

УДК 657.474.571

UDC 657.474.571

**КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ КОНЦЕПЦИЯ  
РАЗВИТИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ  
СИСТЕМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ АГЕНТОВ  
РЫНКА**

**CALCULATED CONCEPT OF DEVELOPMENT  
OF ANALYTICAL ACCOUNTING ECONOMIC  
SYSTEM OF MARKET AGENTS**

Говдя Виктор Виленович  
д.э.н., профессор

Govdya Victor Vilenovich  
Doctor of Economic sciences, professor

Тончу Елена Александровна  
д.э.н., профессор

Tonchu Elena Aleksandrovna  
Doctor of Economic sciences, professor

Ремезков Александр Александрович  
д.э.н., профессор  
*Кубанский государственный аграрный  
университет, Краснодар, Россия*

Remezkov Alexander Aleksandrovich  
Doctor of Economic sciences, professor  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье рассмотрено использование  
экономическими агентами калькуляционной  
концепции организации производственного и  
управленческого учета в условиях ограниченности  
ресурсов

The article discusses the use of the concept of  
economic agents to the calculation of the production  
organization and management accounting in the  
context of limited resources

Ключевые слова: УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ,  
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ СИСТЕМЫ,  
СЕБЕСТОИМОСТЬ, БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ,  
КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ

Keywords: COST MANAGEMENT, ACCOUNTING  
AND ANALYTICAL SYSTEMS, COST, BUSINESS  
PROCESSES, COSTING

Последние политические события (присоединение Крыма) значительно обострили те недостатки и пробелы, которые накопились в нашей экономике в период становления и развития рыночных отношений. К этим недостаткам следует отнести отсутствие единой отечественной платежной системы, увлеченность отечественной банковской системы краткосрочным кредитованием с достаточно высокими расходами по их обслуживанию, значительную зависимость продовольственного и непродовольственного рынка от импортных товаров, низкие темпы развития промышленности и т. п.

Интерес наших предпринимателей и экономистов только к одному бизнес-процессу – торговле, привел к ограниченному развитию экономического мышления, специфическому содержанию нормативно-правового регулирования взаимоотношений государства и экономических агентов рынка. Это определенно притормозит интеграцию экономики России в мировую экономику [1].

В этих условиях считаем, что для российской экономики принципиально важно продемонстрировать, что она останется рыночной и открытой экономикой, несмотря на изменившуюся внешнеполитическую ситуацию.

Полученный экономический шок от применения различных санкций, предпринятых западными государствами и США, следует использовать для решения накопившихся проблем, так как в этот исторический момент значительно выросла степень доверия населения страны к власти, готовность к определенным жертвам.

В настоящее время наука и практика обязаны объединить усилия на развитии методологии и практики управления затратами, которая позволит приблизить общественные и индивидуальные издержки производства к мировому уровню. Одним из этапов выполнения данной работы следует считать выбор научно обоснованной системы учета затрат на производство готового продукта.

Специалисты по учету затрат несут большую ответственность за выполнение этой задачи. Именно они обеспечивают такую систему учета затрат, при которой на выходе остаются точные учетные данные, необходимые для: а) управленческих целей; б) принятия стратегических решений по ценообразованию, составу и структуре производимой продукции, технологическим процессам, разработке новых изделий, обеспечивающих качественное и количественное импортозамещение [3].

В отечественной практике производственного учета наиболее распространенными системами учета затрат являются следующие методы: простой (однопредельный), позаказный, попередельный, нормативный/

Простой (однопредельный) метод калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах, в которых отсутствует незавершенное производство, либо оно незначительно. Примером здесь могут служить добыча угля, выработка электроэнергии и т. п. Суть этого метода сводится к прямому расчету, то есть все затраты на производство

по статьям калькуляции должны делиться на количество выработанной продукции. В результате получается себестоимость единицы продукции (рисунок 1).

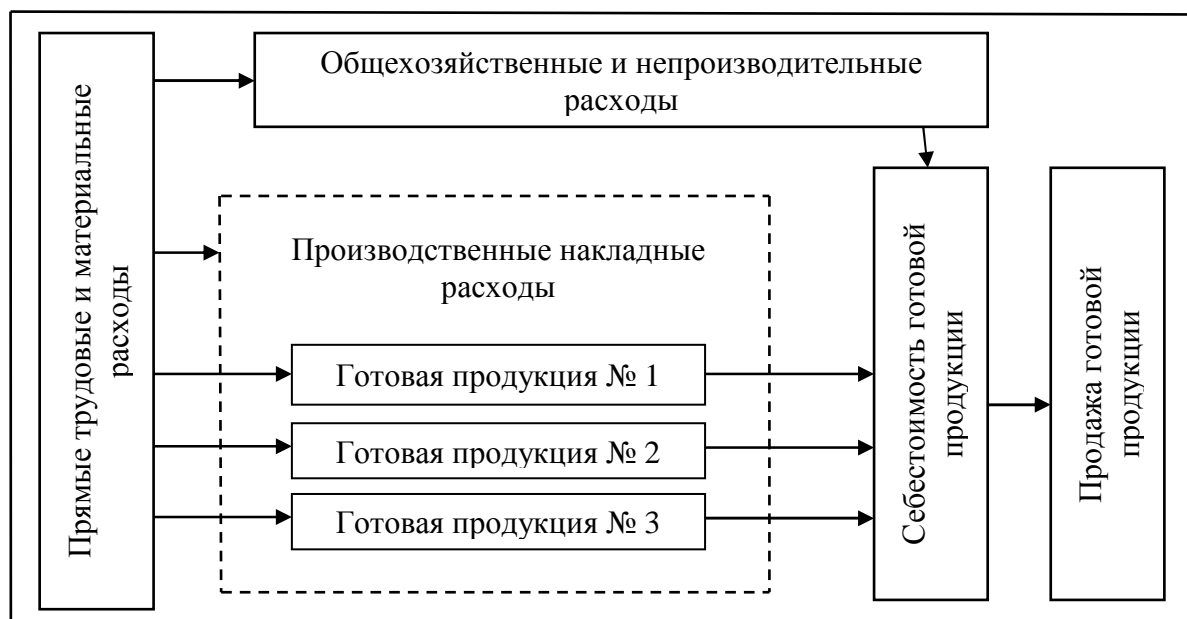


Рисунок 1 – Простой метод учета затрат

Объектом учета и калькулирования в позаказном методе является отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу или услугу (рисунок 2). Каждому заказу присваивается номер, который указывается на всех учетных документах по затратам, относящимся к данному заказу (лимитно-заборные карты и требования на материалы, маршрутные листы, наряды и др.).

Фактическая себестоимость изделий (работ, услуг), изготавливаемых по заказу, определяется после его выполнения [5].

При изготовлении крупных изделий (выполнении работ, услуг) с длинным технологическим циклом заказы могут выдаваться не на изделие (работу, услугу) в целом, а на отдельные его сборочные единицы, представляющие собой законченные конструкции, либо на отдельные этапы работ, услуг.

Аналитический учет ведется в карточках, открываемых на каждый

заказ, в которые записывают затраты по статьям калькуляции.

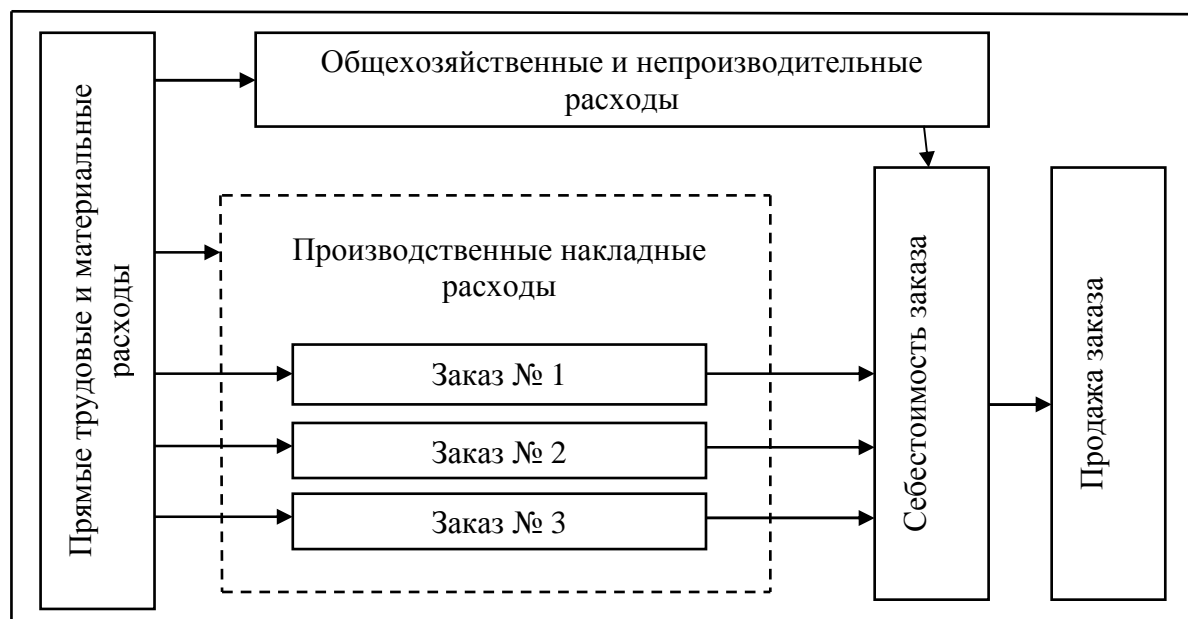


Рисунок 2 – Позаказный метод учета затрат

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия. Окончание работ по заказу фиксируют в накладной или акте на сдачу выполненных готовых изделий или работ. После этого заказ закрывают и выписку документов с обозначением номера закрытого заказа прекращают.

Часто заказы выполняются в течение нескольких месяцев и в этот период времени из серии изделий производят частичный выпуск. В этом случае определяется себестоимость частично выполненного заказа, т.е. затраты делятся между выпуском и незавершенным производством прямым путем, не прибегая к каким-либо условным приемам их распределения. Относительная простота этого метода привела к его широкому применению.

Принципиальная схема учета при позаказном методе следующая:

- на каждый заказ, содержащий в себе конкретное количество продукции, открывается счет 20 «Основное производство»;

- прямые затраты собираются непосредственно на счете 20 «Основное производство» по каждому заказу;
- косвенные расходы собираются на счетах косвенных расходов (25 и 26);
- косвенные расходы распределяются между заказами и списываются со счетов 25 и 26 на счет 20 «Основное производство» по каждому заказу;
- при наличии незавершенного производства по заказу производится расчет его стоимости, величина которого остается как сальдо на счете 20;
- фактическая себестоимость готовой продукции по заказу, исчисляемая с учетом остатков незавершенного производства, списывается со счета 20 на счет 40 «Готовая продукция»;
- фактическая себестоимость единицы продукции по заказу (Сф.ед) определяется следующим образом:

где *Сф.ед.* – себестоимость единицы продукции по заказу, руб.;

*ФЗвып.* – фактические затраты выпуска готовой продукции, руб.;

*Квып.* – количество выпущенной готовой продукции по заказу, ед.

Важнейшая особенность попередельного метода состоит в том, что объектом учета затрат на производство является технологический передел, при котором затраты, образующие себестоимость продукции, учитываются по отдельным законченным технологическим переделам (фазам, стадиям) и статьям расходов (рисунок 3).

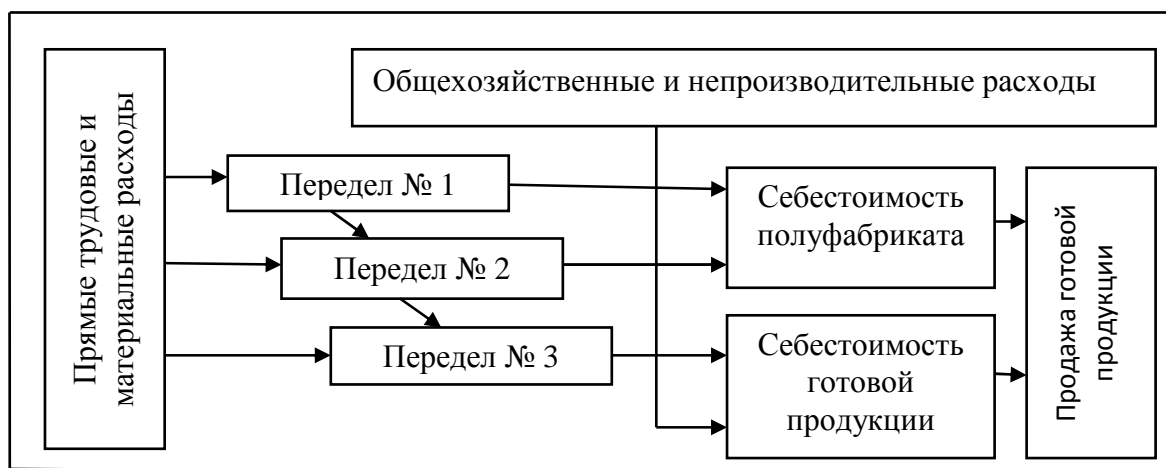


Рисунок 3 – Попередельный метод учета затрат

Фактическая себестоимость продукции определяется ежемесячно путем деления общей суммы затрат на количество выпущенной продукции по переделу. В соответствии с полученными данными по переделам и составляются калькуляции себестоимости продукции (полуфабрикатов). Калькуляция последнего передела является калькуляцией себестоимости готовой продукции [1].

Применяются два варианта попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

При полуфабрикатном варианте прямые затраты учитываются по каждому переделу, а внутри передела - по видам продукции, косвенные - в целом по производству с распределением между переделами в установленном на предприятии порядке. Себестоимость определяется по каждому переделу, а по видам продукции внутри передела - коэффициентным методом или способом исключения затрат на сопутствующую продукцию.

При бесполуфабрикатном варианте калькулируется только себестоимость готового продукта, которая состоит из затрат на сырье

(материалы), расходов па заработную плату в начальном переделе и затрат на обработку в последующих переделах.

Традиционные калькуляционные системы (позаказный, попередельный, нормативный методы, «директ-костинг») продолжают функционировать, но их возможности не могут в полной мере удовлетворить требования управления экономическим агентом рынка в изменившихся условиях [4].

Рассмотрим шесть современных систем учета затрат и калькулирования себестоимости, которые дополняют возможности традиционных методов, а также обеспечивают преимущества и ключевые факторы успеха в конкурентной среде.

В 80-х годах XX в. теория и практика калькулирования стали стремительно развиваться в связи с возросшей конкуренцией, усилением неопределенности внешней среды и рисками хозяйствования. Появились принципиально новые методы, расширился круг объектов калькулирования и показателей себестоимости. Наряду с показателями себестоимости единицы продукции и определенной совокупности продуктов востребована информация о себестоимости нетрадиционных объектов калькулирования, таких как операция, бизнес-процесс, жизненный цикл продукта и др.

Расширяется практика подготовки текущей управленческой отчетности на основе переменных затрат и нормативного учета. Актуальность последнего усиливается в связи не только с потребностями оперативного управления деятельностью, но и с положениями МСФО 2 «Запасы», в соответствии с которыми применение системы «стандарт-кост» разрешено в финансовом учете, а сверхнормативные отклонения декапитализируются. Передовая экономическая мысль в настоящее время сосредоточена на решении проблем глобализации экономики, локализации негативного воздействия конкурентной борьбы на развитие производства,

развитии учетно-аналитических кластеров, обеспечивающих сингулярный поворот в управлении запасами и затратами, которые в дальнейшем обеспечат гораздо более высокий уровень качества производства продукции, работ и услуг. При этом доминирующей концепцией такого развития определена калькуляционная концепция информационного обеспечения управления экономикой.

Наиболее широким спектром возможностей обладает калькуляционная система «АВ-костинг» (activity-based costing). В сочетании с традиционными методами она повышает надежность калькулирования полной себестоимости; обеспечивает несколько ключевых факторов успеха и ориентирована не только на производство, но и на рынок; без нее невозможно применение других новейших систем калькулирования, таких как таргет-костинг, калькулирование по стадиям жизненного цикла [3].

В основе калькуляционной системы «АВ-костинг» лежит принципиально иной подход к формированию себестоимости продукции коммерческими организациями с высоким удельным весом косвенных затрат - их распределение на основе установления причинно-следственных связей с включением в расчеты промежуточного объекта калькулирования – технологической операции. Данный подход позволяет получать показатель себестоимости операции, а в итоге учетного процесса - более надежные показатели фактической и плановой себестоимости продукции. В связи с этим система «АВ-костинг», разработанная как улучшающая методологию традиционного калькулирования, развилась в уникальную калькуляционную систему, обеспечивающую широкий спектр управленческих решений собственным готовым продуктом. Показатель «себестоимость технологической операции» открывает возможность управления затратами через реинжиниринг бизнес-процессов. Показатель «себестоимости бизнес-процессов» создает информационную основу для



оптимизации диверсификации деятельности. В случае матричной организационной структуры управления обеспечивается оценка деятельности руководителей бизнес-процессов по центрам ответственности. Показатель «себестоимость процессов продаж по отдельным покупателям» позволяет определять рентабельность этих продаж и ведет к созданию эффективной сети дистрибуции по центрам прибыли [1].

Для обеспечения управленческих решений в части планируемого к производству готового продукта, доведения себестоимости до заданных параметров создана калькуляционная система «таргет-костинг». Ее продуктом является прогнозная себестоимость проектируемого или улучшаемого изделия в соответствии с целевыми параметрами. Задаются границы будущей цены и размер нормы прибыли изделия, исходя из которых осуществляют поиск конструкции, материалов, технологии, позволяющих выйти на необходимую величину затрат. Данная калькуляционная система эффективна в сочетании с функционально-стоимостным анализом.

«Кайзен-костинг» - система калькулирования, направленная на постепенное усовершенствование качества, бизнес-процессов, снижение затрат. Термин «кайзен» заимствован из японской экономики и означает постоянное усовершенствование. Основная функция системы «кайзен-костинг» заключается в минимизации разницы между расчетной (после завершения проектирования) и фактической себестоимостями готового продукта по отдельным статьям затрат. Систему калькулирования «кайзен-костинг» используют как для бюджетных расчетов, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции [6].

Если система «таргет-костинг» нацелена на доведение себестоимости продукта до заданного уровня в процессе его разработки, то «кайзен-костинг» - отдельных статей затрат и себестоимости в целом в

процессе производства. Обе калькуляционные системы могут использоваться в управленческом учете, как во взаимосвязи, так и автономно. Чаще всего их применяют именно во взаимосвязи. Прогнозное калькулирование себестоимости начинается в системе «таргет-костинг», затем калькулирование (уже фактических затрат) продолжается в системе «кайзен-костинг». Вместе обе системы дают экономическому агенту рынка весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого, чем у конкурентов, уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для захвата или удержания соответствующих секторов рынка.

Калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта (в двух временных разрезах - прошлое и будущее) позволяет учитывать и оценивать затраты каждого производимого продукта от стадии научно-технической разработки и до периода, когда хозяйствующий субъект прекращает сервисное обслуживание своего продукта у покупателей. Объектом калькулирования выступает жизненный цикл продукта (например, при производстве компьютеров) или отдельные его стадии (характерно для автомобилестроения). В ситуации, когда большая часть общих затрат жизненного цикла приходится на период до начала производства и получения выручки от продажи, чрезвычайно важен момент установления уровня будущих доходов и затрат, поскольку расчеты во многом обосновывают принятие решения о начале разработки нового продукта. При проектировании продуктов с длительным жизненным циклом, калькулирование осуществляется по отдельным стадиям [1].

Изучение опыта работы коммерческих организаций позволяет говорить о том, что при практическом внедрении данной калькуляционной системы российскими предприятиями и организациями возникнет потребность в работах по совершенствованию учета общехозяйственных

расходов. Методика калькулирования по стадиям жизненного цикла включает в себя учет и производственных, и общехозяйственных расходов, поэтому необходима организация их аналитического учета. Проблема заключается в идентификации затрат, относящихся к конкретному продукту по научно-исследовательским работам, маркетингу, продажам и др. Как правило, в отечественной практике затраты на научно-исследовательские разработки, проектирование и дизайн изделия, маркетинг, продажу и оказание сервисных услуг покупателям учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в общих суммах. Аналитических разбивок обычно нет даже по отделам, не говоря уже о продуктах. Если затраты непроизводственного характера значительны, то их необходимо распределять по продуктам с использованием инструментария «АВ-костинга». Следовательно, внедрению калькулирования по стадиям жизненного цикла должно предшествовать введение системы «АВ-костинг». Калькулирование по стадиям жизненного цикла имеет области пересечения с функционально-стоимостным анализом, калькуляционной системой «таргет-костинг», традиционными методами калькулирования. Для расчетов прогнозной себестоимости в данной калькуляционной системе можно применять имитационное моделирование, задавая разные варианты входных параметров [3].

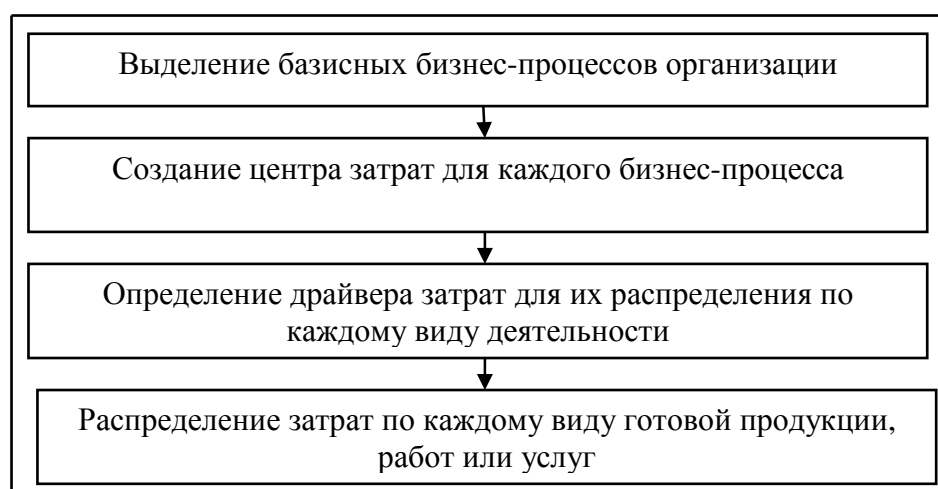


Рисунок 4 – Алгоритм процессно-операционного калькулирования

Специальная система калькулирования «по последней операции» разработана для обеспечения организации производства и управления «точно в срок». Эта система развивается с 80-х годов XX в. Созданы две ее модификации. Организация производства и управления «точно в срок» осуществляется в целях поддержания конкурентного преимущества «лидерство в издержках». Управленческие решения направлены на то, чтобы максимально снизить непроизводительные затраты, отказаться от операций и процессов, не дающих дополнительных улучшений качества продукции или услуг. Прежде всего хозяйствующими субъектами, применяющими систему «точно в срок», разрабатываются мероприятия по снижению запасов и затрат на внутрихозяйственное перемещение грузов. Запасы сырья, материалов и комплектующих изделий, незавершенного производства и готовой продукции существуют на случай, если будут нарушены договорные условия по срокам, качеству, комплектации поставки материалов, а также на случай остановки производственного процесса из-за аварий оборудования, допущенного брака и т.д. На хранение запасов необходимы дополнительные ресурсы на содержание складских помещений, их охрану, оплату труда кладовщиков. Могут возникнуть потери и в процессе хранения. При системе «точно в срок» все эти расходы должны быть сведены к минимуму.

Для системы управления «точно в срок» важны три ключевых аспекта, а именно: организация бизнес-процессов, способствующая приближению совокупных затрат к величине затрат на обработку; сплошной контроль качества; организация материального потока с ориентацией на спрос покупателя (принцип втягивания) [2].

Система калькулирования «по последней операции» создана для информационного обеспечения управления производством «точно в срок». В рамках калькулирования «по последней операции» есть модификации, в основе которых лежит принцип устранения избыточной информации для

управления. В связи с минимизацией расходов на хранение и внутрихозяйственную транспортировку становятся нерелевантными данные бухгалтерского учета по всем стадиям движения материального потока, как следствие, вносятся изменения в рабочий план счетов; сокращается число учетных записей.

Варианты калькулирования в системе «точно в срок»:

не учитываются операции, связанные с движением и наличием материалов на складах;

не учитываются операции, связанные с отпуском на производство материалов и выпуском готовой продукции;

не учитываются операции, связанные 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 трех вариантов характерно отсутствие обособления статьи затрат, связанной с отражением трудовых затрат производственного персонала. Они учитываются в составе общепроизводственных расходов. Например, первый вариант характеризуется объединением счетов материалов и основного производства в единый счет материалов и производства.

Основная особенность калькулирования «по последней операции» связана с приобретением материалов у поставщиков. Затраты на приобретение материалов сразу же отражаются на счете материалов и производства. Вторая особенность связана с прочими производственными затратами. Понесенные общепроизводственные расходы отражаются так же как и в других калькуляционных системах, на счете общепроизводственных расходов. Различие заключается в том, что на данном счете учитывается начисленная заработная плата производственного персонала. Однако последующие операции с этим

счетом отличают калькулирование «по последней операции» от традиционных учетных записей: счет общепроизводственных расходов закрывается на счет готовой продукции, а не на счет основного производства. Экономия или перерасход декапитализируются- относятся к периодическим расходам и списываются на счет 90 «Продажи» в том же месяце.

Вариант 2 калькулирования в системе «точно в срок» имеет также две точки учета на материальном потоке, позволяющие обойтись без традиционного учета затрат на производство. Счет продаж является ключевым. На нем собираются данные о всех затратах и осуществляется калькулирование себестоимости продукции.

Первая особенность связана с отпуском материалов в производство, данная операция не отражается на счетах; затраты, связанные с производственным потреблением материалов относятся на счет продаж.

Вторая особенность связана с учетом прочих производственных расходов. Учет понесенных затрат аналогичен учету при варианте 1, но закрывается счет общепроизводственных расходов не на счет готовой продукции, а напрямую на счет продаж.

Третий подход к калькулированию в системе «точно в срок» наиболее радикален. Он имеет всего одну точку учета на материальном потоке. Счет продаж является ключевым. На нем осуществляются сбор всех затрат и калькулирование себестоимости продукции. Эта особенность связана с приобретением материалов и их отпуском в производство. Затраты, связанные с приобретением и производственным потреблением материалов, относятся на счет продаж. Таким образом, данная операция не отражается на счетах материалов и основного производства.



Рисунок 5 – Классификация затрат в учетно-аналитической системе экономического агента рынка

Как видим у всех современных учетно-аналитических систем сбор и обработка информации ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место при этом занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета.

В учетно-аналитических системах целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, научно обоснованных решений [4].

Принимая решения, руководитель должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому

суть процесса классификации затрат - это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Классификация затрат на условно-постоянные и условно-переменные поддается решению и адаптации к конкретным условиям хозяйствования. Более того, развитие информационных технологий и техники позволяет решать данную проблему с минимальными затратами, осуществлять альтернативный выбор наиболее рационального варианта перечня статей и элементов затрат при высоком качестве информации. Используя рациональную классификацию затрат, учетно-аналитические системы посредством калькулирования готовой продукции, работ и услуг решают важнейшую задачу рыночной экономики – научно-обоснованное установление цены их продажи, обеспечение управления рентабельностью производства.

Таким образом, для развития бухгалтерского учета на современном этапе характерно использование калькуляционной концепции, которая способствует в условиях ограниченности ресурсов получать агентам рынка синергетический эффект.

#### Список литературы:

1. Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. Москва: Вершина, 2007. - 512 с.
2. Алборов, Р. А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. - 224 с.
3. Бурлакова, О. В. Дочерние и ассоциированные организации: составление консолидированной финансовой отчетности / О. В. Бурлакова // Бухгалтерский учет - 2007. - № 7. - С. 83-92.
4. Вил, Р. В. Управленческий учет / Р. Вил, В. Палий. - М.: ИНФРА-М, 1997.- 480 с.
5. Дегальцева, Ж. В. Механизм формирования системы управленческого учета в агрохолдингах/ Ж. В. Дегальцева // Экономика и предпринимательство. 2013. - № 2. - С. 246-252.



6. Костюкова Е. И. Использование различных калькуляционных систем в деятельности предприятий алкогольной промышленности/ Е. И. Костюкова, М. В. Феськова// Международный бухгалтерский учет - 2013. - № 34. -С. 2-8.

### References

1. Averchev, I. V. Upravlencheskij uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie / I. V. Averchev. Moskva: Vershina, 2007. - 512 s.
2. Alborov, P. A. Buhgalterskij upravlencheskij uchet (teorija i praktika) / P.A. Alborov. M.: Izdatel'stvo «Delo i Servis», 2005. - 224 s.
3. Burlakova, O. V. Dochernie i associirovannye organizacii: sostavlenie konsolidirovannoj finansovoj otchetnosti / O. V. Burlakova // Buhgalterskij uchet - 2007. - № 7. - S. 83-92.
4. Vil, R. V. Upravlencheskij uchet / R. Vil, V. Palij. - M.: INFRA-M, 1997.- 480 s.
5. Degal'ceva, Zh. V. Mehanizm formirovanija sistemy upravlencheskogo ucheta v agroholdingah/ Zh. V. Degal'ceva //Jekonomika i predprinimatel'stvo. 2013. - № 2. - S. 246-252.
6. Kostjukova E. I. Ispol'zovanie razlichnyh kal'kuljacionnyh sistem v dejatel'nosti predpriyatij alkohol'noj promyshlennosti/ E. I. Kostjukova, M. V. Fes'kova// Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet - 2013. - № 34. -S. 2-8.