эффективной деятельности необходимо использовать показатели себестоимости, диверсифицированные исходя из задач управления бизнесом, рекомендуется применять не отдельно взятую систему калькулирования, а их оптимальное сочетание.

### Источники

- Блатов Н. А.* Основы промышленного учета и калькуляции. М., 1939.
- Гильде Э. К.* Модели организации нормативного учета в промышленности. М., 1970.
- Друри К.* Учет затрат методом стандарт-костс / Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. М., 1998.
- Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом МФ РФ. № 180 от 01.07.2004.
- Монден Я.* «Тоёта»: Методы эффективного управления / Сокр. пер. с англ. М., 1989.
- Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж.* Основы калькуляции / Пер. с англ. М., 1926.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
- Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.
- Соколов Я. В., Смирнова И. А.* Размышления об управленческом учете // *Апчерч А.* Управленческий учет. М., 2002.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я.* История бухгалтерского учета. М., 2004.
- Шанк Дж., Говиндараджан В.* Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. СПб., 1999.
- Horngren Ch., Foster G., Datar S.* Cost accounting: a managerial emphasis. 10 th ed., 2000.
- Innes J., Mitchell F.* A Practical guide to Activity-Based Costing. London, 1989.
- International accounting standards, 2004.
- Louderback J. G., Holmen J. S.* Managerial accounting. 10th ed. Thomson Learning, 2003.
- Turney P. B.* B Activity Based Costing. The performance breakthrough. London, 1996.