Введение

До настоящего времени классификация способов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является объектом дискуссии. В отраслевых положениях и инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции можно выделить два основных метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – позаказный и попередельный. В экономической литературе имеются и другие варианты – авторы работ добавляют или комбинируют разные методы. В частности, попередельный и попроцессный способы считаются не синонимами, а самостоятельными способами калькулирования себестоимости.

Однако такие методы учета, как учет по нормативной себестоимости (стандарт-кост) или учет по неполной себестоимости (директ-костинг), не являются альтернативными для позаказного и попередельного способов – каждый из них служит самостоятельной характеристикой процесса калькулирования, что дает возможность применения на практике одной из следующих комбинаций:

· позаказное калькулирование полной фактической себестоимости продукции;

· позаказное калькулирование полной нормативной себестоимости продукции (стандарт-кост);

· позаказное калькулирование неполной фактической себестоимости продукции (директ-костинг);

· позаказное калькулирование неполной нормативной себестоимости продукции (директ-костинг и стандарт-кост);

· попередельное калькулирование полной фактической себестоимости продукции;

· попередельное калькулирование полной нормативной себестоимости продукции (стандарт-кост);

· попередельное калькулирование неполной фактической себестоимости продукции (директ-костинг);

· попередельное калькулирование неполной нормативной себестоимости продукции (директ-костинг и стандарт-кост).

Таким образом, анализ способов калькулирования себестоимости продукции является актуальной темой.

Целью настоящей курсовой работы является анализ способов калькулирования себестоимости продукции комплексных производств.

Для достижения поставленной цели в работе решены следующие задачи:

1. рассмотрены теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции;
2. охарактеризованы нововведения в системе калькулирования себестоимости продукции.

Таким образом, объектом данного исследования является себестоимость продукции, предметом – методики калькулирования себестоимости продукции.

1. Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции

1.1 Методические подходы к калькулированию себестоимости продукции

В основе деления способов калькулирования лежит различие в выборе объекта калькулирования, что определяется особенностями технологических процессов производства продукции. Под **объектом калькулирования** мы понимаем тот объект, для которого необходимо исчислить фактическую себестоимость: некий продукт организации в целом, ее подразделений, технологических фаз, переходов, стадий, переделов и т.д. Например, для машиностроения – это деталь, для пассажирского транспорта – место на отдельном маршруте или пассажиро-километр, для грузового транспорта – рейс или тонно-километр, для металлургии – некоторое количество чугуна или стали определенной марки (например, тонна), для общественного питания – блюдо. Выбор объекта калькулирования является одним из важнейших вопросов учетной политики организации, поскольку от его решения зависит не только деление затрат на прямые и косвенные, но и построение всей системы аналитического учета.

Выбор объекта калькулирования определяет и выбор **калькуляционной единицы** (в чем измеряется количество объектов калькулирования). В качестве таковых используются:

· натуральные единицы – штуки, метры, киловатт-часы и др.;

· условно-натуральные единицы (обезличенные и укрупненные) – 100 пар обуви определенного вида (зимних женских сапог), кубический метр железобетонных изделий, станко-комплект и др.;

· условные (приведенные) единицы – спирт крепости 100 градусов, вода полностью дистиллированная и др.;

· стоимостные единицы – 1000 руб. консультационных услуг (аудиторы), 1000 руб. приобретенных ценных бумаг или дохода от перепродажи ценных бумаг (профессиональные участники рынка ценных бумаг) и др.;

· единицы работ – тонно-километр перевезенного груза;

· единицы времени – машино-час, человеко-час;

· эксплуатационные единицы – мощность, производительность, параметры продукции (поток воздуха определенной мощности).

Отличие котлового, позаказного и попередельного способов учета затрат и калькулирования заключается в том, что в первом случае объектом калькулирования признается все производство в целом, во втором – продукт (изделие), а в третьем – процесс (участок, отрезок технологии). Соответственно этому и затраты распределяются либо по продуктам (изделиям), либо по процессам (переделам), либо не распределяются вообще. Отсюда становится понятным, что **способ калькулирования себестоимости продукции не может быть решением, применимым исключительно к политике ведения бухгалтерского учета. Напротив, каждый из этих способов является логическим продолжением способа организации производства, оперативного (диспетчерского) учета и документооборота в каждой конкретной организации**.

1.2 Котловой способ калькулирования себестоимости продукции

Котловой способ калькулирования себестоимости продукции является наименее распространенным на практике. Это вызвано тем, что его информативность минимальна: бухгалтерский учет может предоставить информацию только о том, во что обошлось организации производство всей продукции. Использование данного способа оправдано только для малых предприятий или для отраслей, где осуществляется выпуск однородной продукции, – так называемых монопродуктовых производств (например, в угледобывающей промышленности для калькулирования себестоимости угля или сланца на отдельных шахтах или разрезах). Необходимости в каком-либо аналитическом учете в таких случаях просто не возникает. **Себестоимость единицы продукции**при котловом учете является результатом деления всей суммы накопленных за период затрат на объем выработанной продукции в натуральном измерении (в нашем примере – на количество тонн угля).

Примеров производств, где применение котлового учета оправдано, очень немного, а использование данного способа на предприятиях, выпускающих неоднородную продукцию, является нарушением методологии бухгалтерского учета, которое приводит к ряду негативных последствий. Во-первых, **снижается достоверность финансовой отчетности организации,** поскольку нарушается требование п. 34 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/96: «В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету». Во-вторых, искажаются понятия о прибыли предприятия за счет «сворачивания» финансового результата различных производств (прибыль от одного вида деятельности уменьшается за счет убытка от другого вида деятельности), поэтому **снижается полезность данных бухгалтерского учета для целей управления** организацией – планирования и управления себестоимостью продукции, снижения объемов затрат и повышения рентабельности производства. Наконец, исключается возможность исполнения требований Положений по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 и «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, что также не позволяет считать отчетность достоверной и полной.

1.3 Позаказный способ калькулирования себестоимости продукции

Позаказный способ калькулирования себестоимости продукции получил свое название в связи с тем, что объектом калькулирования выступает **производственный заказ**, открываемый на изделие (небольшую группу изделий), отдельную работу или услугу. Как правило, каждый заказ предназначен для отдельного заказчика, потребителя, получателя, а количество продукции (изделий) для каждого заказа известно заранее. Фактическая себестоимость изделий, изготовляемых по заказу, определяется только после его выполнения. Для ежемесячного определения фактической себестоимости продукции производственные заказы должны, как правило, выдаваться на такое количество единиц изделий, которое намечается выпустить в течение месяца. При изготовлении крупных изделий с длительным технологическим циклом производства производственные заказы могут выдаваться не на изделие в целом, а на отдельные его агрегаты и узлы, представляющие законченные конструкции. При сдаче продукции (изделий) заказчику или на склад частями до окончания заказа в целом сдаваемая продукция (изделия) оценивается по плановой или фактической себестоимости однородных изделий, выпускавшихся ранее, с учетом изменений в их конструкции и технологии, а также с учетом условий производства.

**Позаказный способ применяется:**

· при единичном или мелкосерийном производстве продукции либо при выполнении работ (оказании услуг), особенно при условии, что продукция, производимая по каждому заказу, если не уникальна, то хотя бы существенно отличается от продукции других заказов;

· при производстве сложных и крупных продуктов (изделий);

· при производстве с длительным технологическим циклом.

Примерами позаказного производства являются тяжелое машиностроение, судостроение, самолетостроение, строительство, наука и интеллектуальные услуги (аудит, консультирование), типографский и издательский бизнес, мебельная промышленность, ремонтные услуги и др.

**Себестоимость единицы продукции** определяется как результат деления накопленной по отдельному заказу суммы затрат на количество единиц продукции, изготовленной по данному заказу. Поэтому принципиальной особенностью позаказного метода является формирование объема затрат по каждому завершенному заказу, а не за промежуток времени.

Для **организации раздельного учета** на единичных или мелкосерийных производствах, как правило, на счете учета затрат по каждому заказу открывается отдельный субсчет. Если же количество заказов велико, то разделение аналитического учета достигается путем **кодировки первичных документов**. Код заказа проставляется на материальных требованиях на выдачу сырья и материалов, на расчетных ведомостях по начислению заработной платы (в основном при сдельной форме) и т.д. Затем путем выборки записей с одинаковым кодом заказа определяется объем затрат, связанных с его выполнением. Поэтому **позаказный учет может применяться** только при том условии, что основные материалы (материалы на технологические цели), основная заработная плата производственных рабочих и прочие прямые затраты относительно легко идентифицируются с конкретной продукцией, работами или услугами (или их группами).

**Аналитический учет в разрезе отдельных заказов** должен быть построен аналогичным образом (на субсчетах или методом кодирования) и на счетах учета готовой продукции, и на счете учета продаж. Таким образом, логическим завершением учетного процесса позаказным методом является получение информации о финансовом результате реализации каждого конкретного заказа.

В индивидуальном и мелкосерийном производстве для организации позаказного учета **детали и узлы подразделяются**:

а) на детали и узлы, изготовляемые только для отдельного конкретного изделия (заказа). Учет затрат на их изготовление осуществляется по соответствующим заказам в изложенном выше порядке;

б) на детали и узлы, общие для нескольких изделий (заказов). Затраты на производство этих деталей и узлов, изготовляемых, как правило, в порядке серийного или массового производства, учитываются с помощью нормативного метода. На комплекты таких деталей и узлов, предназначенных для изготовления изделий индивидуального производства, исчисляется нормативная и фактическая себестоимость.

Полная себестоимость изготовляемого в индивидуальном порядке изделия складывается из затрат, учтенных по заказу (в части так называемых оригинальных деталей и узлов), и стоимости общих деталей и узлов, изготовляемых в порядке серийного или массового производства.

Все затраты относятся к незавершенному производству вплоть до окончания заказа. При частичном выполнении заказов и их сдаче выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства. **К недостаткам данного способа** учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует отнести отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

1.4 Попередельный (попроцессный) способ калькулирования себестоимости продукции

**Попередельный метод учета** применяется на предприятиях с однородной по исходному материалу и характеру обработки массовой продукцией, при которой преобладают физико-химические и термические производственные процессы, и с превращением сырья в готовую продукцию в условиях непрерывного и, как правило, краткого технологического процесса или ряда последовательных производственных процессов, каждый из которых или группа которых составляет отдельные самостоятельные переделы (фазы, стадии) производства (например, в химической и металлургической отраслях промышленности, ряде отраслей лесной, легкой и пищевой промышленности и др.). Попередельный метод учета применяется также в производствах с комплексным использованием сырья.

Способ получил название попередельного (попроцессного) в связи с тем, что объектом калькулирования выступает передел или некоторый процесс. При этом под **переделом (процессом)** понимается законченная часть технологического процесса, которая завершается выпуском промежуточного или окончательного продукта (полуфабриката или готового изделия). Выделение каждого промежуточного продукта осуществляется при условии, что он имеет собственное направление использования, а значит, может быть реализован на сторону.

**Попередельный метод характерен**:

· для массовых производств, в которых готовая продукция производится путем обработки исходного сырья (заготовок) на нескольких этапах (переделах, процессах), следующих последовательно друг за другом. При этом часть продукции проходит все предусмотренные этапы и реализуется в качестве конечного продукта переработки, другие части могут пройти только то или иное количество начальных этапов и будут реализованы в качестве промежуточных продуктов;

· для производства достаточно однородной продукции;

· в случае недлительного технологического цикла;

· при условии, что весь процесс производства может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

Попередельная (попроцессная) калькуляция затрат характерна для производств, где изделия переходят от одного подразделения (процесса) к другому, пока изделие не будет изготовлено полностью. Каждое производственное подразделение осуществляет какую-либо часть общего процесса производства и передает изделие после этой операции в следующее подразделение, где оно обрабатывается на следующей операции. После завершения производства изделие отправляется на склад готовой продукции. Классическими примерами попередельного производства являются химическая промышленность, нефтепереработка, металлургия, текстильная, цементная, лакокрасочная, пищевая, мукомольная, целлюлозно-бумажная, стекольная промышленность. Достаточно эффективно попередельный учет может использоваться в крупносерийном машиностроении (например, в автомобилестроении).

Параллельно процессу производства (от передела к переделу) идет и процесс накопления затрат (путем суммирования затрат по каждому переделу, на котором побывало изделие). Поэтому принципиальной особенностью попередельного метода является формирование объема затрат по каждому завершенному процессу (переделу) или за промежуток времени. Для организации раздельного учета на счете учета затрат по каждому процессу (переделу) открывается отдельный субсчет. **Себестоимость единицы продукции передела** определяется как результат деления накопленной за период времени или за время выполнения процесса (передела) суммы затрат на количество единиц продукции, изготовленной за рассматриваемый период времени или на рассматриваемом процессе (переделе). **Себестоимость единицы готовой продукции** – это сумма себестоимости единиц продукции всех тех переделов, на которых обрабатывалось данное готовое изделие. При этом аналитический учет в разрезе отдельных процессов (переделов) на счетах учета готовой продукции и продаж уже невозможен. Таким образом, нельзя получить информацию о финансовом результате каждого конкретного процесса (передела), но этого и не требуется, так как в отличие от позаказного учета реализации подлежит результат выполнения не отдельного процесса (передела), а их совокупности в том или ином сочетании. Что же касается финансового результата от реализации продукции по заказу (то есть по отдельной сделке, договору), то он формируется на базе условия, согласно которому себестоимость данных реализованных продуктов (изделий) принимается равной средней себестоимости всех продуктов (изделий), произведенных за данный период.

В качестве объекта калькулирования могут быть приняты как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т.д. При этом расходы могут учитываться по цеху (переделу, фазе, стадии) в целом, а себестоимость отдельных видов продукции, включенных в калькуляционную группу, – исчисляться с помощью экономически обоснованных методов.

Многие затраты, которые считаются косвенными при позаказной калькуляции себестоимости, становятся прямыми при попередельной калькуляции. Например, расходы на контроль процесса производства.

**Сложность** при попередельном методе калькулирования заключается **в оценке стоимости незавершенного производства**. Если при позаказном методе стоимость незавершенного производства определяется путем суммирования затрат по всем незаконченным заказам, то при попередельном методе исчислить сумму затрат по всем незавершенным переделам не достаточно. Необходимо включить в объем незавершенного производства сумму затрат по завершенным переделам, относящуюся к продукции, для которой пройденные переделы не являются полным производственным циклом.

Попроцессный метод формирования себестоимости может быть реализован в двух вариантах – полуфабрикатном и бесполуфабрикатном.

**Бесполуфабрикатный вариант** предусматривает систематизацию собственных затрат по каждому цеху, отражение передачи полуфабрикатов из одного производственного подразделения в другое только в оперативном учете и без включения себестоимости полуфабрикатов, принятых в обработку из других цехов. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражают. Их движение от одного передела к другому контролируют по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В этом случае себестоимость полуфабрикатов не исчисляется, а рассчитывается себестоимость только готовой продукции. Тогда затраты каждого цеха списываются в доле участия в выпуске готовой продукции.

**Полуфабрикатный вариант** основан на калькулировании не только конечной продукции, но и полуфабрикатов собственного производства, отражении их движения внутри производства по фактической себестоимости. При этом варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими проводками и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

Безусловно, количество объектов калькулирования при полуфабрикатном методе существенно увеличивается, однако таким образом обеспечивается лучший контроль за себестоимостью продукта.

Полуфабрикатный учет производственных затрат может быть организован как с использованием специального счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без его применения. В первом случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, в каждом цехе сдаются на склад. Эту операцию бухгалтерия оформляет записью по дебету счета 21 и кредиту счета 20. Во втором случае продукты переделов не сдаются на склад, а в соответствии с технологической документацией передаются в смежный цех. В этом случае бухгалтерия производит записи в аналитическом учете к синтетическому счету 20.

При применении попередельного метода может быть использован учет выпуска продукции по нормативной себестоимости. При этом должно осуществляться обязательное для нормативного учета систематическое выявление отклонений фактических расходов от текущих норм (в отдельных отраслях – от плановой себестоимости), а также выявление изменений этих норм. В первичной документации и в оперативной отчетности должен отражаться (за смену, сутки, декаду и т.д.) не только фактический расход сырья, основных материалов, полуфабрикатов, технологического топлива, энергии, но и расход их по нормам или составленным на них производственным заданиям (рецептурам, смескам и т.д.).

Использование элементов нормативного метода учета должно обеспечить своевременное выявление экономии или дополнительных затрат за счет отступлений от установленного технологического процесса, изменений состава израсходованного сырья, полуфабрикатов и материалов, ассортимента выпущенной продукции, ее сортности и т.п. Таким образом, **использование элементов нормативного метода** является основой для надлежащего контроля и анализа затрат на производство, обоснованного калькулирования фактической себестоимости продукции, контроля за соблюдением и совершенствованием норм.

2. Новые подходы к калькулированию себестоимости продукции

2.1 Целевое калькулирование

По результатам исследований не менее 80% затрат по производству продукции закладывается в ходе ее дизайна и разработки. Поэтому на этих этапах жизненного цикла продукции имеются наиболее существенные возможности снижения себестоимости и повышения конкурентоспособности. Для их реализации необходимо обеспечить формирование многомерной прогнозной информации о затратах, что можно сделать при помощи методики целевого калькулирования себестоимости продукции, которая и является предметом рассмотрения предлагаемой вниманию читателей статьи.

В ходе целевого калькулирования себестоимости продукции производится планирование по трем стратегическим направлениям конкурентной борьбы, характеризующим любое изделие: себестоимость / цена, качество, функциональные возможности. При этом в основе методики лежит простейшее уравнение:

Целевая себестоимость = Продажная цена – Целевая прибыль.

Таким образом, целевое калькулирование (target costing) – это структурный подход к определению себестоимости, по которой производство и продажа некоторого продукта с заданными функциональными возможностями и качеством обеспечат желаемый уровень прибыли при предполагаемой продажной цене. Планирование себестоимости продукции в ходе целевого калькулирования производится по следующим этапам.

1. Установление целевой продажной цены исходя из рыночных ожиданий с использованием различных методик прогноза и исследования рынка, а также установление целевого объема производства.

2. Определение целевой маржи и целевой прибыли с учетом долгосрочного бизнес-плана и общей стратегии развития предприятия.

3. Определение целевой себестоимости, которая рассчитывается как разность между целевой продажной ценой и целевой прибылью.

4. Определение целей по сокращению себестоимости путем вычитания текущей плановой себестоимости из целевой и распределения полученной разницы по видам затрат, а также по потребительским функциям изделия.

5. Использование различных «инструментов» для достижения поставленных целей (функциональный анализ, ценностные инжиниринг и анализ, совпадающий инжиниринг, тесное сотрудничество с поставщиками и др.).

Методика целевого калькулирования себестоимости продукции изначально была ориентирована на поиск резервов снижения преимущественно прямых затрат (основных материальных затрат, затрат по оплате труда, по обработке заготовок на определенных станках). При интеграции этой методики и системы учета затрат по видам внутрихозяйственной деятельности (ABC-костинг) в сферу поиска резервов снижения себестоимости дополнительно включаются косвенные затраты по административно-управленческой и обслуживающей внутрихозяйственной деятельности (затраты уровня партии продукции, вида продукции, потребителя, канала сбыта, поставщика и т.д.). В результате инженеры при разработке продукции могут точнее оценить влияние ее конструктивных особенностей на будущие затраты по заказыванию, получению, хранению, внутреннему перемещению и обработке материалов, на затраты по содержанию и эксплуатации оборудования, на различные слагаемые накладных расходов, а также на уровень удовлетворения требований потребителей.

Возможность проведения комплексного анализа затрат является важным достоинством интегрированной методики целевого калькулирования себестоимости продукции по видам внутрихозяйственной деятельности. При проведении такого анализа значительно повышаются обоснованность и эффективность принимаемых решений прежде всего в тех ситуациях, когда снижение основных затрат приводит к существенному увеличению накладных расходов или, наоборот, прирост основных затрат по причине некоторого изменения дизайна продукции компенсируется сокращением накладных расходов.

Например, на одних предприятиях в целях снижения основных затрат производится закупка дорогостоящего оборудования. Уровень расходов по оплате труда, количество исходных материалов снижаются, однако возрастают косвенные затраты и в целом полная себестоимость производства продукции. На других предприятиях изготовляют множество видов продукции, что зачастую приводит к чрезмерному расширению количества различных комплектующих, полуфабрикатов, составных деталей, закупаемых или производимых собственными силами. На таких предприятиях также незаметно возрастают косвенные расходы и в конечном итоге себестоимость продукции.

Информация, формируемая в системе учета по видам внутрихозяйственной деятельности, позволяет определить причины роста косвенных затрат и обеспечить сокращение себестоимости продукции уже на стадиях ее дизайна и разработки. Эти результаты достигаются путем более точного расчета и обоснованного распределения между видами продукции затрат по обработке материалов, по закупке, складированию и использованию заданного количества комплектующих, по наладке оборудования и прочих затрат разных уровней внутрихозяйственной деятельности.

Уже на стадии дизайна инженеры могут обратить внимание на возможность разработки продукции такой конструкции, для производства которой потребуется большее количество ручного труда, но не нужно покупать дорогостоящее оборудование. В много номенклатурных производствах инженеры могут проанализировать целесообразность сокращения модельного ряда, числа комплектующих путем их стандартизации, унификации и обеспечения возможности использования при производстве нескольких видов продукции. Основные затраты при этом, вероятно, возрастут. Однако их рост может быть с избытком компенсирован снижением расходов по заказыванию, получению, хранению, учету и обработке значительного количества уникальных компонентов. Например, фирмы, реализующие компьютеры, закупают многочисленные комплектующие и, комбинируя их в различных сочетаниях, обеспечивают постоянное предложение разнообразных конфигураций. В этих фирмах на основе информации системы целевого калькулирования себестоимости продукции по видам внутрихозяйственной деятельности можно провести анализ соотношения уровня косвенных затрат, числа поставщиков и количества комплектующих.

Рассмотрим применение методики целевого калькулирования себестоимости продукции в отношении магнитофонов на условном примере. На первом этапе методики менеджерами отдела маркетинга по результатам рыночных исследований определяется цена (например, 2000 руб.) и подготавливается список технических характеристик, свойств или атрибутов магнитофона, которые формируют потребительскую ценность изделия. М. Уолкер указывает, что атрибуты изделий могут быть вещественными и нематериальными и охватывают основные функции изделия, долговечность, эстетику, экономичность, особенности обслуживания, надежность, имидж, вежливость (для предприятий сферы услуг) и т. д[[1]](#footnote-1). Важными характеристиками магнитофона, определяющими его потребительскую ценность, могут быть функциональность, надежность, легкость в обращении, эстетичность. Более детальный состав потребительских свойств магнитофона представлен в табл. 2.1.

Таблица 2.1. Потребительские свойства магнитофона

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Функциональность | Надежность | Легкость в обращении | Эстетичность |
| Наличие CD-проигрывателя Наличие радио  Диапазон тюнера  Число колонок и их  мощность  Возможность отсоединения колонок  Число кассетных дек  Автореверс  Возможность записи на  кассеты, CD  Графический эквалайзер  Встроенный микрофон  Прочие | Электрическая  Электромагнитная Механическая  Ударная  Термическая  Экологическая | Способ включения  Вес  Габариты  Число шагов по  переключению режимов работы  Количество кнопок и  переключателей  Расстояние между  кнопками  Скученность кнопок  Индекс удобства  пользования кнопками и переключателями  Прочие | Сорт используемых  материалов  Устойчивость к  загрязнению  Легкость очистки  обычными средствами  Цветовая гамма  Тип внешнего дизайна  Сочетание с окружающей  обстановкой, интерьером Прочие |

На следующем этапе определяется целевая себестоимость магнитофона. При плановой норме прибыли 8% она равна 1850 руб. (2000 руб. / 1,08). Предположим, что предварительная плановая себестоимость нового магнитофона составляет 1970 руб. Тогда общая цель по сокращению себестоимости равна 120 руб. (1970 руб. – 1850 руб.). Далее найденная общая цель распределяется по потребительским функциям (характеристикам) магнитофона, видам затрат и видам внутрихозяйственной деятельности.

В целях проведения анализа затрат по потребительским функциям (характеристикам) магнитофона менеджерам отдела маркетинга на основе рыночных исследований или самостоятельно нужно определить удельный вес ценности каждой функции в общей ценности магнитофона. Произведение удельного веса потребительской функции и цены магнитофона показывает величину средств, которую потребитель желает потратить за наличие определенного свойства в магнитофоне. Предположим, функциональность занимает 30% в общей ценности магнитофона, надежность – 25%, легкость в обращении – 15%, эстетичность – 30%. Тогда при величине целевой себестоимости магнитофона 1850 руб. целевые затраты по обеспечению заданного уровня функциональности составляют 555 руб. (1850 руб. х 30%). Аналогичный расчет производится по каждому потребительскому свойству магнитофона.

Далее инженерам производственно-технологического отдела и конструкторского бюро на основе технологии производства или субъективно, исходя из собственного опыта, нужно указать про цент вклада каждого ресурса и вида внутрихозяйственной деятельности в придание магнитофону того или иного свойства. Произведение процента вклада и целевых затрат по обеспечению определенной потребительской функции показывает целевые за траты ресурса / вида внутрихозяйственной деятельности по каждой функции. Сложение целевых затрат ресурса / вида внутри хозяйственной деятельности по всем потребительским функциям позволяет получить общую величину целевых затрат ресурса / вида внутрихозяйственной деятельности.

Аналогичная таблица может быть составлена в отношении бизнес-процессов и видов внутрихозяйственной деятельности, осуществляемой в целях производства и продажи магнитофонов (названия видов внутрихозяйственной деятельности располагаются по колонкам вместо названий ресурсов). Кроме этого, производится дополнительная детализация расчетов по каждому ресурсу, бизнес-процессу и каждой группе потребительских свойств.

На основе информации о размерах отклонений целевых затрат от фактических инженеры принимают решение о выборе направления поиска способов снижения себестоимости магнитофона с учетом дифференциации ценности его различных потребительских свойств в глазах покупателя. Ошибка в удельном весе какого-либо свойства в общей ценности магнитофона или ошибка в относительной величине вклада ресурса / вида внутрихозяйственной деятельности в придание магнитофону определенного свойства может вызвать только изменение направления концентрации усилий менеджеров по снижению себестоимости продукции на стадиях дизайна и разработки. В то же время все процедуры бухгалтерского учета затрат остаются прежними.

Согласно данным, приведенным в табл. 2.2, по материалам и административным ресурсам допускается существенный перерасход (68,88 руб. и 68,13 руб., или 9,03 и 19,64%) по сравнению с целевыми значениями соответствующих затрат. В то же время персонал предприятия используется достаточно эффективно, о чем свидетельствует экономия затрат на оплату труда в размере 25 руб., или 6,76% от их целевого уровня. Для анализа причин перерасхода и экономии, а также принятия корректирующих действий на предприятии следует составлять аналогичные таблицы по конкретным ресурсам и видам внутрихозяйственной деятельности.

Допустим, по результатам дополнительных расчетов бухгалтеры совместно с инженерами пришли к выводу, что перерасход материальных ресурсов в значительной степени обусловливается нерациональным использованием при сборке магнитофона радиодеталей и прочих комплектующих. Для проведения дальнейшего анализа по новой методике составляется табл. 2.3.

Таблица 2.3. Целевые материальные затраты по обеспечению заданного уровня технических характеристик

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Потребительские свойства | Резисторы | | Конденсаторы | | Диоды | | Транзисторы | | Магнитные головки | | Прочие детали | | Всего | | Удельный вес  потребительского свойства, % |
| % вклада | затраты, руб. | % вклада | затраты, руб. | % вклада | затраты, руб. | % вклада | затраты, руб. | % вклада | затраты, руб. | % вклада | затраты, руб. | % вклада | затраты, руб. |
| Наличие CD  проигрывателя | 20 | 22,2 | 15 | 16,65 | 15 | 16,65 | 10 | 11,1 | 10 | 11,1 | 30 | 33,3 | 100 | 111 | 20 |
| Наличие радио | 20 | 22,2 | 20 | 22,2 | 20 | 22,2 | 30 | 33,3 |  |  | 10 | 11,1 | 100 | 111 | 20 |
| Диапазон тюнера | 20 | 16,65 | 20 | 16,65 | 20 | 16,65 | 20 | 16,65 |  |  | 20 | 16,65 | 100 | 83,25 | 15 |
| Число колонок | 20 | 11,10 | 20 | 11,1 | 10 | 5,55 | 10 | 5,55 |  |  | 40 | 22,2 | 100 | 55,5 | 10 |
| Число кассетных дек | 10 | 2,78 | 10 | 2,78 | 15 | 4,16 | 25 | 6,94 | 20 | 5,55 | 20 | 5,55 | 100 | 27,75 | 5 |
| Автореверс | 5 | 2,78 | 5 | 2,78 | 5 | 2,78 | 5 | 2,78 | 75 | 41,63 | 5 | 2,78 | 100 | 55,5 | 10 |
| Графический  эквалайзер | 30 | 8,33 | 15 | 4,16 | 20 | 5,55 | 10 | 2,78 |  |  | 25 | 6,94 | 100 | 27,75 | 5 |
| Встроенный  микрофон | 15 | 4,16 | 15 | 4,16 | 20 | 5,55 | 20 | 5,55 |  |  | 30 | 8,33 | 100 | 27,75 | 5 |
| Прочие | 20 | 11,1 | 20 | 11,1 | 15 | 8,33 | 15 | 8,33 | 15 | 8,33 | 15 | 8,33 | 100 | 55,5 | 10 |
| Итого (целевые  затраты/  себестоимость) |  | 101,29 |  | 91,58 |  | 87,41 |  | 92,96 |  | 66,6 |  | 115,16 |  | 555 | 100 |
| Плановые  затраты/  себестоимость |  | 122 |  | 92 |  | 103 |  | 103 |  | 65,00 |  | 105,00 |  | 590 |  |
| Отклонения,  руб. |  | 20,71 |  | 0,43 |  | 15,59 |  | 10,04 |  | 1,60 |  | -10,16 |  | 35 |  |
| Отклонения, % |  | 20,45 |  | 0,46 |  | 17,83 |  | 10,80 |  | 2,40 |  | 8,82 |  | 6,31 |  |

На основе данных табл. 2.3 целенаправленно изучаются варианты использования альтернативных ресурсов, поставщиков, изменения конструкции магнитофона, структуры бизнес-процессов, последовательности видов внутрихозяйственной деятельности, технологических операций и т.п. При этом особое внимание уделяется проблеме сохранения заданной функциональности и уровня качества магнитофона. Такой анализ называется ценностным инжинирингом.

Так, согласно данным табл. 2.3 плановые затраты значительно превышают целевые по резисторам (на 20,71 руб., или 20,45%), по диодам (на 15,59 руб., или 17,83%) и по транзисторам (на 10,04 руб., или 10,8%). Сокращение расходов на эти радиодетали становится целью в первую очередь для инженеров. Реализации поставленной цели можно добиться путем изменения электрической принципиальной схемы, монтажной схемы или использования плат от других моделей магнитофонов.

Ценностный инжиниринг активно применяется на японских предприятиях, которые проводят целевое калькулирование затрат уже с 1960-х гг. Например, как указывают П. Лакит и К. Лангфилд Смит, на австралийском подразделении предприятия Тойота (Toyota) в процессе ценностного инжиниринга был изменен дизайн освещения багажника автомобиля Corolla[[2]](#footnote-2). По первоначальной японской схеме осветительная лампа в ходе отливки получала специальную форму, соответствующую изогнутой пластиковой обшивке багажника. Однако для производства такой лампы требовалось дорогостоящее специальное оборудование (на сумму около 200 000 долл.) при годовом объеме производства автомобилей Corolla менее 12 000 штук. В целях снижения себестоимости инженеры решили использовать осветительную лампу от других моделей автомобилей и устанавливать ее на плоскую часть обшивки. При этом функциональность изделия и уровень удовлетворения требований потребителей не изменились.

В рассмотренном примере показана реализация только одной из многочисленных возможностей сокращения будущих текущих затрат основной деятельности на стадиях дизайна и разработки продукции. Системный поиск и изучение этих возможностей в крупных зарубежных корпорациях производятся при целевом калькулировании себестоимости продукции. Проведение такого калькулирования обеспечивает формирование существенных конкурентных преимуществ и способствует успешному развитию предприятия в долгосрочной перспективе.

Таким образом, при целевом калькулировании себестоимости продукции в бухгалтерии формируется многомерная прогнозная информация о затратах. На основе этой информации представителями основных отделов предприятия производится контроль будущих текущих расходов и поиск путей снижения себестоимости при сохранении заданных функциональных возможностей и уровня качества продукции[[3]](#footnote-3).

2.2 Современные методы учета затрат

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для конкретного хозяйствующего субъекта обусловливается многими факторами. Эффективность использования выбранного метода определяется степенью достижения целей, поставленных на этапе планирования производства. Западный опыт в данной области не подвергается сомнению. Поэтому в настоящее время российская система нормативного регулирования предусматривает, по крайней мере, два варианта организации учета затрат. Первый из них – традиционный калькуляционный вариант, при котором калькулируется полная фактическая производственная себестоимость. Второй вариант предполагает деление затрат на производственные (обусловленные ходом производственного процесса) и периодические (связанные с длительностью отчетного периода). Производственные в свою очередь подразделяются на прямые и косвенные производственные затраты. В конце отчетного периода косвенные производственные затраты подлежат распределению. Периодические затраты (условно-постоянные) не включаются в себестоимость, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от продаж продукции (работ, услуг), что является признаком использования элементов системы «директ-костинг».

Впервые разрешение применять такой вариант учета затрат появилось в 1991 г. в отношении малых предприятий. ПБУ 10/99 подтверждает возможность использования системы «директ-костинг»: коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году признания их в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9).

Кроме того, в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в отношении затрат, собираемых по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», установлено, что указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи».

С целью проанализировать влияние выбранного метода (полной или сокращенной себестоимости, АВС-метод, таргет-костинг) учета затрат на величину себестоимости единицы продукции и уровень прибыльности от продаж в качестве примера рассмотрим следующую модель бизнеса:

– на предприятии производится три продукта (А, В и С);

– выпуск продукции осуществляется на двух технологических линиях;

– продукт А выпускается на одной линии, а продукты В и С – на другой;

– обе линии находятся в одном цехе;

– лаборатория (одно из сервисных подразделений) работает в основном на линию продукта А;

– суммарная величина общепроизводственных расходов – 461 912 руб.;

– суммарная величина общехозяйственных расходов – 283 108 руб.;

– половина всех произведенных за отчетный период затрат материализовалась в готовой продукции, а вторая половина осталась в виде незавершенного производства;

– за отчетный период произведено по 10 тыс. единиц продукции каждого наименования;

– вся произведенная продукция реализована.

Оценим рентабельность от продаж для каждого вида продукции.

Первый расчет выполняется исходя из экспертного предположения, что заработная плата основных производственных рабочих может служить корректной базой для распределения накладных затрат, т.е. накладные затраты будут распределены согласно полной заработной плате с отчислениями от нее основных производственных рабочих. При этом осуществляется калькулирование по методу полной себестоимости.

Второй расчет выполняется исходя из того же предположения в отношении базы распределения для накладных расходов, но выбранный метод калькулирования – сокращенная себестоимость или «директ-костинг».

Сравнительные результаты расчетов по двум методам представлены в табл. 2.4.

Таблица 2.4. Оценка себестоимости, прибыли и запасов при методах «директ-костинг» и полных затрат

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Калькулирование  полной  себестоимости | Калькулирование  неполной  (сокращенной)  себестоимости |
| Себестоимость единицы  продукции, руб.: |  |  |
| А | 61,0 | 56,2 |
| В | 71,0 | 63,5 |
| С | 18,8 | 16,9 |
| Оценка запасов, руб. | 1 508 210 | 1 366 656 |
| Операционная прибыль, руб. | 496 680 | 779 788 |
| Прибыльность от продаж, % | 14,14 | 22,2 |

Сравнение полученных результатов позволяет заключить, что себестоимость единицы продукции, исчисленная по методу «директ-костинг», ниже полной себестоимости (по продукции А – на 4,8 руб., по продукции В - на 7,5 руб., по продукции С – на 1,9 руб.). В результате при калькулировании неполной себестоимости оценка запасов на 141 554 руб. ниже, чем при методе учета полных затрат (1 508 210 – 1 366 656). Следовательно, себестоимость реализованной продукции оказывается ниже, прибыльность от продаж увеличивается на 7,8%.

В процессе калькулирования себестоимости возникает еще одна задача-распределение косвенных затрат. При калькулировании полной себестоимости избежать этого невозможно. И, даже если калькулируется ограниченная себестоимость с включением только прямых затрат, может оказаться, что часть прямых затрат должна быть распределена, поскольку прямые (по экономической сути) затраты в силу специфики технологического процесса невозможно или нецелесообразно учитывать.

Более точные и интересные результаты в области анализа характера и поведения косвенных (накладных) затрат позволяет получить метод базовых показателей или метод упрощенного АВС. Его суть составляет понятие локализации затрат по видам продукции. Алгоритм метода может быть представлен следующим образом.

Предположим, что на N видов продукции приходится некоторый общий объем накладных затрат S. Допустим также, что некоторый показатель B, значение которого взаимосвязано с рассматриваемым видом затрат, принимается в качестве базы для локализации затрат. В процессе производства измеряются значения базового показателя, соответствующие выпуску каждого отдельного вида продукции: B1, B2,…, BN. При этих условиях значение накладных затрат, приходящееся на k-й вид продукции, определяется по формуле:

Bk

Sk = –

(B1 + B2 + … + Bn) S

Из приведенной формулы следует, что процедура локализации затрат предполагает выполнение, как минимум, двух видов дополнительных работ:

– предварительного анализа взаимосвязи локализуемого вида затрат с одним из выбранных базовых показателей;

– организации измерения и учета значений выбранного показателя для корректности последующего определения доли локализуемого вида накладных затрат, приходящейся на тот или иной вид продукции.

Для локализации накладных затрат сначала перераспределим общепроизводственные затраты, считая, что общехозяйственные накладные затраты, как и прежде, распределяются согласно заработной плате основных производственных рабочих. Базой распределения весомых статей общепроизводственных накладных затрат приняты следующие:

– заработная плата непроизводственных рабочих распределяется по заработной плате основных производственных рабочих;

– затраты на содержание оборудования – по машинному времени;

– заработная плата цехового административно-управленческого персонала – по прямым расходам.

Уточним результаты расчета, приняв, что:

– заработная плата административно-управленческого персонала (АУП) распределяется пропорционально объему реализации;

– содержание лаборатории целиком относится на линию по производству продукции А;

– услуги вспомогательных цехов распределяются пропорционально машинному времени.

Следует отметить, что объем продаж по видам продуктов на протяжении бюджетного периода показывает бюджет реализации (план продаж), на основе которого формируется план производства. Он определяет виды и количество продуктов, которые должны быть выпущены, в том числе и новых (инновационных). Одной из важнейших задач управления является модификация методологии учета затрат и калькулирования себестоимости новых продуктов. Для решения этой задачи наиболее перспективно применение системы «таргет-костинг» (target costing).

Система «таргет-костинг» – это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля затрат и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Идея, положенная в основу системы «таргет-костинг», может быть представлена в виде следующей формулы ценообразования:

Себестоимость + Прибыль = Цена,

которая в системе «таргет-костинг» трансформировалась в равенство:

Цена – Прибыль = Себестоимость.

Эта формула позволяет получить инструмент превентивного контроля и экономии затрат на стадии проектирования.

Система «таргет-костинг» в отличие от традиционных способов ценообразования предусматривает расчет себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Для определения целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Преимущества такого подхода состоят в следующем. Во-первых, итеративный подход к разработке нового продукта обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления. Во-вторых, необходимость постоянно придерживаться цели иметь конкретную себестоимость ограждает менеджеров от искушения применить более дорогостоящую технологию или материал, так как это неизбежно приведет к новому витку перепроектирования продукта.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

С одной стороны, правильно определить целевую себестоимость изделия или услуги невозможно без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив. С другой стороны, приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие высокого уровня профессиональных знаний у менеджеров, проектировщиков и бухгалтеров – специалистов по управленческому учету.

Все участники процесса ценообразования преследуют одну цель – ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью. Количественное вычисление величины целевого сокращения затрат осуществляется в четыре этапа:

– определение возможной цены реализации за единицу (элемент) рассматриваемой продукции или услуги;

– исчисление целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом);

– сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для установления величины необходимого (целевого) сокращения затрат;

– перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

Для примера используем модель бизнеса, представленную выше, и предположим, что перечень выпускаемой продукции будет расширен за счет разработки нового (инновационного) продукта D. Ниже приведены данные, необходимые для расчетов.

–

Показатель Значение

–

Возможная розничная цена за единицу, руб. 50

Целевая норма прибыли, % 20

Запланированный годовой объем продаж, ед. 10 000

Сметная себестоимость, руб. 455 000

Сметная себестоимость запланированного объема 475 000

продаж, руб.

Целевая себестоимость:

единицы продукции, руб. 40

запланированного годового объема продаж, руб. 400 000

Разница между сметной и целевой стоимостью, 55 000

руб.

–

Как видно, ожидаемая рыночная цена за единицу продукции составляет 50 руб., а целевая норма прибыли – 20%. Планируется ежегодно продавать 10 000 единиц продукции, и по предварительным подсчетам сметная себестоимость запланированного объема продаж составляет 475 000 руб. Целевая себестоимость единицы продукции составляет 40 руб. (50 – 50 х 20%), а для запланированного годового объема продаж – 400 000 руб. (40 х 10 000). Разница между сметной и целевой себестоимостью составляет 55 000 руб. (455 000 – 400 000). Именно эту сумму следует «сократить» любыми доступными средствами, не снижая при этом качества продукции.

Таким образом, в результате калькулирования неполной (сокращенной) себестоимости) себестоимость единицы по каждому из видов продукции А, В и С снижается. Оценка запасов на конец отчетного периода также заметно ниже. В связи с этим операционная прибыль возрастает и прибыльность от продаж в целом по всему объему продукции увеличивается на 8,06%.

При изменении уровня детализации и базы распределения накладных затрат получаются различные оценки рентабельности отдельных подразделений или видов продукции. В нашем примере продукты по одному из основных показателей – прибыльности от продаж – даже поменялись местами.

В то же время, чем выше доля накладных затрат, тем больших изменений в оценках прибыльности отдельных видов продукции можно ожидать в результате перераспределения накладных расходов. В нашем примере уровень накладных затрат по данным табл. 1, 2, 4, 5 составил около 25% (745 021 / (2 271 400 + 745 021)) от полной себестоимости продукции. Но даже такой уровень при разных подходах к распределению может дать диаметрально противоположные результаты. Тем не менее следует отметить, что не существует идеальной базы распределения накладных затрат, но возможна корректная база распределения для каждого предприятия. В примерах не приводилось иного обоснования выбора баз распределения, кроме логического соответствия. Для неочевидных случаев используются формальные процедуры корреляционного анализа, позволяющие по статистическим данным устанавливать связь вида накладных издержек с каким-либо из процессов или показателей бизнеса[[4]](#footnote-4).

Заключение

Структура себестоимости по калькуляционным статьям показывает: соотношение затрат в полной себестоимости продукции, что израсходовано, куда израсходовано, на какие цели направлены средства. Она позволяет выделить расходы каждого цеха или подразделения предприятия.

Если в смете затрат на производство объединены только экономически однородные элементы затрат, то в статьях калькуляции только некоторые являются однородными, а остальные включают различные виды расходов, т.е. являются комплексами.

К факторам, обеспечивающим снижение себестоимости, относятся: экономия всех видов ресурсов, потребляемых в производстве, – трудовых и материальных; повышение производительности труда, снижение потерь от брака и простоев; улучшение использования основных производственных фондов; применение новейшей технологии; сокращение расходов по сбыту продукции; изменение структуры производственной программы в результате ассортиментных сдвигов; сокращение затрат на управление и другие факторы.

Издержки фирмы в любой период равны стоимости ресурсов, использованных для производства реализованных в течение этого периода товаров и услуг. Прибыль предприятия, зависит от цены продукции и затрат на ее производство. Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Здесь, цена изменяется под воздействием законов рыночного ценообразования, а издержки могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых или материальных ресурсов.

Конкретный состав затрат, которые могут быть отнесены на издержки производства, регулируются законодательно практически во всех странах.

Список использованной литературы

1. Адамов В.Е., Ильенкова С.Д. «Экономика и статистика фирм»: – Москва, изд-во «Финансы и статистика», 1997
2. Бородина Е.И. «Финансы предприятий»: – Москва, изд-во «ЮНИТИ», 1995
3. Горфинкель В.Я., Купрякова Е.М. «Экономика предприятия»: – Москва, изд-во «ЮНИТИ», 1996.
4. Горфинкель В.Я., Швандар В.А. «Экономика предприятия», М., 2001
5. Журавлева Г.П. Экономика: Учебник. – М.: Юристь, 2001

Илюхина Н.А. Калькулирование себестоимости: современные методы учета затрат // Аудиторские ведомости, 2006, №4.

1. Карпова Т.П. «Управленческий учёт». – Москва, изд-во «Аудит», 1998
2. Мамедов О.Ю. «Современная экономика»: – Ростов-на-Дону, изд-во «Феникс», 1997.
3. Мутнян А.В., Оконников И.М., Пантелеев Е.А. «Микроэкономика», книга 1: – Ижевск, изд-во «странник», 1993
4. Непомнящий Е.Г. Экономика и управление предприятием: Конспект лекций. Таганрог, 2001
5. Раицкий К.А. «Экономика предприятия». М., 2002 г.
6. Салимжанов И.К. «Цены и ценообразование», Москва, изд-во ЗАО «Финстатинформ» – ЗАО «КноРус», 1999
7. Самсонов Н.Ф. «Финансы денежного обращения и кредит», М., 2002
8. Сидорович А.В. «Курс экономической теории».: – Москва, изд-во «ДИС», 1997

Шигаев А.И. Целевое калькулирование себестоимости продукции (методика target costing) // Современный бухучет, 2004, №3.

Langfield-Smith K., Luckett P. Target Costing for Effective Cost Management: International Management Accounting Study.

1. Walker M. Attributes or activities? Looking to ABCII // Australian CPA. 1998. October. Р. 26 - 28. [↑](#footnote-ref-1)
2. Langfield-Smith K., Luckett P. Target Costing for Effective Cost Management: International Management Accounting Study. [↑](#footnote-ref-2)
3. Шигаев А.И. Целевое калькулирование себестоимости продукции (методика target costing) // Современный бухучет, 2004, №3. [↑](#footnote-ref-3)
4. Илюхина Н.А. Калькулирование себестоимости: современные методы учета затрат // Аудиторские ведомости, 2006, №4. [↑](#footnote-ref-4)