

УДК 338.512

DOI: 10.26140/anie-2019-0802-0095

## ВНЕДРЕНИЕ НОВЕЙШИХ СИСТЕМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ НА РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

© 2019

**Алексеева Лариса Федоровна**, доцент кафедры  
экономики и управления

**Шишленко Ксения Витальевна**, магистрант кафедры  
экономики и управления

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса  
(690014, Россия, Владивосток, улица Гоголя, д.41, e-mail: kshishlenko@inbox.ru)*

**Аннотация.** В отечественной практике вопросам учёта затрат на производство уделяется большое значение, так как процесс принятия решений базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия [1]. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) являются главными аспектами организации любого производства независимо от его вида. Основной целью учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является грамотное использование имеющихся ресурсов, а также поиск резервов для сокращения себестоимости продукции. Такое грамотное управление возможно благодаря правильно выбранной калькуляционной системы. Разделение существующих методов калькулирования объясняется тем, что в процессе достижения цели учёта затрат каждое предприятие индивидуально, ориентируясь на функции, преимущества и недостатки разных методов, выбирает свой оригинальный метод [2]. Предприятия маслосыромоломочной продукции, производящие молочную продукцию, также имеют специфические особенности, которые оказывают значительное влияние на выбор метода калькулирования себестоимости. Информация, получаемая при грамотно выбранном методе учета затрат и способе калькулирования продукции даёт руководителям возможность принимать эффективные управленческие решения, которые позволяют эффективно организовать производство, и, как следствие, получить прибыль.

**Ключевые слова:** управленческий учет, методы учёта затрат, директ костинг, таргет костинг, нормативный метод учёта затрат, модель «Just In Time», модель учёта «Activity Based Costing», калькулирование, себестоимость, продукция, российские предприятия, Российская Федерация.

## INTRODUCTION OF NEWEST CALCULATION SYSTEMS AT RUSSIAN ENTERPRISES

© 2019

**Alekseeva Larisa Fedorovna**, associate professor of the Department  
of economics and management

**Shishlenko Ksenia Vitalievna**, postgraduate of the Department  
of economics and management

*Vladivostok State University of Economy and Service  
(690014, Russia, Vladivostok, street Gogolya 41, e-mail: kshishlenko@inbox.ru)*

**Abstract.** In Russian practice questions of production costs accounting are given great value because decision-making process is based on information about expenses and financial results of enterprise activity [1]. Cost accounting and calculation of the cost of products (works, services) are the main aspects of the organization of any production regardless of its type. The main purpose of cost accounting and calculation of the cost of production (works, services) is the proper use of available resources as well as the search for reserves to reduce the cost of production. Such competent management is possible thanks to correctly chosen calculation system. Division of cost accounting classifications is explained by the fact that in the process of achieving the goal of cost accounting, each enterprise individually, focusing on the functions of different methods chooses its original method [2]. The enterprises of dairy products also have specific features which have a considerable impact on the choice of a method of calculation. The information obtained from a well-chosen method of cost accounting and the method of calculating products allow managers to make effective management decisions that will effectively organize production and, as a result, make a profit.

**Keywords:** management accounting, cost accounting methods, direct costing, target costing, standard costing, model «Just In Time», calculating system «Activity Based Costing», calculation, cost, products, Russian enterprises, Russian Federation.

В настоящее время затраты – денежная оценка материальных, трудовых, финансовых, природных и других ресурсов, участвующих в процессе производства, обращения и сбыта продукции [3]. Калькулирование себестоимости является одной из ключевых задач бухгалтерского управленческого учета. В современном мире существует множество подходов к калькулированию себестоимости изготавливаемых товаров, работ и услуг. В России в основном отдают предпочтение классическим методам калькулирования себестоимости. Вместе с тем за рубежом особенно активно применяют новейшие методы, более ориентированные на достижения максимальной эффективности от деятельности организации. Перенимая иностранный опыт, отечественные компании приобретают конкурентные преимущества и повышают финансовый результат своей деятельности. Выбранная калькуляционная система оказывает существенное влияние не только на размер себестоимости, но и на выручку и чистую прибыль организации. Это обстоятельство обусловлено тем, что методом калькулирования себестоимости определяется способ списания кос-

венных расходов [4].

Проведенные нами исследования показали, что в международной практике существуют следующие методы учета затрат и калькулирования продукции: метод «Стандарт-костинг», метод «Директ-костинг», модель «ABC», модель «JTI», модель «Таргет-костинг» [5].

Модель учета «Директ-костинг» была создана американским ученым Дж. Гаррисоном в 1936 году. Согласно этой модели необходимо учитывать только прямые расходы в составе себестоимости. Широкое внедрение в разных странах подтверждает эффективность использования модели учета «Директ-костинг», основная идея которой заключается в исчислении сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода [6].

В современном мире модель «Директ-костинг» активно применяется во всех странах, обладающих высокой степенью экономического развития. В Германии и Австрии данная система называется «учетом частичных затрат», или «учетом суммы покрытия», в Великобритании – «учетом маржинальных затрат», во

Франции — «маржинальной бухгалтерией», или «маржинальным учетом» [7].

В отечественном бухгалтерском учете данная модель имеет термин «учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости». В России данной калькуляционной системе больше подойдет термин «маржинальный метод бухгалтерского учета».

В ответ на изменения экономической структуры и взглядов на методику учёта затрат возникла модель «Activity Based Costing». Специфику модели учета «Activity Based Costing» (или ABC), составляет представление предприятия как набора рабочих операций и установление причинно-следственной связи между продуктами и необходимыми для их производства затратами [8]. ABC-метод стал результатом поиска новых способов получения объективной информации. Данная модель широко распространена на различных европейских и американских предприятиях. В России существует пооперационный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, подобный методике учёта «Activity Based Costing». В прямом смысле слова эта модель означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат).

Модель JIT (just in time) предполагает создание непрерывно-поточного производства вместо производства продукции крупными партиями. При этом снабжение производственных цехов осуществляется малыми партиями, по существу превращаясь в поштучное. Модель JIT предусматривает уменьшение размера обрабатываемых партий, отсутствие незавершенного производства, минимизация товарно-материальных запасов и быстрое выполнение производственных заказов [9]. Преимущество модели JIT заключается в уменьшении уровня запасов и как следствие, капитальных затрат на содержание складских помещений, в снижении риска устаревания запасов, потерь от брака и увеличение качества производимой продукции.

Модель «Таргет-костинг» предполагает изучение полезности и анализ соотношения важности к цене каждого из составляющих будущего продукта. Данный метод придерживается стратегии снижения затрат на основе предварительного контроля издержек и достижение конкурентоспособной в рыночных условиях цены [10].

Рассмотрим организацию, функционирующую в Приморском крае и основной деятельностью которой является производство молочной продукции. Из всех существующих на сегодняшний день методов учёта затрат анализируемая организация выбрала и применяет способ прямого учёта затрат. Такой простой способ учёта затрат заключается в отсутствии незавершенного производства, небольшой номенклатуре производимых товаров, а также непродолжительного технологического процесса. Себестоимость единицы продукции исчисляется делением общей величины затрат на производство конкретной продукции на количество произведённых изделий [11]. В этой связи все затраты учитываются в конце периода, в котором они были понесены. Такой подход эффективен из-за отсутствия необходимости в дополнительном персонале, усовершенствовании и изменении модели производства.

Другие существующие более рациональные и более эффективные способы калькулирования требуют от организаций определенных изменений для возможности их применения.

Другим и имеющим свои особенности методом является способ суммирования затрат, при котором себестоимость всего изделия собирается путём суммирования себестоимости составных частей изделия или себестоимость определяется путём суммирования затрат по стадиям производства [12]. Данный подход к калькулированию достаточно трудоёмкий для данной организации, так как при большой номенклатуре выпускаемой продукции и журнально-ордерной системе учета затрат невозможно вести учет по отдельным процессам.

Противоположно преимуществам метода прямого учёта, способ суммирования затрат потребует от исследуемой организации расширить количество сотрудников бухгалтерии, усовершенствовать обмен информацией между цехами и бухгалтерией, а также ведение бухгалтерского учёта. В условиях сложившейся экономической ситуации это представляется нерентабельно и не так эффективно.

Еще одним потенциально возможным способом калькулирования себестоимости продукции является способ исключения затрат на побочную продукцию. Применяя данный метод, продукция подразделяется на основную, побочную и отходы. При определении себестоимости продукции в расчёт включают лишь основную продукцию, исключая побочные продукты и отходы по заранее оговоренным ценам [13]. В исследуемой организации ввиду отсутствия побочной продукции данный метод целесообразно применять в том случае, если в качестве сырья для основной продукции включать не обезжиренное молоко, а цельное. Таким образом, если при исчислении себестоимости готовой продукции продукт имеет большую жирность, чем жирность цельного молока, то необходимо добавить стоимость жирной части (сливок), и наоборот. Можно предположить, что данный подход, скорее всего, сделает процесс исчисления себестоимости изготавливаемой продукции более трудоёмким. Поэтому внедрять вышеописанный метод не стоит [14].

При производстве нескольких видов продукции, получаемых в результате переработки одного исходного материала в одном технологическом цикле, представляется затруднительным прямо отнести затраты на разные виды, поэтому используют способ пропорционального распределения затрат [15]. Внедрение данного метода в данное предприятие невозможно, так как организация занимается выпуском большого числа товаров, и для их производства необходимо разное количество сырья и сливок.

Когда применить какой-либо один из существующих методов исчисления себестоимости не представляется возможным, и каждый из них не удовлетворяет специфическим особенностям деятельности, для наиболее точного исчисления себестоимости лучше всего применить комбинированный способ калькулирования [16]. Внедрение этого способа в организацию возможно, однако для этого необходимо провести целое исследование.

В организациях в системе управления себестоимостью выпускаемой продукции применяются различные виды себестоимости продукции. Предварительные и последующие являются разновидностями себестоимости продукции по времени составления. К предварительным — относятся прогнозная, проектная, плановая, сметная и нормативная калькуляции, составляемые до процесса производства продукции. К последующим — относится фактическая калькуляция, составленная после изготовления продукции [17].

В отношении исследуемой организации использует метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по фактическим затратам, понесенным на производство продукции. Сложившийся уровень себестоимости по отдельным видам расходов отражается с помощью фактической калькуляции и служит средством контроля уровня себестоимости продукции, а также позволяет оценить эффективность прогнозных и действующих норм расхода ресурсов организации. Несмотря на простоту расчётов, у предприятий, применяющих данный метод, отсутствует оперативная информация для грамотного управления затратами. К такой информации относятся информация о количестве потреблённых ресурсов для производства продукции, ценах на них, а также о лицах, виновных в возникших отклонениях, а также текущую на любой момент информацию о себестоимости продукции, а не в конце периода.

На данный момент анализируемое предприятие не осуществляет предварительную калькуляцию. Поэтому

на сегодняшний день необходимо выстроить систему нормативной калькуляции, т.е. установить нормативы затрат, актуальные на начало месяца, и использовать их для исчисления себестоимости продукции. С её помощью у организации появится возможность точно исчислить себестоимость, контролировать, проводить анализ процессов производства и выявлять причины, виновников отклонений от действующих норм.

Для правильного исчисления нормативов организации, планирующей внедрить прогнозную калькуляцию, необходимо изучить рынок и выделить средства на прогнозирование цен на сырье. Как уже было сказано выше, внедрение прогнозной калькуляции вызовет лишние затраты, что является нерациональным решением [18]. Применение проектной калькуляции целесообразно в случае экономического обоснования строительства нового объекта калькулирования и модернизация действующих предприятий. Следует отметить, что в сложившихся экономических условиях расширение производства пока не планируется. Использование плановой и сметной калькуляции возможно при том условии, что сначала необходимо внедрить систему калькуляции на основе нормативов. Это обусловлено тем, что задание предприятия по предельной величине затрат при плановой калькуляции составляется на основе установленных нормативов затрат на производство единицы определенного вида товара. В отношении сметного калькулирования без нормативов также невозможно составление предварительной сметы и невозможно точно определить цены на сырье в условиях кризиса.

Сравнив потенциально возможные системы учёта затрат, необходимо отметить, что в целом действующая калькуляционная система является эффективной. Однако необходимо провести ряд мероприятий, которые дадут менеджерам дополнительные возможности контроля и управления. К таким мероприятиям следует отнести:

- применение нормативного учёта затрат, что позволит контролировать расход ресурсов предприятия и позволит прогнозировать себестоимость продукции;
  - организовать контроль отклонений расхода материалов;
  - наладить предварительное калькулирование себестоимости продукции в виде прогнозной калькуляции.
- Поэтому первоочередной целью для анализируемой организации пока выступает переход к нормативному способу калькулирования себестоимости продукции. Для этого, предприятию необходимо:
- достоверно отражать все затраты;
  - ввести нормативы по каждому из производимых видов продукции;
  - активно применять нормы и учитывать отклонение для последующего анализа причин их возникновения.

Следование данным рекомендациям существенно повысит эффективность производственного процесса и системы бухгалтерского учета в ООО «Молочные продукты». Используемый на анализируемом предприятии способ калькулирования себестоимости по фактическим затратам позволяет получать достоверную информацию о себестоимости продукции. Благодаря этому способу компания может регулировать себестоимость работ, повышая эффективность использования затрат, что ведет к общему повышению эффективности деятельности и делает компанию прибыльной, несмотря на тяжелую экономическую ситуацию в нашей стране.

Однако, более рациональным для производственных предприятий будет использование другого метода калькулирования себестоимости продукции, например, «директ-костинг». Основные преимущества модели учета «Директ-костинг» заключаются в простоте и точности исчисления себестоимости продукции, возможности определения порога рентабельности, запаса прочности и точки безубыточности, а также определением оптимальной программой производства и реализации продукции

[19]. При этом необходимо помнить о том, что стоимость применения каждой модели не должна превышать эффект от её использования [20].

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Храмова Е.А., Гришанова К.А. Современные системы учёта затрат на производство // Проблемы науки. 2017. №4(17).
2. Козлова М.Э., Кузнецова Д.В. Директ-костинг: особенности учета затрат за рубежом и возможности применения российским бизнесом // Финансы, налоги и учёт в странах дальнего и ближнего зарубежья: инновационные решения. 2017. С. 228-232.
3. Шерева А.А., Юрьева О.А. Международный опыт учёта производственных затрат // Современные тенденции развития науки и технологий Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. 2017. С. 135-139.
4. Грибанова О.В., Щенникова Е.И. «Теория бухгалтерского учёта»: Учебное пособие. М.: МГНУ. 2014. 240 с.
5. Замбрицкая Е.С., Щепотьева Е.Ю., Точилкина В.П. Применение современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в российской практике учёта // Теоретические и прикладные аспекты соврем. науки. 2015. №7/8. С. 58-65.
6. Храмова Е.А., Гришанова К.А. Современные системы учёта затрат на производство // Проблемы науки. 2017. С. 68-69.
7. Гагиев Р.С., Чупров Р.Н., Симоненко В.Н. Применение зарубежного опыта системы директ-костинг в экономике современной России. // Учётные записки. 2017. №1-2 (29).
8. Башкатов В.В., Клейн М.К. Применение различных систем калькулирования для принятия управленческих решений. // Международный научный журнал «Инновационная наука». 2015. №10.
9. Кушманова Т.И., Чугаева Т.Д. Практические аспекты применения новейших систем учета затрат и калькулирования // Сборники конференций НИЦ Социосфера. 2015. №53. С. 147-149.
10. Косторный И.Ю., Феськова М.В. Современные системы учёта затрат и калькулирования // Наука и образование: сохраняя прошлое, создаём будущее: сборник статей Международной научно-практической конференции. 2016. С. 32-35.
11. Способы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). [Электронный ресурс]. Режим доступа URL: [https://finances.social/buhgalterskiy-uchet\\_809/sposobyi-kalkulirovaniya-sebestoimosti-53346.html](https://finances.social/buhgalterskiy-uchet_809/sposobyi-kalkulirovaniya-sebestoimosti-53346.html).
12. Учёт затрат и калькулирование в системе управления себестоимостью продукции. [Электронный ресурс]. Режим доступа URL: <https://lektsii.org/13-30872.html>.
13. Себестоимость как основной показатель производственной деятельности предприятий. Сущность калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). [Электронный ресурс]. Режим доступа URL: <http://www.econfind.ru/ecfabs-887-6.html>.
14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. М.: Инфра-М, 2018. 584с.
15. Пропорциональное распределение затрат. [Электронный ресурс]. Режим доступа URL: <https://www.ngpedia.ru/id373219p1.html>.
16. Способы калькуляционных работ. [Электронный ресурс]. Режим доступа URL: <http://www.finreact.ru/freas-374-1.html>.
17. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник для бакалавров // М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко». 2015. 384 с.
18. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. М.: Издательство «Омега-Л», 2015. 570с.
19. Горох В.В. Внедрение системы управленческого учёта «Директ-костинг» // Современная экономика. 2017.
20. Якушина М.А., Белокопская Е.Г. Особенности применения современных систем калькулирования // Проблемы экономики, финансов и управления производством. 2016. №39. С. 115-120.

Статья поступила в редакцию 03.04.2019

Статья принята к публикации 27.05.2019