

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРИ ОБОСНОВАНИИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

В статье анализируются достоинства и недостатки современных методов калькулирования себестоимости, учитывающих действие как внутрипроизводственных факторов, так и состояние внешней среды хозяйствующих субъектов. Методы калькулирования оцениваются с позиции приемлемости их для решения управленческих задач. Сформулированы теоретические проблемы применения методов калькулирования себестоимости, требующие решения для повышения эффективности управления промышленными предприятиями.

Ключевые слова: методы калькулирования себестоимости, ABC-costing, direct-costing, модель CVP, функционально-стоимостной анализ.

Функционирование экономики государства практически полностью определяется эффективностью функционирования коммерческих организаций, в том числе промышленных предприятий. Они создают валовый внутренний продукт, являются плательщиками налогов и взносов в бюджеты различных уровней, и активно участвуют в создании национального богатства. Хозяйственная деятельность промышленных предприятий в современных экономических условиях существенно зависит от внешней среды. Потребители предъявляют к производителям требования наличия широкой ассортиментной линейки продукции, удовлетворения особых условий к качественным свойствам продукции, соблюдения сроков поставок. Для удовлетворения этим требованиям предприятия

должны иметь производственные мощности, способные адаптироваться к изменяющейся ассортиментной линейке продукции, и методический инструментарий управления, позволяющий с высокой степенью точности планировать производственный процесс, процессы снабжения и реализации продукции, а также способный оперативно оценивать финансовые последствия управленческих решений, формировать целевые показатели для персонала, ориентированные на корпоративные цели и реальные для выполнения, и объективно оценивать результаты хозяйственной деятельности отдельных подразделений и исполнителей. Проблемы теоретического анализа затрат, их классификации, оценки и анализа неоднократно рассматривались на страницах Вестника УрФУ. Серия «Экономика и управление» [1, 9].

Целью данной статьи является выявления проблем применения современных методов калькулирования себестоимости продукции при обосновании управленческих решений. Постанов-

¹ Киреева Наталья Владимировна – кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Уральского социально-экономического института (филиала) Академии труда и социальных отношений; e-mail: nvk0512@rambler.ru.

ка указанных проблем позволит идентифицировать основные задачи, стоящие перед теоретической наукой в части калькулирования и себестоимости. Решение данных задач будет способствовать повышению качества управления коммерческими и некоммерческими организациями.

Согласно современным представлениям о контроллинге в коммерческих организациях [1] процесс управления базируется на подготовке информационной базы, анализе данных, координации управленческих действий, контроле и планировании хозяйственной деятельности.

Реализация перечисленных подходов к контроллингу базируется на модели хозяйственной деятельности, характеризующей зависимость между затратами ресурсов на производство продукции (работ, услуг) и результатами хозяйственной деятельности. В экономической теории существуют как минимум два подхода к формализации этой зависимости – это производственная функция, устанавливающая зависимость между наличием и потреблением ресурсов и объемом производства, и обратная производственной функции зависимость между себестоимостью продукции и объемом производства. Поскольку для целей управления нужно отслеживать не только процесс формирования затрат, но и процесс формирования доходов, а также прогнозировать финансовые последствия управленческих решений, функция затрат дополняется функцией выручки и прибыли. В экономике разработана модель, отражающая все перечисленные зависимости – она получила название CVP-модель. Функция затрат в этой модели задается с помощью процедуры калькулирования себестоимости продукции.

Калькуляция – это одна из составляющих метода бухгалтерского учета. По-

рядок калькуляции себестоимости представляет собой одну из немногих областей в бухгалтерском учете, которая не регламентируется нормативными документами. Государственные структуры, имеющие интерес к информационным потокам хозяйствующих субъектов, как правило, требуют данные обобщающего характера (объемы выручки, прибыли, себестоимости, размер численности и т.д.), а не удельные показатели. Соответственно именно для такого рода данных государственные структуры создают нормативно-правовую базу. Пользователями аналитических данных о себестоимости и доходности отдельных видов продукции являются сами предприятия, ведь именно в их интересах иметь наиболее точную и объективную информацию, отражающую стоимостные результаты хозяйственных процессов. Источником пополнения методического инструментария для целей управления являются научные разработки в этой области.

Современная экономическая наука предлагает различные методы калькулирования, однако при всем многообразии методов калькулирования себестоимости теоретический и методологический инструментарий каждого метода несовершенен: специалисты расходятся в трактовке конечного результата процесса калькулирования себестоимости, называют различный состав элементов метода калькулирования, предлагают различные методические подходы к калькулированию. Все это создает сложности в практическом применении теоретических разработок, формирует некорректные результаты калькуляции, что сказывается на качестве управленческих решений.

Так, под калькулированием понимается «система экономических расчетов себестоимости продукции, важнейший управленческий процесс при управлении производством, который является

заключительным этапом учета затрат на производство и реализацию продукции» [2, с. 172]. В данном определении результатом калькуляции заявлена общая себестоимость продукции, а не ее удельная величина.

Другой подход основан на предположении, что в результате калькуляции получают как удельную, так и общую величину себестоимости продукции: «калькулирование – это научно обоснованное исчисление себестоимости определенной продукции (ее единицы или части) предприятия, его подразделений и процессов для целей управления производством, экономического обоснования цен, планирования показателей и проектных предложений» [3, с. 156].

Существует еще одна точка зрения относительно конечной цели калькулирования – это получение, в первую очередь, удельной себестоимости: «В действующей практике калькулирование представляет собой систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы калькуляционной совокупности. В качестве последней могут рассматриваться отдельные виды готовой продукции, ее составные части, разновидности приобретаемых материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг» [4, с. 201]. Мы полагаем, что данный подход является наиболее верным. Действительно, сформировать общую сумму затрат на производство и величину общей себестоимости произведенной и реализованной продукции можно с помощью таких методов бухгалтерского учета, как бухгалтерские счета и двойная запись, инвентаризация, оценка и документирование хозяйственных операций. С помощью первичных документов и учетных регистров на счетах формируются обобщающие данные о затратах, инвентаризация позволяет оценить фактические остатки незавершенного про-

изводства, чтобы распределить затраты текущего периода на готовую продукцию и незавершенное производство, оценка позволяет определить стоимость попутных продуктов, отходов и потерь, чтобы скорректировать величину текущих затрат на производство продукции. Калькулирование же представляет собой такой элемент метода бухгалтерского учета, который позволяет получить величину удельной себестоимости – то есть показателя, который напрямую не формируется с помощью перечисленных выше методов бухгалтерского учета, а попадает на счета учета в результате специально выполняемых расчетов.

Показатель удельной себестоимости, являющийся продуктом процесса калькулирования, лежит в основе решения целого ряда управленческих задач:

1). на стадии стратегического планирования формируется ассортиментная политика, то есть принимается решение о том, какую продукцию (работы, услуги) производить, в каком количестве и по какой цене;

2) на стадии текущего планирования определяется объем ресурсов, необходимых для выполнения производственной программы, оценивается достаточность производственной мощности, себестоимость выполнения производственной программы, варианты загрузки производственных мощностей, составляется календарный график выполнения производственной программы с учетом сроков поставок, разрабатываются и утверждаются целевые показатели для персонала;

3) на стадии оперативного управления – корректировка заявок на приобретение ресурсов, календарного графика производственного процесса с учетом текущих условий, оценка финансовых последствий изменения производственной программы, корректировка ценовой политики;

4) на стадии ретроспективного анализа результатов деятельности в отчетном периоде – выявление причин отклонений фактических показателей от плановых, установление ответственных лиц за возникшие отклонения, применение результатов анализа в мотивации труда.

Ключевым элементом системы калькулирования является объект калькуляции – то есть величина, себестоимость которой исчисляется, так как именно природа объекта калькулирования, его количественные и качественные характеристики предъявляют требования к производственному процессу, составу технологических операций, качеству сырья, средств труда и даже квалификации трудовых ресурсов. Соответственно и выбор элементов системы калькулирования зависит от объекта калькулирования, и от задач, которые руководство предприятия ставит перед информационными системами предприятия. Под объектом калькулирования большинство авторов называют конечную цель работы предприятий (или других хозяйствующих субъектов) – производство продукции, работ, услуг: «в качестве объектов калькулирования – носителей затрат обычно выступают конечные продукты, работы и услуги, производство и реализация которых является целью деятельности данного предприятия. Но ими могут быть и отдельные составные части продукции, узлы и полуфабрикаты, услуги вспомогательных и обслуживающих производств, особенно если они реализуются на стороне» [4, с. 203]. С этим подходом нельзя не согласиться, так как на конечном этапе производства, а также на этапе определения финансового результата от продаж жизненно необходимо знать удельную себестоимость, а следовательно, и удельную доходность продукции – при отсутствии такой информации предприятие будет вслепую управлять ассортиментной политикой.

Относительно понятия «калькуляционная единица» практически не существует расхождений в трактовках [2, с. 173; 3 с. 160; 4, с. 212]. Калькуляционные единицы представляют собой единицы измерения объекта калькулирования. Выбор калькуляционной единицы определяется условиями отгрузки продукции покупателям и спецификой производственного процесса. Если отгрузка продукции осуществляется, например, партиями, а удельная себестоимость набора продукции, входящей в состав партии, отличается несущественно, то калькулировать себестоимость единицы каждой продукции нецелесообразно. Если удельная себестоимость отдельных видов продукции существенно отличается, то при партионной отгрузке целесообразно калькуляционной единицей выбирать единицу продукции, а себестоимость партии определять как сумму единиц продукции, входящих в партию.

Рассмотрим имеющиеся в экономической науке методы калькулирования себестоимости продукции на предмет соответствия их задачам управления.

Наиболее распространенные в современной хозяйственной практике методы калькулирования себестоимости продукции основываются на следующем принципе: затраты собираются на соответствующих счетах учета и относятся на результат хозяйственного процесса (объект калькулирования), при этом прямые затраты напрямую списываются на объект калькулирования, а косвенные затраты распределяются пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве объекта калькулирования выбирается конечный результат хозяйственного процесса – как, например, это делается в котловом и позаказном методе калькулирования. Котловой метод используется для однородной продукции, позаказный метод калькулирования применяется в случае, если каждая единица заказа

обладает индивидуальными свойствами. Названные методы калькулирования обладают рядом характеристик: все затраты относятся сразу на конечный результат хозяйственного процесса, и, как следствие этого, процедура калькуляции ограничивается разовым исчислением себестоимости единицы продукции на финальной стадии хозяйственного процесса. Результат такой калькуляции получается значительно искаженным по сравнению с фактическими данными. Это связано с тем, что в общей сумме затрат, собранной на счетах учета и поделенной на количество продукции, скрыты, как в «черном ящике», все факторы, повлиявшие на затратоемкость отдельных видов продукции. Затратоемкость может существенно варьироваться вследствие использования разного сырья для одних и тех же видов продукции, применения разных технологий для производства одного и того же вида продукции, разного оборудования для однотипных технологических операций. Абстрагирование от такого количества факторов, влияющих на удельную себестоимость продукции, и является причиной значительного искажения данного показателя, что сказывается на качестве управленческих решений, основанных на анализе себестоимости. По конечной калькуляции сложно определить причины отклонения фактической себестоимости от плановой и соответственно сложно выявить ответственных лиц за возникшие отклонения. Все вышесказанное указывает на необходимость использования в системе калькулирования промежуточных объектов калькуляции.

Выделение промежуточных объектов калькулирования необходимо по следующим причинам.

1. Для управления производственными факторами. При наличии промежуточных калькуляций повышается прозрачность информации, появляются сведения о потреблении ресурсов на от-

дельных технологических этапах, о размере затрат в разрезе структурных подразделений предприятия. Применение промежуточных объектов калькулирования повышает качество управления предприятием.

2. Для расчета себестоимости конечного продукта на промежуточных стадиях хозяйственного процесса. В данном случае цели калькуляции аналогичны целям калькулирования на финальной стадии хозяйственного процесса (это ценообразование, оценка доходности продукции, работ и услуг, анализ загрузки производственных мощностей и т.д.).

В теории калькулирования существуют методы, предполагающие расчет себестоимости для промежуточных объектов калькулирования – это попроцессный и попередельный методы калькулирования себестоимости. В рамках данных методов применяется так называемый процессный подход к калькулированию себестоимости. Попередельный метод отличается от попроцессного тем, что выход продукции во внешнюю среду возможен не только на конечной стадии производственного процесса, но и на промежуточных. Суть указанных методов заключается в определении себестоимости каждого процесса и делении ее на соответствующий выход продукции. Однако область применения данных методов очень ограничена. Они дают корректный результат при условии, что вся продукция предприятия однородна, имеет одинаковые единицы измерения, проходит одни и те же стадии производственного процесса. Если ассортимент производимой продукции велик и себестоимость отдельных видов продукции существенно отличается (в результате применения различных технологий производства), то применение попроцессного и попередельного метода дает большую степень искажения себестоимости, что осложняет процессы

планирования и оперативного управления производством.

Недостатки поперечного и попроцессного методов частично устраняются в нормативном методе калькулирования и методе *ABC-costing*. Метод *ABC-costing* по своей сути предполагает более глубокую детализацию хозяйственных процессов (по сравнению с попроцессным и поперечным методом). Именно в рамках данного метода наиболее полно учитывается затратоемкость производства отдельных видов продукции, так как себестоимость складывается из стоимости производственных процессов на всем пути следования продукта в рамках технологической цепочки. Этот метод позволяет достаточно точно учесть не только прямые, но и накладные расходы на продукцию, поскольку в себестоимость попадают накладные расходы только по тем операциям, которые относятся к данной продукции. Однако теоретические основы метода *ABC-costing* недостаточно разработаны – в частности, теоретическое описание данного метода не содержит четких рекомендаций относительно того, как выделить объекты калькулирования на промежуточных стадиях технологического процесса. В качестве объектов калькулирования в рамках метода *ABC-costing* в разных источниках называются: виды деятельности [7, с. 30–35], функции, действие, операции [6, с. 33–37], процессы [6, с. 28–2], работы, операции [8, с. 4–5]. В экономической теории также существуют подходы к формированию затрат, основанные на процессуальной стороне хозяйственной деятельности. Так, Е.В. Попов, М.В. Власов, А.Ю. Веретенникова анализируют сущность трансакционных издержек. Авторами предлагается выделять трансформационные издержки, которые возникают в результате преобразования ресурсов (физического изменения материала) в хозяйственной деятельности, и трансакционные издержки,

которые возникают в результате обмена ресурсами, которые при этом не изменяют свои физические характеристики [9, с. 6–7]. Такая трактовка термина издержек значительно больше соответствует целям управления, так как детализирует понятие издержек практически до уровня хозяйственной операции. Однако для применения на практике таких определений необходимо иметь такие признаки издержек, которые позволили бы четко идентифицировать их в хозяйственной деятельности, разграничив тем самым хозяйственные процессы для решения заданных управленческих задач.

Имеющаяся в современной науке теоретическая база методов калькулирования себестоимости недостаточна для решения прикладных экономических задач, а именно дефиниции к приведенным терминам не позволяют четко разграничить понятия, что приводит к затруднениям в применении теоретических разработок на практике. Возникает проблема: как выделить объекты калькулирования в деятельности предприятия таким образом, чтобы информация о себестоимости, полученная в рамках таких объектов, позволяла решать управленческие задачи, такие как оценка затрат на создание определенных потребительских свойств продукта (не упуская из внимания отдельных хозяйственных операций, не приводящих к созданию определенной функции, но являющихся объектами управления).

Нормативный метод предполагает, что для отдельных видов продукции рассчитываются нормы расхода ресурсов в разрезе статей калькуляции. В отличие от котлового, позаказного метода и метода *ABC-costing*, где в основе расчета лежат фактические затраты, удельная себестоимость в нормативном методе рассчитывается по нормам, а затем корректируется исходя из фактических затрат на размер отклонений фактической се-

бестоимости от нормативной. Такой подход, безусловно, способствует более точной калькуляции и учитывает действие факторов технологии и организации производства (так как нормы устанавливаются дифференцированно). Однако качество калькуляции в нормативном методе напрямую зависит от того, что принято за объект калькулирования. В подавляющем большинстве случаев объектом нормирования предприятия выбирают конечный результат хозяйственного процесса – продукцию, работы, услуги. Такой выбор означает, что полученный результат ограничивает контрольные функции себестоимости, например выявление отклонений фактических данных о затратах от плановых на промежуточных стадиях хозяйственного процесса. Этот недостаток устраняется в том случае, если объектом нормирования являются промежуточные результаты хозяйственного процесса, полученные на отдельных технологических этапах. Применение промежуточных объектов в нормировании приближает этот метод калькулирования к методике *ABC-costing* с той лишь разницей, что в *ABC-costing* калькулируются фактические затраты, а в нормативном методе затраты рассчитываются по нормам с корректировкой на отклонение фактических затрат от нормативных. Однако даже в этом случае совмещение двух методов калькулирования не лишает полученную калькуляцию недостатков, свойственных методу *ABC-costing* – сложности в выделении промежуточных объектов калькулирования, необходимых и достаточных для решения полного комплекса управленческих задач.

Еще один недостаток, свойственный всем методам калькулирования, перечисленным выше, связан с тем, что указанные методы основаны на расчете полной себестоимости, при котором обязательной процедурой калькуляции яв-

ляется распределение косвенных затрат между объектами калькулирования. На практике крайне сложно подобрать базу распределения косвенных затрат, отражающую специфику производственного процесса по отношению к каждому виду продукции, так как продукция может производиться по различным технологиям, и выбор базы распределения на определенном этапе калькуляции может не отражать затрат, понесенных на продукцию на предыдущих стадиях производства. Как правило, распределение косвенных затрат существенно искажает себестоимость отдельных видов продукции, что приводит к ошибкам в формировании ассортиментной политики предприятия. Наиболее корректно процедура распределения косвенных затрат выполняется при *ABC-калькуляции*, когда учитывается расход ресурсов и результат хозяйственного процесса на каждом этапе производства, при этом на предприятии всегда есть расходы, которые трудно соотнести с конкретной технологической операцией и подобрать соответствующую базу распределения. Однако даже если допустить, что в экономической науке найдена «идеальная» база распределения косвенных затрат, перечисленные методы калькулирования себестоимости все равно не будут отвечать потребностям управленческой практики, так как в рамках данных методов не предусмотрено выделения постоянных и переменных затрат, а такая группировка затрат необходима для обоснования практически всех управленческих решений, основанных на показателе удельной себестоимости.

Единственный метод калькулирования, принимающий во внимание зависимость между себестоимостью продукции, объемом производства и прибылью (модель *CVP*) – *direct-costing*. К бесспорным достоинствам этого метода калькулирования относятся то, что себестои-

мость включает в себя только переменные затраты, а косвенные затраты не распределяются на себестоимость объектов калькулирования (как это делается во всех перечисленных выше методах); тем самым удельная себестоимость продукции не искажается в результате распределения косвенных затрат, что позволяет максимально точно оценить удельную себестоимость и удельную доходность продукции. Помимо этого, на основе модели СVP выполняется наиболее точный расчет плановой себестоимости и прибыли (по сравнению с другими альтернативными методиками расчета финансовых результатов).

Практически любая управленческая задача, связанная с планированием стоимостных показателей хозяйственной деятельности, опирается на прогноз себестоимости, при этом необходимо четко выделить ту часть себестоимости, которая не зависит от объемов планируемой продукции, и ту часть, которая в той или иной степени пропорциональности зависит от изменения объема производства. Аналогичные проблемы возникают в процессе оперативного управления затратно-образующими факторами: на величину постоянных и переменных затрат влияют различные по экономическому содержанию факторы, и если калькуляция себестоимости, применяемая на предприятии, предполагает группировку затрат по иному признаку (не по отношению к изменению объема производства), то информационная база для анализа затрат является недостаточной и не дает всего объема информации, необходимого для обоснования управленческих решений.

Оппоненты метода калькулирования *direct-costing* называют следующие его недостатки: в результате применения данной методики не формируется полная себестоимость, что осложняет ценообразование; косвенные (в ряде случаев называют постоянные) затраты от-

носятся на расходы отчетного периода, что в условиях существенных отклонений объема произведенной продукции от объема реализованной приводит к значительному варьированию финансового результата и негативно сказывается на показателях финансового состояния. К этим недостаткам можно добавить следующие: классический *direct-costing* предполагает калькуляцию не промежуточных, а конечных объектов калькулирования. Следовательно, полученная калькуляция будет игнорировать внутрипроизводственные факторы, влияющие на удельную себестоимость изделий. Кроме того, для эффективного применения в управленческой практике калькуляции по методу *direct-costing* необходимо точно разделить затраты на постоянные и переменные, при этом методический инструментарий для решения этой задачи имеет очень ограниченную область применения – предлагаемые в науке методы разделения затрат для модели СVP функционируют при большом количестве ограничений модели, таких как постоянство цен, удельного расхода ресурсов, ассортимента продукции, технологии и организации производства, нахождения объемов производства в релевантном диапазоне и т.д. Часть названных недостатков может быть устранена с помощью совмещения нескольких методов калькулирования. Например, при калькулировании полной себестоимости продукции можно в аналитическом учете выделять в удельной себестоимости постоянные и переменные затраты как для реализованной, так и для готовой продукции. Это позволит нивелировать последствия значительных отклонений между объемом производства и продаж. Однако на сегодняшний день, несмотря на большую потребность в точном методическом инструментарии калькулирования себестоимости, следует констатировать несовершенство методов раз-

деления затрат на постоянные и переменные и ограниченность практического применения метода *direct-costing* вследствие большого количества ограничений для модели CVP, на которой базируется данный метод.

Методы калькулирования себестоимости, применяемые в системе бухгалтерского учета, ориентированы на максимально полное отражение в калькуляции внутренних производственных факторов. Между тем важнейшей особенностью современных экономических отношений, как уже отмечалось выше, является высокая зависимость предприятий от внешней среды. Потребитель предъявляет производителям свои требования не только в части ассортимента продукции, но и в части цены. Для установления цены на продукцию существуют методы, ориентированные на состояние внешней среды (рыночных условий хозяйствования), и методы, ориентированные на себестоимость продукции (учитывают состояние внутренней среды предприятия). На основе анализа внешней среды цена устанавливается с учетом потребительских свойств товара, особенностей спроса на данную продукцию, наличия конкурентов и т.д. В экономической науке существует метод калькулирования себестоимости продукции – TSC (*target-costing*), позволяющий на основе рыночной цены определить предельную величину себестоимости продукции с учетом желаемой нормы рентабельности. Анализ научных публикаций, посвященных методу TSC, показывает, что в основу расчетов целевой удельной себестоимости и целевой цены положена зависимость между затратами, себестоимостью продукции и объемом производства, известная как модель CVP, используемая при калькуляции себестоимости по системе *direct-costing* (см., например, [5, с. 76–79]). Полагаем, что **target-costing нельзя рассматривать как самостоятельный метод**

калькулирования, так как в рамках этого метода сама процедура калькулирования себестоимости не выполняется. Применение этого метода, по сути, дает только предельную величину себестоимости и цены на продукцию и не решает всего перечня управленческих задач, приведенных выше. Предел для цены устанавливается на основе рыночных ограничений, а предел себестоимости рассчитывается с учетом желаемой нормы рентабельности. Для решения задач планирования, оперативного контроля и ретроспективного анализа предельной величины себестоимости и цены недостаточно. Чтобы принять решение о производстве продукции, для которой рассчитана целевая цена и себестоимость, нужно как минимум сравнить целевые показатели с плановой себестоимостью продукции (работ, услуг) на анализируемом предприятии, чтобы выявить положительные или отрицательные отклонения сравниваемых показателей. При этом порядок расчета плановой себестоимости, необходимый для определения параметров модели, остается за рамками метода TSC.

Состояние внешней среды учитывается и в других методах калькулирования: SCA (*strategic cost analysis*) – метод стратегического анализа затрат и калькулирования себестоимости продукции, LCC (*life cycle costing*) – метод калькулирования себестоимости по стадиям жизненного цикла товара и ФСА (функционально-стоимостной анализ). Перечисленные методы учитывают полезность товара для потребителя: LCC предполагает, что при формировании ассортиментной политики должны учитываться не только затраты на производство продукции, но и затраты, которые несет потребитель в процессе эксплуатации продукции. Метод LCC по своему содержанию состоит из процедур калькуляции себестоимости товара на разных стадиях его жизненного цикла, как

правило в жизненном цикле выделяют стадии создания товара, продвижения его на рынок, этап зрелости, этап спада продаж и этап вывода товара с рынка. Основной идеей SCA является прослеживание цепочки создания потребительской ценности продукта. Прохождение технологической цепочки предполагает, что в результате технологических процессов исходные материалы меняют свои свойства и приобретают новые качества, востребованные у потребителя. Объектом калькулирования в данном случае является не какой-либо процесс, а некоторое свойство или совокупность свойств готовой продукции. Получение этого свойства может создаваться одним или несколькими технологическими процессами – это отличает SCA-калькуляцию от ABC-калькуляции, где объектом калькулирования является результат процесса независимо от того, приобрел материал дополнительные потребительские свойства или нет. По своим целям и методам SCA подобен известному в России функционально-стоимостному анализу, позволяющему выделить существенные и несущественные для потребителя функции, определить стоимость создания этих функций в производстве и на основе этого выявлять резервы снижения себестоимости продукции. В отличие от ФСА, SCA предполагает анализ внешней среды на стадии процесса снабжения.

Методы калькулирования себестоимости, учитывающие состояние внешней среды, не могут применяться для калькулирования фактической себестоимости в системе бухгалтерского учета – это является нарушением допущения об имущественной обособленности организации, действующего в системе учета. Действительно, расходы потребителя, возникшие в процессе эксплуатации товара, которые принимаются в расчет, (например, в методе LCC), финансируют

самим потребителем и не могут быть признаны активами производителя. Такого рода расходы могут просчитываться службами предприятия (как правило, на этапе создания товара), когда определяется общая сумма затрат, понесенных потребителем в процессе приобретения товара, его доставки, эксплуатации и утилизации, и сравниваться с аналогичными расходами при приобретении товаров у конкурентов. Соответственно методы калькулирования себестоимости, учитывающие состояние внешней среды, могут использоваться только как дополнительные аналитические процедуры, но как самостоятельные методы калькулирования себестоимости хозяйствующих субъектов применяться не могут.

Таким образом, можно сформулировать следующие проблемы, возникающие при применении методов калькулирования себестоимости для решения управленческих задач:

1) имеющиеся в научной литературе методы калькулирования себестоимости решают отдельные локальные задачи управления. Ни один метод калькулирования автономно не позволяет решать весь комплекс управленческих задач, формирующихся в практической деятельности предприятий;

2) решение полного перечня управленческих задач возможно двумя способами: построение на предприятиях нескольких систем информации на основе разных подходов к калькулированию себестоимости продукции. При этом часть информации в разных системах будет дублироваться, и затраты на создание такого множества систем могут превысить положительный эффект от их функционирования. Второй способ – синтезировать новый метод калькулирования, сохранив при этом достоинства и доработав элементы существующих методов до уровня, позволяющего решать актуальные управлен-

ческие задачи. Полагаем, что с позиции качества теоретического обеспечения процесса управления, а также с позиции экономии затрат на внедрение теоретических разработок в практику, наиболее эффективным является второй способ, то есть развитие теоретических знаний в области калькулирования себестоимости продукции;

3) создание нового метода калькулирования должно основываться на методике *ABC-costing* (так как именно этот метод позволяет получить наиболее точную информацию об удельной себестоимости единицы продукции на всем пути следования продукта в рамках технологической цепочки) с применением элементов нормативного метода (так как для целей оперативного управления недостаточно данных о фактической себестоимости продукции) на основе *CVP-модели*, применяемой в системе *direct-costing* (так как только эта модель учитывает зависимость между себестоимостью, объемом производства и прибылью, необходимую при стратегическом, оперативном и ретроспективном анализах);

4) доработка элементов методов калькулирования себестоимости должна производиться в следующих направлениях: совершенствование методик нормирования расхода ресурсов (так как объекты нормирования и объекты калькулирования не всегда совпадают), доработка методов разделения затрат на постоянные и переменные относительно изменения объемов производства (так как существующие методы позволяют получить параметры модели *CVP* с большой погрешностью, что осложняет применение модели в практической деятельности) и доработка функции *CVP*, так как ограничения, заложенные на сегодняшний день в рамках данной модели, делают ее непригодной для использования на предприятиях со сложной производственной структурой и широким ассортиментом продукции.

Развитие теории калькуляции и методов управления предприятием по перечисленным направлениям позволит повысить эффективность управления предприятием и в конечном итоге увеличить конкурентоспособность экономики страны в целом.

Список использованных источников

1. Обухов О.В., Емельянов А.А. Современное представление о концепции контроллинга // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2011. № 2.
2. Васильева Л.С., Ряховский Д.И., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2009. 544 с.
3. Гомонко Э.А., Тарасова Т.Ф. Управление затратами на предприятии: учебник. М.: КНОРУС, 2010. 320 с.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. М.: Юристъ, 2003. 618 с.
5. Соколов А. Ю. Учет целевых нормативных затрат // Бухгалтерский учет. 2007. № 3. С. 76–79.
6. Бухонова С.М., Дорошенко Ю.А., Гусев С.А. Особенности процессного подхода к управлению затратами предприятия // Экономический анализ: теория и практика. 2006. № 6. С. 28–32.
7. Ермакова Н.А. Использование ABC-метода при распределении и анализе коммерческих расходов // Экономический анализ: теория и практика. 2005. № 9. С. 30–35.
8. Керимов В.Э. Современные системы управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2003. № 11. С. 2–7.
9. Попов Е.В., Власов М.В., Веретенникова А.Ю. Прозрачность транзакционных издержек // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2011. № 1.