

УДК 33 DOI: 10.14451/1.223.340

Калькулирование в стратегических системах управления экономическим субъектом

© 2023 Шлычков Дмитрий Сергеевич

кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента Аудита и корпоративной отчетности Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации Россия, Москва.

E-mail: DSSHlychkov@fa.ru

Ключевые слова: затраты производственные и не производственные, экономический субъект, концепции управления затратами, калькулирование.

Калькулирование в настоящее время утратило свои позиции в управленческих процессах экономического субъекта. Особое внимание уделяется внедрению экономических систем управления финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта в том числе автоматизации управления информационными потоками. Однако необходимо прежде всего говорить об организационной структуре управления экономическим субъектом и концепциями управления затратами через характер и влияние затрат на эти составляющие. В статье дана попытка раскрыть вопрос места калькуляционного дела в стратегических системах управления как производственными, так и не производственными затратами.

Финансовая модель экономического субъекта состоит из множества различных функциональных систем управления финансово-хозяйственной деятельностью. В целях эффективного управления экономическим субъектом менеджеры различных уровней применяли в работе различные приемы и способы, которые были продиктованы временем развития общества. Одним из главных инструментов управления процессами деятельности экономического субъекта применяется метод калькулирования.

Исторические процессы развития калькулирования начинаются с девятнадцатого столетия с зарождения мануфактурного производства. Уже на начальном этапе становления значимость калькулирования была высока, что дало предпосылки для его дальнейшего совершен-

ствования в производственных и управленческих процессах экономического субъекта.

В своем классическом понимании, исходя из теории бухгалтерского учета, калькулирование представляет собой один из элементов метода бухгалтерского учета, входящий в этап учетного процесса – измерение, то есть расчет единицы себестоимости производимой продукции, работ, услуг.

Калькулирование как элемент метода бухгалтерского учета прошло свое развитие и реализуется через систему калькуляционного дела, что показывает ее исторические предпосылки. В развитие калькуляционного дела внесли вклад такие ученые как Блатов Н. А., Бунимович В. А., Жербак М. Х., Ивашкевич В. Б., Вахрушина М. А. и другие отечественные ученые. Сре-

ди зарубежных можно выделить: Друри К., Кит Уорд, Боб Райан, Энтони Р. и другие.

«Калькулирование – это формирование специальной информационной системы учетных данных для обеспечения процесса исчисления прошлой и будущей себестоимости» [5]. Опираясь на данное определение термина «калькулирование» уже можно говорить о системе учетной информации в калькуляционном деле.

Экономические субъекты в своей финансово-хозяйственной и производственной деятельности связывают калькуляционное дело непосредственно с производственными процессами. В этом аспекте в теории и практики производственного учета определились методы калькулирования которые стали традиционными или классическими – это позаказный, попересельный и нормативный методы калькулирования. В этих методах калькулирования мы видим связь технологического процесса производства продукции и его расчета себестоимости, то есть менеджеры используют и обрабатывают информацию, носящую как финансовый, так и не финансовый характер.

Рисунок 1 показывает классическую модель системы взаимосвязи между финансовой и производственной структурой экономического субъекта. Под первичной информацией можно понимать информацию, поступающую как входящую со стороны руководства экономического субъекта, то есть его стратегия и задачи в части выполнения плановых показателей. На данном этапе происходит взаимный обмен первичной информацией. Со стороны производственного управления – это технические показатели производственного процесса, техническая калькуляция продукции, со стороны финансового управления – стоимостные показатели норм и нормативов, нормативная себестоимость продукции. Дальнейшие процессы показываются в одностороннем взаимодействии, но в логической цепочке. Финансовое управление передает информацию о требуемых плановых объемах, а производственное управление фактические результаты потребленных ресурсов на произ-

водство продукции.

В настоящее время набор классических методов для построения системы управления затратами экономическому субъекту недостаточно. Это связано с тем, что появляются новые потребности у потребителей в части функциональности потребляемых продуктов, внедряются новые технологии производства, изменяются внешние факторы влияющие на хозяйственную деятельность организации (политические, социальные, экономические).

В экономической литературе у многих ученых экономистов мы сегодня встречаем различные подходы к управлению производственными затратами. Ввиду того что общество живет в век информационных цифровых технологий учёными рассматривается управление производственными затратами через призму управленческих методов и их цифровизации. Однако не стоит забывать, что экономический субъект – это комплекс различных ресурсов (материальных, человеческих, механизированных) с помощью которых создается продукт, потребляемый населением (конечным потребителем). Следовательно, необходимо говорить не только об общей системе управления производственными затратами, но и о создании системы калькуляционных расчетов себестоимости продукции на стадиях его жизненного цикла.

Современные системы управления экономическим субъектом позволяют управлять различного рода информационными потоками (финансовыми и не финансовыми). В век информационных технологий менеджмент организаций старается переложить информационные потоки на цифровые платформы что позволяет оперативно реагировать на изменение внешней и внутренней среды экономического субъекта.

В настоящее время выделяют следующие комплексные средства программного обеспечения для экономического субъекта:

- CRM (customer relationship management) – стратегия и маркетинг;
- ERP (enterprise resource planning) –



Рис. 1. Модель взаимосвязи производства с финансовой структурой экономического субъекта.

финансово-хозяйственное управление;
– MES (manufacturing execution system) – управление производством.

Внедрение вышеназванных систем программного обеспечения управления как производственными, так и не производственными затратами строиться на взаимодействии различных бизнес-процессов в виде единой модели управления информационными потоками экономического субъекта.

Бизнес-процесс – это цепь логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта (физически или виртуально) с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних и внешних потребителей [1].

Бизнес-процессы классифицируют по двум видам

1. Основные бизнес-процессы. Включают в себя следующие бизнес-процессы: разработка продукции, требования потребителей, выполнение заказов, обслуживание потребителя.
2. Вспомогательные бизнес-процессы: поддержка и перспективы развития.

Цепочка бизнес-процессов образует систему

управления экономическим субъектом, центральным звеном которой будут процессы управления производственными и не производственными затратами.

В экономической литературе представлено достаточно большое количество стратегических систем управления. Однако необходимо отметить, что условия применения их является узконаправленными:

- Концепция затратообразующих факторов – практика концепции обрела в 80-х годах XX столетия в работах Шерера (Scherer, 1980), Остера (Oster, 1982), Каплана (Kaplan, 1982, 1987), Дикина и Махера (Deakin & Maher, 1984), Портера (Porter, 1985), Купера (Cooper, 1986) и Риле (Riley, 1987);
- Концепция добавленной стоимости – Джоел Стерн и Беннет Стюарт (консалтинговая компания «Stern Stewart & Co»)
- Концепция цепочки ценностей – Майкл Портер (книга «Конкурентное преимущество»)
- Концепция альтернативных затрат – Фридрих Визер (книга «О происхождении и основных законах хозяйственной деятельности» (Wieser F. *Über den Ursprung und die Hauptgesetze des Wirtschaftlichen Wertes*. Wien, 1884);
- Концепция транзакционных затрат – Р. Коуз и О. Уильямсон (60–70-х годах XX в.), В. Коков, Р. Капелюшников, В. Курченков и В. Рада-

ев (90-х годов XX в.)

- Концепция ABC – Р. Купер и Р. Каплан в конце 80-х годов XX в.

Все вышеназванные концепции являются системами управления производственными и не производственными затратами. Все они направлены на стратегические цели экономического субъекта. Любая цель экономического субъекта достигается в результате комплекса управления финансово-хозяйственной деятельностью через реализацию и продвижение продуктов производства. Представленные концепции управления затратами применимы в узконаправленных целях. Для более эффективной управленческой работы необходим комплексный подход к управлению затратами. В этом направлении можно выделить следующих экономистов с их работами:

- Концепция стратегического позиционирования – Дж. Шанк и В. Говиндараджан (90-х годах XX в.). Разработчики концепции поновому расставляют акценты в бухгалтерском и управленческом учете и применяют информацию о затратах к разработке стратегии компании на пути к достижению конкурентных преимуществ. Ключевой идеей концепции является включение в сферу управленческого учета и анализа затрат подробной информации о стратегическом развитии компании, отрасли и экономики в целом.
- Система сбалансированных показателей – Д. Нортон и Р. Каплан (90-х годах XX в.). Терминология СИМА дает следующее понятие «метод сбалансированных счетов – метод предоставления информации менеджменту, способствующий формулированию стратегии и достижению поставленных целей. Он основан на обеспечении пользователя объективной, непредвзятой информацией, позволяющей охарактеризовать результаты в различных областях деятельности. Информация может содержать как финансовые, так и нефинансовые данные и включать такие показатели, как рентабельность, степень удовлетворённости покупателей, внутренняя эффективность и иннова-

ции» [4].

Для того что построить систему управления затратами экономического субъекта и выявить калькуляционные затраты необходимо представить общую систему соотнесения концепций управления затратами со структурой экономического субъекта (рис. 2).

Представленный нами рисунок показывает, что затраты влияющие на себестоимость продукции определяются на всех уровнях управления экономическим субъектом, и для каждого уровня соответствует своя концепция управления затратами.

Кроме того, необходимо пояснить какие виды затрат и на каких счетах бухгалтерского учета отражаются по уровням управления, что показано в таблице 1.

Таким образом исходя из рисунка 2 и таблицы 1 видно, что на каждом уровне управления экономического субъекта и в соответствии с концепцией управления затратами необходимо внедрение калькуляционных процессов с целью эффективного управления затратами и контроль за информационными процессами, влияющими на принятие управленческих решений по реализации стратегии экономического субъекта.

Стратегическим подходом к постановке и внедрению калькуляционного дела необходимо применение концепции калькулирования по стадиям жизненного цикла продукции. Эффективность применения данной концепции управления затратами является ее применение на стадиях планирования, прогнозирования и разработки продукции с точки зрения необходимой потребителям. В условиях данной концепции затраты экономического субъекта начинают образовываться уже на организационном уровне как совет акционеров или разработка стратегии развития экономического субъекта через реализацию будущего продукта. Начинаются предопределяться как производственные, так и не производственные затраты экономического субъекта.

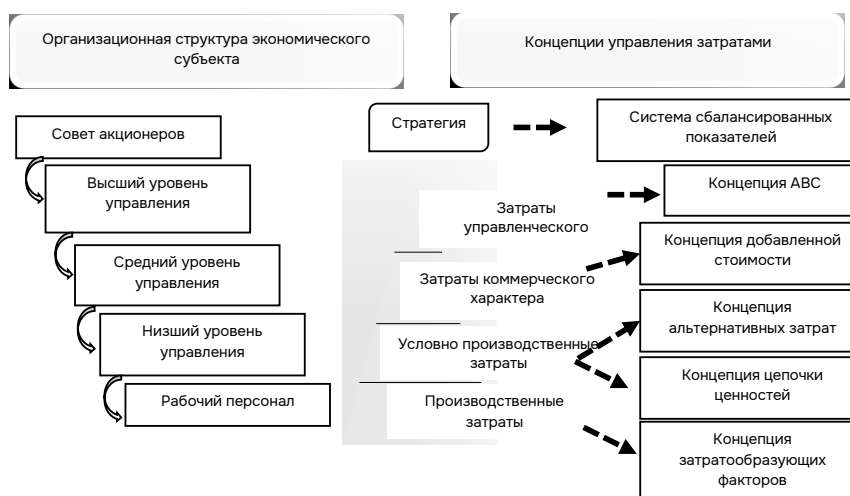


Рис. 2. Взаимосвязь между структурой экономического субъекта и концепциями управления затратами.

Добывающая отрасль промышленности (например, угольная промышленность) может явиться наглядным примером для реализации стратегии управления затратами и калькулирование себестоимости продукции с помощью концепций управления затратами экономического субъекта.

С одной стороны уголь как конечный продукт потребления не является предметом разработки продукции, но с другой стороны экономический субъект должен просчитать весь жизненный цикл добычи угля от целесообразности разработки месторождения до восстановления окружающей среды.

Ключевые факторы, влияющие на формирование себестоимости готовой угольной продукции:

- Технология выемки угля из забоев и горных выработок.
- Организация добычи угля.
- Горно-геологические условия.
- Способы управления кровлей.
- Геологоразведочные работы.
- Проведение подготовительных работ.
- Расходы на рекультивацию земель.
- Размер и длина горной выработки.

Основное влияние оказывает способ добычи, он также влияет на возникновение дополнительных затрат на восстановление окружающей

среды, которые могут существенно повлиять на себестоимость согласно новым требованиям федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Каждый этап жизненного цикла угля – добыча, транспортировка, переработка и сжигание – создает поток отходов и несет многочисленные опасности для здоровья и окружающей среды. Эти затраты являются внешними по отношению к угольной промышленности и поэтому часто считаются «внешними». Оценкам специалистов, последствия жизненного цикла угля и образующихся потоков отходов обходятся населению в сумму от трети до более чем половины триллиона долларов в год. Более того, многие из этих так называемых внешних эффектов являются кумулятивными. Учет ущерба консервативно удваивает или утраивает цену электроэнергии из угля за выработанный кВтч, что делает ветровую, солнечную и другие формы выработки электроэнергии на неиссякаемых видах топлива, а также инвестиции в методы повышения эффективности и экономии электроэнергии экономически конкурентоспособными.

Также для понимания особенностей отрасли необходимо изучить технологический процесс добычи угля обоими используемыми в России способами:

- Открытый способ добычи.

1. Планирование и подготовка. Вскрытые

Таблица 1. Затраты в соответствие с уровнем управления экономического субъекта.

Уровень управления экономическим субъектом	Группа затрат	Виды затрат / счет бухгалтерского учета
Рабочий персонал	Производственные затраты	Прямые затраты производства (переменные): сырье и материалы, топливо и энергия на технологические цели и другие затраты отражаемые по дебету счета 20 «Основное производство»
Низший уровень управления	Условно производственные затраты	Условно постоянные/переменные затраты: характер затрат – управление производственными процессами и его обслуживание. Затраты отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы»
Средний уровень управления	Затраты коммерческого характера	Косвенные затраты, характер которых состоит в продвижении продукции потребителю. Затраты отражаются по дебету счета 44 «Коммерческие расходы»
Высший уровень управления	Затраты управленческого характера	Косвенные затраты, характер которых определяется как затраты управления экономическим субъектом в целом (затраты, понесенные руководством экономического субъекта) Затраты отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Классифицируются как затраты периода в бухгалтерском учете.
Совет акционеров	Стратегия	Затраты определяются как затраты будущих периодов и отражаются по счету 97 «Расходы будущих периодов»

работы. Бурение, взрывные работы. Разборка взрывной массы. Погрузка и выгрузка готовой продукции.

- Закрытый способ добычи.
 1. Горно-подготовительные работы.
 2. Очистные работы.
 3. Вентиляция (общешахтное).
 4. Содержание и ремонт горных выработок.
 5. Прочие процессы.
 6. Транспортировка угля, породы и других грузов.
 7. Отгрузка угля потребителю.

Ввиду специфики деятельности и важности отрасли для экономики России группировка затрат также имеет ряд особенностей. Например, в угольной промышленности фактически отсутствует незавершенное производство, а вспомогательное производство составляет несущественную долю в структуре производства, поэтому логично использовать метод учета затрат по экономическим элементам в разрезе структурных подразделений (шахт, угольных разрезов).

В качестве методической базы для формиро-

вания калькуляции на предприятии угольной промышленности разработана «Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца)», утвержденный Минтопэнерго РФ 25.12.1996.

Однако данная инструкция не соответствует актуальному состоянию отрасли в России, не формирует достоверное представление об элементах, включаемых в себестоимость. Данная проблематика является существенной и актуальной для всей системы нормативно-правового регулирования управленческого учета.

В настоящее время в угольной промышленности используется поэлементный метод учета затрат с применением элементов нормативной системы учета затрат, так как отрасль полностью соответствует критериям для применения данного метода:

- качество готовой угольной продукции однородно;
- фактически отсутствуют запасы готовой продукции и незавершенное производство;
- статьи калькуляции однородны;

– производственный цикл линейный.

Также актуальной темой исследования является изучение международного опыта в исследовании методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

В основном западная научная литература проводит анализ затрат, связанных с экологией и восстановлением окружающей среды, так как угольная промышленность является одной из самых «грязных» и разрушительных отраслей промышленности. Исследователи проводят анализ и сравнивают разные пути повышения социальной и экологической ответственности угольных предприятий при сохранении оптимального уровня себестоимости готовой продукции. Особенно это актуально для экономики Китая.

Однако необходимо отметить, что международные исследования также далеки от формирования эффективного метода учета затрат и калькулирования себестоимости. В основном результаты их исследований сосредоточены не на организации управленческого учета и анализе структуры затрат, а на формировании представления о необходимости перехода на более экологичные виды топлива. Также отмечен анализ исторических данных бухгалтерских книг, который фактически не носит практического значения в условиях роста угольной промышленности.

Таким образом, проведя анализ особенностей угольной промышленности в России, междуна-

родный опыт, систему нормативно-правового регулирования и ряд методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости было выявлено, что:

- методологическая база устарела и не отражает потребностей отрасли;
- отмечена тенденция на анализ затрат, связанных с восстановлением окружающей среды;
- в международной практике исследования затрат угольной промышленности основаны на изучении исторических данных, не представляют практических рекомендаций, которые могут быть применены российскими угольными предприятиями;
- низкий уровень исследовательской базы по учету затрат и калькулированию себестоимости.

Фактически все представленные в настоящий момент исследования устаревшие и носят теоретический характер. Такая важная для России отрасль как угольная, являющаяся основополагающей для экономики страны, должна быть исследована с практической стороны, представлен анализ статей затрат, так как процесс калькулирования себестоимости влияет на ценообразование на конкретном предприятии и соответственно формирует рыночную цену.

В условиях экономической нестабильности, международных ограничений и санкций важность и необходимость данных исследований возрастает.

Библиографический список

1. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / пер. с англ. С. В. Ариничева. – 4-е изд. – М. : Стандарты и качество, 2007. – 272 с. – (Практический менеджмент).
2. Петров А. М. Развитие учетных функций в системе корпоративного управления : учебник. – М. : Центркаталог, 2022. – 180 с.
3. Стратегический учет для руководителя / пер. с англ. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
4. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / пер. с англ. О. Е. Николаевой, Т. В. Шишковой. – М. : ФБК-Пресс, 2004. – 200 с.
5. Шлычков Д. С. Развитие теории и методики калькулирования себестоимости продукции в деревообрабатывающих организациях : монография. – Йошкар-Ола : Марийский государственный технический университет, 2011. – 184 с.