
**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОБЛЕМ
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Э.К. Салахова
(Россия, Астрахань)

Аннотация. *Учет затрат и калькулирование – это взаимосвязанные и взаимозависимые элементы единой системы управления себестоимостью продукции. Применение зарубежных систем учета затрат в отечественной практике требует коренного изменения традиционных подходов к производственному учету: отказ от «затратного» ценообразования, ликвидация производственных запасов, внедрение функционального учета косвенных расходов. Обособленный учет экологических, информационных расходов, затрат на качество и др. в себестоимости продукции позволит обеспечить конкурентоспособность предприятия на внутреннем и внешнем рынках.*

Annotation. *Record of the expenses and calculation mean interconnected and interdependent elements of the common system of cost price production management. Application of international systems of expenses registration in domestic practice requires total change of traditional approaches to productional registration, i.e. refusal from price for mention taking into account cost price, liquidation of production stores, introduction of functional record of indirect expenses. Detached record of ecological, informative expenses, expenses on quality and others in the cost price of production will allow to ensure a competitor ability of enter prices in domestic and foreign markets.*

Ключевые слова: *себестоимость, издержки, учет, контроль, ценообразование, затраты на качество, экологические расходы.*

Key words: *cost price, expenses, record, control, expenses on quality, ecological expense.*

Учет издержек производства и продаж является наиболее проблемной с теоретической точки зрения и трудоемкой с практической – частью бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Это проявляется в отсутствии единого мнения по многим теоретическим вопросам, например – по отношению к категориям и понятиям – «издержки», «расходы», «затраты», «себестоимость»; различию или единству методов учета затрат и методов калькулирования, их классификации; соотношению управленческого и производственного учета; определению сущности калькулирования и др. На практике отказ от калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) объясняется недостаточным интересом руководства предприятий к данному процессу, так как он существенно не влияет на формирование финансовой и налоговой отчетности.

Выход отечественных предприятий на внешний рынок связан с ужесточением требований к качеству продукции, экологической и информационной составляющей себестоимости. В этих условиях предприятия и организации вынуждены изменить свое отношение к управленческому учету, учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

В отечественной теории бухгалтерского учета длительное время идут дискуссии о том, различаются ли понятия «метод учета затрат» и «метод калькулирования». В вопросе о целостности данных понятий имеются два подхода: 1) калькулирование и учет затрат – независимые понятия (М. Корнильев, Н.Г. Чумаченко, Э.К. Тильде, В.Б. Ивашкевич, Я.В. Соколов и др.: учет фактических затрат может вестись, а калькуляция – не составляться, учет фактических затрат может не осуществляться, а калькуляция (плановая) – составляется); 2) метод учета затрат на производство и калькулирование – единый процесс (С.Ф. Иванов, Н.В. Богородский, А.А. Додонов, А.Ш. Маргулис, С.А. Стуков, С.А. Николаева).

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – это совокупность приемов документирования и отражения расходов в системе счетов бухгалтерского учета, обеспечивающая определение фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и контроль за ее формированием. Калькулирование – это совокупность

способов и приемов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг).

Исходя из данных определений, можно сделать вывод о единстве процессов учета затрат и калькулирования, так как это взаимосвязанные и взаимозависимые элементы единой системы управления себестоимостью продукции. Ведущая роль отводится учету затрат, а калькулированию себестоимости присуще подчиненная роль. Характеристики выбранного метода учета производственных затрат определяют способы дальнейшего калькулирования себестоимости. Небольшие по масштабам деятельности предприятия, как правило, не имеют возможности организации калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), так как бухгалтер выполняет, кроме основной, функции экономиста и финансиста. Руководство крупных организаций, отказываясь от осуществления калькулирования себестоимости своей продукции, ограничивает возможности по оперативному принятию оптимальных решений в области формирования маркетинговой и ценовой политики, управления расходами и тем самым сужает направления роста прибыли и рентабельности.

Выбор метода учета производственных затрат зависит от конкретной задачи, стоящей перед руководством предприятия. В теории управленческого учета различают различные классификации моделей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: функциональные модели (производство – транспорт – хранение – сбыт), организационные модели (места возникновения, носители, ответственные, «Стандарт-кост»), экономические модели («Директ-кост»), технологические модели (брак, готовая продукция, незавершенное производство, полуфабрикаты), социально-ориентированные модели (научно-исследовательские работы, инновация, реконструкция, экология, жизненный цикл, бюджетирование)

В 1990-е гг. прошлого столетия в российскую теорию и практику учета затрат и калькулирования себестоимости стала внедряться система «Директ-костинг», в основе которой лежат маржинальный метод и принцип разделения затрат на постоянные и переменные. В таблице 1 представлена характеристика отечественных и зарубежных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Принципиальное отличие системы «Директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости (абсорпшен-костинг – absorption-costing) состоит в отношении к постоянным расходам (общепроизводственным). При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным расходам они из расчетов исключаются. Использование системы «Директ-костинг» позволяет определить нижнюю границу цены продукции или заказа, провести сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции, сформировать оптимальную программу и выбрать эффективную, с экономической точки зрения, технологию производства, сделать выбор между собственным производством продукции (услуг) и ее закупкой на стороне и др.

К недостаткам маржинального метода можно отнести отсутствие расчета полной себестоимости продукции, необходимого согласно законодательству; занижение себестоимости запасов незавершенной и готовой продукции; сложности в разграничении постоянных и переменных затрат, которые во многом зависят от длительности рассматриваемого периода времени и релевантного уровня объема выпуска. Выделение в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» при формировании финансового результата по обычным видам деятельности управленческих и коммерческих расходов может вызвать ошибочное мнение, что предприятие применяет систему «Директ-костинг». Однако в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета данная система не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Она применяется только во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

Таблица 1

**Классификация методов учета затрат и калькулирования
себестоимости продукции (работ, услуг)**

Классификационные признаки	Название метода учета затрат	Характеристика
Способ оценки затрат	По фактической себестоимости	Определение себестоимости продукта на основе документально подтвержденных фактических расходов организации за период
	По плановой себестоимости	Предварительный расчет себестоимости продукта на основе действующих на начало планируемого периода норм и смет, учет затрат по плановым нормам и отклонениям от них
	По нормативной себестоимости	Предварительное составление нормативной калькуляции на основе действующих прогрессивных норм, учет затрат по нормам и отклонениям от норм
Особенности технологии и организации производства	Попередельный	Учет затрат ведется по переделам, а внутри них – по статьям калькуляции и видам продукции, объект учета затрат – передел, объект калькулирования – продукт каждого передела, применяется простое и многоступенчатое калькулирование
	Показанный	Учет затрат ведется по заказам, объект калькулирования – продукция внутри заказа
Западные системы учета затрат		
Полнота включения затрат в себестоимость продукции	Маржинальный метод учета затрат – директ – костинг (Direct Costing)	Определяется частичная (сокращенная) себестоимость, включающая переменные расходы, постоянные расходы относятся без распределения на финансовый результат
	Метод учета затрат по полной себестоимости – абсорбшен-костинг (Absorption Costing)	Себестоимость включает все издержки организации, независимо от их подразделения на постоянные и переменные
Целевое снижение затрат	Таргет-костинг (Target Costing)	Формирование себестоимости новой продукции, исходя из планируемой цены и ожидаемой прибыли
	Кайзен-костинг (Kaizen Costing)	Постепенное и непрерывное снижение себестоимости как результат специальной программы предприятия
	Стандарт-костинг (Standard Costing)	Учет и контроль затрат в пределах установленных норм, нормативов по отклонениям от них
	Система «точно в срок» – JIT (just in time) или калькулирование по последней операции	Минимизация непроизводительных расходов и эффективное использование производственного потенциала
	Стратегическое управление издержками	Минимизация издержек по каждому отдельному звену бизнеса
Непрерывное совершенствование затрат	Функциональный учет – метод ABC (Activity Based Costing)	Формирование себестоимости продукта как алгебраической суммы стоимостей потребленных в процессе производства работ (функций)
	Система управления менеджментом (management control systems)	Управление по центрам ответственности, когда каждому подразделению делегируются некоторые полномочия по принятию решений в отношении состояния своих издержек и результатов деятельности
	Бенчмаркинг – эталонное сравнение (Benchmarking)	Система оценки деятельности предприятия при помощи сравнения с каким-либо подходящим аналогом

Преимуществами системы «Абсорпшен-костинг» являются: определение себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции, применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности, исчисление полной себестоимости отдельных видов продукции, незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе, широкая сфера применения, возможность применения в ценообразовании. К недостаткам данной системы можно отнести субъективность выбора коэффициентов и базы распределения постоянных расходов, увеличение доли косвенно-распределяемых расходов при усложнении организационной структуры предприятия, трудности в анализе структуры себестоимости однородных товаров разных производителей и оценке влияния организационной структуры предприятия на величину себестоимости его продукта.

Калькулирование полной себестоимости имеет широкое применение в отечественной практике учета и соответствует сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению. Однако этот метод не учитывает одно важное обстоятельство – себестоимость единицы изделия изменяется при изменении объема выпуска продукции, т.е. влияние постоянных расходов.

Тремя краеугольными камнями японской системы управления затратами являются Таргет-костинг, Кайзен-костинг и функция поддержки достигнутой себестоимости. Основной отличительной особенностью целевого управления затратами Таргет-костинг является стратегия снижения затрат еще на стадии проектирования продукта. Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений [7, с. 1].

При данном методе традиционный «затратный» метод ценообразования заменяется «целевой» себестоимостью, способ выбрасывания товара на рынок – предложением востребованного рынком продукта с адаптированной к возможностям покупателей себестоимостью. Сначала определяется рыночная цена на данный вид продукции, затем устанавливается желаемый размер прибыли, а потом рассчитывается максимально допустимый размер себестоимости. Кайзен-костинг в переводе с японского означает «усовершенствование маленькими шагами». Понятие “Kaizen Costing” означает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня. Весомое преимущество системы “Kaizen Costing” – снижение затрат и обеспечение прибыльности производства [5, с. 2].

В российской практике организации учета затрат и калькулирования себестоимости применение систем «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг» принесет ожидаемый результат в отраслях, выпускающих социально значимые виды продукции, выполняющих социально востребованные работы и услуги (транспорт, строительство, пищевая промышленность, ЖКХ и др.). В данных отраслях органы государственного управления имеют определенные возможности по воздействию на процесс ценообразования, проводят политику «сдерживания цен», и применение систем целевого управления затратами позволит сократить объемы государственной дотации и помощи убыточным предприятиям. Основная задача системы «Стандарт-кост» – учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. «Стандарт-кост» в полном смысле слова означает «стандартные затраты», происходит замена «исторической» себестоимости на «целесообразную» (Г. Эмерсон). Увеличение числа и интенсивности стандартов (предостережений) позволяет выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов (Ф. Тейлор).

К недостаткам системы «Стандарт-кост» можно отнести то, что на практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Отсутствие контроля за точным выявлением отклонений затрат от установленных стандартов снижает эффект от применения системы «Стандарт-кост», которая будет иметь условный характер. Классики отмечали антисоци-

альную направленность данной системы учета затрат, так как согласно ей все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты (знаменитое правило Г. Гантта).

Внедрение нормативного метода затрат на производство в отечественную практику бухгалтерского учета в 1970-е гг. не дало положительного эффекта. Это произошло ввиду двух причин. Первая – это внедрение нормативного метода «сверху вниз» (отраслевыми министерствами и трестами). Вторая – это слабая заинтересованность низовых уровней управления предприятиями в реализации преимуществ нормативного метода учета, так как за допущенный перерасход материальных и трудовых ресурсов предусматривалось наказание в виде лишения премий или выговора. При составлении первичных расходных документов по материальным затратам и оплате труда виновники перерасхода отражали затраты только в пределах норм, тем самым не представлялась возможность определения величины отклонения от последних. В-третьих, выполнение норм на 80 % означает хороший результат при системе «Стандарт-кост». В практике применения отечественного нормативного метода наблюдалось перевыполнение норм на 200–300 %, что свидетельствовало о слабой «напряженности» норм труда и ошибочно установленных нормах расхода других ресурсов. Таким образом, при системе «Стандарт-кост» при расчете норм придерживаются идеальных, при нормативном методе – достижимых стандартов.

Сравнение отечественного нормативного метода учета затрат и системы «Стандарт-кост» позволяет сделать вывод, что между ними много общего. Однако между этими системами учета имеются существенные различия (табл. 2).

Таблица 2

Сравнительный анализ нормативного метода учета затрат и системы «Стандарт-кост»

Область сравнения	«Стандарт-кост»	Нормативный метод
Учет изменений норм	Обособленный текущий учет не ведется, стандартные нормы не изменяются при возникновении отклонений	Ведется текущий учет в разрезе причин и инициаторов, нормы изменяются при возникновении отклонений
Учет отклонений от норм прямых расходов	Отклонения от норм прямых расходов документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты	Отклонения документируются и относятся на издержки производства
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности	Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства
Степень регламентации	Не регламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы
Варианты ведения	Учет затрат, выпуска продукции и незавершенного производства ведется по нормативам. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам, выпуск продукции – по нормативным, остаток незавершенного производства – по стандартам с учетом отклонений	Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм. Все издержки учитываются как алгебраическая сумма двух слагаемых – нормы и отклонения
Синтетический учет отклонений	Отклонения накапливаются в течение года на отдельных счетах и полностью списываются на финансовые результаты	Отклонения в синтетическом учете не отражаются
Ориентация на стадию производственного процесса	Ориентирован на все стадии (обеспечение, производство и сбыт) производственного процесса	Сосредоточен только на стадии производства, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен

При ABC-методе исчисляются затраты более тщательно, чем при традиционных системах учета затрат. ABC-метод наиболее применим в отраслях с большой долей косвенно распределяемых расходов в себестоимости продукции. В буквальном смысле ABC-метод означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат). Эта система построена на отслеживании причин возникновения косвенных расходов и их распределении между объектами учета на основании, как правило, естественных физических измерителей. Главная задача здесь – определить, каким образом основные производственные процессы влияют на величину конкретных видов косвенных расходов. При ABC-методе все прямые по отношению к объектам калькулирования расходы сразу относятся на себестоимость товаров, заказов, клиентов и др., косвенные расходы – проходят через систему драйверов, распределяющую и перераспределяющую их сначала между промежуточными, а затем между конечными объектами калькулирования [1, с. 65].

Система JIT наиболее предпочтительна к применению в строительной отрасли, где наблюдаются значительные потери материальных и трудовых ресурсов при их хранении и складировании на производственных площадках, большое значение придается срокам выполнения работ и используется аккордная система оплаты труда. Система JIT («Just-in-time», т.е. «точно в срок») ставит под сомнение истинность традиционных показателей эффективности (выполнение норм выработки, коэффициент использования оборудования), являющихся общепринятыми во многих системах производственного учета. Суть JIT сводится к производству продукции в объемах, не превышающих потребности покупателей; отсутствию запасов материальных ресурсов и готовой продукции, что сокращает расходы на их хранение и уменьшение объема документации; перевод большей части косвенных расходов в разряд прямых, что позволяет повысить точность исчисления себестоимости единицы продукции. В условиях системы JIT основной упор делается на качество, предупреждается риск морального устаревания материалов, расширяются возможности диверсификации производства в целях соответствия запросам покупателей.

Применение зарубежных систем учета затрат в отечественной практике требует коренного изменения традиционно устойчивых подходов в производственном учете, пересмотре взглядов на значение калькулирования в управлении деятельностью организации. Отечественным предприятиям необходимо отказаться от «затратного» метода ценообразования, использовать цену конечного продукта в качестве инструмента управления его себестоимостью и повышения своей конкурентоспособности. В условиях относительного изобилия предложения товаров на рынке предприятиям не следует создавать большие запасы сырья и материалов, готовой продукции, необходимо возродить механизм нормирования величины оборотных средств с целью повышения эффективности их использования. В вопросе о сущности калькулирования также имеется два подхода: 1) калькулирование – это совокупность расчетов (И.А. Басманов, И.И. Поклад и др.); 2) калькулирование как учет затрат – это совокупность процедур на бухгалтерских счетах (С.А. Щенков и др.) [3, с. 79].

Можно согласиться с представителями первого направления, так как в основе калькулирования лежит калькуляционная процедура. Принципы калькулирования: прямого и косвенного распределения, локализации и импаритета в выборе калькуляционных единиц, соразмерности, идентичности и сопоставимости оценки затрат, экономичности и публичности – не отражают необходимости двойственного отражения фактов хозяйственной жизни на бухгалтерских счетах. Калькулирование есть инструмент оценки рентабельности товаров (принцип идентичности оценки издержек производства и выручки от продаж) и способ преодоления конкуренции (принцип публичности отчетных калькуляций).

Способы калькулирования весьма разнообразны: прямого расчета, исключения стоимости побочной продукции, весовой (объемный), попродуктной локализации потерь и отходов, предельной полезности и т.п. Применение при калькулировании себестоимости таких приемов и способов, как экономико-математические методы, стехиометрические расчеты, условные (приведенные) единицы, числовые эквиваленты, характеризуют

природу калькулирования как алгоритма оценки промежуточного или законченного продукта. Различаются и виды калькуляций – простая, дополнительная и косвенная, дифференцированная, эквивалентная и калькуляция комплексных производств. Предприятия имеют полную свободу выбора способа калькулирования соответствующего специфике производственного процесса и целям организации.

Применяемая на практике отечественного производственного учета типовая структура себестоимости продукции не отвечает современным условиям функционирования предприятий и требованиям общества к свойствам выпускаемого продукта. В калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) не выделены в отдельные статьи – затраты на качество продукции (стандартизацию и сертификацию), экологические расходы (содержание объектов природоохранного назначения и охрану окружающей среды), издержки по использованию информационных ресурсов (маркетинговые исследования, содержание служб по автоматизации информационных потоков), налоговая и социальная составляющая себестоимости и др. Отдельные экономисты указывают на незначительную долю данных видов затрат в общей структуре себестоимости продукции. Однако выделение экологических, информационных расходов, расходов на повышение качества и др. в себестоимости продукции будет стимулировать мотивацию руководства к внедрению соответствующих организационно-технических мероприятий и обеспечивать конкурентоспособность предприятия на рынке.

Несмотря на обширные исследования в области качества, российские предприятия сталкиваются с большими трудностями при внедрении системы экономики качества, в основном по причине отсутствия методологических подходов к рассматриваемой проблеме, определяющих основные этапы управления затратами на качество, принципы, на которых оно должно базироваться, методов расчета конкретных видов затрат и эффективности системы менеджмента качества и т.д.

Как показали исследования, дополнительные расходы, связанные с улучшением качества продукции, растворяются в общих суммах затрат на производства, как правило, в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В экономической литературе по обсуждаемому вопросу сложилось несколько точек зрения: величину дополнительных затрат по повышению качества продукции определять как разность между ее себестоимостью до и после улучшения качества продукции (Ф.П. Васин и А.И. Рогов); отражать на счете 20 «Основное производство» отдельной статьей (П.П. Новиченко); расшифровывать в приложениях к калькуляционному листу (З.М. Карпасова); ввести балансовый счет «Расходы и доходы, связанные с повышением качества строительства» (А.С. Наринский).

Неоднозначны мнения по поводу и классификации затрат на качество продукции. В составе затрат на качество можно выделить расходы на предпроектный анализ и контроль качества проектно-сметной документации; контроль за проведением испытаний, обследований; контроль качества материалов, работ, услуг, полученных со стороны, и законченного и подготовленного к реализации продукта; проверку комплектности документации; анализ причин дефектов строительной продукции; планирование и разработку мероприятий по устранению причин дефектов продукции.

Для обеспечения системного учета затрат на качество в промышленности авторы современной литературы предлагают ввести в План счетов бухгалтерского учета собирательно-распределительный счет «Затраты на качество» и субсчетов в нему первого порядка «Затраты на обеспечение качества», «Затраты на улучшение качества», «Потери от несоответствий продукции (брак, дефекты)». Открытие субсчетов второго порядка предлагается вести в разрезе отдельных подразделений организации, персонально ответственных за возникновение данных расходов на качество, т.е. в разрезе отдельных центров ответственности [7, с. 2].

Концепции «экологической ответственности бизнеса» и «экологически чувствительного потребителя» формируют устойчивый и растущий спрос на дополнительную информацию и экологическую отчетность. В настоящее время в России нет отечественного стандарта по бухгалтерскому учету и отчетности, который бы регулиро-

вал учет затрат на природоохранные мероприятия, поэтому его теоретическая разработка имеет важное значение.

В бухгалтерском учете к экологическим затратам относят затраты на охрану окружающей среды и платежи за ее загрязнение. «Платежи за загрязнение окружающей среды» являются единственной статьей в составе общехозяйственных расходов, в которой учитываются экологические затраты, связанные с природоохранной деятельностью. В структуре экологических затрат выделяются 2 группы расходов, связанные с (1) изъятием и использованием природных ресурсов; (2) антропогенным изменением природных ресурсов.

В экономической литературе предлагаются различные методики учета экологических затрат. Это детализация существующих калькуляционных статей по счетам учета производственных расходов путем выделения в них экологических затрат или обособление экологических затрат в отдельной калькуляционной комплексной статье. Можно также учитывать экологические затраты на отдельном синтетическом счете (субсчете), что наиболее приемлемо для производств, где эксплуатация очистных сооружений выделяется в отдельные цеха. Предлагается также использовать различные базы распределения экологических затрат: объем переработанных выбросов или отходов; их токсичность; экологическое воздействие выбросов; относительные затраты на переработку различных видов выбросов [4, с. 78].

Внедрение учета ресурсов окружающей среды в традиционную систему бухгалтерского учета предприятия является сложной проблемой. Ресурсы, для которых отсутствует денежный эквивалент, объектом бухгалтерского учета не являются. Отсутствие должного внимания к учету экологических затрат приводит к снижению достоверности отчетности по экологической деятельности, затрудняет расчет результатов экологической деятельности, анализ ее экономической эффективности, распределение экологических затрат не имеет экономически обоснованной связи с продуктами, при производстве которых они возникают. Если в структуре калькуляции себестоимости продукции будет выделена дополнительная статья «Экологические затраты», то она будет отражать цену, которую платит общество за производство, потребление и утилизацию данного продукта. В этом случае социальная отчетность предприятий не будет представлять собой «справки по благотворительности», а будет иметь обоснованную учетно-аналитическую базу.

Интерес к учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в настоящее время неуклонно растет, что подтверждает большое значение данного блока бухгалтерского учета для достижения эффективности функционирования предприятий.

Библиографический список:

1. *Багаев И. В.* Методология интеграции ABC-метода с элементами CVP-анализа в торговых организациях / И. В. Багаев // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 19. – С. 63–65.
2. *Залевский В. А.* Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента / В. А. Залевский // Управленческий учет. – 2009. – № 1. – С. 3–13.
3. *Кузьмина М. С.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в различных отраслях производственной сферы : учеб. пос. / М. С. Кузьмина. – М. : КНОРУС, 2010. – 248 с. – С. 78–79.
4. *Морозова Е. В.* Методика учета затрат на природопользование / Е. В. Морозова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 76–79.
5. *Радченко К. А.* Маленькими шажками к большому успеху: кайзен-костинг, 2010 г. / К. А. Радченко – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/77320/>, свободный. – Заглавие с экрана. – Яз. рус.
6. *Славников Д. В.* Target costing – как метод целевого стратегического управления затратами / Д. В. Славников // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 6.
7. *Церпенто С. И.* Бухгалтерский учет в строительстве : учеб. пос. для вузов / С. И. Церпенто, Н. В. Игнатова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : КноРус, 2008. – 400 с.