

## ИНФОРМАЦИОННОЕ ПРОСТРАНСТВО ПРОЦЕССА НОРМАТИВНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Мизиковский И.Е., Фролова Э.Б.

*ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», Нижний Новгород, Россия (603950, г. Н.Новгород, пр.Гагарина, 23), e-mail: mossad1313@rambler.ru, elina\_firman@mail.ru*

**Внедрение новых, эффективных методов формирования информационного пространства принятия управленческих решений требует наращивания инструментальной базы его формирования. Одним из важных инструментов управленческого учета является калькулирование, реализация которого требует достаточно «прозрачной» и тщательно выверенной алгоритмизации и информационной среды. Одним из способов достижения этой цели является использования нормированных затрат, от величины которых зависит прибыль предприятия. Данный способ позволяет обеспечить оперативность и контроль затрат с максимальной эффективностью и своевременно анализировать отклонения по видам затрат. Этим актуальным проблемным вопросам и посвящена данная статья. Авторы рассмотрели сущность и структуру себестоимости продукции, исследовали научные определения данной экономической категории, раскрыли теоретические и практические вопросы формирования информационного пространства калькулирования себестоимости продукции производственных предприятий.**

Ключевые слова: Информационное поле калькулирования, система учета затрат и калькулирования, система «затраты-результаты», процесс принятия решений, нормативный метод калькулирования

## INFORMATION SPACE OF THE REGULATORY PROCESS COSTING PRODUCTS

Mizikovsky I.E., Frolova E.B.

*Nizhny Novgorod state University of N.I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod, Russia (603950, G. N. Novgorod, prospect Gagarina, 23), e-mail: mossad1313@rambler.ru, elina\_firman@mail.ru*

**The introduction of new, effective methods of formation of the information space management decisions require the increase of the instrumental base of its formation. One of the important tools of management accounting is the calculation, the implementation of which requires a transparent and thorough algorithmization and information environment. One way to achieve this is the use of normalized costs, the amount of which depends on the profit of the enterprise. This method allows you to ensure efficiency and cost control with maximum efficiency and in a timely manner to analyze variations in cost. These urgent issues of concern are addressed in this article. The authors reviewed the nature and structure of production costs, researched scientific definition of this economic category, opened the theoretical and practical questions of formation of the information space of calculation of production cost of production enterprises.**

Keywords: The information field of calculation, the system of cost accounting and calculation, a system of input-output, the decision-making process, normative method of calculation

Отечественный бухгалтерский стандарт ПБУ 10/99 «Расходы организации» определяет назначение себестоимости как показателя «финансового результата ... от обычных видов деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды...» [1, п.9]. Себестоимость продукции в управленческом учете принято разделять на два вида: это себестоимость произведенной продукции (СПП) и себестоимость реализованной продукции (СРП). Себестоимость произведенной продукции формируется путем отнесения на нее затрат на производство и реализацию продукции, себестоимость реализованной продукции - отнесением на нее расходов по обычным видам деятельности, признанных «как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды» [1, п. 10].

В учебнике по бухгалтерскому учету под редакцией П.С. Безруких говорится о том, что «себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, средств и предметов труда, услуг других организаций и оплату труда работников», А.Д. Шеремет в учебнике по теории экономического анализа, а также в учебнике, изданном в соавторстве с М.И. Бакановым, формулирует следующее определение понятия «себестоимость»: «под себестоимостью продукции, работ, услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных фондов, природного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования» [7].

М.А. Вахрушина представляет себестоимость как «выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, т.е. на сырье, материалы, топливо, энергию, основные фонды, трудовые и иные ресурсы»[2].

Т.П. Карпова понимает себестоимость как «величину использования ресурсов в денежном выражении» [4].

Себестоимость, по мнению В.Э.Керимова, – это совокупность вложенных предприятием ресурсов в различные объекты бухгалтерского учета в процессе их приобретения, заготовления, производства и реализации [5].

Под словом «калькуляция» (лат. *calculatio* – вычисление) подразумевается исчисление себестоимости. В экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления [6].

Калькулирование себестоимости продуктов деловой активности хозяйствующего субъекта является весомой частью комплекса экономических расчетов, проводимых с целью формирования стоимостной оценки производимых затрат и их результатов. Калькуляция как информационный результат данного процесса, является, по нашему мнению, основой конструкции информационной базы принятия управленческих решений. Каждый расчет, базирующийся на убедительном технико-экономическом обосновании, является весомым аргументом в решении любой экономико-управленческой задачи.

Усиление процессов глобализации и повышение уровня мировой конкуренции требуют нового стратегического подхода к функционированию промышленных предприятий, который должен быть направлен на освоение новых эффективных техники и технологий, повышение конкурентоспособности промышленных предприятий [15]. В этих условиях вопросы правильного калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) становятся особо актуальными.

Калькуляции составляют основную базу принятия управленческих решений. Эти внутрихозяйственные документы являются носителями информационного результата формирования себестоимости продукции. В бухгалтерской науке на сегодняшний день принято позиционировать единым целым объектно-ориентированную функцию учета затрат (при котором однозначно идентифицирован объект затрат) и счетную процедуру – калькулирование. Вполне очевидно, что учет, обеспечивая отражение сведений об объекте калькулирования, первичен. Вместе с тем, по нашему мнению, расставлять на практике приоритеты процессов реализации учета и обработки учетной информации по отношению друг к другу не имеет логического смысла.

Основополагающей процедурой формирования калькуляций, используемых при формировании себестоимости – плановых, нормативных и фактических, является группировка затрат, сведения о которых аккумулируются в соответствующих регистрах. Мы полагаем, что учетный регистр, наполнение которого сведениями о хозяйственных операциях представляет собой одну из форм ситуационного моделирования обычной деятельности хозяйствующего субъекта.

Очевидно, что система экономических расчетов рационально выстраивается в строго детерминированном информационном пространстве. Вместе с тем, проводимые нами в течение многих лет исследования показали, что на многих предприятиях это условие трудновыполнимо, поэтому будем строить наши рассуждения на основе постулата о стохастичности среды, в которой реализуется калькуляционный процесс.

«Зашумленность» информационного поля, в котором объективируется процесс калькулирования, объяснима субъективным характером генерирования сведений в управленческой среде. Применение самых строгих регламентов документирования фактов хозяйственных операций во многом зависит от персонального видения и оценки ситуации его субъектом. Следовательно, качество калькуляционного процесса напрямую связано со снижением уровня стохастичности среды расчетов. На наш взгляд, ключевым инструментом «снятия зашумленности» является создание условий для максимально полного использования компетенций работников бухгалтерской службы, поскольку их опыт и навыки образуют «становой хребет» механизма выполнения экономических расчетов.

Наряду с эмпирическим подходом, калькулирование должно иметь определенные индикаторы, позволяющие в определенной мере повысить качество информационного пространства, где оно объективируется. По нашему мнению, эффективным и проверенным способом решения данной задачи является хорошо изученный способ нормативного учета и калькулирования [7,9,10]. Важным значением применения нормированных затрат в общепринятой калькуляционной практике является упорядочение исходных данных для реализации расчетов, приведения в систему сведений о ресурсной базе предприятия. Не требует доказательств имманентность такого свойства системы учета и калькулирования затрат (СУКЗ), технология которой основана на применении нормированных затрат, как повышение качества расчетов, контролируемость их результатов.

Проведенные нами сопоставления калькуляционных результатов систем, где используются нормированные затраты и тех, где этому не уделяется должного внимания показали, что достоверность данных первых во много раз превышает аналогичный показатель вторых. Наличие и правильное использование перманентно актуализируемого массива нормированных затрат является залогом успешного функционирования не только СУКЗ, но и всей системы корпоративного управления предприятием.

Нормированные затраты в информационном пространстве предприятия многофункциональны и многоплановы. Процедуры их использования выходят за рамки «простых» вычислений и включают:

- проведение комплексного внутреннего контроля потребления ресурсов;
- обеспечение сведениями планирования заготовления материально-производственных ресурсов;
- формирование качественной отчетности и информационно-справочное обслуживание лиц, принимающих управленческие решения (ЛПУР);
- обеспечение необходимой информацией процессы прогнозирования, бюджетирования и т.д.

Рациональное формирование калькуляционных данных в информационном пространстве предприятия, осуществляемое средствами нормирования, позволяет создать необходимые условия для формализации зависимости расходования ресурсов и получения экономических выгод. Структурирование системы «затраты – результаты» при условии перманентности мониторинга ее поведения, создает информационную среду для применения инструментальных средств по информационному обеспечению усилий менеджмента по поддержанию баланса затрат и результатов, гармонизации материально-производственных потоков предприятия.

Совершенствование имеющихся методов и генерирование принципиально новых инструментов управленческого учета должно осуществляться на основе сбалансированности выполнения всех функций текущего корпоративного управления. Мы полагаем правомерным связывать диалектику отечественного управленческого учета на предприятиях с перманентным мониторингом затрат в разрезе их носителей, объективируемых в разрезе видов и групп продукции, видов деятельности и центров ответственности.

Мониторинг затрат должен осуществляться комплексно и сбалансировано по всему спектру пространства затрат предприятия.

Критерием качества формирования информационной базы управления ресурсами предприятия, является их адекватное моделирование с учетом имеющихся взаимосвязей и взаимозависимостей на основе альтернативности. По нашему мнению, необходимо систематическое и последовательное проведение исследований с точки зрения соответствия конечного результата применения того или иного альтернативного варианта, в том числе, путем сравнения затрат каждого из них, выявления степени их устойчивости к внешним и внутренним воздействиям.

Необходимо отметить, что использование методов, позволяющих моделировать поведение затрат и их результатов, позволит повысить роль бухгалтерии в управленческом процессе, оптимизировать технологии управления в целом. При всей безусловной эффективности нормативного метода, к сожалению, его «проникновение» в управленческую среду, по нашему мнению, не вполне достаточно. Проведенные нами исследования бухгалтерской деятельности ряда предприятий показали, что только на 30 % из них полноценно внедрен нормативный метод. Материалы дальнейших исследований позволили нам прийти к выводу о том, что данный тренд характерен по Нижегородской области в целом. Не требует доказательств, актуальность проблемы внедрения нормативного метода в бухгалтерскую систему, без решения которой маловероятно повышение ее продуктивности.

Нормативный учет затрат на производство как раз является своевременным предупреждением нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов на предприятиях, содействием выявлению имеющихся в производстве резервов и результатов внутризаводского хозрасчета. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции эффективно применим на основе информационного результата нормирования затрат, направленного на однозначное установление метрических характеристик потребления ресурсов на единицу продукции [13]. Нормирование затрат в широком смысле явилось основой развития не только управленческого учета, но и продуктивной системы управления предприятиями в целом. В современных условиях хозяйствования он позволяет обеспечить оперативность и

предварительный контроль затрат, эффективность текущего учета и комплексный анализ отклонений по видам затрат, т.е. наиболее полно удовлетворяет требованиям управленческого учета и контроля.

Рассматривая алгоритмическую основу применения нормативного метода, чему уделено немало внимания в работах ведущих исследователей [2,3,4,5], следует выделить ряд «узловых» этапов процесса, таких как:

- подготовка базы нормированных затрат, включая технико-экономическое обоснование норм и занесение соответствующих записей в учетные регистры;
- перманентная регистрация возникающих отклонений от значений фактических затрат и изменений норм;
- ведение информационных регистров, где фиксируются причины и «виновники» возникновения отклонений и изменений.

Практически на всех исследуемых предприятиях последний из перечисленных этапов не документируется и основывается лишь на профессиональных оценках его субъектов. Вместе с тем, его невыполнение предопределяет «разрыв» между учетной и аналитической функцией, что не только дезинтегрирует технологический процесс управления, но и информационное пространство предприятия в целом.

Повышение качества калькуляционного процесса, постоянное развитие его форм и методов является залогом устойчивой и продуктивной управленческой системы, выработки и реализации качественных управленческих решений.

Таким образом, документирование последнего этапа позволит сформировать единое информационное пространство, что необходимо для повышения эффективности управления предприятием.

### **Список литературы**

1. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790)
2. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: Омега-Л, 2005. – 359с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет/Колин Друри; пер. с англ. В.Н.Егорова – 6-изд.-М., Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2007.-1423 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

5. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – 7-е изд., изм. и доп. – М.: Издательский дом «Дашков и К°», 2009. – 477 с.
6. Летягина, Е.Н. Методология кластерного подхода в экономике [Текст] / Е.Н. Летягина, А.Г. Свеженцев // Экономические науки, 2011. - № 6 (79). – С. 97-200.
7. Мансуров П.М. Управленческий учет: учебное пособие /– Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 175 с.
8. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет - М., «Магистр : Инфра-М», 2010г.,-272 с.
9. Мизиковский И.Е. , Штефан М.А. Управленческий контроль хозяйственных рисков предприятий железнодорожного транспорта.// Экономика железных дорог. Журнал для руководителей и финансово-экономических работников , 2010, № 8., - с.73-79.
10. Мизиковский И.Е. Процессно-ориентированное моделирование трансформации затрат промышленного предприятия.//Аудит и финансовый анализ, 2011, № 3., - с.348-350.
11. Мизиковский И.Е. Распределение косвенных затрат по этапам производственного цикла// Аудиторские ведомости, 2008, № 10, с.78-84.
12. Лебедев Ю.А., Летягина Е.Н. Государственные приоритеты развития электроэнергетики в условиях инновационной экономики//Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2013. № 3-3. С. 153-155.
13. Фролова Э.Б. Экономико-правовая основа бухгалтерского учета деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг// Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия экономика и финансы. №1. – Н.Новгород: Изд-во ННГУ, 2004. – с. 176 – 179.
14. Фролов А.В. , Фролова Э.Б. Нормативно-информационная база нормирования затрат в мясной промышленности. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия экономика и финансы. Выпуск 1 (8). – Н.Новгород: Изд-во ННГУ, 2006. – с. 306 – 310.
15. Трифонов Ю.В., Летягина Е.Н., Танчук Р.С. Стратегии и подходы к развитию промышленных предприятий// Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2012. №12
16. Фролова Э.Б., Отделкина А.А. Анализ установления предельных отклонений от норм затрат на примере продукции мясокомбинатов// Экономический анализ: Теория и практика – 2006. № 9
17. Фролова Э.Б. Адаптация приемов и способов планирования обычной деятельности хозяйствующего субъекта мясной промышленности// Современные проблемы науки и образования – 2014. № 4

**Рецензенты:**

Козменкова С.В., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород.

Яшина Н.И., д.э.н., профессор кафедры финансов и кредита Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород.