ВЕСТНИК

УФИМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НЕФТЯНОЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

УГНТУ

BULLETIN • UFA STATE PETROLEUM TECHNOLOGICAL UNIVERSITY • **USPTU**

№ 4 (38) / 2021

ISSN 2541-8904

НАУКА / SCIENCE
ОБРАЗОВАНИЕ / EDUCATION
ЭКОНОМИКА / ECONOMY

ВЕСТНИК

УФИМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НЕФТЯНОЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

Наука, образование, экономика.

Серия экономика

УГНТУ

№ 4 (38) 2021

Журнал основан в 2012 году. Выходит 4 раза в год

Учредитель

Федеральное бюджетное государственное образовательное учреждение высшего образования «Уфимский государственный нефтяной технический университет» (УГНТУ)

Журнал включен в «Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук».

Редакционная коллегия:

Солодилова Н.З. — главный редактор, д-р экон. наук, профессор, директор Института экосистем бизнеса и креативных индустрий, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»

(г. Уфа, Российская Федерация)

Шайхутдинова Г.Ф. — заместитель главного редактора, доцент кафедры «Проектный менеджмент и экономика предпринимательства» Института экосистем бизнеса и креативных индустрий, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»

(г. Уфа, Российская Федерация)

Расулев А.Ф. — д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономическая теория», Ташкентский государственный экономический университет (г. Ташкент, Узбекистан)

Шеломенцев А.Г. — д-р экон. наук, профессор, заведующий отделом развития региональных социально-экономических систем, Институт экономики Уральского отделения РАН (г. Екатеринбург, Российская Федерация)

Кузьмин А.И. — д-р социол. наук, профессор, член-корреспондент РАЕН, ведущий научный сотрудник Института экономики Уральского отделения Российской академии наук (г. Екатеринбург, Российская Федерация)

Галиев Г.Т. — д-р социол. наук, профессор, начальник отдела дополнительного образования Института экосистем бизнеса и креативных индустрий, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»

(г. Уфа, Российская Федерация)

Черкасова Т.В. — д-р социол. наук, профессор, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»

(г. Уфа, Российская Федерация)

Маликов Р.И. — д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Проектный менеджмент и экономика предпринимательства», Институт экосистем бизнеса и креативных индустрий, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет» (г. Уфа, Российская Федерация)

Зулькарнай И.У. — д-р экон. наук, профессор, директор Центра стратегических и междисциплинарных исследований Уфимского федерального исследовательского центра РАН (г. Уфа, Российская Федерация)

Блаженкова Н.М. — д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Финансы и кредит», Институт экосистем бизнеса и креативных индустрий, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»

(г. Уфа, Российская Федерация)

Сафуанов Р.М. — д-р экон. наук, профессор, директор Уфимского филиала ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (г. Уфа, Российская Федерация)

Сухочев В.И. — д-р экон. наук, профессор, ректор ЧОУ ВО «Кумертауский институт экономики и права» (г. Кумертау, Российская Федерация)

Зарипова И.Р. — д-р экон. наук, профессор, Институт экосистем бизнеса и креативных индустрий, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет» (г. Уфа, Российская Федерация)

Жилин В.В. — д-р экон. наук, д-р с.-х. наук, профессор, ГБОУ ВО «Башкирская академия государственной службы и управления при Главе Республики Башкортостан» (г. Уфа, Российская Федерация)

Мишулина О.В. — д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Менеджмент и маркетинг» Костанайского государственного университета им. А. Байтурсынова (г. Костанай, Республика Казахстан)

Амирова Л.А. — д-р пед. наук, профессор, проректор по научной работе, ФГБОУ ВО «Башкирский государственный педагогический университет им. М. Акмуллы» (г. Уфа, Российская Федерация)

Аслаева Р.Г. — д-р пед. наук, профессор, ФГБОУ ВО «Башкирский государственный педагогический университет им. М. Акмуллы» (г. Уфа, Российская Федерация)

Третьякова Т.Н. — д-р пед. наук, профессор, заведующий кафедрой «Туризм и социально-культурный сервис», Институт спорта, туризма и сервиса, ФГБОУ ВО «Южно-Уральский государственный университет»

(г. Челябинск, Российская Федерация)

Технический редактор: Амер С.С.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ). Доступ и подписка на электронную версию журнала — www.elibrary.ru
Свидетельство о регистрации средства массовой информации ПИ № ФС 77 — 67386 от 05.10.2016 г., выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций.

© Уфимский государственный нефтяной технический университет, 2021.

Адрес редакции и издательства: 450064, Республика Башкортостан, г. Уфа, ул. Космонавтов, д. 1.
Тел.: (347) 243 – 16 – 19, ies.rusoil.net

Цена свободная. 12+

Подписано в печать 28.12.2021 г. Формат 60×84/8. Печать офсетная. Усл. печ. л. 22,32.
Тираж 1000 экз. Заказ № 204.

Адрес типографии: 450064, Республика Башкортостан, г. Уфа, ул. Космонавтов, д. 1.

Перепечатка материалов, опубликованных в журнале «Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия экономика», допускается только с письменного разрешения редакции.

Материалы приводятся в авторской редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

Отпечатано в типографии издательства УГНТУ с готовых электронных файлов.

СОДЕРЖАНИЕ

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ В ОТРАСЛЯХ И СФЕРАХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

<i>Сунаева Г.Г., Калашников С.Д., Хисаева А.И.</i> Пути совершенствования системы мотивации персонала муниципального унитарного предприятия	7
<i>Дегтярев А.Н., Кузнецова А.Р.</i> Карбоновые выбросы и мониторинг загрязнения атмосферного воздуха в Российской Федерации и Республике Башкортостан	15
<i>Трофимова Н.В., Мамлеева Э.Р., Сазыкина М.Ю., Шайхутдинова Г.Ф.</i> Развитие цифровой экономики в регионах Российской Федерации	24
<i>Павлова Ю.А.</i> Модели калькулирования себестоимости продукции в системе управления результатами деятельности организации	32
<i>Федорова О.А.</i> Управление проектами на примере обновления основных фондов нефтеперерабатывающих заводов	41
<i>Мошкалёв Д.С., Марзаева Е.А.</i> Практические инструменты системы управления стоимостью строительства на проектной стадии жизненного цикла объекта капитального строительства	48
<i>Сердюк А.В., Бреслер М.Г., Сулейманов А.Р.</i> Специфика регулирования IT-индустрии в Китае: история и современность	53
<i>Ишмеева А.С., Зинова Ю.Н., Маликов Р.И.</i> Мотивационные факторы поведения работника в процессе трудовой деятельности	63

РЕГИОНАЛЬНОЕ РАЗВИТИЕ

<i>Трофимова Н.В., Мамлеева Э.Р., Сазыкина М.Ю., Шайхутдинова Г.Ф.</i> Формирование и использование денежных доходов домашних хозяйств Республики Башкортостан	69
<i>Гавриленко И.Г., Зайнашева З.Г., Исаева Н.В., Габидуллина Э.В.</i> Совершенствование управления профсоюзным движением в Республике Башкортостан	76
<i>Котова Т.П., Матвеева Л.Д.</i> О развитии детского туризма в Башкортостане	85
<i>Вильданов Р.Р., Никитенко В.И.</i> Опыт региональной политики Китайской Народной Республики	92

ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО

<i>Зиннуров У.Г., Галиуллин Т.В., Исмагилова В.С.</i> Методический подход по определению социально-психологического портрета личности при организации малого бизнеса. Часть 1	104
<i>Гайнуллина Э.В., Акбашев А.А., Рахматуллин М.А., Чинаев Т.В., Читахян Э.Р.</i> Обострение проблем молодежного предпринимательства и процесс их адаптации в период пандемии	111
<i>Ишмухаметов Э.М.</i> Элементы организационно-экономического механизма активизации малого предпринимательства в Республике Башкортостан	117
<i>Гайсина Р.Р.</i> Особенности информационного обеспечения деятельности малой организации	125

ПЕДАГОГИЧЕСКИЕ НАУКИ

РАЗВИТИЕ ОБРАЗОВАНИЯ

<i>Буренина И.В., Быль Е.А., Карачурина Р.Ф., Сайфуллина С.Ф., Шкалей М.А.</i> Инновационные подходы в образовании: тенденции и передовой опыт	132
<i>Галлямов Р.Р., Кучумов И.В.</i> Экономика башкирского общества середины XIX века в исследовании выдающегося французского социолога Ф. Лепле	141
<i>Матвеева Л.Д., Борнеман Е.П.</i> Социальные предпосылки актуализации системы подготовки будущих специалистов гостиничного сервиса	148
<i>Кузьмина Т.В., Белявская О.Ш.</i> Модернизация инженерной подготовки иностранных курсантов военных вузов	157
<i>Кузнецов С.Е., Гайсина Л.Р., Музирова Р.Р.</i> Разговор с самим собой как психическое состояние, его структура, формы и влияние на жизнь человека	165
<i>Глушкова Л.М., Сокова И.А.</i> Двухуровневая система обучения математики в техническом вузе как необходимость в современных условиях цифровизации образования	174
Об авторах	183

Павлова Ю.А.

Pavlova Yu.A.

*кандидат экономических наук, доцент Уфимской высшей школы экономики и управления, ФГБОУ ВО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»
г. Уфа, Российская Федерация*

УДК 657.474.57:005.932

DOI: 10.17122/2541-8904-2021-4-38-32-40

МОДЕЛИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТАМИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Управление затратами необходимо для достижения определенного экономического результата, поскольку его цель – прогнозирование, планирование, учет, мониторинг издержек; именно здесь анализируется информация о фактических затратах и, соответственно, осуществляется их координация и регулирование; закладываются основы получения дохода. Системный подход к управлению затратами и единство методов, используемых на разных уровнях управления и разных стадиях жизненного цикла носителя затрат (готовая продукция, услуга) – главный принцип организации управления издержками корпорации. Проблема управления затратами в системе организации, планирования и управления предприятием рассмотрена на базе классификации методов учёта, критериев контроля, показателей анализа затрат и факторов, определяющих выбор модели калькулирования себестоимости продукции. В работе предложена схема системы обратных связей при организации управленческого учета затрат; представлены варианты использования моделей калькулирования себестоимости на производство и реализацию продукции: полной и усечённой себестоимости продукции и услуг; системы таргетирования затрат; применение модели формирования и управления себестоимостью продукции «ABC-метод» для различных целей, на разных стадиях реализации управленческого учета затрат. В зависимости от ситуации, в системе управления затратами и результатами предприятия могут одновременно использоваться несколько моделей формирования затрат, калькулирования себестоимости продукции. Происходящая на предприятиях цифровая трансформация позволяет всё более детально учитывать движение материальных ресурсов во времени и пространстве, распределять затраты по элементам и статьям калькуляции, всё более точно оценивать реальную себестоимость товаров и услуг, что позволяет выстраивать гибкую систему цен и тарифов. Трудоёмкость такой детализации компенсируется повышением точности и оперативности информации, необходимой для решения и текущих вопросов, и стратегических проблем управления затратами бизнес-организации.

Ключевые слова: затраты, издержки предприятия, себестоимость продукции, калькуляция, методы учёта затрат, управленческий учет, модели калькулирования, система директ-костинг, система таргет-костинг, ABC-метод.

PRODUCT COST CALCULATION MODELS IN THE RESULTS MANAGEMENT SYSTEM ORGANIZATION ACTIVITY

Cost management is necessary to achieve a certain economic result, since its purpose is forecasting, planning, accounting, cost monitoring; it is here that information about actual costs is analyzed and, accordingly, their coordination and regulation are carried out; the foundations for income generation are laid. A systematic approach to cost management and the unity of methods used at different levels of management and at different stages of the life cycle of the cost carrier (finished products, services) – the main principle of the organization of cost management of the corporation. The problem of cost management in the system of organization, planning and management of the enterprise is considered on the basis of classification of accounting methods,

control criteria, indicators of cost analysis and factors determining the choice of a model for calculating the cost of production. The paper proposes a scheme of a feedback system for the organization of management cost accounting; presents options for using cost calculation models for production and sale of products: full and truncated cost of products and services; cost targeting systems; application of the ABC-method model of formation and management of production costs for various purposes, at different stages of implementation of management cost accounting. Depending on the situation, the cost and results management system of the enterprise can simultaneously use several models of cost formation, calculating the cost of production. The digital transformation taking place at enterprises makes it possible to take into account the movement of material resources in time and space in more detail, distribute costs by elements and calculation items, and more accurately estimate the real cost of goods and services, which allows building a flexible system of prices and tariffs. The complexity of such detail is compensated by increasing the accuracy and efficiency of the information necessary to solve both current issues and strategic problems of cost management of a business organization.

Key words: costs, enterprise costs, cost of production, calculation, cost accounting methods, management accounting, calculation models, direct costing system, target costing system, ABC method.

Повышение эффективности производства в первую очередь определяется эффективностью использования факторов производства, что, в конечном счёте, зависит от модели управления издержками организации [1]. Управление затратами необходимо для достижения определенного экономического результата, поскольку его цель – прогнозирование, планирование, учет, мониторинг издержек; именно здесь анализируется информация о фактических затратах и, соответственно, осуществляется их координация и регулирование; закладываются основы получения дохода. Методологический аппарат и инструментарий приемов и методов, позволяющий выполнять функции управления затратами наиболее эффективным образом, достаточно подробно и всесторонне разработаны, но пока недостаточно систематизированы. При этом системный подход к управлению затратами и единство методов, используемых на разных уровнях управления и разных стадиях жизненного цикла носителя затрат (готовая продукция, услуга), – главный принцип организации управления издержками корпорации [2]. Управленческий учет затрат на производство и реализацию продукции функционально связан с другими подсистемами управления предприятием. Основная сложность заключается в том, что система управления издержками не может регулироваться обязательными для всех экономиче-

ских агентов стандартами и нормами. Для конкретного хозяйствующего субъекта моделируется система, отражающая специфику его организации и функционирования, хотя общие подходы к организации управленческого учета затрат, безусловно, необходимы.

Расходы, связанные с использованием материальных ресурсов (средств труда и предметов труда), совершая кругооборот, продолжительность которого различна в зависимости от уровня развития экономики, типа организации, вида элемента ресурсов, обеспечивают функционирование труда, вооруженного интеллектуальными и материальными ресурсами.

Вооруженный материальными ресурсами труд требует затрат для обеспечения нормальных условий его функционирования (оплата труда, начисления на заработную плату, командировочные расходы, страховые выплаты, издержки, связанные с мероприятиями по охране труда и технике безопасности и т.п.).

Кроме того, важны расходы на получение информации о ресурсах, необходимых для осуществления бизнес-процессов; о рынках сырья и материалов; о рынках сбыта; о рисках, связанных с ведением бизнеса; о действующем законодательстве и других регламентах, регулирующих предпринимательскую деятельность; о роли фирмы и её конкурентов в жизни региона и страны и т.д.

Прочие затраты – в основном это услуги сторонних организаций, расходы социального характера, прямые и косвенные налоги, включаемые в себестоимость, и т.п. Это означает, что элементы, входящие в состав прочих затрат, могут быть классифицированы как нематериальные активы, входящие в состав оборотных средств [3]. На все виды затрат (затраты на материально-технические ресурсы; на оплату труда; на услуги сторонних организаций; капитальные затраты; общественные затраты (государственные налоги и сборы, налоги с характером затрат, акцизы, пошлины, взносы, и т.п.)) так или иначе влияют способы привлечения и использования ресурсов и капитала; технологические и организационные особенности производства (длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики продуктов, организационная структура управления и т.п.).

Оптимизация расходов и результатов предпринимательской деятельности требует постоянного учета и контроля затрат и отлаженной системы калькулирования себестоимости продукции. Существует два принципиально различных метода первичного учёта затрат, на базе которых определяется себестоимость продукции, работ, услуг. Исторически первым был обезличенный, так называемый «котловой», учет затрат, при котором независимо от места возникновения, вида или другого признака все затраты в течение отчётного периода учитываются в едином регистре. Себестоимость отдельного вида готовой продукции исчисляется путем распределения общей суммы затрат относительно заранее оговоренной базы, например, проектной (плановой) себестоимости [4]. Такой способ учета не позволяет оперативно контролировать затраты, решать вопросы их оптимизации и другие управленческие задачи, поскольку не обеспечивает достоверное исчисление себестоимости отдельных видов изделий и услуг. Котловой (обезличенный) метод калькулирования затрат является приемлемым лишь для организаций, перманентно оказывающих определённые услуги или выполняющих конкретные работы, а

также для производств, производящих единственный конечный продукт (малые предприятия с единственным видом товара, предприятия добывающей промышленности и т.п.).

Противоположным обезличенному является способ учёта затрат, обеспечивающий дифференцированный учёт всех затрат по отдельным конечным продуктам. Такой способ учёта затрат можно считать идеальным по точности определения себестоимости каждой единицы создаваемой продукции. Однако этот способ не только трудоёмкий, но и труднореализуемый (на практике не реализуемый), поскольку накапливать затраты по элементам и статьям с целью формирования себестоимости конкретного вида товарной продукции невозможно, не решив проблемы с постоянными накладными производственными, общехозяйственными, общекорпоративными расходами.

В современных условиях выход из такого положения – использование множества модификаций двух базовых моделей, различающихся полнотой учета затрат. Первая модель является компиляцией идеального и котлового способов – метод учета усечённой себестоимости на основе прямых затрат (Direct costs или Variable costs). Вторая модель, основанная на методе учета полных затрат (метод поглощения Absorption costs), имитирует идеальный способ.

В отличие от метода Direct costs, учитывающего в себестоимости производимой продукции только прямые производственные затраты (все косвенные расходы относятся к расходам отчетного периода), метод поглощения (Absorption costs) основан на включении (абсорбции) в себестоимость производимой продукции всех прямых затрат и накладных расходов пропорционально принятым базовым критериям. При реализации метода Absorption costs постоянные расходы признаются по мере реализации продукции. Это позволяет оказывать влияние на финансовый результат, управляя объемами закупок и продаж.

Метод Direct costs через анализ безубыточности позволяет проводить гибкую политику

ценообразования, упрощает процедуру нормирования затрат [5]. Это важно в технически сложных производствах с обширной номенклатурой продукции, множеством переделов (к примеру, нефтепереработка и нефтехимия), т.е. в производствах, где применяется модель исчисления нормативной себестоимости производимой продукции (нормативный метод калькулирования и аналогичный ему метод Standard costing). Нормативные затраты – это предварительно рассчитанные расходы (по статьям затрат на единицу продукции) с целью достижения оптимального результата предпринимательской деятельности. Сравнение фактических затрат с нормативными призвано выявить место и время затрат, которых можно было бы избежать.

При разработке и реализации оперативных и текущих планов анализ в рамках управленческого учета затрат сводится к контролю минимально возможных затрат для корректирования взаимоотношений с поставщиками товарно-материальных ценностей и для целей ценообразования (политика предоставления скидок, оценка диапазона договорных цен и тарифов).

При этом для анализа и контроля взаимоотношений с поставщиками предпочтительен учет прямых затрат по системе простого Direct costs, а для выстраивания взаимоотношений с покупателями и клиентами необходим учет полных затрат по системе развитого Direct costs или Absorption costs.

На стадии целеполагания для организации текущего, перспективного планирования и разработки стратегии, в первую очередь, следует контролировать максимально допустимые затраты. Такой анализ позволяет определить место и время выхода на рынок, оценить возможности удержания определенного сегмента рынка, вовремя провести реструктуризацию бизнес-процессов или даже смену парадигм предпринимательской деятельности. На этой стадии часто необходимо таргетирование затрат, т.е. наряду с моделями калькулирования Absorption costing и Direct

costing возникает необходимость использования модели Target costing¹.

На стадии разработки и инициирования идеи бизнеса роль управленческого учета затрат заключается в выделении базовых операций, формировании организационных структур (в частности, создание центров ответственности), обосновании масштабов использования аут-технологий и установлении связи между операциями и издержками, понесенными при их выполнении, а также активами, необходимыми для их осуществления, и обязательствами по поводу привлечения активов.

Для решения этих проблем может использоваться технология функционально-стоимостного калькулирования Activity Based Costing (ABC-метод). Эта технология позволяет накопить и систематизировать данные об активах, обязательствах, затратах, результатах и других показателях в рамках отдельных операций и бизнес-процессов [6].

Чтобы добиться эффективности издержек, необходима достаточная глубина анализа на основе детализации видов затрат по элементам для понимания, на какие процессы, операции, виды продукции приходятся те или иные элементы затрат. Из большого спектра методов статистического анализа, среди методов обработки и анализа информации о затратах и результатах предпринимательской деятельности наиболее подходящими признаются: метод анализа счетов; метод технологического нормирования; метод ведущих индикаторов; метод максимальной и минимальной точек (метод абсолютного прироста, или «минимакс»); регрессионный анализ, метод корреляции; метод наименьших квадратов; дискриминантный анализ; факторный анализ; деревья решений, кластерный анализ, нейронные сети и другие методы. Это не означает, что все они могут и должны быть использованы для анализа затрат на всех фазах жизненного цикла предприятия, на

¹ В нормативном методе разработана база отраслевых документов, а Standard costing не регламентирован. Дополнительно понесенные расходы нормативный метод относит на затратные счета, а Standard costing – на специальные счета в счёт уменьшения финансовых результатов.

всех стадиях производства продукции, на всех этапах организации и планирования бизнес-процессов, для всех видов управленческого учёта.

Для текущего и оперативного планирования и управления чаще всего достаточно использовать метод ведущих индикаторов, основанный на изучении так называемых ключевых индикаторов, т.е. показателей, которые изменяются в том же направлении, что и исследуемый показатель. Для перспективного планирования одного метода ведущих индикаторов недостаточно. Следует контролировать и анализировать диапазон изменения затрат, используя казуальные методы прогнозирования, которые требуют анализа факторов изменения затрат. Казуальные методы предполагают использование прогнозных моделей, позволяющих отследить изменения переменных, которые ведут к изменениям в уровне затрат. Из них наиболее распространёнными и эффективными признаются методы корреляционно-регрессионного анализа.

При разработке стратегии необходим ещё больший набор инструментов формирования, обработки и анализа информации. При организации системы менеджмента предприятия на базе этих методов разрабатывается подсистема управления затратами, являющаяся основой управленческого учёта. В системе управленческого учёта желательно (необходимо), а в условиях цифровизации и достижимо (возможно) определить минимально возможный и максимально допустимый уровень затрат по каждому объекту калькулирования [7].

Минимально возможный (C_{mv}) уровень затрат оценивается оптимальным размером нормативных затрат ($C_{mv} \approx C_n$). Максимально допустимый (C_{md}) уровень затрат определяется оптовой (отпускной) ценой предприятия, сформированной в соответствии с рыночными условиями, с учётом спроса на конкретный вид готовой продукции и услуг. Грамотный подход к определению возможного диапазона изменения себестоимости отдельных видов продукции позволит получить большой объем информации для при-

нятия управленческих решений, даст возможность непрерывного мониторинга издержек и поддержания устойчивости бизнес-процессов. Анализ диапазона возможного колебания затрат необходим для определения стратегической позиции корпорации, текущего и перспективного планирования, формирования политики взаимодействия центров ответственности в структуре самой корпорации и с внешними контрагентами.

Для решения актуальных проблем оперативного анализа и контроля ведущим индикатором может служить максимально допустимая себестоимость продукции ($C_p \leq C_{md}$). Для установления необходимости более глубокого анализа и выбора конкретного метода важны обратные связи. Система управленческого учёта затрат в системе управления, организации и планирования предпринимательской деятельности базируется на двух контурах обратной связи. Контур первого уровня (обратная связь I) обеспечивает управленческий учёт затрат в системе оперативного и текущего планирования и управления производственной деятельностью. Управленческий учёт затрат в системе стратегического управления обеспечивает контур второго уровня (обратная связь II). Система обратных связей при реализации управленческого учёта затрат представлена на схеме (рис.).

Таким образом, управленческий учёт затрат строится на системе обратных связей, обеспечивающих постоянную детализацию, совершенствование бизнес-процессов и повышение (или хотя бы сохранение) устойчивости предприятия.

Для регулирования взаимодействия во внутренней среде затраты, локализованные в первичном учете по местам возникновения и центрам ответственности, группируются по операциям, процессам, переделам и распределяются по носителям затрат (объектам калькулирования). Каждый объект калькулирования относится либо к снабженческому сегменту (поставщики, перевозчики и другие агенты логистической системы), либо к производственному (продукты, работы, услуги), либо к сбытовому (клиенты, покупатели,

C_p – себестоимость продукции расчётная (нормативная, плановая или фактическая);
 $C_{мд}$ – себестоимость продукции максимально допустимая;

$C_{мв}$ – себестоимость продукции минимально возможная;
 $\Pi_{рм}$ – цена продукции минимальная рыночная;
 $\Pi_{мв}$ – цена продукции максимально возможная

Рисунок. Управленческий учёт затрат в системе управления, организации и планирования предпринимательской деятельности

заказчики) сегменту, либо к структуре управления (центры ответственности). В промышленных корпорациях применяют: нормативный, попроцессный, позаказный или попеределный методы калькулирования себестоимости продукции и услуг [8].

Выбор модели калькулирования себестоимости продукции зависит от типа и сложности производственных процессов, длительности производственного цикла, количества переделов, номенклатуры и качества основной продукции, наличия побочной, попутной или сопряжённой продукции и возвратных

отходов². Отраслевые методические рекомендации по калькулированию себестоимости продукции, регламентируя принципиальные моменты, допускают варианты оценки затрат по процессам, переделам, способам списания затрат на некалькулируемую продукцию.

² В отличие от попутной продукции, являющейся самостоятельной хозяйственной ценностью, ценность возвратных отходов состоит в их повторном использовании для производства целевой (основной) продукции. Попутная (сопряжённая) и побочная продукция, в силу специфики технологии производства, получается одновременно с целевой продукцией предприятия. В связи с тем, что эти элементы имущества могут приносить доход, их должно рассматривать как активы, подлежащие анализу в управленческом учете.

Управленческий учет призван обосновать вариант калькулирования, наиболее подходящий в каждом конкретном случае. К примеру, для принятия оперативных производственных решений, выбора наиболее эффективного производства на основе сравнения рентабельности различных видов продукции, обоснования решения об изменении ассортимента продукции, о прекращении выпуска отдельного вида товарной продукции может быть использован метод управленческого учёта затрат, основанный на модели калькулирования Direct costing, базирующейся на методе учёта затрат Direct costs. Суть модели калькулирования Direct costing состоит в том, что себестоимость продукции предприятия учитывается и планируется только в части переменных затрат. В зависимости от специфики бизнес-процессов возможны несколько вариантов модели калькулирования Direct costing.

Главное достоинство системы управления с использованием модели Direct costing заключается в возможности напрямую оценить вклад конкретного продукта в результаты деятельности предприятия на основе разделения затрат на постоянные и переменные.

Во внутреннем учете эту модель целесообразно использовать для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений, а также для контроля обоснованности цен и тарифов, предлагаемых исполнителями (поставщиками и подрядчиками) работ и услуг.

Таким образом, модель формирования затрат и результатов производства и реализации продукции на основе усечённой себестоимости обеспечивает управленческий учёт затрат в системе оперативного и текущего планирования и управления производственной деятельностью в контуре обратной связи первого уровня (см. рис.).

Кроме исчисления себестоимости продукции модели калькулирования применяются в целях разработки учетной политики и ценообразования. В этих целях финансовый менеджер может использовать не только

регламентированные варианты, но и собственные модели.

Наиболее точной и, соответственно, наиболее приемлемой для целей ценообразования является модель калькулирования полной себестоимости, основанная на методе учёта затрат Absorption costs. В этой модели распределение постоянных затрат по видам продукции осуществляется пропорционально экономически обоснованным коэффициентам.

При обосновании цены продукции и услуг (оптовой, розничной, договорной) экономическим агентам часто приходится исходить из условий, сформировавшихся на рынке. То есть, в отличие от классической системы ценообразования по схеме «себестоимость +» (т.е. цена – это себестоимость плюс прибыль), целесообразно использовать схему «цена –» (целевая себестоимость определяется как разность конкурентной цены и нормативной прибыли). Являющаяся целостной концепцией управления, эта система основывается на модели Target-costing, поддерживающей стратегию снижения затрат и обеспечивающей функции проектирования и планирования выпуска новых продуктов, контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными условиями [9].

Модель таргетирования затрат целесообразно использовать при подготовке к выпуску нового продукта, для определения оптимальной структуры себестоимости при ограниченной возможности влияния на цену товаров (работ, услуг). Таким образом, эта модель может быть полезна в обоих контурах обратной связи системы управления затратами (см. рис.).

В дополнение к традиционным финансовым подходам разработан метод ABC, основанный на использовании системы учета затрат по видам деятельности с применением модели калькулирования себестоимости продукции Activity Based Costing (ABC) management systems, где косвенные затраты относятся на виды деятельности, а затем – на продукцию, что позволяет выявить неиспользуемые мощности, неэффективные виды дея-

тельности и неприбыльные виды продукции [10]. Модель «АВС» является стратегической системой калькулирования затрат, не обеспечивающей постоянную обратную связь с менеджерами, которые ответственны за издержки, и потому не может непосредственно использоваться для оперативного управления, текущего анализа и контроля. Это означает, что управленческий учёт затрат с использованием АВС-метода реализуем в системе стратегического управления, обеспечиваемой контуром обратной связи второго уровня (см. рис.).

Методы учета затрат выбираются из установленных регламентирующими документами в соответствии с организационно-правовыми особенностями предприятия с учётом стратегических задач. Основанные на этих методах модели калькулирования себестоимости продукции определяются исходя из производственной структуры, организации основных и вспомогательных технологи-

ческих процессов, вида объектов управления затратами, актуальных управленческих задач. В зависимости от ситуации, в системе управления затратами и результатами предприятия могут одновременно использоваться несколько моделей формирования затрат, калькулирования себестоимости продукции. Происходящая на предприятиях цифровая трансформация позволяет всё более детально учитывать движение материальных ресурсов во времени и пространстве, распределять затраты по элементам и статьям калькуляции, всё более точно оценивать реальную себестоимость товаров и услуг, что позволяет выстраивать гибкую систему цен и тарифов. Трудоемкость такой детализации компенсируется повышением точности и оперативности информации, необходимой для решения и текущих вопросов, и стратегических проблем управления затратами бизнес-организации.

Список литературы

1. Акчурина А.М., Батталова А.А., Павлова Ю.А. Производственные ресурсы и факторы производства бизнес-организации // Инновационная деятельность. – 2020. – № 1 (52). – С. 5-14.
2. Атkinson Э.А. Управленческий учет / Э.А. Атkinson, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг; пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Вильямс, 2007.
3. Павлова Ю.А. Экономические аспекты развития системы управления оборотными средствами предприятий // Экономические науки. – 2011. – № 81. – С. 167-171.
4. Ибрагимова Г.М., Акчурина А.М. Система управления затратами предприятия в России в современных условиях // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 6. – 567 с.
5. Малимонова Е.А. Трудности применения метода директ-костинга // Экономика и управление. – 2010. – № 3.
6. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. М. Павлова. – М.: Олимп-Бизнес, 2003. – 304 с.

7. Залевский В.А. Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента // Управленческий учет. – 2009. – № 12. – С. 3-14.
8. Ковалева Т.Н., Синдецкая Т.И. Методы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Белгородский экономический вестник. – 2018. – № 2 (90). – 149-154.
9. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.
10. Askarany D., Yazdifar H., Askary S. Supply chain management, activity-based costing and organisational factors // International Journal of Production Economics, T. 127. № 2, 2010, p. 238-248.

References

1. Akchurina A.M., Battalova A.A., Pavlova Yu.A. Production resources and factors of production of a business organization // Innovation activity. – 2020. – No. 1 (52). – p. 5-14.

2. Atkinson E.A. Management accounting / E.A. Atkinson, R.D. Banker, R.S. Kaplan, M.S. Yang; per. s angl. – 3-e izd. - M.: Vil'yams, 2007.
3. Pavlova Yu.A. Economic aspects of the development of the working capital management system of enterprises // Ekonomicheskie nauki, № 81, 2011, p. 167-171.
4. Ibragimova G.M., Akchurina A.M. Enterprise cost management system in Russia in modern conditions // Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya, № 6, 2014, 567 p.
5. Malimonova E.A. Difficulties in using the direct costing method // Ekonomika i upravlenie, № 3, 2010.
6. Kaplan R., Norton D. Balanced scorecard. From strategy to action / Per. s angl. M. Pavlova. – M.: Olimp-Biznes, 2003, 304 p.
7. Zalevskij V.A. Management accounting and analysis the formation of the target cost for the purposes of strategic management // Upravlencheskij uchet, № 12, 2009, p. 3-14.
8. Kovaleva T.N., Sindeckaya T.I. Methods of management cost accounting and product cost calculation // Belgorodskij ekonomicheskij vestnik, № 2 (90), 2018, p. 149-154.
9. Horngren CH., Foster Dzh., Datar SH. Management accounting, 10-e izd. / Per. s angl. – SPb.: Piter, 2008, 1008 p.
10. Askarany D., Yazdifar H., Askary S. Supply chain management, activity-based costing and organisational factors // International Journal of Production Economics, T. 127. № 2, 2010, p. 238-248.