Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«Пермский государственный национальный исследовательский университет»

На правах рукописи

ФЕТИСОВА ОЛЬГА АЛЕКСАНДРОВНА

РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ И УСЛУГ ОГРАНИЗАЦИЙ СФЕРЫ ИНТЕРНЕТ-ТЕХНОЛОГИЙ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук, доцент
Городилов Михаил Анатольевич

Пермь – 2015

Оглавление

Введение……..……4

1. Теоретические и отраслевые аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции……11
   1.1. Экономическая сущность затрат на производство продукции и их классификация……...11
   1.2. Сущность метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции……...25
   1.3. Классификация методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции……...……30
   1.4. Теория и практика методов таргет-костинг и кайзен-костинг ……40
2. Методические основы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг в организациях сфер информационных и интернет-технологий…...…….....49
   2.1. Современное состояние, организационно-технологические особенности, тенденции развития информационных и интернет-технологий и их влияние на учет производственных затрат……49
   2.2. Классификация затрат с учетом особенностей сфер информационных и интернет-технологий…….……60
   2.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг в сферах информационных и интернет-технологий …….……69
3. Разработка методики калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий гоал-костинг……..…….....79
   3.1. Совершенствование методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий...79
   3.2. Методика калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий гоал-костинг, разработанная на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг……..94
   3.3. Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий……...127

Заключение ……..……..145

Список литературы ……...151

Приложение А. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции ……..167
Приложение Б. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции……...170
Приложение В. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции ……...172
Приложение Г. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции……...175
Приложение Д. Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «стандарт-кост» …….179
Приложение Е. Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «директ-костинг» ……..181
Приложение Ж. Характеристика современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции ……....183
Приложение И. Краткая характеристика ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео»…...186

Введение

Актуальность темы исследования. Применение той или иной системы учета затрат и калькулирования себестоимости зависит от особенностей отрасли, в которой осуществляется деятельность предприятия. Также при выборе метода учета затрат и калькулирования себестоимости следует руководствоваться задачами, поставленными перед управленческим учетом в конкретной организации. В связи с всеобщей постиндустриализацией и информатизацией общества происходит увеличение доли организаций, занятых производством продукции и услуг сферы интернет-технологий, характер которых значительно отличается от продукции и услуг сферы производственных предприятий. Как следствие, действующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг перестают отвечать требованиям корректного калькулирования себестоимости, становятся не способны решать поставленные перед ними задачи. Основной причиной сложившейся ситуации можно назвать изменение самого характера затрат – будучи преимущественно материальными в сфере материального производства, затраты в сфере интернет-технологий теряют свою осязаемую составляющую и становятся неосязаемыми.

Сфера интернет-технологий на данный момент является одной из самых быстрорастущих областей. Увеличение количества организаций, осуществляющих деятельность в сфере интернет-технологий, ведет к расширению рынка и росту конкуренции. В таких условиях большей способностью к «выживанию» обладают те компании, которые умеют грамотно управлять своими затратами и, как следствие, себестоимостью и прибылью.

В настоящее время в компаниях сферы интернет-технологий отсутствует единая концепция учета затрат и калькулирования себестоимости, не существует методических рекомендаций по учету и калькулированию себестоимости продукции и услуг. Следствием этого является применение в организациях рассматриваемой отрасли позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, с помощью которого компании сферы интернет-технологий рассчитывают фактическую себестоимость продукции и услуг и оказываются практически лишены эффективных методов управления затратами, себестоимостью и, соответственно, прибылью компании.

Таким образом, недостаток теоретико-методических разработок по развитию системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий указывает на актуальность темы диссертационного исследования.

Степень научной разработанности проблемы. В России начало разработке теории и методологии калькулирования себестоимости было положено в конце XIX - начале XX века и связано с именами А.И. Гуляева, С.Ф. Иванова, П.И. Рейнбота, Э.Э. Фельдгаузена.

Исследованиям в области методологии учета затрат и калькулирования себестоимости занимались отечественные ученые-экономисты И.А. Басманов, А.Ш. Маргулис, И.И. Поклад, С.А. Стуков, Н.Г. Чумаченко, С.А. Щенков.

Среди современных исследователей данных вопросов необходимо отметить Р.А. Алборова, М.А. Вахрушину, М.А. Городилова, В.Б. Ивашкевича, Н.Н. Илышеву, О.Д. Каверину, Е.В. Каранину, Т.П. Карпову, Е.А. Мизиковского, А.В. Молвинского, Н.С. Нечеухину, В.Ф. Палия, С.А. Рассказову-Николаеву, А.В. Селиверстову, В.К. Скляренко, А.Ю. Соколова, З.С. Туякову, А.Д. Шеремета, Т.Г. Шешукову, Л.В. Юрьеву.

Основные теоретические положения учета затрат исследованы в трудах зарубежных ученых Р. Антони, А.Апчерча, К. Друри, Р. Каплана, Р. Купера, Т. Скоуна, Д. Хана, Ч. Хорнгрена, Дж. К. Шина.

Оценивая научный вклад названных авторов в решение проблемы, следует отметить, что многие исследования по организации и совершенствованию управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг представлены в широком аспекте без привязки к специфике деятельности организаций сферы интернет-технологий. Данное направление учета не имеет обоснованной и современной нормативно-правовой базы. В этой связи возникает необходимость исследования организационно-методических проблем учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг применительно к сфере интернет-технологий.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка комплекса теоретико-методических положений и практических рекомендаций по калькулированию себестоимости продукции и услуг организаций сферы интернет-технологий.

В соответствии с целью в работе поставлены и решены следующие задачи, определяющие структуру исследования:

1) исследовать теоретические и практические особенности существующих методов учета затрат и калькулировании себестоимости продукции и услуг;
2) описать современное состояние, организационно-технологические особенности, тенденции развития сферы информационных и как ее составляющей сферы интернет-технологий и их влияние на учет затрат;
3) представить классификацию затрат и объектов калькулирования с учетом особенностей сферы интернет-технологий;
4) разработать методику калькулирования себестоимости продукции и услуг в организациях сферы интернет-технологий на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг;
5) разработать рекомендации по совершенствованию методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий.

Предметом диссертационного исследования являются методы калькулирования себестоимости продукции и услуг организаций сферы интернет-технологий.

Объектом исследования является деятельность организаций Пермского края, функционирующих в сфере интернет-технологий.

Теоретической и методологической основой исследования стали научные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии бухгалтерского и управленческого учета и другим экономическим наукам.

В процессе исследования использовались следующие **методы** научного познания: общенаучные (анализ, синтез, аналогия, дедукция, сравнение, группировка, обобщение, системный подход), экономико-статистические методы сбора и обработки информации и специальные учетные методы (оценка, калькуляция, счета, двойная запись).

Информационной базой исследования явились действующие в Российской Федерации законодательные акты и нормативно-правовые документы, регулирующие постановку бухгалтерского учёта затрат, официальные данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Пермскому краю, данные бухгалтерского и управленческого учета организаций Пермского края, осуществляю-

щих деятельность в сфере информационных и интернет-технологий, материалы научных конференций, семинаров, аналитические и информационные материалы, опубликованные в российской и зарубежной периодической печати и представленные в компьютерной сети Интернет..

Диссертация выполнена в соответствии со следующими разделами Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции».

В связи с усилением конкуренции на рынке продукции и услуг сферы интернет-технологий, ее постоянным усовершенствованием, ориентацией на потребителя и преобладанием в структуре себестоимости затрат человеческих ресурсов позаказный метод калькулирования себестоимости продукции оказывается не в полной мере способен учесть все особенности производимой продукции и услуг указанной сферы деятельности.

Производство продукции и услуг сферы интернет-технологий предполагает оперативный контроль и быстрое реагирование на меняющиеся условия рынка. Гипотеза автора исследования состоит в том, калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий следует осуществлять по методике гоал-костинг, в основе которой лежат принципы и инструментарий методов таргет-костинг и кайзен-костинг, а также элементы позаказного метода.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в обосновании теоретических и организационно-методических положений по адаптации инструментария учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг к организационно-технологическим особенностям организаций сферы интернет-технологий, а также в разработке методики калькулирования себестоимости продукции и услуг ***гоал-костинг*** для данной области.

На защиту выносятся следующие пункты научной новизны, полученные лично автором:

1) раскрыта суть синтеза понятий «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» с целью их дальнейшего использования в качестве базы для разработки методи-

ки калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий гоал-костинг;

2) определены особенности управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий на основании организационно-технологических характеристик данной области и тенденций ее развития;
3) предложена, описана и обоснована классификация и кодификация затрат сферы интернет-технологий по статьям в зависимости от видов деятельности и характера продукции и услуг при калькулировании себестоимости;
4) разработана методика калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий гоал-костинг на основании методов таргет-костинг, кайзен-костинг и позаказного метода;
5) предложен порядок признания выручки от реализации продукции и услуг в сфере интернет-технологий на основании подходов, изложенных в новом стандарте по МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Теоретическая значимость работы заключается в том, что ее основные положения расширяют теоретико-методологические представления о методах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг таргет-костинг и кайзен-костинг.

Практическая значимость исследования состоит в совершенствовании системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг организаций сферы интернет-технологий. Разработанная автором методика калькулирования себестоимости гоал-костинг на основе методов таргет-костинг, кайзен-костинг и позаказного метода нашла применение в практике хозяйствующих субъектов сферы интернет-технологий и направлена на достижение целей успешного функционирования компаний при наличии жесткой конкуренции на рынке интернет-технологий, оперативное и стратегическое управление деятельностью организации.

Отдельные положения настоящего исследования обсуждались на всероссийских и международных научно-практических конференциях «Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов» (г. Пермь, 2012 г.), «Интеграция мировых научных процессов как основа об-

щественного прогресса» (г. Казань, 2015 г.), «Состояние и перспективы развития экономики в условиях неопределенности» (г. Уфа, 2014 г.), «Интеллектуальный потенциал XXI века: ступени познания» (г. Новосибирск, 2015 г.), «Экономическая наука в 21 веке: вопросы теории и практики» (г. Махачкала, 2014 г.).

Полученные результаты прошли апробацию и нашли применение в организациях Пермского края, осуществляющих деятельность в сфере интернет-технологий, - ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео». В результате внедрения методики калькулирования себестоимости продукции и услуг гоал-костинг были внесены корректировки во внутренние документы, регламентирующие процессы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг указанных организаций. Руководством обоих предприятий после проведения анализа применяемых методов было отмечено, что полученные значения себестоимости согласно методике гоал-костинг более объективны, нежели при «традиционном» позаказном методе калькулирования.

Степень достоверности полученных результатов. Обоснованность теоретических положений диссертационной работы обусловлена использованием в качестве исходной методологической и методической базы научных трудов ведущих ученых и специалистов по изучению теории и методологии бухгалтерского и управленческого учета, обобщения достижений экономической науки в области учета затрат и их классификации, углубленного анализа существующих методик калькулирования себестоимости продукции и услуг.

Обоснованность научных положений, выводов и рекомендаций подтверждается публикациями основных результатов исследования в научных изданиях, в том числе включенных в перечень российских рецензируемых научных журналов, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук.

Публикации результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 11 работ общим объемом 11,9 печатных листа, из них авторских - 7,3 печатных листа, в том числе 4 работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК РФ для публикации основных результатов диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав и заключения, списка использованной литературы, включающего 198 источников и 8 приложений. Работа включает 186 листов машинописного текста, содержит 45 таблиц, 13 рисунков, 6 формул.

Глава 1. Теоретические и отраслевые аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

1.1. Экономическая сущность затрат на производство продукции и их классификация

Рыночная экономика представляет собой социально-экономическую систему, основанную на принципах свободного предпринимательства, многообразия форм собственности на средства производства, рыночного ценообразования, договорных отношений между хозяйствующими субъектами (юридическими и физическими лицами), ограниченного вмешательства государства в хозяйственную деятельность субъектов и принципе присвоения прибавочной стоимости.

Понятие прибавочной стоимости ввел К. Маркс в своем труде «Капитал», указывая на то, что данное понятие базируется на оценке стоимости как овеществлённом труде. Предполагается, что стоимость товара определяется количеством вложенного труда. Согласно Марксу, прибавочная стоимость представляет собой разницу между созданной в процессе труда новой стоимостью (превышение трудовой стоимости товара над стоимостью ранее овеществлённого труда – сырья, материалов, оборудования) и стоимостью рабочей силы (заработной платы), которая была использована для создания этой новой стоимости[1]. По теории Маркса прибавочная стоимость проявляется в своих особых формах: предпринимательской прибыли, процентах, ренте, налогах, акцизах, пошлине.

Основной целью субъектов, функционирующих сегодня в рамках рыночной экономики, является получение собственной прибавочной стоимости – прибыли. Прибыль – это основной оценочный показатель хозяйственной деятельности предприятия. В общем смысле прибыль представляет собой положительную результирующую величину, образующуюся при вычитании затрат на производство и реализацию продукции из выручки предприятия:

Прибыль = + (Выручка - Затраты на производство и реализацию продукции). (1.1)

[1] *Маркс К.* Капитал. Критика политической экономии. Т. 1. С.161.

При более детальном рассмотрении формулы (1.1) правомерно говорить о трех возможных вариантах финансового результата, который может получиться в процессе осуществления предпринимательской деятельности хозяйствующим субъектом:

1) если величина выручки в денежном выражении превышает величину затрат на производство и реализацию продукции, предприятие получает прибыль;
2) если величина выручки в денежном выражении равна величине затрат на производство и реализацию продукции, предприятию в таком случае удается лишь возместить затраты на производство и реализацию продукции, прибыль получается равной нулю, иными словами – отсутствует;
3) если величина затрат на производство и реализацию продукции превышает величину выручки в денежном выражении, предприятие получает убыток.

Наибольший интерес для нас в рамках данного диссертационного исследования будет представлять категория «затраты на производство и реализацию продукции».

Анализ литературных источников показал, что большинство авторов при описании финансово-хозяйственной деятельности предприятия помимо понятия «затраты» используют такие понятия, как «расходы» и «издержки». Одни ученые считают, что данные термины являются синонимами (В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина), другие придерживаются точки зрения, что семантика категорий «затраты», «расходы» и «издержки» различна, при этом одна категория является в экономическом смысле частью другой категории (А.С. Бакаев, Н.Д. Врублевский, О.В. Рыбакова, А.Д. Шеремет). Рассмотрим указанные понятия подробнее, это позволит разграничить их и обеспечит единый методологический подход к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

Согласно Толковому словарю по экономике (под общей редакцией д-ра экон. наук И.М. Осадчей) затраты (“absorption”) представляют собой «совокупные расходы на реальные товары и услуги; затраты на потребление, инвестиции и государственные расходы» [1, с. 1].

В «Современном экономическом словаре» под редакцией Б.А. Райзберга под затратами понимаются «выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции» [2, с. 114].

Оба определения отождествляют понятия расходов, затрат и издержек предприятия. Среди ученых-экономистов такую же точку зрения высказывают В.Б. Ивашкевич и О.Д. Каверина. Они считают, что понятия «затраты» и «издержки» идентичны по содержанию и являются синонимами.

Затраты – это «выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени» [3, с. 57; 4, с. 63].

Известный представитель советской бухгалтерской теории Н.А. Блатов в книге «Коммерческий словарь» также отождествляет понятия расходов и затрат: «Расходы – всякие затраты при совершении торговли и промысла; общие расходы – затраты, вызываемые деятельностью всего предприятия вообще; накладные или специальные расходы – затраты, вызываемые той или иной отраслью предприятия; эксплуатационные расходы – специальные расходы данной отрасли вместе с соответствующей долей общих расходов (иначе – издержки торговли и производства)» [5].

Другая группа ученых рассматривает категории «затраты» и «расходы» как составные части друг друга:

а) в «Толковом бухгалтерском словаре» А.С. Бакаева затраты – это «<…> часть расходов организации, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т.е. с обычными видами деятельности» [6, с. 45];

б) О.В. Рыбакова при толковании терминологии расходов и затрат разделяет их моментом продажи: «расходы – уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают фактическое использование сырья, материалов, труда, услуг и лишь в момент продажи предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы» [7];

в) в учебнике по управленческому учету А.Д. Шеремет отмечает, что «<…> расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации» [8].

Итак, нами были рассмотрены дефиниции понятий расходов и затрат, встречающиеся в экономической литературе. Данный анализ будет неполным без обзора нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и составление отчетности в Российской Федерации.

Основными документами, регламентирующими ведение бухгалтерского учета в России, являются Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положения по ведению бухгалтерского учета (далее – ПБУ). В ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99) дано следующее определение расходов: расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [9].

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

б) сумма расхода может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива [там же].

Категория «затраты» в ПБУ 10/99 упоминается в контексте группировки расходов в бухгалтерском учете по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Основным документом, регламентирующим ведение налогового учета, является Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ). Согласно гл. 25 «Налог на прибыль» расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [10].

Выше нами даны трактовки понятия «расходы», регламентированные законодательными актами бухгалтерского и налогового учета. Еще одним видом учета, ведение которого в России законодательно не закреплено, является управленческий учет. Его целью является предоставление важной информации внутренним пользователям (руководителям) для принятия решений по деятельности организации. Для принятия таких решений менеджменту предприятия требуется оперативная информация, а этого бухгалтерский учёт ввиду своей периодичности, оперирования с фактическими данными и законодательного регулирования обеспечить не может. В рамках данного исследования нами будет рассматриваться именно управленческий учет, а в частности, вопросы учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, трактовки понятий «расходы», «затраты» и «издержки».

Интересную точку зрения относительно экономической сущности расходов и затрат предлагает проф. В.К. Скляренко: «Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени» [11]. Как видно из определения, затраты характеризуются:

1) денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов;
2) целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса);
3) определенным периодом времени, т. е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

«Отметим еще одно важное свойство затрат: если затраты не вовлечены в производство и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то затраты превращаются в запасы сырья, материалов, запасы в незавершенном производстве, запасы готовой продукции и т. п. Из этого следует, что затраты обладают свойством запасоемкости и в данном случае они относятся к активам предприятия» [там же].

Данная трактовка понятия «затраты» иллюстрируется на рисунке 1.1 и подчеркивает тонкую грань между активами предприятия, отражаемыми на 20-х и 40-х счетах бухгалтерского учета, и расходами, в которые переходят эти активы в момент реализации продукции и формирования ее себестоимости на счете 90:

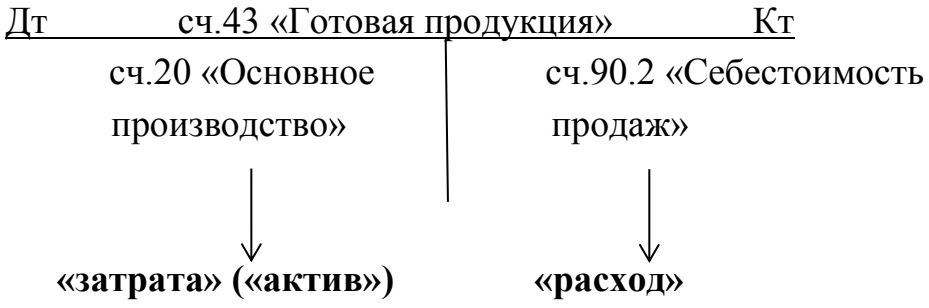

Рисунок 1.1 – Иллюстрация запасоемкости затрат[1]

В продолжение своего исследования В.К. Скляренко дает помимо понятий расходов и затрат понятие издержек: «издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Например, издержки производства – это затраты материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу продукции. Кроме того, «издержки» включают специфические виды затрат: единый социальный налог (в настоящее время взносы на социальное страхование. – Прим. авт.), потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях» [11].

Трактовкой категории «издержки» занимались многие ученые-экономисты. Например, в «Современном экономическом словаре» под ред. Б.А. Райзберга под издержками понимаются выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходованием разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции, товаров. Общие издержки складываются из постоянных и переменных затрат [2].

Наибольший вклад в толкование термина «издержки» внес К. Маркс в теории издержек производства. Эта теория основана на двух принципиальных категориях: издержки производства и издержки обращения. Издержки производства – это затраты различных видов экономических ресурсов, непосредственно связанные с производством экономических благ (сырье, труд, основные средства, услуги, финансовые ре-

[1] Иллюстрация запасоемкости затрат без применения в бухгалтерском учете предприятия счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

сурсы), а издержки обращения – это затраты, связанные с реализацией созданных экономических благ.

Достаточно подробно о категории издержек идет речь в статье Н.О. Черевко «Подходы к определению и разграничению понятий «затраты», «издержки», «расходы» в экономической науке», где автор дает характеристику двух основных школ издержек – марксистской и неоклассической.

Издержки производства К. Маркс рассматривает в основном с позиции образования прибавочной стоимости и прибыли. Он различает капиталистические издержки производства товара и полные затраты общественно необходимого труда на его производство [12].

Специфически капиталистические издержки производства, по К. Марксу, – это затраты капиталиста на постоянный капитал (c) и переменный (v), т. е. это материально-производственные затраты и затраты на заработную плату. От специфически капиталистических затрат К. Маркс отличает действительные издержки производства, равные полной стоимости товара, т. е. c+v+m. Эти действительные издержки производства составляют общественные издержки, т. е. то, что стоило производство товаров обществу. Действительные, или общественные, издержки производства больше затрат капиталиста на величину прибавочной стоимости m. Он называет прибыль «превращенной прибавочной стоимостью», порождением всего капитала, хотя в действительности, как утверждает К. Маркс, прибавочная стоимость создается только переменным капиталом, т. е. живым трудом наемных работников [12].

Согласно теории неоклассической школы издержек они подразделяются на экономические и бухгалтерские.

Бухгалтерские издержки – это фактические денежные затраты предприятия, выплаченные поставщикам за купленные материально-производственные ценности и на заработную плату работников [там же]. В основе трактовки бухгалтерских издержек лежит ретроспективный подход, они показывают фактический результат деятельности компании и служат источником составления бухгалтерской отчетности. В неоклассической теории бухгалтерские издержки носят название явных издержек.

В свою очередь, трактовка экономических издержек исходит из перспективного подхода к деятельности компании. Экономический подход, наряду с формированием издержек, предусматривает выявление путей их оптимизации. Экономические из-

держки представляют собой совокупность явных и неявных издержек. Неявные издержки – это альтернатива использования ресурсов, принадлежащих компании в настоящее время (например, более выгодное использование материальных ресурсов, возможность использования управленческих навыков предпринимателя при альтернативном использовании данного ресурса – работе по найму).

Неявные издержки не отражаются в бухгалтерской отчетности, т. к. не включаются в бухгалтерские издержки. Их необходимо брать в расчет при принятии экономических решений, что позволяет эффективно использовать все вовлеченные в процесс производства ресурсы [там же].

Ввиду существования многочисленных трактовок данных понятий, а также отсутствия единого подхода к их определению и экономической сущности представим авторское видение соотношения терминов «затраты», «расходы» и «издержки» с целью обеспечения единого методологического подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

В основу авторской концепции положен временной момент возникновения затрат, расходов и издержек в жизнедеятельности компании (рисунок 1.2).

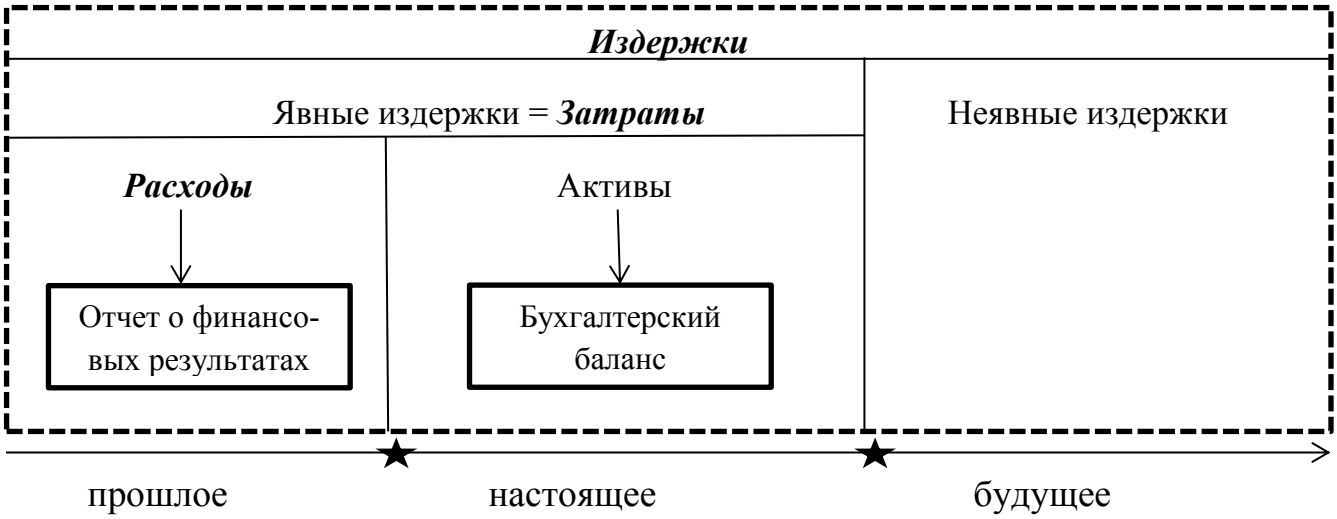

Рисунок 1.2 - Соотношение категорий «затраты», «расходы» и «издержки»

С нашей точки зрения, издержки являются наиболее общим понятием, включающим в себя понятия затрат и расходов. В явном виде издержки существуют в виде затрат, осуществляемых компанией в прошлый или настоящий период времени, в не-

явном – в виде альтернативных возможностей использования имеющихся ресурсов компании в будущем.

Явные издержки представляют собой затраты компании – денежную оценку стоимости всех экономических ресурсов на производство и реализацию продукции, подтвержденные документально и отраженные по дебету счетов учета затрат. Затраты компании на основании их свойства запасоемкости и в зависимости от момента отражения в отчетности будем разделять на активы и расходы. В активе бухгалтерского баланса, а следовательно, на определенный (настоящий) момент времени в отчетности отражаются затраты, не списанные в себестоимость произведенной продукции.

Последней из рассматриваемых категорий является категория расходов – затрат экономических ресурсов, связанных с производством и реализацией продукции, подтвержденных документально и определяемых моментом реализации продукции или иным событием, приносящим доход предприятию. Расходы всегда относятся к прошедшему периоду времени и в составе бухгалтерской отчетности отражаются в отчете о финансовых результатах.

Каждая категория при данном прочтении проявляет свои, характерные только для нее особенности:

- издержки содержат в себе не только фактически осуществленные затраты, но также альтернативные возможности использования имеющихся ресурсов компании, которые не подтверждены документально, но их обязательно следует учитывать при планировании деятельности компании;
- затраты компании не связаны с моментом реализации продукции, но должны быть оформлены документально и отражены по дебету счетов учета затрат;
- расходы представляют собой затраты компании, непосредственно связанные с моментом реализации.

В целях управления затратами на производство продукции и, как следствие, себестоимостью важное значение придается экономически обоснованной классификации затрат предприятия.

В общем смысле классификация представляет собой осмысленный порядок вещей, явлений, разделение их на разновидности согласно каким-либо важным признакам.

На основании данного определения предложим собственную трактовку понятия классификации затрат: классификация затрат на производство продукции – это разделение всей совокупности затрат предприятия на основании какого-либо экономического признака.

Рассмотрим в таблице 1.1 основные классификации затрат предприятия, существующие сегодня в отечественной и зарубежной экономической литературе.

Таблица 1.1 – Основные подходы к классификации затрат предприятия

Автор	*Признак классификации, элементы*
В. Б. Ивашкевич [3]	По видам издержек По местам формирования издержек (цехам, участкам, центрам ответственности) По объектам калькулирования: видам продукции, работ, услуг
С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев [13]	По виду (экономическому содержанию) ресурсов, использование которых привело к возникновению затрат: 1) материальные затраты; 2) затраты на оплату труда; 3) отчисления на социальные нужды; 4) амортизация; 5) прочие затраты По целевому назначению По наличию причинно-следственных связей с объектами учета (управления): 1) прямые; 2) косвенные По зависимости от уровня деловой активности: 1) переменные; 2) постоянные (условно-постоянные); 3) смешанные По способу признания в качестве расходов: 1) текущие; 2) затраты последующих периодов
Ч.Т. Хорнгрен [14]	По отношению к объему производства По временной определенности По степени усреднения По функции управления По способу отнесения на себестоимость объектов По периоду отнесения затрат на уменьшение прибыли По ценности для управленческих решений
К. Друри [15]	В зависимости от характера связи расходов с определенным объектом (по способу перенесения на себестоимость объектов): 1) прямые; 2) непрямые По отношению к себестоимости продукции: 1) расходы отчетного периода;

Продолжение таблицы 1.1

Автор	*Признак классификации, элементы*
	2) себестоимость продукции В зависимости от влияния управленческого решения на величину затрат: 1) релевантные; 2) нерелевантные В зависимости от оценки альтернативных вариантов решений: 1) возможные (альтернативные) В зависимости от ситуации, для которой необходима информация о затратах: 1) маржинальные В зависимости от поведения затрат (по степени влияния объема производства на уровень затрат): 1) переменные (условно-переменные); 2) полупеременные; 3) постоянные (условно-постоянные); 4) полупостоянные В зависимости от возможности влияния на затраты: 1) возвратные; безвозвратные
А. Апчерч [16]	По характеру: 1) прямые; 2) непрямые По поведению затрат: 1) постоянные; 2) переменные; 3) полупеременные; 4) полупостоянные 5) ступенчатые Для принятия решения: 1) релевантные 2) нерелевантные; 3) дополнительные; 4) альтернативные; 5) маржинальные
Т. П. Карпова [17]	Затраты, информация о которых используется для калькулирования и оценки готовой продукции Затраты, на основании которых принимаются решения и осуществляется процесс планирования Затраты, используемые для целей контроля и регулирования
В. Ф. Палий [18]	По степени влияния объема производства: 1) постоянные; 2) переменные По способу отнесения на себестоимость: 1) прямые; 2) накладные По периодичности вложений: 1) текущие; 2) единовременные По отношению к производственному процессу:

Продолжение таблицы 1.1

Автор	*Признак классификации, элементы*
	1) производственные; 2) непроизводственные По времени исчисления: 1) фактические; 2) плановые По степени агрегирования: 1) суммарные; на единицу продукции
М. А. Вахрушина [19]	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли: 1) входящие и истекшие; 2) прямые и косвенные; 3) основные и накладные; 4) входящие в себестоимость продукции и внепроизводственные; 5) одноэлементные и комплексные; 6) текущие и единовременные Для принятия решений и планирования: 1) постоянные; 2) переменные; 3) условно-постоянные (условно-переменные); 4) затраты, принимаемые в расчет при оценках; 5) затраты, не принимаемые в расчет при оценках; 6) безвозвратные; 7) вмененные; 8) предельные; 9) приростные; 10) планируемые; 11) непланируемые Для осуществления функций контроля и регулирования: 1) регулируемые; 2) нерегулируемые
Колл. авт. под рук. Я. Соколова [20]	По отношению к технологическому процессу: 1) основные; 2) накладные По отношению к объему производства готовой продукции: 1) переменные; 2) постоянные По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции: 1) прямые; 2) косвенные По функциям в процессе производства: 1) производственные; 2) коммерческие; 3) управленческие По возможности планирования: 1) планируемые; 2) непланируемые По возможности нормирования: 1) нормируемые;

Окончание таблицы 1.1

Автор	*Признак классификации, элементы*
	2) ненормируемые По составу: 1) одноэлементные; 2) комплексные По местам возникновения: 1) понесенные по центрам затрат; 2) понесенные по центрам ответственности По отношению к отчетному периоду: 1) относимые к текущему отчетному периоду; 2) относимые к будущим ОП По юридическому признаку: 1) затраты собственников; 2) затраты только владельцев По целесообразности: 1) производительные; 2) непроизводительные По способам капитализации: 1) капитализируемые (расходы на продукт); 2) некапитализируемые (расходы за период) По бухгалтерской методологии: 1) по элементам затрат; по статьям затрат

Для целей бухгалтерского финансового учета согласно ПБУ 10/99 при формировании производственных затрат должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

1) материальные затраты;
2) затраты на оплату труда;
3) отчисления на социальные нужды;
4) амортизация;
5) прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Экономическим элементом называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Как правило, типовая номенклатура статей затрат представляет собой следующий перечень:

1) сырье и основные материалы;
2) возвратные отходы (подлежат вычету);

3) покупные изделия и полуфабрикаты;
4) топливо и энергия для технологических целей;
5) заработная плата производственного персонала;
6) амортизация основных средств;
7) отчисления на социальные нужды;
8) затраты на подготовку и освоение производства;
9) общепроизводственные затраты;
10) общехозяйственные затраты;
11) потери от брака;
12) прочие производственные затраты;
13) затраты на реализацию продукции.

В рамках данного исследования будет предпринята попытка изучения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), относящихся к сфере информационных технологий. Характеристика сферы информационных технологий будет подробнее рассмотрена в последующих главах, в контексте данной главы перечислим основные присущие ей черты: преобладание интеллектуального труда над материальным, применение высокотехнологичных средств труда для создания уникальных продуктов, отсутствие серийности производства и остатков незавершенной продукции, развитие применяемых технологий в геометрической прогрессии.

Для целей управления компаниями, создающими продукцию (работы, услуги) сферы информационных технологий, наиболее рационально будет использовать классификацию затрат на производство продукции по следующим признакам:

1) в зависимости от способа отнесения затрат на себестоимость продукции (прямые и косвенные);
2) в зависимости от времени возникновения (текущие и затраты будущих периодов);
3) в зависимости от экономической роли в процессе производства (основные и накладные);
4) в зависимости от связи с производством (производственные расходы, расходы на продажу) и др.

Более подробная классификация затрат на производство продукции сферы информационных технологий будет рассмотрена в п. 2.2 «Классификация затрат с учетом отраслевых особенностей сферы информационных технологий».

1.2. Сущность метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции

Широко применяемый в современной науке термин «метод» произошел от древнегреческого слова «methodos», что означает «путь исследования или познания».

Согласно Толковому словарю В.И. Даля «метод – это способ, порядок, основания; принятый путь для хода, достижения чего-либо, в виде общих правил» [21, т.2, с. 273]. Под методом в науке и научной деятельности понимается совокупность знаний, с помощью которых добываются новые знания. Метод – это способ достижения цели, решения конкретной задачи, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности.

В экономической литературе при определении способов учета затрат на производство продукции и способов калькулирования себестоимости оперируют терминами «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости продукции». В одних источниках данные понятия рассматриваются в качестве синонимов, четкая граница между ними отсутствует, в других случаях они представляются как единое понятие: «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции», в третьих – предстают в качестве обособленных объектов исследования.

Дадим краткую историческую справку. На протяжении XX в. в российском учете для обозначения совокупности приемов и процедур по текущей группировке, учету затрат, исчислению себестоимости продукции (работ, услуг) применялся единый термин «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции».

В конце 40-х гг. XX в. учет затрат и калькулирование себестоимости стали трактоваться как часть бухгалтерского учета и аналитическое развитие счета 20 «Основное производство» [22]. В послевоенное время теория калькуляции и ее связь с учетом затрат стали основной темой научного решения ученых-экономистов. Исследуя этапы развития бухгалтерского учета в России, Я.В. Соколов указывал на суще-

ствование следующих вариантов взаимосвязи учета затрат и калькуляций: «… 1) калькуляция и учет затрат тождественны; 2) калькуляция и учет затрат – независимые друг от друга процессы» [там же, с. 215].

Первый подход связан с именем С.Ф. Иванова. В 1872 г. он выдвинул идею создания производственных (калькуляционных) счетов учета затрат, чтобы «иметь возможность показать не только количество выработанного материала, но и количество оставшегося в производстве, а главное – стоимость того и другого» [23, с. 140]. Его последователями были А.И. Гуляев, С.А. Щенков, А.Ш. Маргулис, С.А. Стуков.

В третьем очерке книги «Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия» С.А. Щенков отмечает: «… для того, чтобы подчеркнуть единство методов учета затрат и методов калькуляции, представляется предпочтительным употребление в этом смысле термина «метод учета себестоимости» [24, с. 68].

И.И. Поклад в монографии «Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции» под методом калькуляции понимает совокупность приемов, используемых для исчисления единицы продукции [25].

А.Ш. Маргулис в работе «Калькуляция себестоимости в промышленности» также рассматривает метод учета затрат и метод калькулирования как единый процесс исследования затрат предприятий определенных типов на производство и реализацию продукции с позиций измерения, контроля, определения себестоимости изделий и работ; он отмечает, что «искусственное обособление методов калькулирования от методов учета затрат приводит к технизации процессов исчисления себестоимости продукции и не вытекает из экономической сущности методов учета издержек» [26, с. 192].

Второй подход к взаимосвязи методов учета затрат и методов калькулирования нашел отражение в трудах советских ученых второй половины 60-х и первой половины 70-х гг. XX в. Н.Г. Чумаченко и И.А. Басманова.

Н.Г. Чумаченко полагает, что калькулирование себестоимости продукции представляет собой отдельный этап производственного учета. Более того, он указывает на необходимость обособления калькуляции от учета затрат и рассмотрения их как различных понятий. Калькуляция, согласно мнению Н.Г. Чумаченко, – только заключительный этап учета производства, она в чем-то уже, в чем-то шире учета затрат, так как вытекает из записей не только по дебету, но и по кредиту счета производства [27].

И.А. Басманов также разграничивает методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости. Он предлагает методы учета затрат подразделять на нормативные и ненормативные, а к методам калькулирования относить нормативный метод, методы прямого исключения затрат, распределения затрат, прямого счета, суммирования и комбинированный метод [28].

Данную позицию поддерживает В.Ф. Палий в книге «Основы калькулирования»: «Основная цель учета затрат – выявить и отразить все фактические затраты на производство по многочисленным объектам учета и признакам, необходимым для управления. А калькуляционный учет ограничен целевыми установками калькулирования. Поэтому производственный учет шире системы калькулирования» [29, с. 76].

Сущность метода учета затрат и метода калькулирования вызывает споры и сегодня. Что из данных методов первично, а что вторично? Тождественны ли данные понятия или представляют собой разные процессы? Для того чтобы ответить на эти вопросы, нам необходимо найти нейтральное понятие, присущее как методу учета затрат, так и методу калькулирования себестоимости.

Положим, что таким понятием является понятие «объект», в нашем случае – «объект учета затрат» и «объект калькулирования».

Проанализировав существующие литературные источники, мы можем отметить, что в трудах отечественных ученых отсутствует однозначное определение как объекта учета затрат, так и объекта калькулирования себестоимости продукции (таблицы 1.2 и 1.3):

Таблица 1.2 - Трактовки понятия «объект учета затрат»

Объект учета затрат		
«Группировка затрат на производство в текущем учете, дающая возможность определить себестоимость продукции» [30]	«Места возникновения расходов, т.е. отдельные цехи, производства, участки и другие структурные подразделения (в некоторых видах производства – агрегаты, фазы, переделы, поточные линии и т.д.), в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг» [31]	«Изделия, их отдельные части (конструктивные элементы, углы, детали), группы изделий, выполненные работы, совокупность однородных работ, установки, производства, процессы, фазы и стадии технологических процессов, отдельные операции» [27]

Таблица 1.3 – Трактовки понятия «объект калькулирования»

Объект калькулирования		
«Полуфабрикат, изделие или работа, по которым определяется себестоимость единицы» [27]	«Виды продуктов, полуфабрикатов и частичных продуктов (детали, узлы) разной степени готовности, работ и услуг, имеющих потребительную стоимость, по которым необходима информация об их себестоимости» [29]	«Выпускаемые отдельные виды продукции, выполняемые виды работ и услуг или их однородные группы» [31]

В теории учета под объектами учета затрат понимают реально существующие объекты хозяйственной деятельности, составные элементы средств и фондов предприятия, которые познаются субъектом управления с помощью учета.

Под объектом калькулирования понимаются отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется. В ряде отраслей происходит укрупнение объектов калькулирования относительно одного вида продукта или, напротив, их разукрупнение. Номенклатуру объектов калькулирования вырабатывают на предприятиях с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня специализации и кооперирования, унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат.

Иными словами, объект учета затрат на производство – это реально возникающие затраты производства, сгруппированные по различным признакам для формирования показателей себестоимости, а объектом калькулирования являются конкретные единицы производимой продукции, по которым определяется искомый параметр – себестоимость.

С точки зрения авторов данной работы, взаимосвязь терминов «объект учета затрат», «объект калькулирования» и «себестоимость единицы продукции» можно представить в виде схемы, изображенной на рисунке 1.3:

Рисунок 1.3 - Взаимосвязь понятий «объект учета затрат», «объект калькулирования» и «себестоимость единицы продукции»

Для того, чтобы определить сущность метода учета затрат и метода калькулирования, нам понадобилось обратиться к методу дедукции и осуществить движение от общего понятия «метод» к частному понятию – «объект». Дефиниция понятия «объект» обоих методов позволяет сделать вывод о том, что метод калькулирования себестоимости не тождествен методу учета затрат, а является лишь его частью.

При определенных условиях функционирования предприятия, а также с учетом специфики выпускаемой продукции (например, единичное производство) и в иных случаях объект калькулирования может быть равным объекту учета затрат.

Гипотезу о связи двух методов подтверждает исследователь В.А. Фофанов. Он указывает на то, что между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимости существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость: «это обосновывается тем, что, с одной стороны, основанием для исчисления себестоимости являются данные учета затрат, а с другой – учет затрат организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования» [32, с. 7].

Так называемые традиционные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, применяемые в отечественной практике учета, были созданы в период расцвета сферы материального производства – это попередельный, попроцессный, позаказный, нормативный методы. Зарубежные методы – стандарт-кост, директ-костинг, АВС-костинг и другие – также находят применение в деятельности российских предприятий.

В связи с всеобщей постиндустриализацией и информатизацией общества происходит увеличение доли компаний, занятых производством продукции и оказанием услуг сферы интернет-технологий, характер которых значительно отличается от продукции сферы производственных предприятий. Как следствие, действующие методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости продукции требуют тщательного пересмотра на предмет корректного расчета себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий. Основной причиной сложившейся ситуации можно назвать изменение самого характера затрат – будучи преимущественно материальными в сфере материального производства, затраты в сфере интернет-технологий теряют свою осязаемую составляющую и становятся неосязаемыми.

Первоочередной задачей при определении методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий является рассмотрение существующих методов, применяемых в отечественной и зарубежной практике учета.

1.3. Классификация методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции

Впервые с научной точки зрения об учете затрат и калькулировании себестоимости заговорил представитель французской бухгалтерской школы Жан-Густав Курсель-Сенель (1813–1892). Ему принадлежит разработка учения об учете затрат и калькуляции себестоимости, в котором впервые были сформулированы различия между учетом затрат и расчетом себестоимости. Курсель-Сенель утверждал, что учет затрат ведется ради определения себестоимости, т. е. учет себестоимости есть цель учета затрат.

В словарях финансовой тематики приводятся следующие определения себестоимости: себестоимость продукции – это

1) стоимостная цена используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию;

2) совокупность прямых издержек, связанных с производством изделия; все виды затрат, понесенных при производстве и реализации определенного вида продукции.

В книге «Генезис управленческого учета на коммерческих предприятиях» И.Е. Мизиковский, изучая теоретико-методологические проблемы управленческого учета, большое внимание уделяет сущности понятия «себестоимость»: «… анализ понятия «себестоимость» показал, что по своей имманентной сущности она представляет собой многоуровневую, сложную систему сведений, характеризующих в стоимостном выражении целенаправленное потребление ресурсов в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта» [33, с. 83].

Себестоимость продукции является важнейшим показателем деятельности экономического субъекта, непосредственно влияющим на получаемый им итоговый финансовый результат. Способ определения себестоимости продукции носит название калькулирования (от лат. “calculation” – счет, подсчет). Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

В России свой вклад в разработку теории и методологии калькулирования себестоимости в конце XIX в. внесли С.Ф. Иванов, Э.Э. Фельдгаузен, П.И. Рейнбот.

С. Ф. Иванов выдвинул идею создания производственных (калькуляционных) счетов учета затрат, при этом в себестоимость он включал только прямые расходы, а все «общие» затраты предлагал относить на другой специальный счет без распределения.

Э.Э. Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием, отождествляя при этом такие понятия, как «контроль» и «учет». Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандарт-костинге и нормативном учете.

П.И. Рейнбот с точки зрения правильной организации производственного учета и калькулирования себестоимости продукции предложил открывать аналитические счета не на все виды производимой продукции, а лишь на участки (цехи, мастерские и т.д.). Такие участки стали прототипами современных центров ответственности. К прямым затратам П.И. Рейнбот относил материалы, жалованье, погашение (амортизацию). Остальные расходы рассматривались как общие и один раз в конце года распределялись пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за данным

подразделением. По окончании года выполнялась калькуляция путем деления прямых и части накладных расходов, относящихся к данной мастерской, на объем готовой продукции и таким образом определялась себестоимость, которую заносили в книги складского учета готовой продукции.

Первое отечественное учение о структуре себестоимости принадлежит представителю русской бухгалтерской мысли начала XX в. А.И. Гуляеву. В состав себестоимости он включал материалы, заработную плату, затраты механической и электрической силы и амортизацию, причем два последних вида расходов относил на себестоимость, если они участвовали в создании определенного вида продукции. Распределение накладных расходов рекомендовалось выполнять пропорционально заработной плате.

В настоящее время в экономической науке существует большое количество методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции. Их многообразие относится к XX – началу XXI в. и обусловлено возросшими темпами развития бухгалтерской отрасли науки, которые, в свою очередь, определяются потребностями управления хозяйствующими субъектами.

Предпосылки возникновения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости связаны с трудами швейцарского ученого Иогана Фридриха Шера (1846–1924). Рассматривая порядок учета затрат, И.Ф. Шер обратил внимание на то, что множество фабричных производств можно свести к трем:

1) однопродуктовые однопередельные;
2) однопродуктовые многопередельные;
3) производства с параллельным циклом и последующей сборкой.

Данная классификация производств легла в основу построения различных методов учета затрат — простого (попроцессного), попередельного и позаказного. Характеристики данных методов даны в прилож. А, Б, В.

Попередельный, позаказный и попроцессный (простой) методы учета затрат принято считать «традиционными». По мнению С.Т. Миермановой, «к признакам, которые позволяют их объединить в одну группу, относятся:

1) исторически сложившаяся логическая взаимосвязь построения аналитического учета затрат с технологическими особенностями производства;

2) нацеленность на калькулирование полной фактической производственной себестоимости продукции;
3) ориентированность на признак классификации затрат по способу их включения в себестоимость продукции на прямые и косвенные» [34, с. 133].

«Традиционные» методы подразумевают в своей основе учет фактических, т.е. уже осуществленных, понесенных затрат. С точки зрения управления себестоимостью продукции данные методы проявляют несостоятельность, поскольку при их применении отсутствует эффективное управление затратами. Под эффективным управлением затратами мы понимаем планирование и контроль затрат на всех стадиях производственного процесса, недопущение излишних затрат, выявление «узких мест» и резервов снижения затрат в целях формирования достоверных показателей деятельности предприятия.

Таким требованиям отвечает нормативный метод учета затрат, характеристика которого дана в прилож. Г.

Нормативный метод учета затрат в России получил развитие и широкое применение в советский период – 30-е гг. XX в. Считается, что нормативный метод возник на базе американской системы «стандарт-кост», создателем которой выступил американский экономист Чартер Гаррисон (см. характеристику данного метода учета в прилож. Д).

Еще одним знаковым зарубежным методом учета затрат является метод исчисления неполной себестоимости продукции – «директ-костинг», описание которого приведено в прилож. Е.

С 70-х гг. XX в. в зарубежных странах начинают осваиваться новые методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые находят применение в ряде современных производств. Появление таких методов было обусловлено в первую очередь характерными особенностями конкретных производств, а также целью получения конкурентного преимущества в виде снижения себестоимости продукции. Широкое распространение сегодня получили следующие зарубежные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

- система «just in time» («точно в срок»);
- функционально-стоимостной анализ (ФСА);
- ABC (“activity based costing”);

- метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking);
- концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing – LCC);
- таргет-костинг;
- кайзен-костинг.

В прилож. Ж рассмотрим основные особенности первых пяти методов – системы «just in time» («точно в срок»), ФСА, АВС-костинга, бенчмаркинга, концепции управления затратами жизненного цикла. Сущность таргет-костинга и кайзен-костинга будет изложена в п. 1.4.

Вышеперечисленные основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции используются в данный момент на предприятиях различных отраслей во всем мире. Нужно отметить, что современные методы редко востребованы в российской практике управленческого учета, поскольку экономика нашей страны имеет сырьевую направленность. Вследствие этого наибольшей популярностью пользуются «традиционные» методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также нормативный метод, стандарт-кост, директ-костинг.

В экономической литературе встречаются различные классификации методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции. Один из вариантов авторской классификации представлен в монографии «Учет и анализ в коммерческой организации» [35] (см. рисунок 1.4).

Рисунок 1.4 - Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции [35]

С нашей точки зрения, такая классификация методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции имеет некоторые недостатки:

1) не разделены понятия «метод учета затрат» и «методы калькулирования себестоимости» – они рассматриваются в рамках предложенной классификации как единое целое;
2) отсутствуют методы калькулирования целевой себестоимости (такие как таргет-костинг и кайзен-костинг).

В рамках данного исследования мы предпримем попытку систематизировать существующие методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости продукции и предложим собственную их классификацию. При создании такой классификации будем исходить из следующих предпосылок (рисунок 1.5):

1) в основе метода калькулирования себестоимости продукции лежит определенный метод учета затрат;
2) цель учета затрат значительно шире цели калькулирования себестоимости продукции в рамках конкретного предприятия: «Целью учета затрат являет-

ся контроль над ними в местах возникновения, разграничение их во времени между запасами и реализованной продукцией, обеспечение информацией менеджмента фирмы для управления снижением величины производственных затрат и для принятия других управленческих решений. Целью калькулирования себестоимости продукции является изучение издержек производства конкретного продукта, контроль за снижением себестоимости продуктов, их рентабельностью, формирование информации для ценообразования и сравнительного анализа себестоимости продукции» [36, с. 70].

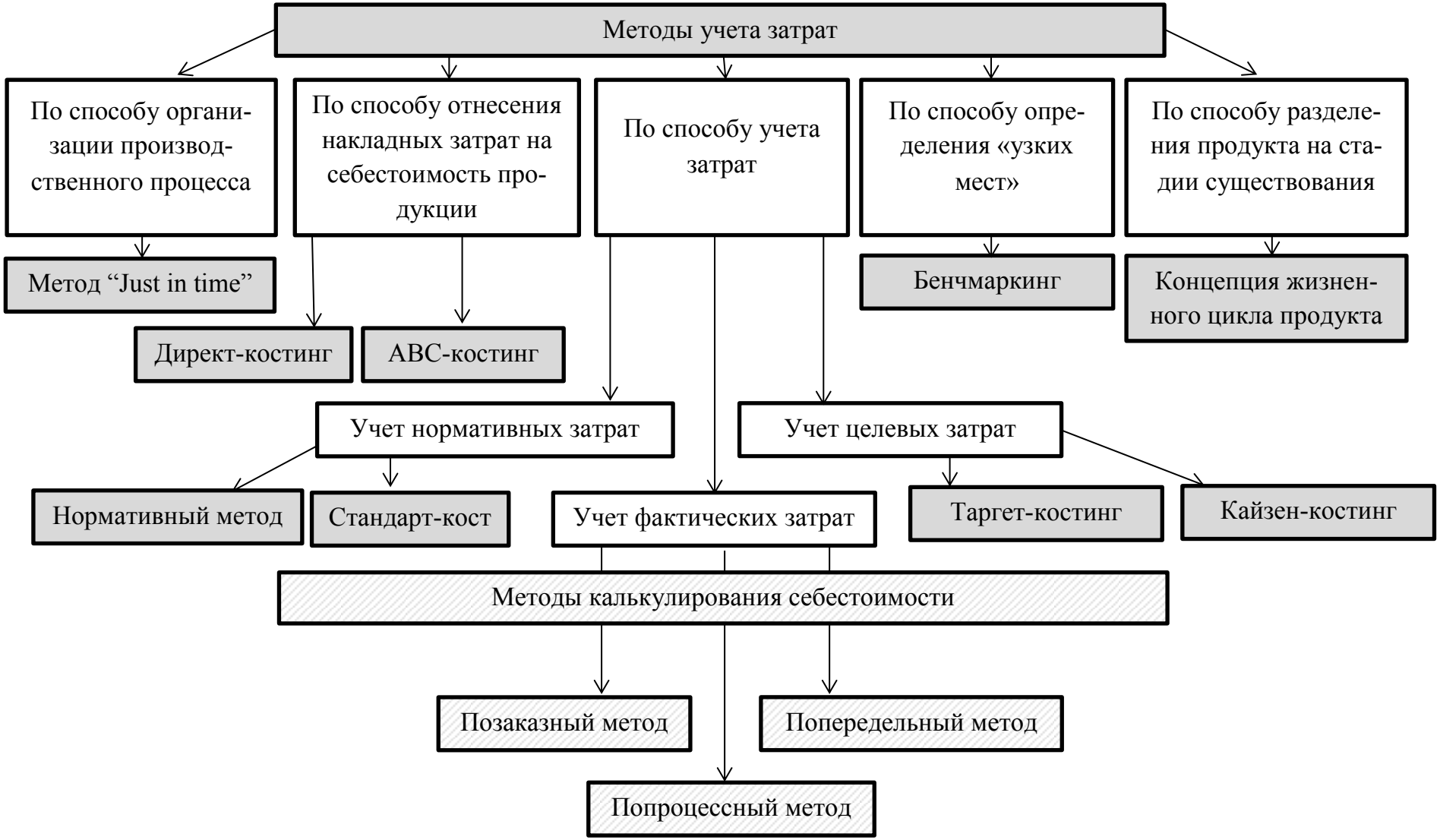

Рисунок 1.5 - Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Дадим некоторые пояснения к предлагаемой классификации методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции:

1. Анализ литературных источников показал, что выделить какой-либо один признак группировки затрат не представляется возможным – их многообразие порождает следующие классификационные признаки методов учета затрат:
    a. По способу организации производственного процесса.
    b. По способу отнесения накладных затрат на себестоимость продукции.
    c. По способу учета затрат.
    d. По способу определения «узких мест».
    e. По способу разделения продукта на стадии существования.
2. Центральным признаком классификации является разделение методов учета затрат по способу их учета на учет нормативных затрат, учет фактических затрат, учет целевых затрат. Метод учета затрат должен характеризовать с должной степенью полноты и детализации процесс возникновения затрат и ход их формирования в конкретном производственном процессе [36], в то время как метод калькулирования себестоимости продукции имеет своей целью сбор затрат конкретного продукта. Именно поэтому нормативный метод и стандарт-костинг являются по своей сути методами учета затрат – с их помощью учитывать затраты необходимо по нормам, определяя отклонения от норм и анализируя их. Н.В. Михайлова отмечает, что «информация нормативного метода может применяться и для целей планирования, контроля и для принятия различного рода управленческих решений. При этом он или его элементы возможны в любой производственный организации независимо от способа исчисления себестоимости продукции» [там же, с. 73 – 74]. Данное утверждение еще раз доказывает, что нормативный метод и стандарт-костинг относятся к категории методов учета затрат, а не методов калькулирования себестоимости.
3. Учет фактической себестоимости осуществляется посредством методов калькулирования – позаказного, попередельного, попроцессного. В данном случае возникает ситуация, при которой метод учета затрат становится тождествен методу калькулирования и себестоимость исчисляется по отдельным видам

или группам продукции: по деталям, по изделиям, по заказам, по переделам и т.д.

4. В данную классификацию нами введен новый признак, который зачастую не выделяется отечественными и зарубежными авторами при создании собственных классификационных схем методов учета затрат и методов калькулирования – способ учета целевых затрат, иными словами – исчисление целевой себестоимости. К методам учета затрат и, как следствие, калькулирования целевой себестоимости согласно представленной схеме относятся таргет-костинг и кайзен-костинг. Стоит отметить, что указанные методы имеют первоочередной задачей создание целостной концепции управления, снижения затрат и превентивного контроля издержек для исчисления целевой себестоимости конкретного вида продукции. Поэтому далее в настоящей работе к таргет-костингу и кайзен-костингу будет применяться термин «метод учета затрат».

Научная классификация, являясь способом познания, предпринимается для изучения назначения, содержания, различий и взаимодействия рассматриваемых объектов [36].

Предлагаемая классификация методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции позволяет разграничить указанные понятия, выделив при этом основные способы учета затрат и калькулирования себестоимости, используемые в настоящее время в практике отечественных и зарубежных компаний. Неслучайно изучение методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости является объектом пристального внимания со стороны практиков производства – каждый управленец стремится к грамотной организации учета затрат на предприятии, а значит, к получению достоверного показателя себестоимости производимой продукции, с которым можно работать на предмет снижения издержек и увеличения прибыли предприятия.

1.4. Теория и практика методов таргет-костинг и кайзен-костинг

В современных условиях хозяйствования в конкурентной рыночной среде каждое предприятие стремится к устойчивости и стабильности, а также определению перспектив своей деятельности в обозримом будущем.

В связи со стремительным развитием сфер, связанных с применением информационных технологий и, как следствие, возникновением новых видов продукции и услуг в указанных сферах, перед учетной наукой встает вопрос: существуют ли на данный момент соответствующие механизмы учета затрат и калькулирования себестоимости указанной продукции и услуг? Особенно быстрым развитием сегодня характеризуется сфера интернет-технологий. В настоящее время какие-либо методические рекомендации по калькулированию себестоимости продукции и услуг данной сферы практически отсутствуют.

Рост конкуренции на рынке интернет-технологий и специфика производимой продукции и оказываемых услуг позволяют констатировать тот факт, что производитель при создании нового товара или услуги получает относительную свободу при формировании цены, поскольку отличительной особенностью рассматриваемой в данной работе сферы является уникальность создаваемого внутри нее продукта.

После определения желаемой цены реализации производимого продукта проблема компании состоит в нахождении такого показателя предельной себестоимости, который давал бы возможность обеспечивать необходимый уровень рентабельности.

Таким образом, перед предприятием стоит задача формирования «целевой» себестоимости. В данных условиях компании могут получить необходимый результат, используя подход таргет-костинг, т.е. целевое планирование затрат [37]. Дадим характеристику данного метода и выделим его ключевые особенности.

Современный таргет-костинг зародился в Японии в 1960-х гг. Впервые данный метод внедрила в практику корпорация «Тойота» в 1965 г. [38], хотя некоторые, более примитивные, его формы еще в 1947 г. использовала компания General Electric, когда предложила систему управления целевыми издержками («target cost management»). В дальнейшем данная система послужила основой формирования функционально-стоимостного анализа (ФСА) и таргет-костинга.

Впервые термин «таргет-костинг» («target costing»), используемый сейчас, употребил в 1988 г. Тоширо Хиромото в статье «Скрытый клинок: японский управленческий учет» [39], где автор сравнивал системы производственного учета Японии и США [40]. В таблице 1.4 рассмотрены основные характеристики метода таргет-костинг:

Таблица 1.4 - Ключевые характеристики метода таргет-костинг [40]

Параметры характеристики метода	*Ключевые характеристики*
Определение	Таргет-костинг – это метод управления себестоимостью продукции, сущность которого заключается в снижении себестоимости продукции на всем ее производственном цикле за счет применения производственных, инженерных, научных исследований и разработок
Сущность	Себестоимость рассматривается не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величина, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Сначала определяется рыночная цена на данный вид продукции, затем устанавливается желаемый размер прибыли, а потом рассчитывается максимально допустимый размер себестоимости
Основные понятия	**Целевая себестоимость («target cost»)** = Цена – Прибыль **Цена (целевая цена, «target price»)** – это рыночная цена изделия (услуги), которая определяется при помощи маркетинговых исследований **Прибыль (целевая прибыль, «target profit»)** – желаемая величина, которую стремится получить организация от продажи данного изделия (услуги)
Практика применения	Автомобилестроение, например: Toyota, Nissan, Daimler/Chrysler Производство электроники, например: NEC, Sony, Canon, Olympus Предприятия сферы обслуживания
Преимущества	1) возможность установить цену на нужном уровне; 2) учет интересов как производителя, так и покупателя; 3) низкая вероятность завышения цены на товары
Недостатки	1) результат применения таргет-костинга во многом зависит от отрасли, в которой работает фирма

Процесс установления целевой цены продукта предусматривает использование трехуровневого анализа «качество продукта – набор функциональных характеристик продукта – цена продукта», где цена предполагается или задается как рынком в целом, так и непосредственными потребителями. Эта цена определяется с помощью

маркетинговых исследований, фактически являясь ожидаемой рыночной ценой продукции. Целевая прибыль представляет собой величину прибыли, необходимую предприятию для развития и удовлетворения запросов собственников.

Понятие «целевая себестоимость» отличается от понятия «плановая себестоимость», применяемого в отечественной хозяйственной практике. Отличие состоит главным образом в том, что плановая себестоимость рассчитывается на основе норм и нормативов, существующих на конкретном предприятии. Нормативы, в свою очередь, ориентированы на существующие технологии производства и традиционные характеристики выпускаемой продукции. В соответствии с этим плановая себестоимость будет представлять собой не что иное, как средние (в некоторых случаях наилучшие) значения затрат предшествующих периодов, и полностью будет привязана к внутренним способностям инжиниринга и производства. Целевая себестоимость – это значение себестоимости, максимально допустимое (приемлемое) рыночными условиями [40].

Такой подход обеспечивает поэтапное осмысление каждого шага, касающегося формирования себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления. Необходимость постоянно помнить о целевой себестоимости ограждает менеджеров от искушения применять более дорогостоящую технологию или материал, так как это неизбежно приведет лишь к выходу на новый виток перепроектирования продукции.

Таким образом, весь производственный процесс начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений [3].

Основными принципами системы таргет-костинг являются:

1) первостепенная и постоянная ориентация на требования рынка и клиентов;
2) калькуляция целевых затрат для новых продуктов, а также их составных частей, позволяющих достичь желаемой, заранее заданной прибыли при существующих рыночных условиях;
3) учет влияния на себестоимость продукции пожеланий потребителей по качеству и срокам изготовления продукции;
4) использование концепции жизненного цикла продукта [40].

Таргет-костинг – это система, которая в первую очередь призвана обеспечить учет затрат и калькулирование себестоимости при выпуске новой продукции или продвижении существующей продукции на новые рынки. Для этого предприятие проводит маркетинговое исследование, позиционирует продукт на рынке, затем устанавливает потенциальную продажную цену на данную продукцию. Одновременно с этим выделяются такие функциональные характеристики и свойства продукта, которым потребители отдают наибольшее предпочтение: так закладывается компонентная концепция будущего производства и определяются критерии качества.

На основе спрогнозированной маркетинговым отделом выручки от реализации продукции определяются так называемые допустимые расходы («allowable costs»). Допустимые расходы рассчитываются вычитанием из прогнозируемой выручки, очищенной от косвенных налогов, величины запланированной прибыли, относящейся к данному продукту. Целевые затраты при этом калькулируются по всем компонентам и функциям проектируемого изделия. Вместе с тем необходимо определить затраты на производство с учетом действующих на предприятии технологий и имеющегося оборудования. Такие затраты в таргет-костинге именуют текущими затратами («drifting costs») [35].

К. Редченко в статье «Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг» отмечает следующие преимущества системы таргет-костинг перед другими методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в инновационных отраслях, коей является сфера информационных технологий [41]:

1. В концепции таргет-костинг маркетинг словно «накладывается» сверху на управленческий учёт, т.е. функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, а на «выходе» системы получается продукт, имеющий максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее вероятную цену реализации. При использовании системы таргет-костинг вся производственная деятельность предприятия координируется и контролируется в соответствии с важным стратегическим ориентиром – целевой себестоимостью.
2. Таргет-костинг хорошо совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, различными стратегиями ценообразования и оценочными процеду-

рами. Таргет-костинг прекрасно интегрируется в стратегический управленческий учёт – относительно новое и перспективное направление управленческого учёта.

3. Таргет-костинг существенно отличается от метода стандарт-кост, который используется в основном для контроля затрат и оценки результативности, а таргет-костинг в первую очередь поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта, т.е. является стратегическим, а не сугубо операционным инструментом.
4. Таргет-костинг фокусирует внимание на внешних (рыночных), а не исключительно на внутренних факторах.
5. Таргет-костинг помогает мотивировать ориентированное на рынок поведение сотрудников, указывая на допустимую с точки зрения рынка себестоимость, которая должна быть осознана, если компания хочет оказаться прибыльной в условиях конкуренции.

Прямым продолжением и неотъемлемой частью таргет-костинга является кайзен-костинг – система непрерывного оперативного контроля за уровнем затрат, небольших улучшений [42]. Впервые понятие «кайзен-костинг» ввел Ясухиро Монден в середине 1990-х гг. и квалифицировал его как подход, тесно взаимодействующий с системой таргет-костинг на разных стадиях процесса производства [43]. В книге Мондена кайзен-костинг впервые приобретает форму инструмента, способствующего снижению себестоимости продукции и тесно связанного с системой управления затратами в компании.

Основные особенности метода кайзен-костинг рассмотрены в таблице 1.5.

Таблица 1.5 - Ключевые характеристики метода кайзен-костинг [44, 45]

Параметры характеристики метода	*Ключевые характеристики*
Определение	Кайзен-костинг – процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства
Сущность	Процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства

Продолжение таблицы 1.5

Параметры характеристики метода	*Ключевые характеристики*
Основные понятия	**Кайзен-задача** – сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью **Анализ дрифтинг-затрат** – анализ влияния каждой статьи расходов на себестоимость изделия
Практика применения	Традиционные отрасли промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом
Преимущества	1) позволяет достичь целевой себестоимости; 2) обеспечивает рентабельность производства; 3) помогает предотвратить производство нерентабельной продукции
Недостатки	1) рассматривается ограниченный круг затрат на производство

В концепции кайзен-костинг функции маркетинга и проектирования издержек реализуются совместно, а на «выходе» системы получается продукция, имеющая максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее оптимальную цену реализации с позиций ее производителя и потребителя [46].

Таргет-костинг и кайзен-костинг решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами.

Их общей задачей является снижение уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня, при этом

- таргет-костинг решает данную задачу на стадии планирования и разработки продукта;
- кайзен-костинг решает данную задачу на стадии производства.

Синтез двух систем обеспечивает предприятию весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для удержания (захвата) соответствующих секторов рынка [44].

В российских предприятиях элементы систем таргет-костинг и кайзен-костинг нашли отражение в концепции бережливого производства, согласно которой применение новых идей управления позволяет одновременно повышать качество и снижать затраты на производство. Для наглядной иллюстрации представим соотношение концепций калькулирования целевой себестоимости в зависимости от места происхождения и применения (таблица 1.6) [47]:

Таблица 1.6 - Сравнение концепций бережливого производства в зависимости от места происхождения и применения

Япония *«Toyota Production System» (Таргет-костинг и кайзен-костинг)*	США *LEAN Production*	Россия *Бережливое производство*
Система ведения бизнеса, которая начала формироваться в 1945 г. с приходом в компанию «Тойота» Тайти Оно. Основной упор делается на формирование философии постоянных, непрерывных улучшений	Lean Production (в переводе с английского Lean – бережливый, экономный, хорошо отлаженный, рациональный). Так американские менеджеры называли систему принципов и инструментов, используемых в «Тойота»	В Российской практике систему «Lean» стали называть «Бережливым производством», которое в несколько видоизмененном и адаптированном виде представляет собой TPS с упором на инструменты и методы

При совместном применении обеих систем в рамках одного предприятия проявляется следующая особенность: в традиционных отраслях промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом, основное внимание в процессе учета затрат и калькулирования себестоимости фокусируется на концепции кайзен-костинг, а в инновационных отраслях с коротким жизненным циклом производимых продуктов преимущество отдается таргет-костингу.

В рамках данной работы будет проводиться исследование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг в сфере интернет-технологий. На основании вышеперечисленных особенностей таргет-костинга и кайзен-костинга считаем необходимым при калькулировании себестоимости продукции и услуг в сфере интернет-технологий одновременно использовать обе системы.

В статье «Таргет-костинг как инструмент определения целевой себестоимости» проф. В.Э. Керимов отмечает, что отдельные экономисты трактуют концепцию таргет-костинг как «целевое калькулирование», сужая тем самым ее значение до чисто технической процедуры управленческого учета. «С такой точкой зрения нельзя согласиться. Система таргет-костинг представляет собой целостную концепцию управления, поддерживающую стратегию снижения затрат и реализующую функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями» [48, с.72]. То же самое мы можем сказать и о кайзен-костинге, который представляет собой концепцию снижения затрат и калькулирования целевой себестоимости на этапе произ-

водства продукции. Каждой из концепций соответствует определенная методика калькулирования себестоимости, в одном случае она применяется на этапе планирования, в другом – на этапе производства.

Предпринимая попытку объединить методы таргет-костинга и кайзен-костинга для создания методики калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий, будем исходить из следующих предпосылок:

1. Разрабатываемая методика калькулирования ставит перед собой задачу калькулирования целевой себестоимости.
2. Очевидна направленность процесса калькулирования себестоимости на конкретный продукт с учетом его уникальных особенностей.
3. Создаваемая методика основана на системах таргет-костинг и кайзен-костинг и вбирает в себя их отдельные характерные элементы.

В переводе с английского языка термин «таргет» означает цель, задание, мишень. Слово «кайзен» пришло в управленческий учет из японского языка, что в переводе означает философию или практику, которая фокусируется на непрерывном совершенствовании процессов производства, разработки, вспомогательных бизнес-процессов и управления, а также всех аспектов жизни[1].

Понятие «костинг» также имеет английскую природу происхождения и в переводе на русский язык означает расчет затрат, исчисление себестоимости.

В рамках данного исследования, приступая к разработке методики калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий, считаем необходимым ввести новое понятие, которым, собственно, и будет именоваться предлагаемая методика, – «гоал-костинг» (от англ. «goal» – цель).

Синтез таргет-костинга и кайзен-костинга при осуществлении калькулирования позволит представить наиболее точные и достоверные данные о себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий, определить те участки деятельности, над которыми необходимо работать в целях сокращения затрат, оценить вклад персонала в процесс минимизации себестоимости. Дадим авторское определение гоал-костинга.

Гоал-костинг – метод калькулирования себестоимости продукции и услуг, в основе которого лежит калькулирование целевой себестоимости путем постановки кайзен-задач, – их решение усилиями работников компании будет

[1] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/kaidzen (дата обращения: 18.10.2014).

способствовать постепенному снижению затрат и достижению такого уровня себестоимости, при котором обеспечивается необходимая норма прибыли организации.

В дальнейшем в тексте работы при описании методики калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий мы будем оперировать термином «гоал-костинг», базирующимся на принципах и элементах таргет-костинга и кайзен-костинга. С нашей точки зрения, данные системы в наибольшей степени способны интегрироваться в динамично развивающуюся отрасль интернет-технологий, которая, в свою очередь, всецело зависит от факторов внешней среды и их постоянного изменения.

Глава 2. *Методические основы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг в организациях сфер информационных и интернет-технологий*

2.1. Современное состояние, организационно-технологические особенности, тенденции развития информационных и интернет-технологий и их влияние на учет производственных затрат

Прежде чем перейти к изучению вопросов методологии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы информационных и интернет-технологий, нужно детально исследовать ту сферу, к которой относятся изучаемые объекты исследования, выявить особенности поведения субъектов, действующих в сфере информационных и интернет-технологий, определить своеобразие и характерные черты данной отрасли.

Термин «информационные технологии» появился в 1970-х гг. XX в. и стал означать технологию обработки информации. Компьютеры изменили процессы работы с информацией, повысили оперативность и эффективность управления, но компьютерная революция породила и серьезные социальные проблемы в плане уязвимости информации. Появление вычислительной техники нового поколения обусловило также рождение новой научной дисциплины, изучающей на основе информационного подхода общественное знание, социальную коммуникацию и управление обществом; для ее обозначения был введен термин «социальная информатика».

Несмотря на недавнее, как кажется на первый взгляд, появление информационных технологий, исторические предпосылки их возникновения относятся ко времени возникновения самого человечества. Для облегчения физического труда человек с древнейших времен изобретал разнообразные приспособления и механизмы, которые позволяли ему использовать не только свои физические, но и умственные способности. К основным изобретениям древности, облегчающим расчеты, следует отнести счетные палочки, камешки, а еще позднее – счеты. Более серьезные вычислительные устройства впервые были созданы в XVII в. и продолжают совершенствоваться до сих пор. В таблице 2.1 представим основные этапы становления и развития сферы информационных технологий.

Таблица 2.1 - Основные этапы становления и развития сферы информационных технологий

Этапы становления и развития	*Основные характеристики периода*
1623 г.	У. Отред изобрел прямоугольную логарифмическую линейку
1630 г.	Р. Деламейн изобрел круговую логарифмическую линейку
1642 г.	Б. Паскаль изобрел устройство «Pascaline», выполняющее сложение чисел
1673 г.	Г.В. Лейбниц сконструировал арифмометр (механический калькулятор), позволяющий выполнять четыре арифметических действия в двоичной системе счисления
1723 г.	Х.Л. Герстен создал арифметическую машину, которая определяла частное и число последовательных операций сложения при умножении чисел и производила контроль за правильностью ввода данных
Первая половина XIX в.	Сделана попытка построить универсальное вычислительное устройство – аналитическую машину, которая смогла бы выполнять вычисления самостоятельно, без участия человека
Середина XIX в.	Созданы устройства: планиметр (для вычисления площади плоских фигур), курвиметр (определение длины кривых), дифференциатор, интегратор, интеграф (для получения графических результатов интегрирования)
40-е гг. XX в. – начало XXI в.	Современный этап развития информационных технологий характеризуется появлением электронно-вычислительных машин I, II, III, IV, V поколения, мобильных устройств, операционных систем (в т.ч. мобильных), Интернета

Интенсивное развитие информационных технологий с середины XX в. во многом явилось следствием перехода общества от индустриального уклада к постиндустриальному.

Согласно общему определению постиндустриальное общество – это следующий этап развития общества, экономики и иных сфер деятельности человека после индустриального общества, главными характеристиками которого являлись развитие рынка товаров, машинное производство, механизация и автоматизация труда. Постиндустриальное общество знаменует собой новый виток развития в жизни общества и экономики, формирование новой научной парадигмы, основанной на инновациях, индустрии знаний, высокотехнологичных открытиях.

Как уже отмечалось выше, С.С. Губанов в статье «Неоиндустриализация плюс вертикальная интеграция (о формуле развития России)» резко критикует такое наименование состояния современного общества, как «постиндустриальное», и взамен предлагает термин «неоиндустриальное общество».

Многие ученые поддерживают С.С. Губанова в данном вопросе: все они считают, что жизнь вносит коррективы в теоретические суждения. В свое время термин «постиндустриальное общество» был введен для обозначения определенного этапа в развитии цивилизации, который наступит после прохождения самой высокой точки индустриализации. Иначе говоря, это была попытка изобразить некую перспективу для человечества. Однако в реальности даже в ведущих странах мира, которые занимают передовые позиции в научно-техническом направлении, индустрия не потеряла своей значимости. Она просто стала сложнее и требует более высокого интеллекта и новых разработок [49].

В статье «Неоиндустриализация плюс вертикальная интеграция (о формуле развития России)» С.С. Губанов указывает на ключевую особенность неоиндустриального общества: «Содержательный аспект неоиндустриализации уже обозначен и связан с полной автоматизацией производительных сил, с превращением их в технотронные. Под технотронными понимаются производительные силы общества, органически интегрированные по триединой формуле: работник – ЭВМ – автоматизированные, или «безлюдные» средства производства» [50, с. 18].

Существует и другая, несколько отличная от изложенной выше, точка зрения проф. Пермского государственного национального исследовательского университета А.Ю. Внутских. Не исключая постиндустриального общества в развитии человечества, он также отмечает, что в настоящее время мы находимся в стадии движения к неоиндустриальному обществу благодаря производственному применению конвергентных технологий. Конвергентными автор называет совокупность нано-, био-, информационных и когнитивных технологий (NBIC-технологии) [51].

Так или иначе, обе точки зрения сходятся во мнении, что в настоящее время происходит стремительное развитие информационных технологий, которые коренным образом меняют существующую структуру общества, затрагивая все сферы его жизни. Информационные технологии выходят на первый план, являясь своеобразным двигателем не только экономики, но и социальных сфер. В связи с этим изучение продукции и услуг сферы информационных технологий и их главной экономической составляющей – себестоимости – приобретает все большую актуальность.

В Федеральном законе «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27.07.2006 №149-ФЗ дано следующее определение понятия

«информационные технологии»: информационные технологии – это процессы, методы поиска, сбора, хранения, обработки, предоставления, распространения информации и способы осуществления таких процессов и методов.

По мнению Т. Николаевой, «информационные технологии – это комплекс взаимосвязанных и взаимозависимых технологий, при помощи которых осуществляется информационное производство и взаимодействие между различными секторами национальных и мирового хозяйств. Информационные технологии образуют технологическую базу информационного производства» [52, с. 7].

Непосредственное формирование отечественного сектора информационных технологий де-факто началось примерно пятнадцать лет назад и происходило одновременно со становлением рыночной экономики в России. Концепция развития отечественного рынка информационных технологий, принятая в 2000 г. в Российской Федерации, а также весьма активное развитие процессов оптимизации и регулирования его отдельно взятых сегментов дали рынку новый толчок к развитию. Эксперты отмечают, что именно в этот период времени, благодаря экономическому росту, в России значительно расширился внутренний спрос на информационно-технологические услуги [53].

1 ноября 2013 г. Распоряжением Правительства Российской Федерации №2036-р утверждена «Стратегия развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014 – 2020 годы и на перспективу до 2025 года» (далее – Стратегия). Стратегия призвана определить направления развития для тех российских компаний, которые занимаются разработкой программного обеспечения, внедрением и тестированием информационных систем, разработкой аппаратно-программных комплексов, удалённой обработкой и предоставлением информации, в том числе в Интернете.

В Стратегии приведены следующие официальные данные: общий объем рынка информационных технологий внутри страны по итогам 2012 г. составил около 620 млрд руб., из них:

- около 350 млрд руб. – реализация оборудования;
- 120 млрд руб. – продажи программных продуктов;
- 150 млрд руб. – продажи информационных услуг [54].

По данным Федеральной службы государственной статистики объем экспорта на внешние рынки услуг и продукции за 2013 г. превысил 4 млрд долл. США, в том числе:

- свыше 1,7 млрд долл. США – программное обеспечение;
- свыше 2,5 млрд долл. США – услуги в сфере информационных технологий.

На долю российских компаний в настоящее время приходится примерно 0,6 % всей мировой продукции сферы информационных технологий, что по данным информационно-статистических и аналитических баз составляет приблизительно 270 млрд руб. [54].

Несмотря на ощутимые темпы роста, абсолютные объемы рынка информационных технологий в Российской Федерации остаются довольно скромными, поскольку составляют всего лишь порядка 1,4 % объема всего валового внутреннего продукта.

Для сравнения приведем показатели общих объемов рынка информационных технологий в крупнейших странах (рисунок 2.1):

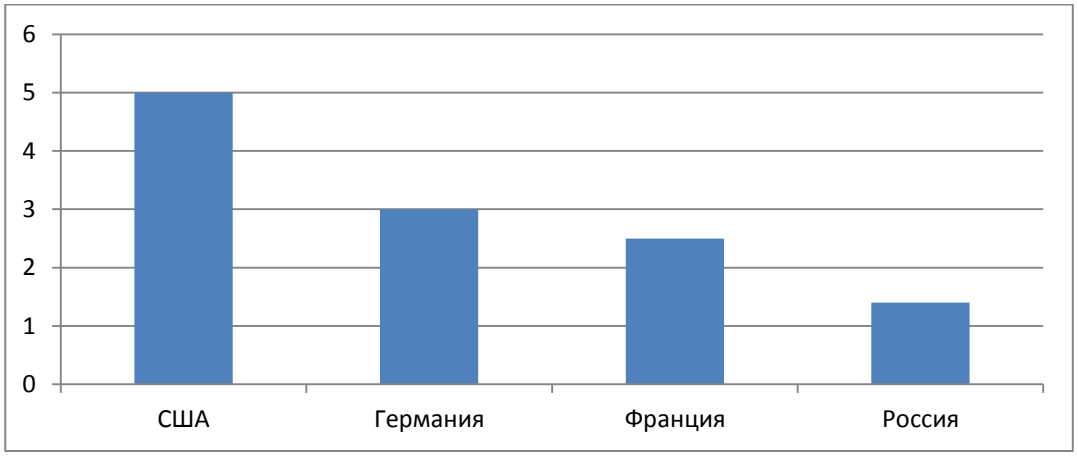

Рисунок - 2.1. Объем рынка информационных технологий некоторых стран (в % к ВВП страны)[1]

Среди основных организационно-технологических особенностей сферы информационных технологий можно выделить следующие:

1. Изменение структуры активов в деятельности компании: главную роль играют нематериальные активы, второстепенную – материальные.

[1] По данным «Стратегии развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014 – 2020 годы и на перспективу до 2025 года» [51].

2. Производство не материального, а информационного продукта: материальный продукт становится более информационно емким, что означает увеличение доли инноваций, дизайна и маркетинга в его стоимости.
3. Появление развитого рынка информационных продуктов и услуг:
    a) деловая информация (биржевая, финансовая, статистическая, коммерческая информация);
    b) профессиональная информация (научно-техническая информация, первоисточники и пр.);
    c) потребительская информация (новости, всевозможные расписания, развлекательная информация);
    d) услуги образования и др.
4. Универсализация ведущих технологий (вместо создания для решения каждой задачи собственной технологии разрабатываются мощные универсальные технологии, допускающие много вариантов использования).
5. Персонализация и миниатюризация устройств хранения информации.
6. Увеличение доли исследований и разработок в сфере информационных технологий в общем объеме научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.
7. Создание уникального продукта, направленного на удовлетворение потребностей конкретного пользователя.
8. Увеличение доли интеллектуального капитала (знаний, навыков и производственного опыта конкретных людей).

Сфера информационных технологий является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей в России. Согласно Стратегии развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации объем мирового рынка информационных технологий оценивается в 1,7 трлн долл. США. По прогнозам до 2016 г. рынок продолжит расти в среднем не менее чем на 5 процентов в год. Таким образом, рынок информационных технологий входит в 25% наиболее быстро растущих крупных рынков в мировой экономике. Средний темп роста российского рынка за последние 10 лет превосходит среднемировой, при этом российская отрасль информационных технологий в ближайшие 5 – 7 лет имеет потенциал значительно более быстрого роста – на 10% и более в год [54].

Высокие показатели деятельности компаний сферы информационных технологий свидетельствуют о большой востребованности продукции и услуг, производимых данной отраслью. В то же время ее отличительной особенностью является высокая конкуренция среди производителей и уникальность создаваемого продукта.

Развитие отечественной сферы информационных технологий обусловлено характером мировых тенденций. Такие тенденции определяют специфику производимой продукции и услуг, востребованность их на рынке информационных технологий, направления развития компаний, требования, предъявляемые в тот или иной момент времени к человеческим ресурсам, непосредственно занимающимся созданием продукции и оказанием работ, услуг.

В Стратегии развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации выделены следующие тенденции, определяющие направления развития отрасли:

- повсеместный переход на мобильные устройства;
- рост пользовательского спроса на интеллектуальные устройства и интернет-сервисы;
- массовое оборудование датчиками и исполнительными устройствами материальных объектов и их подключение к сетевой инфраструктуре;
- дальнейшее внедрение информационных технологий в управление бизнесом;
- автоматизация государственного сектора;
- глобализация рынка информационных технологий;
- многократное повышение значимости обеспечения информационной безопасности;
- увеличивающаяся конкуренция между странами в развитии преференций для специалистов и (или) компаний отрасли [54].

А.В. Абрамова в книге «Международный бизнес в области информационных технологий» отмечает, что в основе информационных технологий лежит разделение их на три сегмента:

1. Компьютерное оборудование (IT hardware): персональные компьютеры, серверы, рабочие станции, оборудование передачи данных, принтеры.
2. Программное обеспечение (Software), в том числе системное и прикладное.

3. Компьютерные услуги (IT services): консалтинговые услуги в области информационных технологий, внедрение информационных технологий, поддержка информационных технологий, текущее управление компьютерным оборудованием и программным обеспечением, тренинг и обучение в области использования информационных технологий [55].

С нашей точки зрения, компьютерное оборудование в большей степени относится к продукции электрооборудования, а программное обеспечение и компьютерные услуги – к продукции и услугам сферы информационных технологий. Особенность такой продукции и услуг заключается в специфике ее производства, когда происходит взаимодействие нематериальных активов и неосязаемых действий [56].

Значительную часть информационных технологий сегодня составляют интернет-технологии, которые в целом представляют собой все, что связано с компьютерной сетью Интернет. Это технологии создания и поддержки различных информационных ресурсов: сайты, веб-сервера, электронная почта, блоги, форумы, словари, энциклопедии.

В существующих литературных источниках нами не было обнаружено определения продукции и услуг сферы информационных технологий. Большинство авторов объединяют программное обеспечение и компьютерные услуги в наименование «ИТ-услуги», не говоря о продукции.

Что касается продукции и услуг сферы интернет-технологий, то возникает аналогичная ситуация. Отсутствует определение продукции и услуг данной сферы, несмотря на ее бурное развитие. В связи с дальнейшим исследованием себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий дадим собственное их определение через призму общепринятых определений понятий «продукция» и «услуга».

Продукция – это совокупность продуктов, явившихся результатом производства отдельного предприятия, отрасли промышленности за определенный промежуток времени. Примером продукции в сфере интернет-технологий может быть названа модель SaaS – программного обеспечения по требованию. В этом случае поставщик разрабатывает веб-приложение и самостоятельно управляет им, предоставляя заказчику доступ к программному обеспечению через Интернет[1].

[1] URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/SaaS (дата обращения: 01.11.2014)

Услуга – это, как правило, целенаправленное действие на удовлетворение нематериальных потребностей потребителя. Новый продукт в процессе оказания услуги не создается. В сфере интернет-технологий услугой, например, является разработка веб-сайтов, мобильных приложений, услуги поисковой SEO-оптимизации.

На основании вышеизложенного дадим собственную трактовку исследуемого понятия.

Под продукцией и услугами сферы интернет-технологий в рамках данного диссертационного исследования будем понимать программы создания, сохранения, управления и обработки данных с применением сети Интернет, а также услуги по консультированию и разработке веб-сайтов и веб-приложений.

Уникальность и разнообразие видов продукции и услуг сферы интернет-технологий обусловливает актуальность вопроса калькулирования их себестоимости.

В таблице 2.2 представлены основные виды производимой продукции и услуг сферы информационных технологий, которые являются прямым следствием вышеперечисленных тенденций развития сферы в Российской Федерации.

Таблица 2.2 - Приоритетные сегменты сферы информационных технологий

Сегмент	*Продукция (работы, услуги)*
Разработка программного обеспечения	• «облачные» технологии; • системы автоматизации бизнеса; • технологии обработки больших массивов данных; • приложения для мобильных устройств
Интернет-программирование и разработка интернет-сервисов	• высокотехнологичные пользовательские и бизнес-сервисы (системы распознавания образов, интеллектуального поиска, онлайн-аналитики, онлайн-игры)

Анализируя данные, представленные в таблице 2.2, необходимо отметить, что продукция и услуги интернет-технологий представляют собой приоритетный сегмент сферы информационных технологий.

Говоря о мировых тенденциях развития исследуемых сфер, обратимся к данным, полученным в 2013 г. консалтинговой компанией Gatrner, занимающейся регулярными исследованиями рынков информационных технологий. Согласно проведенному ею исследованию в настоящее время можно выделить следующие стратегические направления, в которых будет развиваться сфера информационных технологий:

1. Доминирование мобильных устройств над персональными компьютерами.
2. Рост рынка инструментов для создания мобильных приложений.
3. Разработка «облачных технологий».
4. Увеличение количества магазинов приложений для мобильных устройств и персональных компьютеров.
5. Развитие Интернета вещей (англ. «Internet of Things») – концепции вычислительной сети физических объектов («вещей»), оснащённых встроенными технологиями для взаимодействия друг с другом или с внешней средой.
6. Разработка инструментов и методов обработки структурированных и неструктурированных данных огромных объёмов и значительного многообразия (англ. «Big Data»).

Каждое их шести перечисленных стратегических направлений непосредственно затрагивает сферу интернет-технологий и свидетельствует о дальнейшем ее развитии. Более того, устойчивый рост рынка информационных технологий сопровождается ростом требований заказчиков и потребителей к производимому продукту или оказываемой услуге, усилением конкуренции в каждом сегменте рынка. Данные факторы влекут за собой увеличение временных затрат на создание продукции, повышение требований к уровню квалификации человеческих ресурсов как при создании продукции, так и при оказании услуг.

С точки зрения экономики целью каждого экономического субъекта, независимо от сферы его деятельности, является получение прибыли. На получение положительного финансового результата компании самое существенное влияние оказывает себестоимость производимой продукции. Исчислять себестоимость необходимо по каждому виду продукции, что, в свою очередь, позволит проводить детальный анализ и выявлять резервы снижения себестоимости. Аналогичная ситуация наблюдается в сферах информационных и интернет-технологий: себестоимость производимой продукции подвержена постоянным изменениям, которые являются следствием развития этой сферы на основе существующих тенденций. Постоянный контроль затрат и анализ себестоимости продукции сфер информационных и интернет-технологий обеспечивает устойчивость компании на рынке, а также умение быстро и грамотно реагировать на изменения внешней среды без ущерба для финансовых результатов.

Специфика сфер информационных и интернет-технологий и производимых ими продуктов и услуг накладывает отпечаток на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции и услуг данных областей.

В законодательстве Российской Федерации отсутствуют типовые методические рекомендации по учету и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы информационных технологий, как равно и сферы интернет-технологий. Специфика создаваемого продукта и оказываемых услуг позволяет говорить о том, что основным методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий является позаказный метод: на каждый продукт или услугу создается конкретный заказ и техническое задание, в котором описываются все требования заказчика к создаваемому продукту или услуге.

Специфика сфер информационных и интернет-технологий обусловливает также высокую долю затрат на оплату труда персонала, занимающегося созданием продукта или оказанием услуги, в общей структуре затрат на производство. Это можно объяснить несколькими факторами:

- работники сферы информационных и интернет-технологий обладают набором уникальных знаний, умений и навыков, от применения которых непосредственно зависит конечный результат – разработка и создание нового продукта или оказание услуги;
- рост рынка информационных и интернет-технологий влечет за собой увеличение спроса на специалистов данной сферы;
- наличие опыта проектной работы, поскольку, как уже было отмечено выше, производство в сфере информационных и интернет-технологий связано с конкретными заказами (проектами);
- базовые требования к знанию английского языка на высоком профессиональном уровне.

Вышеперечисленные особенности позволяют наметить основные направления учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы информационных и интернет-технологий. В следующих параграфах рассмотрим классификацию затрат и объектов калькулирования с учетом особенностей сферы информационных и интернет-технологий, опишем методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг, применяемые в настоящее время в данных сферах.

2.2. Классификация затрат с учетом особенностей сфер информационных и интернет-технологий

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности[1] [57] деятельность компаний сфер информационных и интернет-технологий в Российской Федерации относится к кодам ОКВЭД 72 класса «Деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий» (таблица 2.3).

Таблица 2.3 - Коды ОКВЭД сферы информационных технологий и характеристика видов деятельности, относящихся к ним

Код ОКВЭД	*Виды деятельности*
72.10 «Консультирование по аппаратным средствам вычислительной техники»	- консультирование по типам и конфигурации аппаратных средств, их установке, эксплуатации, модернизации, использованию соответствующего программного обеспечения; - анализ информационных потребностей пользователей и подготовка оптимальных решений по созданию информационных систем и сетей
72.21 «Разработка программного обеспечения»	- разработка, выпуск, поставка готовых программных средств (программных средств общего пользования) и документации к ним
72.22 «Прочая деятельность по разработке программного обеспечения и консультированию в этой области»	- анализ, проектирование и создание законченных систем; - разработка, производство, техническая поддержка и документирование программного продукта, изготовленного по заказу клиента; - написание программных средств под прямым руководством заказчика; - разработка программного обеспечения для работы с базами данных
72.30 «Обработка данных»	- все стадии обработки данных с применением технического и программного обеспечения потребителя или собственного, включая: • подготовку и ввод данных; • сканирование документов; • обработку данных;

[1] С 01.01.2015 вступает в силу новая редакция «ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 №14-ст). Согласно ей деятельность компаний сферы информационных технологий будет относиться к кодам ОКВЭД 62 класса «Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги» и 63 класса «Деятельность в области информационных технологий» [58].

Окончание таблицы 2.3

Код ОКВЭД	*Виды деятельности*
	• деятельность, связанную с использованием баз данных: обеспечение возможности доступа к базе данных; поиск данных, их отбор и сортировка по запросам, предоставление отобранных данных пользователям, в том числе в интерактивном режиме (режиме автоматизированной системы); • веб-хостинг (хранение данных в сети Интернет); • предоставление услуг по автоматическому переводу; • предоставление услуг по обеспечению информационной безопасности вычислительных систем и сетей
72.40 «Деятельность по созданию и использованию баз данных и информационных ресурсов, в том числе ресурсов сети Интернет»	- проектирование баз данных (разработка концепций структуры, состава баз данных); - формирование и ведение баз данных, в том числе сбор данных из одного или более источников, а также ввод, верификация и актуализация данных; - администрирование баз данных, в том числе обеспечение возможности доступа к базе данных в режиме непосредственного или телекоммуникационного доступа; - поиск данных, их отбор и сортировка по запросам, предоставление отобранных данных пользователям, в том числе в режиме непосредственного доступа; - создание информационных ресурсов различных уровней (федеральных, ведомственных, корпоративных, ресурсов предприятия); - интерактивная публикация баз данных; - интерактивная публикация каталогов и списков почтовых адресов; - прочие виды интерактивных публикаций; - предоставление поисковых услуг порталами в сети Интернет
72.50 «Техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники»	- техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники в гарантийный и послегарантийный период; - прочая деятельность, связанная с сервисным обслуживанием офисных машин и вычислительной техники
72.60 «Прочая деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий»	- разработка и поддержка информационных систем и сетей органов государственного управления всех уровней, в т.ч. автоматизированных систем управления специального назначения, диагностических и экспертных систем, систем для научных исследований, систем проектирования и управления, разработка технологических процессов обработки данных, информационное обеспечение, консультации в этих областях; - деятельность, связанная с созданием информационных технологий, системной интеграцией, веб-дизайном, мультимедиа-приложениями, электронной торговлей и маркетингом, офшорным (заказным) программированием, созданием информационных ресурсов; - деятельность, связанная с производством продукции информатизации и предоставлением услуг информатизации, не учтенная в других группировках

Диссертационное исследование проводилось в период 2013 – 2014 гг., поэтому для целей настоящей работы использованы данные компаний, осуществлявших деятельность по кодам ОКВЭД в редакции, действовавшей до 31.12.2014.

В таблице 2.4 представлены данные Федеральной службы государственной статистики о деятельности компаний Пермского края, относящихся к 72 классу ОКВЭД, за 2013 г.

Таблица 2.4 - Затраты компаний Пермского края, осуществляющих деятельность в сферах информационных и интернет-технологий, на производство и продажу продукции и услуг в 2013 г.

Код ОКВЭД компании	*Затраты на производство продукции и услуг, тыс.руб.*					*Итого затрат на производство и продажу продукции и услуг*
	Материальные затраты	*Расходы на оплату труда*	*Страховые взносы в ПФР, ФСС, ФФОМС, ТФОМС*[1]	*Амортизация основных средств*	*Прочие затраты*	
72.10 «Консультирование по аппаратным средствам вычислительной техники»	—	7 442	1 716	194	2 740	12 092
72.21 «Разработка программного обеспечения»	46 909	97 365	22 006	7 051	28 524	201 855
72.22 «Прочая деятельность по разработке программного обеспечения и консультированию в этой области»	220 430	1 892 283	132 696	43 626	759 164	3 048 199
72.30 «Обработка данных»	8 976	32 958	8 777	725	26 681	78 117

[1] Пенсионный фонд Российской Федерации – взносы на обязательное пенсионное страхование; Фонд социального страхования Российской Федерации – взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Окончание таблицы 2.4

Код ОКВЭД	*Затраты на производство продукции и услуг, тыс.руб.*					*Итого затрат на производство и продажу продукции и услуг*
	Материальные затраты	*Расходы на оплату труда*	*Страховые взносы в ПФР, ФСС, ФФОМС, ТФОМС*[1]	*Амортизация основных средств*	*Прочие затраты*	
72.40 «Деятельность по созданию и использованию баз данных и информационных ресурсов, в том числе ресурсов сети Интернет»	73 428	137 972	17 001	2 627	22 949	253 977
72.50 «Техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники»	121 045	122 754	33 296	7 228	35 031	319 354
72.60 «Прочая деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий»	126 119	356 237	19 774	10 902	299 456	812 488
Итого	596 907	2 647 011	235 266	72 353	1 174 545	4 726 082
В т.ч. в %	13%	56%	5%	1%	25%	100%

В таблице 2.4 все затраты организаций сфер информационных и интернет-технологий представлены с разбиением их по элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

[1] Пенсионный фонд Российской Федерации – взносы на обязательное пенсионное страхование; Фонд социального страхования Российской Федерации – взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В структуре затрат компаний данных сфер очевидно преобладание затрат на оплату труда специалистов, непосредственно занимающихся разработкой и созданием продукции и оказанием услуг (рисунок 2.2):

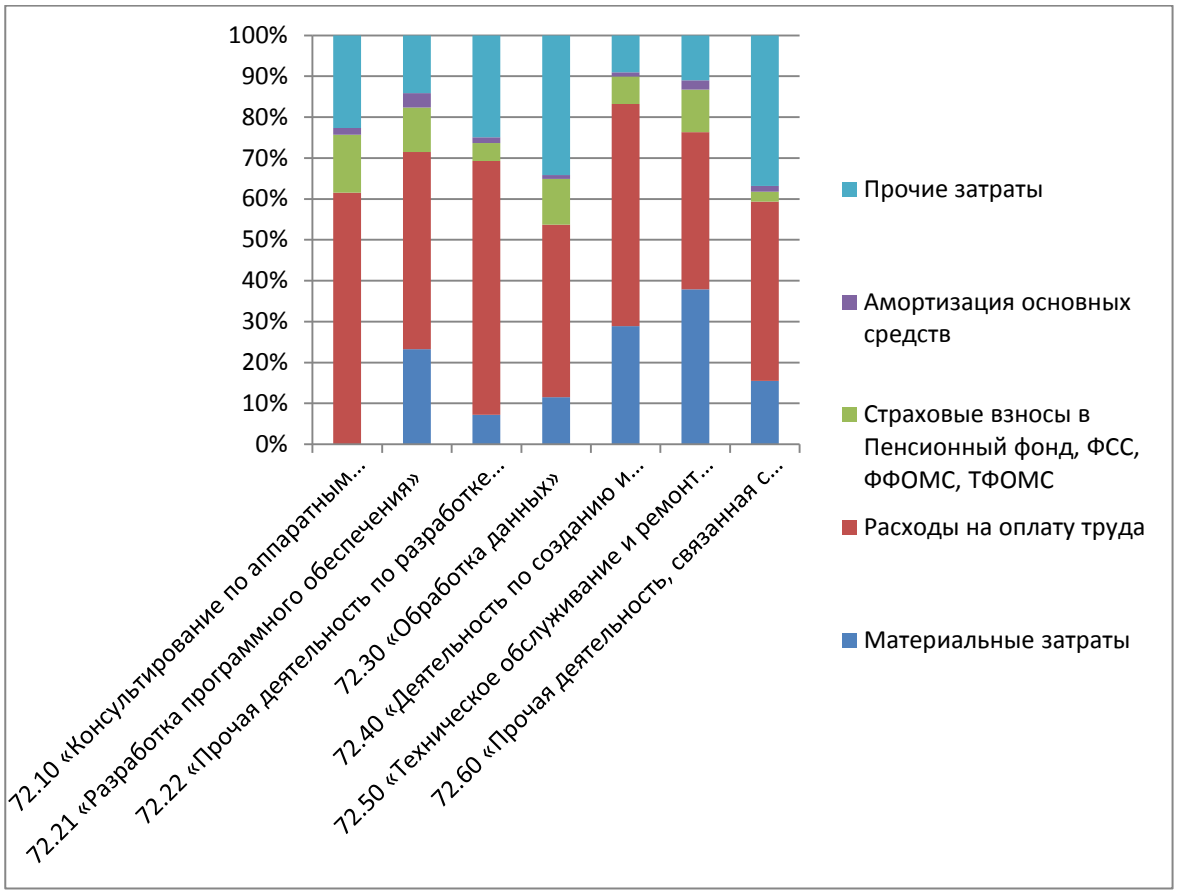

Рисунок 2.2 - Структура затрат компаний Пермского края, осуществляющих деятельность в сферах информационных и интернет-технологий, на производство и продажу продукции и услуг в 2013 г.

В качестве исследуемого объекта в рамках данной работы нами будет рассматриваться себестоимость продукции и услуг пермских компаний ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео». Краткая характеристика компаний дана в прилож. И. Деятельность обеих компаний лежит в сфере интернет-технологий и относится к 72 классу ОКВЭД. Основными видами деятельности ООО «IMI Media» являются:

1. Разработка программного обеспечения.
2. Разработка и продвижение веб-сайтов.
3. Мультимедиа-дизайн.
4. Планирование и поддержка рекламных кампаний в сети Интернет.

Основным видом деятельности ООО «Силенсео» является обработка данных. Структура затрат рассматриваемых компаний аналогична структуре затрат организаций Пермского края, осуществляющих деятельность в сферах информационных и интернет-технологий, показанной на рисунке 2.2.

Рассмотрим классификацию затрат организаций сфер информационных и интернет-технологий по ее экономическим элементам подробнее.

В элементе «Материальные затраты» отражается стоимость

1) приобретаемых со стороны материалов, необходимых для создания продукции и оказания услуг сфер информационных и интернет-технологий;
2) покупных материалов, используемых в процессе создания продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий для обеспечения нормального технологического процесса или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды (содержание, ремонт и эксплуатация оборудования, зданий, сооружений, других основных средств и проч.);
3) работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями и организациями. К работам и услугам производственного характера относятся: транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов, работы по капитальному и текущему ремонту, реконструкции, реставрации жилых и нежилых зданий или инженерных сооружений, а также прочие услуги производственного характера;
4) спецоборудования, необходимого для выполнения определенного договора (заказа) на создание продукции, оказание услуг. К спецоборудованию относятся приборы, аппаратура, механизмы и иные устройства, если это предусмотрено техническим заданием и договором (заказом) на создание продукции, оказание услуг.

Большую часть затрат, составляющих себестоимость продукции и услуг сферы информационных и интернет-технологий, представляют собой затраты на оплату труда, в состав которых включаются:

1) выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, в соответствии с принятыми в компаниях сфер информационных и интернет-технологий формами и системами оплаты труда;

2) выплаты стимулирующего характера: премии за результаты работы, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;
3) выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания;
4) оплата в соответствии с законодательством Российской Федерации очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков;
5) выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (например, выплаты по районным коэффициентам);
6) оплата в соответствии с законодательством Российской Федерации учебных отпусков;
7) доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленного законодательством Российской Федерации;
8) плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;
9) другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда.

Элемент «Расходы на оплату труда» в рамках данной классификации затрат представляет наибольший интерес, поскольку на него приходится от 42 до 64% себестоимости производимой продукции и оказываемых услуг организаций 72 класса ОКВЭД. Столь большая доля затрат в структуре себестоимости обусловлена тем обстоятельством, что именно совокупность умений, знаний и навыков персонала, непосредственно связанного с созданием продукции и оказанием услуг в сферах информационных и интернет-технологий, определяет качество, характер и уникальность продукта или услуги. В настоящее время стремительное развитие рынка информационных и интернет-технологий повышает требования к работающему в данной отрасли персоналу, становятся востребованы специалисты узкого профиля, способные создать продукт или услугу, полностью удовлетворяющий требованиям заказчика.

В отличие от производства материальных благ специалисты сферы информационных и интернет-технологий производят собственными силами нематериальный, уникальный и востребованный обществом продукт или услугу – этим и объясняется преобладание затрат на оплату труда в совокупности всех затрат рассматриваемой области.

В элементе «Страховые взносы в Пенсионный фонд, ФСС, ФФОМС, ТФОМС» отражаются обязательные отчисления по государственному социальному и медицинскому страхованию, отчисления в Пенсионный фонд от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

В элементе затрат «Амортизация» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных средств. Доля затрат на амортизацию основных средств в общей структуре затрат отрасли информационных и интернет-технологий колеблется от 1 до 3%.

Последним элементом затрат в себестоимости продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий является элемент «Прочие затраты». В зависимости от вида деятельности их доля в совокупности всех затрат на производство и реализацию продукции и оказание услуг составляет от 9 до 37%. Большой процентный разброс долей говорит о том, что в данный момент в рассматриваемой области элемент «Прочие затраты» не подвергается тщательному контролю и анализу включаемых в него затрат со стороны руководства компаний – в него включаются затраты различного характера, которые при более обоснованном подходе к классификации затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг могут быть отражены в составе себестоимости иным образом.

Элемент «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий включает в себя:

1) налоги, сборы, отчисления в специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком;
2) платежи по обязательному страхованию имущества организации а также отдельных категорий работников;

3) представительские расходы;
4) амортизацию нематериальных активов;
5) плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных средств;
6) суточные и подъемные для сотрудников организаций;
7) расходы по оплате работ и услуг непроизводственного характера сторонних организаций;
8) другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

В зависимости от способов включения в себестоимость продукции и услуг затраты компаний сфер информационных и интернет-технологий подразделяются на прямые и косвенные (таблица 2.5):

Таблица 2.5 - Классификация затрат компаний сфер информационных и интернет-технологий в зависимости от способов включения в себестоимость продукции (работ, услуг)

Прямые затраты	*Косвенные затраты*
Связаны с разработкой и производством определенного продукта и могут быть на основании данных первичных документов прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: 1) затраты на материалы; 2) затраты на оплату труда работников, непосредственно занятых разработкой и производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг; 3) затраты по работам, выполняемым сторонними организациями, связанные с выполнением конкретных заказов	Связаны с разработкой и производством нескольких продуктов, управлением и обслуживанием организации. Существует два варианта включения данных затрат в себестоимость конкретного продукта: 1) с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обусловливается отраслевыми особенностями сферы информационных технологий; 2) списание в конце отчетного периода непосредственно на финансовый результат организации

В настоящее время в законодательстве Российской Федерации отсутствуют какие-либо методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сфер информационных и интернет-технологий, поэтому каждая компания осуществляет самостоятельную работу в данной области в зависи-

мости от характеристик и видов производимой продукции и оказываемых услуг, принимая за основу типовую номенклатуру статей затрат.

В ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» в целях исчисления себестоимости продукции и услуг применяется группировка затрат по статьям калькуляции:

– материалы;
– услуги сторонних предприятий и организаций, непосредственно связанные с производством продукции и оказанием работ, услуг;
– заработная плата рабочих, непосредственно занимающихся производством продукции и оказанием работ, услуг;
– отчисления на социальные нужды;
– общехозяйственные расходы;
– коммерческие расходы.

Как было отмечено ранее, ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» осуществляют деятельность в области интернет-технологий. С точки зрения автора, данная группировка позволяет оценить соотношение основных и накладных расходов, но что касается особенностей сферы интернет-технологий и принятия управленческих решений, то данная группировка не способна полностью раскрыть характер себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий.

2.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг в сферах информационных и интернет-технологий

В отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Другими словами, основная область применения позаказного метода – это индивидуальные и мелкосерийные типы производства. В соответствии с позаказным методом организуется учет затрат в типографиях, издательствах, рекламных, аудиторских, консалтинговых компаниях и других организациях, работающих на заказ и предоставляющих услуги исходя из требований покупателей. Все вышеперечисленные особенности – индивидуальность производимой продукции и услуг, работа на основе конкретного заказа покупателя – в полной мере относятся к рассматриваемым нами областям информационных и интернет-технологий, поэтому основным методом учета затрат и

калькулирования себестоимости продукции и услуг в организациях данных сфер является позаказный метод.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости представляет пользователям информацию о себестоимости конкретного индивидуального продукта или услуги – заказа, что является основной характеристикой данного метода. Важно отметить, что такая информация не относится к конкретному периоду времени – она собирается на определенный заказ и находится вне зависимости от временных рамок.

Е.Ю. Воронова отмечает, что учетные записи при позаказном методе показывают материальные, трудовые и накладные расходы, а также распределение накладных расходов, производимое на требуемом уровне детализации, но этот процесс всегда будет ограничиваться конкретным заказом [59].

В исследуемых компаниях – ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» – объектом учета являются затраты на заказ, а калькуляционной единицей – отдельный заказ, например:

- веб-сайт целлюлозно-бумажного комбината «Кама»;
- интерактивная презентация «Индустриальный парк “Пермский край”»;
- мобильное приложение для iPad «Дербент – 2000»;
- предоставление услуг поисковой оптимизации для конкретной организации.

Если говорить о сферах информационных и интернет-технологий вообще, то в зависимости от деятельности организации и производимой ею продукции, оказываемых услуг такими заказами могут быть (таблица 2.6):

Таблица 2.6 - Примеры объектов учета затрат и объектов калькулирования сфер информационных и интернет-технологий

Вид деятельности	*Объекты учета затрат и объекты калькулирования*
Консультирование по аппаратным средствам вычислительной техники	• услуга по установке программного обеспечения; • услуга по модернизации программного обеспечения
Разработка программного обеспечения	• системное программное обеспечение – программы, обеспечивающие управление компонентами компьютерной системы (процессором, оперативной памятью, устройствами ввода-вывода, сетевым оборудованием): ○ операционные системы (Windows, iOS, Android и др.); ○ утилиты (архиваторы, деинсталляторы и др.); ○ системы управления базами данных (Microsoft Access, Oracle и др.)

Окончание таблицы 2.6

Вид деятельности	*Объекты учета затрат и объекты калькулирования*
	• прикладное программное обеспечение (приложения) – программы, предназначенные для выполнения определенных пользовательских задач и рассчитанные на непосредственное взаимодействие с пользователем: o текстовые процессоры (Microsoft Word); o графические редакторы (Adobe Photoshop); o электронные таблицы (Microsoft Excel); o веб-браузеры (Google Chrome, Opera, Safari); o медиаплееры (Windows Media Player, iTumes); o компьютерные игры (Mortal Combat, Танки Online); o гипертекстовые системы (электронные словари, энциклопедии, справочные системы); o геоинформационные системы (ДубльГИС); o ERP-системы (1С, SAP, Oracle) • инструментальное программное обеспечение – программное обеспечение, предназначенное для использования в ходе проектирования, разработки и сопровождения программ: o текстовые редакторы; o компиляторы; o интерпретаторы; o системы управления версиями
Обработка данных	• услуга по предоставлению веб-хостинга; • услуга поисковой оптимизации (SEO)[1]
Создание и использование баз данных и информационных ресурсов, в том числе ресурсов сети Интернет	• базы данных (разработка концепций структуры, состава баз данных): o Google App Engine Datastore API; o Information Management System (IMS); o Oracle Database
Техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники	• услуга по техническому обслуживанию вычислительной техники в гарантийный и послегарантийный период; • услуга по ремонту вычислительной техники в гарантийный и послегарантийный период
Прочая деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий	• услуга контекстной рекламы; • услуга веб-дизайна; • мультимедиаприложения

В практике производственных предприятий позаказный метод предполагает рассмотрение каждого заказа в качестве отдельной учетной единицы, для которой рассчитываются прямые материальные и трудовые расходы. Накладные расходы включают в себя все расходы, которые не могут быть отнесены непосредственно на кон-

[1] Поисковая оптимизация (англ. *search engine optimization, SEO*) — комплекс мер для поднятия позиций сайта в результатах выдачи поисковых систем по определенным запросам пользователей с целью продвижения сайта. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Поисковая_оптимизация (дата обращения: 23.10.2014).

кретный заказ и распределяются в соответствии с выбранной базой. Все расходы находят отражение в карточке регистрации затрат по заказу (иначе – карточке производственного заказа). Такая карточка используется для целей калькулирования себестоимости заказа.

В зависимости от отрасли, в которой организация осуществляет свою деятельность, карточки регистрации затрат по заказу отличаются по форме, содержанию и структуре, однако во всех присутствуют следующие основные показатели:

1. Номер заказа.
2. Разрешение на проведение работ (например, в строительстве).
3. Описание выполняемых работ.
4. Период выполнения заказа.
5. Количество единиц продукции, производимой в рамках данного заказа.

Как считает Е.Ю. Воронова, во многих случаях в карточку производственного заказа могут включаться дополнительные сведения, такие как продажные цены, наименование покупателя, условия транспортировки и т.п., а также итоговые данные по затратам [59].

В организациях сфер информационных и интернет-технологий нередко одновременно выполняется несколько заказов. Каждой карточке регистрации затрат по заказу присваивается номер, который впоследствии при выполнении заказа указывается на всех первичных документах, отражающих осуществление тех или иных затрат в рамках выполнения заказа. При позаказном методе на предприятии должен быть организован аналитический учет: затраты подлежат отражению в карточках, открываемых на каждый заказ.

Все затраты, сгруппированные по статьям калькуляции, в рамках позаказного метода в ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» оказываются отраженными в карточке регистрации затрат по заказу с учетом их экономической роли в процессе производства, которую представим в виде таблицы 2.7:

Таблица 2.7 - Группировка затрат в карточке заказа в организациях сферы интернет-технологий

Группы затрат	*Расшифровка затрат*
Прямые материальные затраты	- затраты на материалы, которые напрямую связаны с заказом на производство конкретной продукции; заказом на выполнение конкретных работ; заказом на оказание конкретных услуг
Прямые трудовые затраты	- заработная плата персонала, непосредственно занимающегося разработкой и производством продукции по конкретному заказу; выполнением работ по конкретному заказу; оказанием услуг по конкретному заказу
Прочие прямые затраты	- услуги сторонних предприятий и организаций, непосредственно связанные с разработкой и производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг по конкретным заказам; - расходы на командировки персонала, непосредственно занимающегося разработкой и производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг по конкретным заказам
Накладные затраты	общехозяйственные затраты: - амортизация основных средств и нематериальных активов; - заработная плата управленческого персонала; - почтовые, канцелярские расходы; - расходы на услуги связи; - командировочные расходы управленческого персонала и др.

Базой распределения накладных расходов в рассматриваемых компаниях является заработная плата персонала, непосредственно занимающегося разработкой и производством продукции, оказанием работ и услуг организации. Выбор такой базы распределения обусловлен тенденцией в структуре затрат, выявленной нами ранее: статья «Расходы на оплату труда» занимает наибольшую долю в структуре себестоимости организаций сфер информационных и интернет-технологий.

Впоследствии в главе 3 нами будет предложена несколько иная база распределения накладных расходов на основании исследования факторов затрат, возникающих в деятельности компаний сферы интернет-технологий.

В ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» основные затраты отражаются по дебету счета 20 «Основное производство», а накладные – по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» с последующим их списанием в дебет счета 20 на основании базы распределения накладных расходов.

На рисунках 2.3 и 2.4 представлены типовые карточки регистрации затрат по заказам, применяемые в ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» для учета затрат по конкретному проекту. В каждой такой карточке присутствуют обязательные реквизиты: наименование заказа (указывается без номера), краткое описание заказа, срок его выполнения, указываются основные и накладные затраты.

Заказ "Мобильное приложение для iPad "Дербент - 2000" — Итого затрат по заказу: 209.000

- *описание заказа:* разработка мобильного приложения для iPad "Дербент-2000", посвященного 2000-летию города Дербент
- *срок выполнения:* 01.03.2014 – 20.05.2014

Основные затртаты — Итого основных затрат: 144.000

• Заработная плата программиста за создание технического задания	7.000
• Заработная плата дизайнера за отрисовку всех экранов приложения	35.000
• Заработная плата дизайнера за отрисовку иконки приложения	10.000
• Заработная плата программиста за разработку, тестирование, отладку приложения	92.000

Накладные затраты — Итого накладных затрат: 65.000

• Заработная плата административно-управленческого персонала	45.300
• Затраты на инструментальное программное обеспечение для разработки мобильных приложений под iOS	12.300
• Услуги связи (сотовая, интернет)	3.600
• Почтовые расходы	1.800
• Канцелярские расходы	2.000

Рисунок 2.3 - Типовая карточка регистрации затрат по заказу ООО “IMI Media”

Заказ "SEO-продвижение ООО "Аргос Мебель"	Итого затрат по заказу: 81.700
• *описание заказа:* оказание услуг по SEO-продвижению ООО "Аргос Мебель" • *срок выполнения:* 01.10.2013 – 30.04.2014	
Основные затртаты	Итого основных затрат: 48.000
• Заработная плата специалиста по SEO-продвижению	20.000
• Заработная плата копирайтера за написание рекламных статей	8.000
• Затраты на внешнюю оптимизацию сайта	20.000
Накладные затраты	Итого накладных затрат: 33.700
• Заработная плата административно-управленческого персонала	26.500
• Затраты на инструментальное программное обеспечение для изучения сайтов конкурентов, анализа внешних ссылок при продвижении сайта	4.000
• Услуги связи (сотовая, интернет)	1.200
• Почтовые расходы	1.000
• Канцелярские расходы	1.000

Рисунок 2.4 - Типовая карточка регистрации затрат по заказу ООО «Силенсео»

Составление отчета о себестоимости заказа завершает цикл работ при позаказной системе калькулирования. Его целью является обобщение информации о собранных для выполнения конкретного заказа затрат. Причем в отчете о себестоимости присутствуют как плановые данные по затратам, так и фактические, что позволяет использовать отчет для оценки работы подразделений и контроля затрат по конкретному заказу [59].

В практике рассматриваемых компаний такие отчеты, как правило, составляются с применением программных средств MS Word и MS Excel, в которых указываются отклонения фактической себестоимости от плановой, даются пояснения каждому отклонению.

Проанализировав состав и структуру затрат, мы можем утверждать, что специфика сферы информационных технологий и в частности сферы интернет-технологий и создаваемых в данных областях продукции и услуг накладывает свой отпечаток на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции данных сфер.

Во-первых, характер производимой продукции и услуг обусловливает основной метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции сферы информационных и интернет-технологий – им является позаказный метод: на каждый продукт

или услугу создается конкретный заказ и техническое задание, в котором описываются все требования заказчика к производимому продукту или услуге.

Основным недостатком позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг в целом и сферам информационных и интернет-технологий в частности является определение фактической себестоимости только в конце выполнения заказа (а период выполнения может иметь длительный срок) и, как следствие, отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат.

Во-вторых, важной особенностью, которая оказывает воздействие на учет затрат и калькулирование себестоимости, является преобладание затрат на оплату труда персонала, занимающегося созданием продукции и оказанием услуг, в общей структуре затрат на производство. Это можно объяснить несколькими факторами:

- работники сфер информационных и интернет-технологий обладают набором уникальных знаний, умений и навыков, от применения которых непосредственно зависит конечный результат – разработка и производство нового продукта или услуги;
- рост рынка информационных и интернет-технологий влечет за собой увеличение спроса на специалистов данной сферы;
- наличие опыта проектной работы, поскольку, как уже было отмечено выше, создание продукции и оказание услуг в сферах информационных и интернет-технологий связано с конкретными заказами (проектами);
- базовые требования к знанию английского языка на высоком профессиональном уровне.

В-третьих, отличительной чертой сфер информационных и интернет-технологий можно назвать изменение самого характера затрат – будучи преимущественно материальными в сфере материального производства, затраты в рассматриваемых сферах теряют свою осязаемую составляющую и становятся неосязаемыми.

В заключение хочется отметить, что перечисленные особенности, связанные с учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции и услуг перечисленных сфер, представляют собой базу для разработки методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий. Стремительное развитие данной области предполагает совершенствование методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости в це-

лях успешного функционирования компаний при наличии жесткой конкуренции на рынке интернет-технологий, а также оперативного и стратегического управления их деятельностью.

Сегодня отрасль интернет-технологий представляет собой динамично развивающийся, постоянно растущий рынок. Все субъекты экономики оказываются непосредственными участниками данного рынка, приобретая ту или иную продукцию или услуги в зависимости от собственных потребностей. Сегодня практически каждая уважающая себя компания считает обязательным иметь собственный сайт, интернет-магазин или мобильное приложение. Организации сферы интернет-технологий оказываются в ситуации жесткой конкуренции и борьбы за клиентов. В то же время перед такими компаниями открываются возможности по созданию совершенно новой продукции и услуг, открытию новых рыночных ниш.

Вследствие этого, с нашей точки зрения, калькулирование себестоимости по позаказному методу представляет собой методику, которая в данный период оказывается не в состоянии отразить все характерные моменты, связанные с калькулированием себестоимости продукции и услуг в данной области, как то:

- калькулирование себестоимости с учетом сложившейся ситуации на рынке;
- определение базы распределения накладных расходов;
- ориентация на детализацию трудовых затрат;
- практически полное отсутствие материальных затрат;
- более детальное раскрытие состава статьи «Прочие расходы».

На данный момент в законодательстве Российской Федерации отсутствуют какие-либо методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий, поэтому все организации данной сферы самостоятельно определяют методику калькулирования себестоимости и прописывают ее в своей учетной политике.

В рамках настоящего исследования нами будет предпринята попытка разработать методику калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий . В указанной методике необходимо будет учесть все особенности как области информационных технологий (как базиса), так и области интернет-технологий (как надстройки) и создаваемой ею продукции и оказываемых услуг и осуществить следующее:

1. Разработать способы (базы) распределения накладных расходов.
2. Создать классификацию затрат сфер информационных и интернет-технологий в зависимости от вида производимой продукции, оказываемой услуги.
3. Применить инструменты систем учета затрат и калькулирования себестоимости таргет-костинг и кайзен-костинг для определения себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий, стратегического и оперативного контроля за затратами в рамках управленческого учета организации.

Будет предпринята также попытка разработать методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий. Данный документ призван обеспечить единообразие принципов учета и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий.

В качестве основы для создания такого документа мы считаем приемлемым использовать действующие «Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции», утвержденные Министерством науки Российской Федерации от 15.06.1994 №ОР-22-2-46. Используя метод аналогии, при котором сходство объектов данного класса в одних признаках позволяет делать вывод об их сходстве в других признаках, сопоставим объект «продукция и услуги сферы интернет-технологий» с объектом «научно-техническая продукция». Оба объекта имеют некоторые схожие характеристики: уникальность разрабатываемой и производимой продукции, большая доля умственного труда, которая отражается в качестве затрат на оплату труда персонала в структуре себестоимости, осуществление учета затрат и калькулирования себестоимости по позаказному методу. Данный факт свидетельствует об обоснованности нашего выбора в качестве базы для создания отраслевых методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий существующих типовых рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости научно-технической продукции.

Глава 3. *Разработка методики калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий гоал-костинг*

3.1. Совершенствование методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий

Применение той или иной системы учета затрат и калькулирования себестоимости зависит от особенностей отрасли, в которой осуществляется деятельность предприятия. При выборе метода учета затрат и калькулирования себестоимости следует руководствоваться также задачами, поставленными перед управленческим учетом в конкретной организации. В предыдущих главах мы уже подчеркивали, что в современных условиях управленческий учет выступает в качестве информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой. Он является аналитической системой формирования информации, требуемой для принятия управленческих решений.

Для оптимального функционирования системы управленческого учета необходимо в первую очередь организовать рациональный учет затрат компании. Впоследствии именно целесообразно построенная система учета затрат будет влиять на качество принимаемых управленческих решений, а следовательно, на эффективность работы компании и ее прибыльность.

Объектом исследования в рамках данной работы является деятельность компаний в сфере интернет-технологий, а предметом исследования – вопросы калькулирования себестоимости продукции и услуг таких организаций.

Ранее мы отмечали, что в настоящее время в компаниях сферы интернет-технологий нет единой концепции учета затрат и калькулирования себестоимости, отсутствуют методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости такой продукции и услуг. В результате в организациях рассматриваемой области применяются методы учета затрат и калькулирования себестоимости, которые не отвечают современным условиям функционирования компаний, вследствие чего последние практически лишены эффективных методов управления затратами, себестоимостью и, соответственно, прибылью компании. Существующая типовая номенкла-

тура статей затрат не позволяет раскрыть все отраслевые особенности учета затрат сферы интернет-технологий. Следствием этого является такой расчет себестоимости, который дает возможность принимать управленческие решения, ориентированные лишь на краткосрочную перспективу, а также мешает оперативному реагированию на постоянное изменение условий внешней среды, в которой функционирует предприятие.

Стратегическое управление компанией подразумевает наличие достоверной учетно-аналитической информации для принятия оперативных тактических и стратегических решений. Такую информацию управленческий учет может получить при организации соответствующей системы учета, контроля и анализа по видам деятельности и характеру продукции и услуг. Сфера интернет-технологий отличается тем, что в зависимости от вида деятельности в ней присутствует широкий спектр продукции, работ и услуг, характерной чертой которых является уникальность и неосязаемость. Кроме того, при создании системы управленческого учета в сфере интернет-технологий немаловажно учитывать тот факт, что в отличие от сфер материального производства доля незавершенного производства в компаниях рассматриваемой области оказывается небольшой.

Совершенствование методического обеспечения, а также разработка методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий будут оптимальными условиями успешного функционирования компаний при наличии жесткой конкуренции на рынке интернет-технологий, а также оперативного и стратегического управления их деятельностью.

При формировании системы учета затрат важное значение имеет их классификация. В настоящее время организации сферы интернет-технологий для учета затрат используют типовую номенклатуру статей затрат с детализацией некоторых из них в зависимости от характера производимой продукции, оказываемых услуг.

Для корректного отражения всех затрат в учете компаний сферы интернет-технологий нами была выявлена необходимость разработки состава, экономически обоснованной классификации и группировки затрат, включаемых в себестоимость продукции и услуг рассматриваемой области. Данный шаг является первым и определяющим при разработке методических рекомендаций. Проект документа представлен в прилож. К.

Затраты по созданию продукции, выполнению работ, оказанию услуг сферы интернет-технологий группируются:

1) по договорам (заказам) на создание продукции, выполнение работ, оказание услуг;
2) по экономическим элементам;
3) по статьям в зависимости от видов деятельности и характера продукции и услуг.

Классификация затрат по договорам (заказам) на создание продукции, оказание услуг учитывает следующие особенности сферы интернет-технологий: индивидуальность производимой продукции, оказываемых услуг и работу в соответствии с конкретным заказом покупателя.

Классификация затрат по экономическим элементам является общей для всех областей производства продукции и оказания услуг, в том числе для сферы интернет-технологий. Затраты, образующие себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Еще одним видом классификации затрат сферы интернет-технологий является их группировка по статьям. В зависимости от способов включения в стоимость продукции и услуг затраты подразделяются на прямые и косвенные, а в зависимости от экономической роли в процессе производства – на основные и накладные.

На основе изучения состава затрат, имеющих место в компаниях сферы интернет-технологий, нами разработана их классификация и кодировка по статьям затрат с учетом видов деятельности и характера производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, которая представлена в таблице 3.1. Данная классификация затрат разработана автором работы в рамках создания Методических рекомендаций и призвана служить целям расчета себестоимости конкретного заказа на производство продукции, оказание услуг в сфере интернет-технологий.

Таблица 3.1 - Группировка затрат по статьям в зависимости от видов деятельности и характера продукции, работ (услуг) при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) сферы интернет-технологий

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Прямые	Материалы	20.1XX	Материальные носители, на которые осуществляется запись программного обеспечения				Материалы для серверного оборудования и сетей, необходимых для предоставления услуг хостинга		
	Затраты на оплату труда	20.2XX	Основная и дополнительная заработная плата разработчиков программного обеспечения;	Основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся	Основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся управлением и	Основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся предоставлением	Основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся предоставлением	Основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся наполнением	Основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся оказанием услуг

Продолжение таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Прямые			Основная и дополнительная заработная плата настройщиков и тестировщиков программного обеспечения	технологиями передачи данных; основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся обучением пользователей в сети Интернет	сопровождением компьютерного оборудования в сети Интернет	прочих услуг в сети Интернет	услуг хостинга; основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся предоставлением услуг по вводу и обработке данных	содержимого веб-портала: копирайтеров, дизайнеров, верстальщиков, программистов	информационных агентств и информационных служб в сети Интернет

Продолжение таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Прямые	Отчисления на социальные нужды	20.3XX	Отчисления на социальное страхование от заработной платы разработчиков, настройщиков и тестировщиков программного обеспечения	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников, занимающихся технологиями передачи данных и обучением пользователей в сети Интернет	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников, занимающихся управлением сопровождением компьютерного оборудования в сети Интернет	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников, занимающихся предоставлением прочих услуг в сети Интернет	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников, занимающихся предоставлением услуг хостинга, ввода и обработки данных	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников, занимающихся наполнением содержимого веб-портала	Отчисления на социальное страхование от заработной платы работников, занимающихся оказанием услуг информационных агентств и информационных служб в сети Интернет

Продолжение таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Прямые	Прочие прямые затраты	20.4XX	Представительские расходы по конкретному заказу	Представительские расходы по конкретному заказу	Представительские расходы по конкретному заказу	Представительские расходы по конкретному заказу	Представительские расходы по конкретному заказу	Представительские расходы по конкретному заказу	Представительские расходы по конкретному заказу
		20.5XX	Расходы на командировки работников, занимающихся непосредственно разработкой, модернизацией, поддержкой и тестированием программного обеспечения по конкретному проекту	Расходы на командировки работников, занимающихся непосредственно технологиями передачи данных и обучением пользователей в сети Интер.	Расходы на командировки работников, занимающихся управлением сопровождением компьютерного оборудования в сети Интернет	Расходы на командировки работников, занимающихся предоставлением прочих услуг в сети Интернет	Расходы на командировки работников, занимающихся предоставлением услуг хостинга, ввода и обработки данных	Расходы на командировки работников, непосредственно связанные с деятельностью веб-портала	Расходы на командировки работников, занимающихся оказанием услуг информационных агентств и информационных служб в сети Интернет

Продолжение таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Прямые		20.6XX	Затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные с разработкой, модернизацией, поддержкой и тестированием программного обеспечения	Затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные с планированием, проектированием технологий передачи данных и обучением пользователей в сети Интернет	Затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные с управлением и сопровождением компьютерного оборудования в сети Интернет	Затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные с предоставлением прочих услуг в сети Интернет	Затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные с услугами хостинга, ввода и обработки данных;	Затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные с осуществлением деятельности веб-портала;	Затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные оказанием услуг информационных агентств и информационных служб в сети Интернет

Продолжение таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Прямые		20.7XX 20.8XX					Затраты по внешней оптимизации сайта	Расходы на услуги хостинга	
Косвенные	Затраты на оплату труда	30.101 30.102 30.103	1) затраты на оплату труда работников общетехнических служб; 2) затраты на оплату труда работников общехозяйственных служб; 3) затраты на оплату труда работников аппарата управления						
	Отчисления на социальные нужды	30.201 30.202 30.203	1) отчисления на социальное страхование от затрат на оплату труда работников общетехнических служб; 2) отчисления на социальное страхование от затрат на оплату труда работников общехозяйственных служб; 3) отчисления на социальное страхование от затрат на оплату труда работников аппарата управления						
	Амортизация	30.301 30.302 30.303 30.304 30.305	1) расходы по амортизации зданий, сооружений; 2) расходы по амортизации оборудования; 3) расходы по амортизации прочих основных средств; 4) расходы по амортизации инструментального программного обеспечения; 5) расходы по амортизации прочих нематериальных активов						

Продолжение таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Косвенные	Содержание и ремонт зданий, сооружений, оборудования	30.401 30.402 30.403 30.404 30.405 30.406 30.407 30.408	1) стоимость материалов, необходимых для ухода за вычислительной техникой и прочими основными средствами и содержания их в рабочем состоянии; 2) стоимость запасных частей для оборудования; 3) затраты на оплату труда рабочих, обслуживающих оборудование, и отчисления на социальные нужды; 4) расходы на освещение, отопление зданий и помещений предприятия, водоснабжение и канализацию; 5) расходы на содержание в надлежащем санитарном состоянии зданий и помещений; 6) расходы по благоустройству территории; 7) ремонт основных средств, включая затраты на оплату труда рабочих, производящих ремонт, отчисления на социальные нужды, стоимость запасных частей и материалов, израсходованных на ремонт; 8) оплата услуг сторонних организаций по содержанию и ремонту зданий и помещений, оборудования						
	Расходы на охрану труда	30.501 30.502	1) расходы на создание необходимых санитарно-гигиенических условий для работников организации; 2) расходы по охране труда и технике безопасности						
	Расходы на охрану и безопасность	30.601 30.602	1) расходы на оплату вневедомственной и пожарной охраны; 2) расходы на компьютерную безопасность						

Продолжение таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
Косвенные	Расходы на подготовку и переподготовку кадров	30.701 30.702	1) расходы по оплате услуг сторонних организаций, осуществляющих обучение персонала; 2) расходы по оплате учебных отпусков						
	Налоги, сборы и другие обязательные отчисления	30.8XX	налоги, сборы и другие обязательные отчисления в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаемые в себестоимость продукции, работ (услуг) сферы интернет-технологий						
	Представительские расходы	31.101	представительские расходы по приему и обслуживанию представителей других организаций, прибывших с целью поддержания делового сотрудничества						
	Командировочные расходы	31.201 31.202 31.203	1) командировочные расходы работников общетехнических служб; 2) командировочные расходы работников общехозяйственных служб; 3) командировочные расходы работников аппарата управления						

Окончание таблицы 3.1

Затраты в зависимости от способа включения в себестоимость	*Наименование статьи затрат*	*Код*	*Виды затрат в зависимости от вида деятельности организации*						
			Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	*Деятельность консультативная в области технологий передачи данных*	*Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет*	*Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет*	*Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации*	*Деятельность веб-порталов*	*Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет*
	Прочие расходы	35.101 35.102 35.103 35.104 35.105 35.106 35.107 35.108 35.109 35.110	1) услуги связи; 2) почтовые расходы; 3) канцелярские расходы; 4) расходы на участие в выставках; 5) расходы на маркетинг и продвижение; 6) консультационные, информационные, юридические, аудиторские услуги; 7) расходы по переезду работников и подъемные для данных работников; 8) расходы по найму служебных автомобилей; 9) расходы по страхованию работников и имущества; 10) иные расходы, подлежащие включению в себестоимость продукции, работ (услуг) сферы интернет-технологий						

Пояснения к таблице 3.1.

К специфике учета затрат сферы интернет-технологий нужно отнести тот факт, что затраты на оплату труда одних и тех же специалистов могут являться как прямыми, так и косвенными затратами. Дело в том, что вышеупомянутые специалисты могут как работать непосредственно над конкретным заказом, так и выступать в качестве общетехнического персонала, оказывающего услуги другим подразделениям организации.

Под общетехническими службами организаций сферы интернет-технологий понимаются подразделения организации, которые занимаются обслуживанием основного производства компании, в процессе которого создается продукция и оказываются услуги. В контексте данного исследования применение термина «общетехнические службы» неслучайно, поскольку в сфере информационных технологий вообще и интернет-технологий в частности общепроизводственные службы отсутствуют как таковые вследствие изменения самого типа производства – в сферах информационных и интернет-технологий производство теряет свою материальную составляющую и приобретает неосязаемую.

К прямым затратам на оплату труда относится заработная плата персонала, непосредственно занимающегося выполнением конкретного заказа.

Амортизация зданий, сооружений и оборудования, в том числе оборудования, на котором непосредственно создается продукция, оказываются услуги, входит в состав косвенных расходов организации, поскольку в соответствии со структурой затрат сфер информационных и в частности интернет-технологий, рассмотренной в главе 2, доля данных затрат в составе себестоимости продукции и услуг оказывается минимальной.

Каждая статья затрат в таблице 3.1 имеет собственный код.

Коды прямых затрат, состоящие из цифр и символов XX, предназначены для учета затрат конкретного заказа. В косвенных затратах код 30.8XX предназначен для учета затрат по конкретным видам налогов и сборов, учитываемых в себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий.

Разработанный классификатор и кодификатор калькуляционных статей, по нашему мнению, позволит включать расходы в себестоимость определенного вида продукции и услуги сферы интернет-технологий, основываясь на соблюдении принципа единства классификационных признаков, в полном объеме учитывающих особенности, характерные для сферы интернет-технологий.

Следующим вопросом, который необходимо учесть при разработке методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий, является выбор базы распределения косвенных расходов.

Распределение косвенных расходов остается на текущий момент актуальной проблемой, не нашедшей в теории и практике учета окончательного решения. Каждая организация на основе существующих практик аналогичных производств разрабаты-

вает собственную методику распределения косвенных расходов в зависимости от особенностей деятельности и описывает ее в учетной политике.

Согласимся с мнением М.Н. Нюренберг, что интерес к методам и приемам распределения косвенных расходов диктуется их значительным влиянием на себестоимость и цену производимой фирмой продукции, а также их ролью, проявляющейся при решении задач управления затратами предприятия. В конечном счете качество распределения косвенных расходов затрагивает интересы покупателя и поставщика [60].

Различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг определяют величину косвенных расходов, приходящихся на конкретное изделие, при помощи разнообразных баз распределения, коими могут быть:

- прямая заработная плата;
- прямые трудочасы (время работы производственных рабочих);
- машино-часы;
- единицы выпуска продукции;
- меры физического выпуска;
- прямые материальные затраты;
- основные затраты;
- продажные цены или рыночная стоимость;
- расчет средних затрат.

В зависимости от того, какой ресурс преобладает в производстве, технологические процессы предприятия различаются по степени трудоемкости, капиталоемкости либо материалоемкости.

В главе 2, рассматривая затраты сфер информационных технологий и интернет-технологий в частности, мы выяснили, что при создании продукции и оказании услуг в данных областях преобладающими в структуре себестоимости являются затраты на оплату труда. Данный факт обусловлен тем обстоятельством, что именно совокупность умений, знаний и навыков персонала, непосредственно связанного с созданием продукции, выполнением работ и оказанием услуг в сфере интернет-технологий, определяет качество, характер и уникальность продукта или услуги. С учетом этого можно сделать вывод, что деятельность организаций сферы интернет-технологий является трудоемкой.

Согласно сложившейся практике если деятельность компании является трудоемкой, то косвенные расходы в учете подлежат распределению на основе показателей, связанных с потреблением трудовых ресурсов. В качестве базы распределения косвенных расходов в таком случае можно использовать:

1. Фактические затраты труда.
2. Прямые трудочасы (время работы производственных рабочих).
3. Количество персонала, задействованного в процессе создания продукции, выполнения работ, оказания услуг.

При детальном рассмотрении состава затрат сферы интернет-технологий в разрезе различных видов деятельности (см. таблицу 3.1) следует заметить, что недостаточно говорить только о затратах на оплату труда при определении базы распределения косвенных расходов. Определенное влияние на себестоимость оказывают и те затраты, которые относятся к статье «Прочие прямые затраты». В данной статье отражаются затраты, которые также являются специфическими для сферы интернет-технологий, например:

1) затраты по внешней оптимизации сайта;
2) расходы на услуги хостинга.

Представительские, командировочные расходы и затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанные с выполнением проекта, отличительными для рассматриваемой отрасли не являются – они присущи абсолютному большинству организаций.

В качестве базы распределения косвенных расходов в организациях сферы интернет-технологий как вариант будем использовать показатель совокупности прямых затрат на оплату труда и прочих прямых затрат. При таком выборе мы учитываем характерную черту сферы интернет-технологий – ее трудоемкость, а также специфику вида деятельности конкретной организации. В контексте данного исследования мы применили такую базу распределения косвенных расходов в качестве альтернативного, но не обязательного варианта.

Наш выбор подтверждается также принципом Парето, согласно которому минимальный набор факторов – прямые затраты на оплату труда и прочие прямые затраты – оказывают влияние на бóльшую часть себестоимости продукции и услуг.

Таким образом, будем исходить из положения, что база распределения косвенных расходов сферы интернет-технологий представляет собой сумму прямых затрат на оплату труда и прочих прямых затрат. Ставка косвенных расходов рассчитывается согласно методике, представленной в условном примере (таблица 3.2) [60]:

Таблица 3.2 - Расчет ставки косвенных расходов при калькулировании себестоимости продукции и услуг в сфере интернет-технологий

Показатель, лежащий в основе базы распределения косвенных расходов	*Общая сумма косвенных расходов, руб.*	*Общая сумма базы распределения по показателю, лежащему в ее основе, руб.*	*Ставка косвенных расходов (гр. 2 / гр. 3)*
1	2	3	4
Сумма прямых затрат на оплату труда + Сумма прочих прямых затрат	250 168	955 777	0,2617

Далее косвенные расходы распределяются по заказам посредством умножения ставки косвенных расходов на сумму прямых затрат на оплату труда и прочих прямых затрат по каждому конкретному заказу.

3.2. Методика калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий гоал-костинг, разработанная на основе таргет-костинг и кайзен-костинг

Калькулирование себестоимости продукции является необходимым элементом реализации управления затратами любой организации [61].

На сегодня задачей калькулирования является не просто расчет фактической себестоимости изделия, а определение такой себестоимости, которая в рыночных условиях работы могла бы обеспечить определенную прибыль организации. Поэтому в современных обстоятельствах калькулирование себестоимости продукции и услуг должно быть ориентировано не только на текущие задачи, а в большей степени на реализацию стратегии компании в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Область интернет-технологий представляет собой динамично развивающийся, постоянно растущий рынок. Все субъекты экономики оказываются непосредствен-

ными участниками данного рынка, приобретая ту или иную ее продукцию или услуги в зависимости от собственных потребностей. Сфера интернет-технологий вместе с тем является отраслью инновационной экономики, т.е. экономики, основанной на постоянном усилении потока инноваций, непрерывном технологическом совершенствовании, на производстве и экспорте высокотехнологичной продукции с очень высокой добавочной стоимостью и самих технологий. Среди базовых индикаторов инновационной экономики можно выделить принцип разнообразия рынков, конкуренцию и высокий спрос на инновации, инициацию новых рынков.

Очевидно, что методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции индустриальной экономики, которые в общем и целом ориентированы на расчет фактической себестоимости, оказываются неспособны учесть все особенности инновационной экономики с ее ориентацией на рыночные отношения, постоянно меняющуюся внешнюю среду и создание уникальной, высокотехнологичной продукции и услуг.

По нашему мнению, калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий должно осуществляться на основе современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые носят названия «таргет-костинг» и «кайзен-костинг». Считаем, что данные системы в наибольшей степени способны интегрировать в динамично развивающуюся отрасль интернет-технологий, которая, в свою очередь, всецело зависит от существующих факторов внешней среды и их постоянного изменения.

В гл. 1 в качестве методики калькулирования указанного вида продукции и услуг нами было предложено использовать авторский метод под названием «гоал-костинг».

Гоал-костинг – метод калькулирования себестоимости продукции и услуг, в основе которого лежит калькулирование целевой себестоимости путем постановки кайзен-задач, – их решение усилиями работников компании будет способствовать постепенному снижению затрат и достижению такого уровня себестоимости, при котором обеспечивается необходимая норма прибыли организации.

При разработке методики калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий на основе гоал-костинга будем использовать принципы позаказного метода, поскольку в данной отрасли вся продукция и услуги создаются на основании конкретного заказа.

Калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий на основе гоал-костинга осуществляется по следующей схеме (рисунок 3.1):

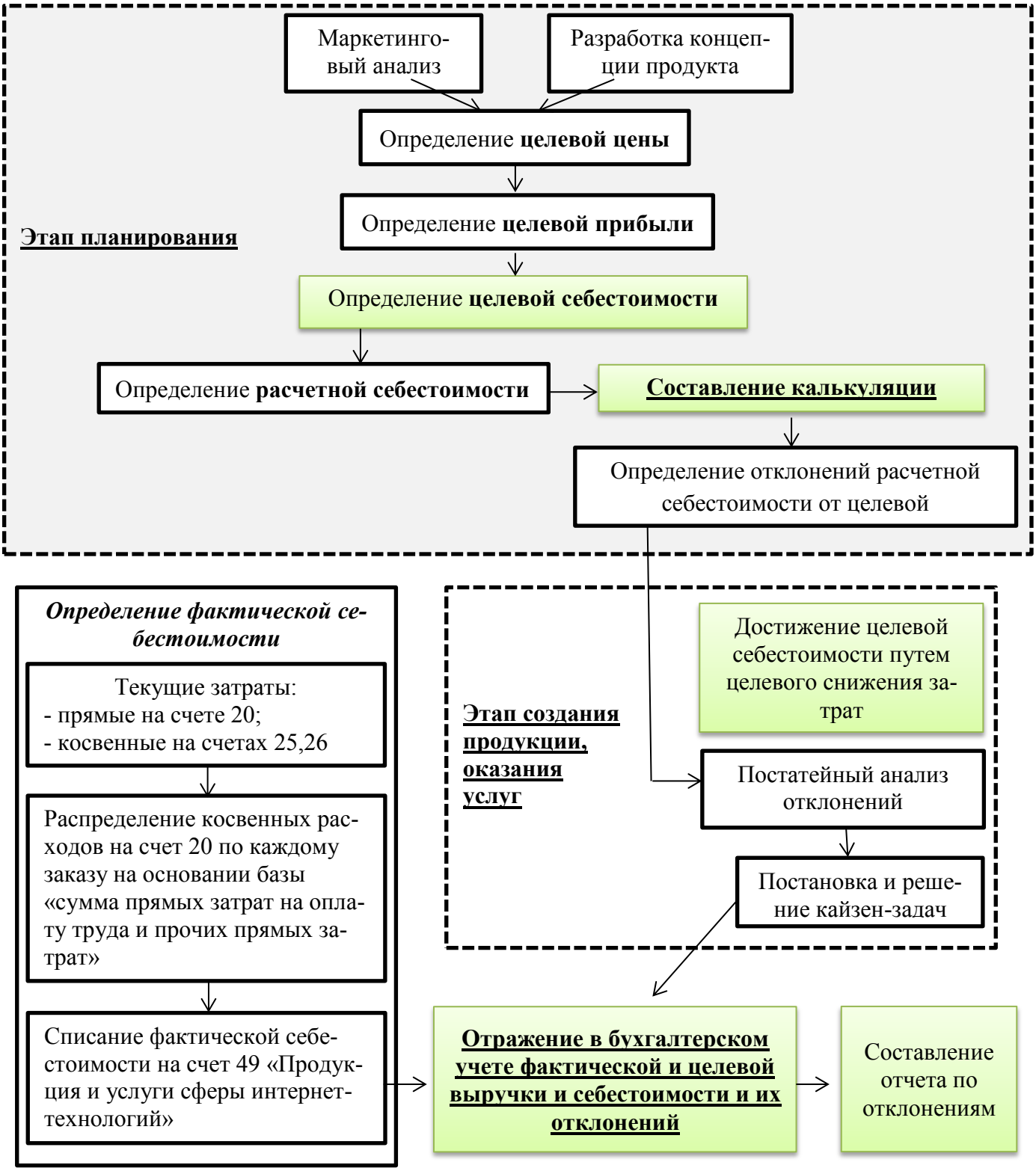

Рисунок 3.1 - Калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий по методике гоал-костинг

Исходя из рисунка 3.1 выделим пошаговый алгоритм применения методики гоал-костинг при калькулировании себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий:

Шаг 1. Маркетинговый анализ продукции, услуг.

Шаг 2. Разработка концепции продукции, услуг.

Шаг 3. Определение возможной цены реализации на основании данных, полученных в Шаге 1 и Шаге 2.

Шаг 4. Установление целевой прибыли.

Шаг 5. Определение целевой себестоимости продукции, услуг по формуле (3.1):

$$\text{Целевая себестоимость} = \text{Целевая цена} - \text{Целевая прибыль}. \qquad (3.1)$$

Шаг 6. Определение нормативной (расчетной) себестоимости продукции, услуг.

Шаг 7. Составление калькуляции. Определение отклонений нормативной себестоимости от целевой.

Шаг 8. Анализ всех статей сметных затрат на предмет «доведения» их до целевой себестоимости. Постановка и решение кайзен-задач.

Шаг 9. Расчет фактической себестоимости продукции, услуг.

Шаг 10. Отражение в бухгалтерском учете фактической и целевой выручки, фактической и целевой себестоимости и их отклонений.

Шаг 11. Составление отчета по отклонениям.

Рассмотрим данные шаги подробнее.

Применение концепции гоал-костинга в качестве метода калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий начинается с определения возможной цены реализации продукции и услуг и включает в себя стадии, присущие методу таргет-костинга:

1. Проведение маркетингового анализа продукции, услуг, целью которого является определение конкурентоспособности данной продукции, услуг на рынке.
2. Разработка концепции продукции, услуг, в том числе проверка данной концепции на группе целевых потребителей и определение маркетинговой стратегии выхода на рынок.

Возможная цена реализации носит также название «целевая цена». Следующим этапом после ее определения является установление целевой прибыли – т.е. такой величины прибыли, которая необходима компании для удовлетворения запросов собственников.

Две определенные указанными способами величины – целевая цена и целевая прибыль – при вычитании дают нам искомый показатель – целевую себестоимость.

После установления целевой себестоимости начинается этап планирования, в процессе которого осуществляется проектирование и инжиниринг продукции, услуг. На данном этапе определяется расчетная (нормативная) себестоимость продукции, услуг и сравнивается с целевой себестоимостью. Если расчетная себестоимость превышает целевую, на этапе планирования в проект заказа вносятся необходимые изменения и усовершенствования до тех пор, пока расчетная себестоимость не будет превышать целевую. Схематично данный процесс показан на рисунке 3.2:

Расчетная себестоимость > Целевая себестоимость → *Отклонения*

↓

Работа с отклонениями, изменения, усовершенствования проекта заказа

↓

Расчетная себестоимость = Целевая себестоимость

Рисунок 3.2 - Схема движения от расчетной (нормативной) себестоимости к целевой

Целевая себестоимость калькулируется на основе предложенной нами в п. 3.1 классификации с разделением всех целевых расходов на прямые и косвенные и их детализацией по статьям затрат в зависимости от вида деятельности и характера продукции, услуг. Впоследствии данные этой калькуляции будут использоваться при расчете отклонений фактической себестоимости от целевой.

После составления калькуляций начинается этап создания продукции и оказания услуг, с этого момента для калькулирования себестоимости продукции и услуг в компаниях сферы интернет-технологий вводятся принципы кайзен-костинга.

Зачастую случается, что в начале реализации проекта расчетная себестоимость, несмотря на все усилия, приложенные на этапе планирования для ее доведения до це-

левой себестоимости, начинает превышать целевую себестоимость на этапе непосредственного создания продукции и оказания услуг. Тогда работники предприятия проводят анализ сметных затрат, определяют влияние каждой статьи расходов на себестоимость изделия.

Эта ситуация является отправной точкой для определения кайзен-задачи, т.е. целевого снижения отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе создания продукции и оказания услуг. Значения целевого снижения затрат, которые в совокупности и составляют кайзен-задачу, определяются по целому списку статей затрат.

Постановка и решение кайзен-задач в компаниях сферы интернет-технологий реализуется только в рамках управленческого учета, в бухгалтерском учете никаких дополнительных проводок не делается. Кайзен-задача ставится перед всеми работниками предприятия вне зависимости от их участия в конкретном проекте, поскольку часть расходов, которые должны быть снижены в процессе решения кайзен-задачи, являются косвенными и также напрямую к заказу не относятся.

Для отражения выручки и себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий по методике калькулирования гоал-костинг в учете используют следующие основные счета в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н:

1. Счет 10 «Материалы».

   Предназначен для обобщения информации о наличии и движении материалов, запасных частей и прочих ценностей организации.

2. Счет 20 «Основное производство».

   Предназначен для обобщения информации о затратах на создание продукции, оказание услуг сферы интернет-технологий – основного вида деятельности данной организации.

3. Счет 25.1 «Общетехнические расходы».

   Предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных подразделений организации.

4. Счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с процессом создания продукции и оказания услуг сферы интернет-технологий.

5. Счета 43.1 «Готовая продукция. Созданная продукция», 43.2 «Готовая продукция. Оказанные услуги».

   Предназначены для обобщения информации о наличии и движении созданной готовой продукции и оказанных услуг сферы интернет-технологий.

6. Счета 90.21 «Себестоимость созданной продукции», 90.22 «Себестоимость оказанных услуг».

   Предназначены для отражения себестоимости созданной продукции и оказанных услуг сферы интернет-технологий.

7. Счета 90.11 «Выручка от реализованной продукции», 90.12 «Выручка от оказанных услуг».

   Предназначены для отражения выручки от реализованной продукции и оказанных услуг сферы интернет-технологий.

Для отражения выпуска продукции и оказания услуг по целевой себестоимости предлагаем ввести в план счетов организаций сферы интернет-технологий счет 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий», который будет предназначен для обобщения информации о созданной продукции и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической себестоимости этой продукции и услуг от целевой себестоимости.

Таким образом, в организациях сферы интернет-технологий выручка и себестоимость продукции и услуг отражается следующими проводками в бухгалтерском учете:

Дт счета 43.1, 43.2 «Готовая продукция» Кт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий»	отражена целевая себестоимость

Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 10, 60, 69, 70 и пр.	отражены фактические прямые расходы

Дт счетов 25.1, 26 Кт счетов 10, 60, 69, 70 и пр.	отражены фактические косвенные расходы
Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 25.1, 26	списаны фактические косвенные расходы на основании базы распределения
Дт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий» Кт счета 20 «Основное производство»	отражена фактическая себестоимость
Дт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий» Кт счета 90.21, 90.22 «Себестоимость продаж»	отражено отклонение фактической себестоимости от целевой (экономия)
Дт счета 90.21, 90.22 «Себестоимость продаж» Кт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий»	отражено отклонение фактической себестоимости от целевой (перерасход)
Дт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт счета 90.11, 90.12 «Выручка»	отражена целевая выручка

Целевая выручка подлежит корректировке с ориентацией на фактическую путем внесения отклонений по сумме выручки либо прямой записью Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счетов 90.11 «Выручка от реализованной продукции», 90.12 «Выручка от оказанных услуг», либо сторнировочной записью.

В дальнейшем составляется отчет по отклонениям, в котором информация анализируется по видам отклонений. Форма такого отчета приведена в таблице 3.3.

Таблица 3.3 - Форма отчета по отклонениям фактической себестоимости от целевой себестоимости

Статья затрат	*Фактическая себестоимость*	*Целевая себестоимость*	*Отклонение (гр.2 – гр. 3)*	*Характер отклонения (положительное / отрицательное)*	*Причина отклонения*	*Виновник (инициатор) отклонения*
1	2	3	4	5	6	7
Материалы	30 000	27 000	3 000	Отрицательное	Рост курса евро	-

Калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг тесно связано с учетом выручки, поскольку именно показатель той выручки, которую предприятие намерено получить от продажи продукции и услуг, является отправной точкой при расчете себестоимости.

Методика расчета выручки в компаниях сферы интернет-технологий должна осуществляться на основе современных подходов, в которых принимаются во внимание характер деятельности компании и особенности создаваемой ею продукции и оказываемых услуг. В качестве основы для создания методики расчета выручки можно использовать положения нового стандарта по МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Стандарт предусматривает два подхода к признанию выручки по договорам с покупателями: признание в определенный момент времени и признание на протяжении определенного времени. Данные подходы всесторонне описывают характер выручки от различных видов деятельности компаний, работающих в сфере интернет-технологий.

В таблице 3.4 представим варианты признания выручки в учете организации в зависимости от видов деятельности и характера продукции и услуг сферы интернет-технологий. С учетом вида продукции или услуги в разных случаях (исходя из того, как составлен договор) может применяться и тот и другой вариант признания выручки.

Таблица 3.4 - Порядок признания выручки от реализации продукции, оказания услуг в сфере интернет-технологий

Виды деятельности	*Продукция (работы, услуги)*	*Порядок признания выручки*
Разработка, модернизация, поддержка и тестирование программного обеспечения в сети Интернет	Программное обеспечение в сети Интернет	Одномоментно (в определенный момент времени), когда контроль над активом передается покупателю
		На протяжении периода времени (если в договоре с покупателем прописано, что создаваемое программное обеспечение передается частично по самостоятельным компонентам)*
	Услуги по поддержке и тестированию, установке программного обеспечения в сети Интернет	На протяжении периода времени, на который заключен договор
Деятельность консультативная и работы в области технологий передачи данных	Технологии передачи данных	На протяжении периода времени, на который заключен договор
	Услуги по обучению пользователей в сети Интернет	
Деятельность по управлению компьютерным оборудованием в сети Интернет	Услуги по управлению компьютерными системами в сети Интернет	На протяжении периода времени, на который заключен договор
	Услуги по сопровождению компьютерных систем в сети Интернет	
Прочие услуги, связанные с использованием вычислительной техники в сети Интернет	Услуги по установке программного обеспечения в сети Интернет	Одномоментно (в определенный момент времени), когда контроль над активом (услугой) передается покупателю
Деятельность по обработке данных, предоставление услуг по размещению информации	Услуги по созданию инфраструктуры для хостинга	Одномоментно (в определенный момент времени), когда контроль над активом (услугой) передается покупателю

* Например, заключен договор с компанией, разрабатывающей различные блоки учета а программе «1С: Предприятие». Блок «Учет денежных средств» передается покупателю в мае 2014 г., блок «Учет себестоимости» в августе 2014 г. Данные блоки рассматриваются в качестве самостоятельных элементов.

Окончание таблицы 3.4

Виды деятельности	*Продукция (работы, услуги)*	*Порядок признания выручки*
	Базы данных	Одномоментно (в определенный момент времени), когда контроль над активом передается покупателю
		На протяжении периода времени (если в договоре с покупателем прописано, что создаваемые базы данных передаются частично по самостоятельным компонентам)
	Услуги по вводу и обработке данных	На протяжении периода времени, на который заключен договор
	Услуги хостинга, потоковой передачи данных	
	Услуги по тестированию и администрированию баз данных	
Деятельность веб-порталов	Работы по функционированию веб-сайтов	Одномоментно (в определенный момент времени), когда контроль над активом (работами) передается покупателю
		На протяжении периода времени, на который заключен договор
Прочая деятельность в области информационных услуг в сети Интернет	Услуги по сбору, обработке информации, производству и распространению новостных материалов в сети Интернет	На протяжении периода времени, на который заключен договор
	Услуги по предоставлению научно-технической, правовой, статистической, социально-экономической, финансовой, коммерческой, отраслевой и прочей информации в сети Интернет	

Разработка методики калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий ставит перед авторами настоящей работы новую задачу: разработка графика (схемы) документооборота, в основе которого лежит методика гоал-костинг.

Под документооборотом понимается движение документов от их составителя до исполнителя и отправка в архив по выстроенным информационным цепочкам.

В свою очередь, под графиком документооборота понимается схема движения первичных документов в организации с момента их выписки до сдачи на хранение. Каждая компания самостоятельно составляет и утверждает график документооборота. Задачей графика является построение рационального документооборота, который обеспечивает информацией оптимальное количество подразделений, исполнителей, а также минимальный срок прохождения (учета) каждого первичного документа.

Известно, что унифицированной формы графика документооборота нет, и поэтому каждая компания разрабатывает этот график самостоятельно.

На наш взгляд, в зависимости от этапов создания продукции и оказания услуг сферы интернет-технологий схема документооборота может выглядеть следующим образом (рисунок 3.3):

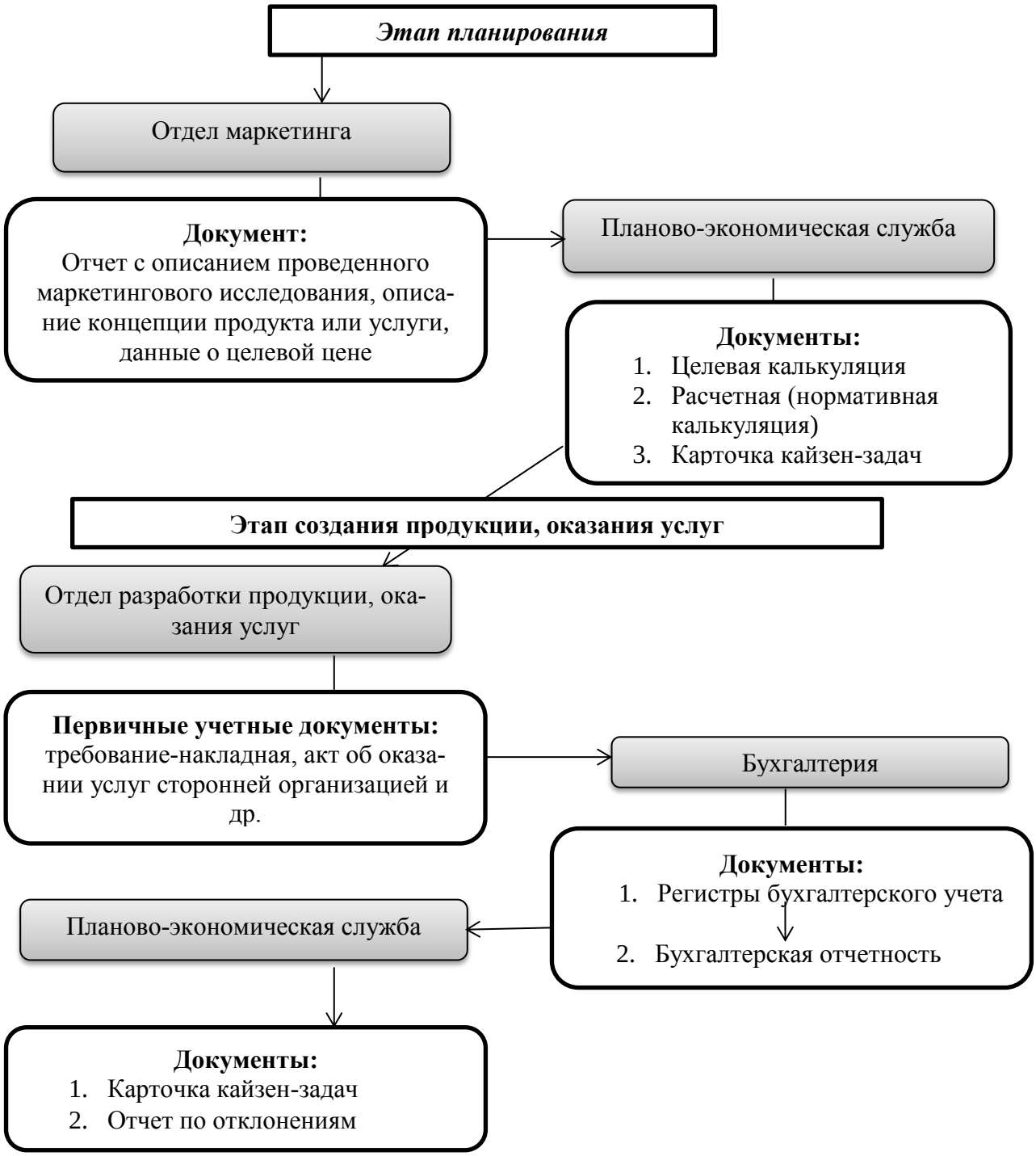

Рисунок 3.3 - Схема документооборота при применении методики калькулирования гоал-костинг в компаниях сферы интернет-технологий

Рассмотрим, как разработанная методика калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий гоал-костинг нашла применение в практике рассматриваемых предприятий – ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео».

Ниже будет приведен порядок калькулирования себестоимости двух проектов:

1. Разработка мобильного приложения для Android «Дербент-2000» компанией ООО «IMI Media».
2. Оказание услуг по SEO-продвижению сайта жилого комплекса «Карасьеозерский-2» компанией ООО «Силенсео».

Калькулирование себестоимости по методике гоал-костинг начинается с определения возможной цены реализации.

Согласно теории ценообразования ценовая политика представляет собой деятельность руководства компании по установлению, поддержанию и изменению цен на производимые товары, направленная на достижение целей и задач предприятия. Разработка ценовой политики включает несколько последовательных этапов:

1) выработка целей ценообразования;
2) анализ ценообразующих факторов;
3) выбор метода ценообразования;
4) принятие решения об уровне цены.

Целью ценовой политики рассматриваемых нами предприятий, осуществляющих деятельность в сфере интернет-технологий, является получение запланированной целевой прибыли и обеспечение конкурентоспособности разрабатываемой продукции и оказываемых услуг на рынке.

Согласно методике гоал-костинг, представленной схематично на рисунке 3.1, главным внутренним ценообразующим фактором является качество, характер и свойства разрабатываемого продукта или услуги. Среди внешних ценообразующих факторов можно выделить следующие:

1) общий покупательный спрос на продукцию и услуги сферы интернет-технологий;
2) качество конкурирующей продукции и услуг данной сферы;
3) цены на конкурирующую продукцию и услуги, заявленные другими участниками рынка интернет-технологий.

Инструментарий таргет-костинга отличает концепцию ценообразования, применяемую при методике гоал-костинг от классических методов ценообразования: цена на продукцию и услуги сферы интернет-технологий устанавливается на основе маркетинговых исследований и разработке концепции продукции и услуг.

В таблице 3.5 рассмотрим определение возможной цены реализации заказов компаний ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» в соответствии с обозначенными ценообразующими факторами:

Таблица 3.5 - Определение возможной цены реализации проектов ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео»

Этап	*ООО «IMI Media» – разработка мобильного приложения для Android «Дербент-2000»*	*ООО «Силенсео» – услуги по SEO-продвижению сайта жилого комплекса «Карасьеозерский-2»*
Маркетинговый анализ	*Характеристика и описание продукции:* мобильное приложение для платформы Android, посвященное 2000-летию г. Дербента *Конкурентоспособность:* мобильное приложение среднего класса (пишется под отдельную платформу, имеет высокую производительность и работоспособность) для бизнес-сегмента по специальному заказу *Конкуренты:* компании России, занимающиеся разработкой мобильных приложений (согласно Единому рейтингу разработчиков мобильных приложений): ООО «РЭДМЭДРОБОТ»; E-legion; ООО «Моджо»; Артикул Медиа Групп; ООО «Клевер Пампкин» и др. *Качество конкурирующей продукции:* мобильные приложения высокого класса для крупнейших компаний	*Характеристика и описание услуг:* комплекс мер для поднятия позиций сайта жилого комплекса «Карасьеозерский-2» в результатах выдачи поисковых систем по определенным запросам пользователей с целью продвижения сайта (продвижение по ключевым запросам в ТОП10 сайтов по продаже жилья Свердловской области) *Конкурентоспособность:* услуги для бизнес-сегмента по специальному заказу, наличие хорошего портфолио с другими проектами, подтверждающими достижение целевых характеристик в процессе оказания услуг по SEO-продвижению *Конкуренты:* компании России, занимающиеся оказанием услуг по SEO-продвижению: Demis Group; ООО «Ингейт Девелопмент»; ООО «Домен Мастер»; Russian Promo Группа компаний «Элемент» и др. *Качество конкурирующих услуг:* услуги по SEO-продвижению ведущих компаний в своих отраслях: Билайн, Евросеть, Комус, Уралсиб,

Окончание таблицы 3.5

Этап	*ООО «IMI Media» – разработка мобильного приложения для Android «Дербент-2000»*	*ООО «Силенсео» – услуги по SEO-продвижению сайта жилого комплекса «Карасьеозерский-2»*
	России: Сбербанк, Альфа-банк, Первый канал, ТРК Мега-Икея, Head Hunter, S7 airlines, Афиша, ABBYY *Цены на конкурирующую продукцию:* приложения малого класса – 50-200 тыс. руб.; приложения среднего класса – 250-600 тыс. руб.; приложения бизнес-класса – 600-800 тыс. руб.; приложения премиум-класса – 1-1,5 млн. руб.	Бинбанк, Росгосстарх *Цены на конкурирующие услуги:* продвижение сайта по ключевым запросам в ТОП10 по конкретному региону – от 50 тыс. руб. в месяц
Разработка концепции продукции, услуг	*Стратегия продвижения продукции:* прямой маркетинг с целью продажи мобильного приложения потенциальным покупателям *Разработка технического задания*: • структура мобильного приложения; • внешний вид и описание взаимодействия пользователей с приложением; • функции приложения (модули авторизации, регистрации, объектов, маршрутов, геолокации)	*Стратегия продвижения услуг:* прямой маркетинг с целью продажи услуг по SEO-продвижению потенциальным покупателям *Разработка стратегии продвижения:* • регистрация в самостоятельных каталогах; • регистрация в каталогах поисковых систем; • обмен ссылками; • размещение статей; • социальные сети; • пресс-релизы; • создание и ведение блогов
Определение возможной цены реализации, руб.	500 000 за приложение среднего класса для платформы Android	560 000 за заказ по SEO-продвижению, из них 46 667 в месяц

Величина целевой прибыли для ООО «IMI Media» составляет 20%, т.е. 100 000 руб. за мобильное приложение, а для ООО «Силенсео» – 25%, т.е. 140 000 руб. за проект, из них в месяц 11 667 руб. за оказание услуг по SEO-продвижению сайта.

Определим целевую себестоимость:

- для мобильного приложения «Дербент-2000» данная величина в целом по проекту составляет:

500 000 – 100 000 = 400 000 руб.;

- для услуг по SEO-продвижению сайта данная величина в целом по проекту составляет:

  560 000 – 140 000 = 420 000 руб., из которых в месяц 46 667 – 11 667 = 35 000 руб.

После расчета целевой выручки, целевой прибыли и целевой себестоимости необходимо составить калькуляции расчетной и целевой себестоимости и сравнить их между собой на предмет отклонений (таблицы 3.6, 3.7):

Таблица 3.6 - Калькуляция расчетной и целевой себестоимости мобильного приложения для Android «Дербент-2000», составляемая ООО «IMI Media», руб.

Статьи затрат		*Расчетная себестоимость*	*Целевая себестоимость*	*Отклонение*
Прямые затраты на материалы	1. Мобильный телефон с ОС Android	10 000	7 000	3 000
	2. Планшет с ОС Android	10 000	8 000	2 000
Прямые затраты на оплату труда	3. Затраты на оплату труда программистов за составление технического задания, разработку, настройку и тестирование приложения	90 000	75 000	15 000
	4. Затраты на оплату труда дизайнеров приложения	50 000	35 000	15 000
Прямые затраты на отчисления на социальные нужды	5. Отчисления на социальные нужды с заработной платы программистов	27 000	22 500	4 500
	6. Отчисления на социальные нужды с заработной платы дизайнеров	15 000	10 500	4 500
Прочие прямые затраты	7. Представительские расходы на презентацию приложения заказчику	50 000	30 000	20 000
Косвенные расходы	8. Затраты на оплату труда работников управления	25 000	25 000	-
	9. Отчисления на социальные нужды с заработной платы работников управления	7 500	7 500	-

Окончание таблицы 3.6

Статьи затрат		*Расчетная себестоимость*	*Целевая себестоимость*	*Отклонение*
Косвенные расходы	10. Амортизация офисного помещения	20 000	20 000	-
	11. Амортизация оборудования	12 000	12 000	
	12. Амортизация инструментального программного обеспечения	3 000	3 000	
	13. Расходы на содержание и ремонт офисного помещения	7 500	7 500	-
	14. Расходы на содержание и ремонт вычислительной техники и прочего оборудования	10 000	10 000	-
	15. Расходы на охрану труда	5 000	5 000	-
	16. Расходы на безопасность	20 000	20 000	-
	17. Расходы на подготовку и переподготовку кадров	8 000	4 000	4 000
	18. НДФЛ, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество юридических лиц	60 000	60 000	-
	19. Представительские расходы	5 000	5 000	-
	20. Командировочные расходы	10 000	10 000	-
	21. Услуги связи	2 500	2 500	-
	22. Почтовые расходы	1 000	1 000	-
	23. Консультационные и аудиторские услуги	5 000	5 000	-
	24. Канцелярские расходы	500	500	-
	25. Услуги банка	4 000	4 000	-
	26. Расходы по страхованию имущества	10 000	10 000	-
	Итого:	468 000	400 000	68 000

Таблица 3.7 - Калькуляция расчетной и целевой себестоимости услуг по SEO-продвижению сайта жилого комплекса «Карасьеозерский-2», составляемая ООО «Силенсео», руб.

Статьи затрат		*Расчетная себестоимость*	*Целевая себестоимость*	*Отклонение*
Прямые затраты на оплату труда	1. Затраты на оплату труда специалиста по SEO-продвижению	120 000	120 000	-
	2. Затраты на оплату труда копирайтера	36 000	31 000	5 000
Прямые затраты на отчисления на социальные нужды	3. Отчисления на социальные нужды с заработной платы специалиста по SEO-продвижению	36 000	36 000	-
	4. Отчисления на социальные нужды с заработной платы копирайтера	10 800	9 300	1 500
Прочие прямые затраты	5. Представительские расходы на презентацию результатов продвижения сайта заказчику	20 000	10 000	10 000
	6. Затраты на внешнюю оптимизацию сайта	96 000	96 000	-
Косвенные расходы	7. Затраты на оплату труда работников управления	15 000	15 000	-
	8. Отчисления на социальные нужды с заработной платы работников управления	4 500	4 500	-
	9. Амортизация офисного помещения	15 000	15 000	-
	10. Амортизация оборудования	2 200	2 200	-
	11. Амортизация инструментального программного обеспечения	2 000	2 000	-
	12. Расходы на содержание и ремонт офисного помещения	5 000	3 000	2 000
	13. Расходы на содержание и ремонт вычислительной техники и прочего оборудования	3 000	2 000	1 000
	14. Расходы на охрану труда	1 000	1 000	-
	15. Расходы на безопасность	15 000	15 000	-
	16. Расходы на подготовку и переподготовку кадров	4 000	-	4 000
	17. НДФЛ, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество юридических лиц	40 000	40 000	-

Окончание таблицы 3.7

Статьи затрат		*Расчетная себестоимость*	*Целевая себестоимость*	*Отклонение*
	18. Представительские расходы	2 000	2 000	-
	19. Командировочные расходы	5 000	3 000	2 000
	20. Услуги связи	1 500	1 500	-
	21. Почтовые расходы	500	500	-
	22. Консультационные и аудиторские услуги	5 000	2 500	2 500
	23. Канцелярские расходы	500	500	-
	24. Услуги банка	3 000	3 000	-
	25. Расходы по страхованию имущества	5 000	5 000	-
	Итого	448 000	420 000	28 000

В обоих случаях на этапе проектирования продукции и услуг расчетная себестоимость превышает целевую. В составленных калькуляциях выявлены отклонения, с которыми предстоит работа на предмет их устранения, чтобы довести величину расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости, и только после этого можно приступать к этапу создания продукции и оказания услуг.

Доведение величины расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости по созданию мобильного приложения для Android «Дербент-2000» достигается следующими мероприятиями:

1. Планируется приобретение материалов (мобильного телефона и планшета) по более низкой стоимости через интернет-магазин или систему Ebay.

   Итого сокращение затрат: 5 000 руб.

2. Изначально планировалось, что разработкой технического задания и созданием приложения будет заниматься один работник, а настройкой и тестированием – другой. Аналогичная ситуация с дизайнерами: изначально планировалось, что отрисовкой всех экранов приложения будет заниматься один дизайнер, а отрисовкой иконки – другой. Затраты на оплату труда планируется сократить, передав всю работу одному программисту и одному дизайнеру, увеличив при этом зарплату обоих в связи с возрастанием объемов работ. Одновременно с этим уменьшатся отчисления на социальные нужды.

   Итого сокращение затрат: 39 000 руб.

3. Представительские расходы на презентацию приложения заказчику планируется уменьшить за счет проведения мероприятия в пределах офиса, без аренды дополнительного конференц-зала у сторонней организации.

   Итого сокращение затрат: 20 000 руб.
4. Расходы на подготовку и переподготовку кадров планируется сократить за счет увеличения доли онлайн-курсов.

   Итого сокращение затрат: 4 000 руб.

Доведение величины расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости по оказанию услуг по SEO-продвижению жилого комплекса «Карасьеозерский-2» достигается следующими мероприятиями:

1. Планируется, что сокращение заработной платы копирайтера на 5 000 руб. в год удастся достичь благодаря найму работника с более низкой квалификацией и меньшим стажем работы, что в целом не отразится на качестве работы. Одновременно с этим уменьшатся отчисления на социальные нужды.

   Итого сокращение затрат: 6 500 руб.
2. Представительские расходы на презентацию приложения заказчику планируется уменьшить за счет проведения мероприятия в пределах офиса с одним кофе-брейком, без кейтерингового обслуживания.

   Итого сокращение затрат: 10 000 руб.
3. Расходы на содержание и ремонт офисного помещения и вычислительной техники планируется сократить за счет закупки более дешевых материалов для ремонта.

   Итого сокращение затрат: 3 000 руб.
4. Расходы на подготовку и переподготовку кадров планируется сократить за счет переноса сроков обучения персонала на следующие периоды.

   Итого сокращение затрат: 4 000 руб.
5. Командировочные расходы планируется уменьшить за счет сокращения затрат на покупку авиабилетов для руководителя предприятия (эконом-класс вместо бизнес-класса).

   Итого сокращение затрат: 2 000 руб.
6. Расходы на консультационные и аудиторские услуги планируется уменьшить за счет заключения договоров с компаниями с меньшей стоимостью услуг.

Итого сокращение затрат: 2 500 руб.

Посредством инструментария таргет-костинга на этапе проектирования продукции и услуг ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» удалось достичь «выравнивания» показателей расчетной и целевой себестоимости, при этом еще на этапе планирования найти возможности сокращения затрат.

Далее начинается этап создания продукции и оказания услуг, при этом выявленные ранее возможности сокращения затрат приобретают статус кайзен-задач, задействуется инструментарий методики кайзен-костинг. На данном этапе все работники предприятия должны быть мотивированы на выполнение кайзен-задач, чтобы в итоге достигнутый результат был равен или превышал обозначенные в кайзен-задаче целевые показатели.

Для этого в рамках каждого проекта в ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» открываются специальные карточки кайзен-задач (таблицы 3.8, 3.9). В данных карточках приводятся показатели расчетной (нормативной) себестоимости, целевой себестоимости, показатель величины кайзен-задачи применительно к каждой статье затрат. Далее дается описание мероприятий по решению каждой кайзен-задачи. В следующих графах карточки кайзен-задач отражается фактическая себестоимость, которая получилась в результате создания продукции и оказания услуг; показатель отклонения фактической себестоимости от целевой, который представляет собой решение кайзен-задачи в числовом виде. В последней графе карточки выводится итог решения кайзен-задачи по каждой статье с пометками «решена» или «не решена».

В нижних строках карточки кайзен-задач отражаются итоговые данные по столбцам, в том числе приводятся отдельные данные по положительным и отрицательным отклонениям фактической себестоимости от целевой.

Последняя строка представляет собой общий процент решения кайзен-задач по заказу, который рассчитывается по формуле (3.2):

$$\text{Процент решения кайзен-задачи} =$$

$$= \frac{(\text{Кайзен-задача} - \text{Отклонение фактической себестоимости от целевой})}{\text{Кайзен-задача}} \times 100\%. \qquad (3.2)$$

Таблица 3.8 - Карточка кайзен-задач ООО «IMI Media» по проекту мобильного приложения для Android «Дербент-2000»

Статья расходов	*Расчетная себестоимость, руб.*	*Целевая себестоимость, руб.*	*Кайзен-задача (гр. 2 – гр. 3), руб.*	*Мероприятия по решению кайзен-задачи*	*Фактическая себестоимость, руб.*	*Отклонение факта от цели (гр. 6 – гр. 3), руб.*	*Итог по решению кайзен-задачи*
1	2	3	4	5	6	7	8
Материалы	20 000	15 000	5 000	Телефон и планшет закуплены с Ebay	14 000	-1 000	Решена
Затраты на оплату труда программистов	90 000	75 000	15 000	Работа по созданию продукции выполнена одним программистом и одним дизайнером	80 000	5 000	Не решена
Затраты на оплату труда дизайнеров	50 000	35 000	15 000		40 000	5 000	
Отчисления на социальные нужды с зарплаты программистов	27 000	22 500	4 500	См. графу с заработной платой	24 000	1 500	Не решена
Отчисления на социальные нужды с зарплаты дизайнеров	15 000	10 500	4 500		12 000	1 500	
Представительские расходы на презентацию приложения заказчику	50 000	30 000	20 000	Презентация проведена в офисе исполнителя	25 000	-5 000	Решена
Расходы на подготовку и переподготовку кадров	8 000	4 000	4 000	50% обучающих курсов проведено в онлайн-режиме	2 000	-2 000	Решена
Итого	260 000	192 000	68 000		197 000	5 000	
В т.ч. положительное отклонение						-8 000	
В т.ч. отрицательное отклонение						13 000	

Окончание таблицы 3.8

Статья расходов	*Расчетная себестоимость, руб.*	*Целевая себестоимость, руб.*	*Кайзен-задача (гр. 2 – гр. 3), руб.*	*Мероприятия по решению кайзен-задачи*	*Фактическая себестоимость, руб.*	*Отклонение факта от цели (гр. 6 – гр. 3), руб.*	*Итог по решению кайзен-задачи*
1	2	3	4	5	6	7	8
Процент решения кайзен-задач ((гр.4 – гр.7) / гр. 4)*100%, но не более 100%							93%

Таблица 3.9 - Карточка кайзен-задач ООО «Силенсео» по проекту оказания услуг по SEO-продвижению сайта жилого комплекса «Карасьеозерский-2»

Статья расходов	*Расчетная себестоимость, руб.*	*Целевая себестоимость, руб.*	*Кайзен-задача (гр. 2 – гр. 3), руб.*	*Мероприятия по решению кайзен-задачи*	*Фактическая себестоимость, руб.*	*Отклонение факта от цели (гр. 6 – гр. 3), руб.*	*Итог по решению кайзен-задачи*
1	2	3	4	5	6	7	8
Затраты на оплату труда копирайтера	36 000	31 000	5 000	Работа частично выполнена практикантом	20 000	-11 000	Решена
Отчисления на социальные нужды с зарплаты копирайтера	10 800	9 300	1 500	См. графу с заработной платой	6 000	-3 300	Решена
Представительские расходы на презентацию результатов продвижения сайта заказчику	20 000	10 000	10 000	Презентация проведена без заказа услуг кейтеринга	10 000	-	Решена

Окончание таблицы 3.9

Статья расходов	*Расчетная себестоимость, руб.*	*Целевая себестоимость, руб.*	*Кайзен-задача (гр. 2 – гр. 3), руб.*	*Мероприятия по решению кайзен-задачи*	*Фактическая себестоимость, руб.*	*Отклонение факта от цели (гр. 6 – гр. 3), руб.*	*Итог по решению кайзен-задачи*
1	2	3	4	5	6	7	8
Расходы на содержание и ремонт офисного помещения	8 000	5 000	3 000	Закуплены недорогие материалы по оптовой цене	2 000	-5 000	Решена
Расходы на подготовку и переподготовку кадров	4 000	-	4 000	Все обучение перенесено на следующий год	-	-	Решена
Командировочные расходы	5 000	3 000	2 000	Приобретаются авиабилеты только эконом-класса	3 000	-	Решена
Консультационные и аудиторские услуги	5 000	2 500	2 500	Заключены договоры на оказание услуг с местными компаниями	2 000	- 500	Решена
Итого	88 800	60 800	28 000		43 000	-19 800	
В т.ч. положительное отклонение						-19 800	
В т.ч. отрицательное отклонение						-	
Процент решения кайзен-задач ((гр.4 – гр.7) / гр. 4)*100%, но не более 100%							100%

Если при расчете фактической себестоимости продукции (работ, услуг) верно неравенство (3.3), то можно сделать вывод о том, что кайзен-задача не решена.

Если при расчете фактической себестоимости продукции (работ, услуг) верно неравенство (3.4), то можно сделать вывод о том, что кайзен-задача решена.

$$\textit{Фактическая себестоимость} > \textit{Целевая себестоимость} \quad (3.3)$$

$$\textit{Фактическая себестоимость} \leq \textit{Целевая себестоимость} \quad (3.4)$$

Экономический смысл словосочетания «решение кайзен-задачи» состоит в приведении показателя фактической себестоимости к такой величине, которая в денежном выражении равна целевой себестоимости или меньше ее, с помощью усилий, прилагаемых всеми подразделениями организации.

Выделим два подхода к анализу отклонений по исполнению кайзен-задач.

Первый подход представляет собой анализ отклонений по строке «Итого» по решению всех поставленных перед работниками организации кайзен-задач без разбивки на положительные и отрицательные отклонения.

Второй подход подразумевает анализ полученных отклонений как в общем по всем кайзен-задачам, так и в разрезе отклонений. Первый подход можно охарактеризовать как более мягкий, второй как более агрессивный.

Считаем, что наиболее правильным решением является использование второго подхода при анализе отклонений, поскольку в совокупности величина отклонений может быть несущественной, а в разрезе статей затрат возможны значительные расхождения с разными знаками, которые при суммировании в итоговой строке будут давать сумму, не превышающую уровень существенности, принятый в организации.

Анализ отклонений фактической себестоимости от целевой в методике гоал-костинг не сводится лишь к определению того, решена кайзен-задача или нет. Под анализом отклонений понимается также совокупность методов работы с выявленными отклонениями. Первым шагом при работе с отклонениями является заполнение отчета по отклонениям, форма которого была представлена ранее в таблице 3.3.

Определяются три главные составляющие отклонения:

1. Характер отклонения (положительное, отрицательное).
2. Причина отклонения.

3. Виновник (инициатор) отклонения.

При выявлении причин и виновников отклонения необходимо отметить, что в данном случае причины могут носить внешний и внутренний характер.

К внешним причинам можно отнести колебание курса валют на закупаемые материалы, политическую ситуацию в стране; к внутренним – халатное отношение ответственных лиц к выполняемым обязанностям, отсутствие контроля внутри компании, безнаказанность ответственных сотрудников за допущенные ранее ошибки. У отклонений, возникших вследствие внутренних причин, всегда есть ответственное лицо – виновник отклонения, чего нельзя сказать об отклонениях, возникших вследствие внешних причин.

В рамках методики калькулирования себестоимости продукции и услуг гоал-костинг предложим следующие методы работы с отклонениями фактической себестоимости от целевой:

1. Материальное наказание либо поощрение ответственного сотрудника, чьи действия либо бездействие привели к возникновению положительного либо отрицательного отклонения.
2. Постановка разноплановых задач на этапе планирования перед ответственными сотрудниками, в чью компетенцию входит оценка внешней среды, в которой функционирует предприятие, с целью всестороннего охвата деятельности предприятия в настоящий момент в условиях конкурентной изменяющейся среды.
3. Нематериальная мотивация всех сотрудников, чьи предложения позволили выйти компании на целевой уровень себестоимости.
4. Ежемесячная переоценка норм, на основании которых происходит калькулирование расчетной (нормативной) себестоимости вследствие постоянно происходящих изменений в сфере информационных технологий.

Возвращаясь к рассматриваемым карточкам кайзен-задач, представленным в таблицах 3.8 и 3.9, отметим, что с помощью применения методики гоал-костинг, основанной на инструментарии таргет-костинга и кайзен-костинга, а также элементов позаказного метода ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео» удалось существенно сократить некоторые статьи расходов и привести их к целевым показателям.

В процессе создания продукции и оказания услуг сформировались следующие фактические прямые расходы (таблица 3.10):

Таблица 3.10 - Фактические прямые расходы ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео»

Статьи прямых затрат	*Фактическая себестоимость, руб.*	
	ООО «IMI Media»	*ООО «Силенсео»*
Материалы	14 000	-
Затраты на оплату труда	120 000	140 000
Отчисления на социальные нужды	36 000	42 000
Представительские расходы	25 000	10 000
Затраты на внешнюю оптимизацию сайта	-	108 000
Итого:	195 000	300 000

Общая сумма косвенных затрат ООО «IMI Media» составила 550 000 руб., помимо заказа на мобильное приложение для Android «Дербент-2000» в компании выполняются еще два заказа, данные по которым приведены в таблицах 3.11 и 3.12 для расчета ставки косвенных расходов.

Таблица 3.11 - База распределения косвенных расходов ООО «IMI Media», руб.

Заказ	*Прямые затраты на оплату труда*	*Прочие прямые затраты*	*Итого*
1	2	3	4
Мобильное приложение для Android «Дербент-2000»	120 000	25 000	145 000
Веб-сайт ЦБК «Кама»	82 000	40 000	122 000
Веб-сайт ЖК «Времена года»	85 000	30 000	115 000
	287 000	95 000	382 000

Таблица 3.12 - Ставка распределения косвенных расходов ООО «IMI Media»

Показатель, лежащий в основе базы распределения косвенных расходов	*Общая сумма косвенных расходов, руб.*	*Общая сумма базы распределения по показателю, лежащему в ее основе, руб.*	*Ставка косвенных расходов (гр. 2 / гр. 3)*
1	2	3	4
Сумма прямых затрат на оплату труда + Сумма прочих прямых затрат	550 000	382 000	1,44

Фактическая себестоимость мобильного приложения для Android «Дербент-2000» в ООО «IMI Media» составила (таблица 3.13):

Таблица 3.13 - Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) ООО «IMI Media»

Заказ	*Сумма прямых расходов, руб.*	*Сумма косвенных расходов, рассчитанная при их распределении пропорционально (гр.4 табл. 3.11 * 1,44), руб.*	*Фактическая себестоимость, руб.*
Мобильное приложение для Android «Дербент-2000»	195 000	208 770	403 770
Веб-сайт ЦБК «Кама»	240 000	175 654	415 654
Веб-сайт ЖК «Времена года»	200 000	165 576	365 576
	635 000	550 000	1 185 000

В бухгалтерском учете ООО «IMI Media» по окончании создания мобильного приложения и реализации его заказчику делаются следующие проводки (таблица 3.14):

Таблица 3.14 - Бухгалтерские проводки ООО «IMI Media» по отражению выручки и себестоимости мобильного приложения для Android «Дербент-2000»

Проводка	*Сумма, руб.*	*Содержание операции*
Дт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт счета 90.11 «Выручка от реализованной продукции»	500 000	Отражена целевая выручка по мобильному приложению (в момент передачи контроля над приложением заказчику)
Дт счета 43 «Готовая продукция» Кт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий»	400 000	Отражена целевая себестоимость мобильного приложения
Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 10, 60, 69, 70 и пр.	195 000	Отражены фактические прямые расходы
Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 25.1, 26	208 770	Списаны фактические косвенные расходы на основании базы распределения
Дт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий» Кт счета 20 «Основное производство»	403 770	Отражена фактическая себестоимость мобильного приложения

Окончание таблицы 3.14

Проводка	*Сумма, руб.*	*Содержание операции*
Дт счета 90.21 «Себестоимость созданной продукции» Кт счета 49 «Продукция и сферы интернет-технологий»	3 770	Отражено отклонение фактической себестоимости от целевой (перерасход)

Рассмотрим финальную стадию калькулирования себестоимости услуг и в ООО «Силенсео». Общая сумма косвенных затрат ООО «Силенсео» составила 580 000 руб., помимо заказа на оказание услуг по SEO-продвижению сайта жилого комплекса «Карасьеозерский-2» в компании выполняются еще четыре заказа, данные по которым приведены в таблицах 3.15 и 3.16 для расчета ставки косвенных расходов.

Таблица 3.15 - База распределения косвенных расходов ООО «Силенсео», руб.

Заказ	*Прямые затраты на оплату труда*	*Прочие прямые затраты*	*Итого*
Услуги по SEO-продвижению сайта ЖК «Карасьеозерский-2»	140 000	118 000	258 000
Услуги по SEO-продвижению сайта ЖК «Три капитана»	150 000	113 000	263 000
Услуги по SEO-продвижению сайта ЖК «Аврора»	140 000	116 000	256 000
Услуги по SEO-продвижению сайта моющего средства «Zing»	180 000	100 000	280 000
Услуги по SEO-продвижению сайта New York Film Academy Russia	150 000	120 000	270 000
	760 000	567 000	1 327 000

Таблица 3.16 - Ставка распределения косвенных расходов ООО «Силенсео»

Показатель, лежащий в основе базы распределения косвенных расходов	*Общая сумма косвенных расходов, руб.*	*Общая сумма базы распределения по показателю, лежащему в ее основе, руб.*	*Ставка косвенных расходов (гр. 2 / гр. 3)*
1	2	3	4
Сумма прямых затрат на оплату труда + Сумма прочих прямых затрат	580 000	1 327 000	0,437

Фактическая себестоимость услуг по SEO-продвижению сайта ЖК «Карасьеозерский-2» в ООО «Силенсео» составила (таблица 3.17):

Таблица 3.17 - Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) ООО «Силенсео», руб.

Заказ	*Сумма прямых расходов*	*Сумма косвенных расходов, рассчитанная при их распределении пропорционально (гр.4 табл.3.15 * 0,437)*	*Фактическая себестоимость*
Услуги по SEO-продвижению сайта ЖК «Карасьеозерский-2»	300 000	112 766	412 766
Услуги по SEO-продвижению сайта ЖК «Три капитана»	315 000	114 951	429 951
Услуги по SEO-продвижению сайта ЖК «Аврора»	300 000	111 891	411 891
Услуги по SEO-продвижению сайта моющего средства «Zing»	320 000	122 381	442 381
Услуги по SEO-продвижению сайта New York Film Academy Russia	315 000	118 011	433 011
	1 550 000	580 000	2 130 000

В бухгалтерском учете ООО «Силенсео» в течение всего периода оказания услуг заказчику делаются проводки, указанные в таблице 3.18. Особенностью оказания услуг по SEO-продвижению является ежемесячное отражение выручки и себестоимости. Для этого полученные показатели разобьем на 12 месяцев и покажем ежемесячные проводки.

Таблица 3.18 - Ежемесячные бухгалтерские проводки ООО «Силенсео» по отражению выручки и себестоимости услуг по SEO-продвижению сайта ЖК «Карасьеозерский-2»

Проводка	*Сумма, руб.*	*Содержание операции*
Дт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт счета 90.13 «Выручка от оказанных услуг»	46 667	Отражена целевая выручка от оказания услуг по SEO-продвижению (ежемесячно)
Дт счета 43 «Готовая продукция» Кт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий»	35 000	Отражена целевая себестоимость услуг по SEO-продвижению
Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 10, 60, 69, 70 и пр.	25 000	Отражены фактические прямые расходы
Дт счета 20 «Основное производство» Кт счетов 25.1, 26	9 397	Списаны фактические косвенные расходы на основании базы распределения
Дт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий» Кт счета 20 «Основное производство»	34 397	Отражена фактическая себестоимость услуг по SEO-продвижению
Дт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий» Кт счета 90.23 «Себестоимость оказанных услуг»	603	Отражено отклонение фактической себестоимости от целевой (экономия)

На обоих предприятиях к калькулированию себестоимости была применена методика гоал-костинг. В результате решения не всех кайзен-задач (93 из 100%) в процессе создания продукции ООО «IMI Media» возникло превышение фактической себестоимости над целевой. Однако данное отклонение оказалось несущественным – всего 0,94% целевой себестоимости.

Стопроцентное решение всех кайзен-задач в процессе оказания услуг в ООО «Силенсео» обеспечило уменьшение фактической себестоимости по сравнению с целевой. В рамках одного месяца экономия составила 603 руб., а в целом по проекту – 7 236 руб.

Резюмируя вышесказанное, необходимо отметить, что калькулирование себестоимости продукции и услуг целесообразно осуществлять на основании методики гоал-костинг, поскольку в отличие от других методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг данные системы, лежащие в основе методики, позволяют рассчитывать себестоимость, наиболее приближенную к условиям среды, в которой функционирует предприятие.

Понятие «целевая себестоимость» отличается от понятия «плановая себестоимость», применяемого в отечественной хозяйственной практике. Отличие главным образом состоит в том, что плановая себестоимость рассчитывается на основании норм и нормативов, существующих на конкретном предприятии. Нормативы, в свою очередь, ориентированы на существующие технологии производства и традиционные характеристики выпускаемой продукции. В соответствии с этим плановая себестоимость будет представлять собой не что иное, как средние (в некоторых случаях наилучшие) значения затрат предшествующих периодов, и полностью привязана к внутренним способностям инжиниринга и производства. Целевая себестоимость – это значение себестоимости, максимально допустимое (приемлемое) рыночными условиями [40].

Методика гоал-костинг, основанная на принципах таргет-костинга и кайзен-костинга с применением элементов позаказного метода, всецело направлена на совершенствование деятельности компании или её отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне. Весомым преимуществом обоих методов является снижение затрат, обеспечение прибыльности производства, возможность управлять затратами как при осуществлении текущей деятельности, так и при построении планов на перспективу. В разработанной методике нами показано, что наибольший результат при осуществлении процессов учета затрат и калькулирования себестоимости дает именно синтез таргет-костинга и кайзен-костинга, реализованный в методике гоал-костинг.

Описанные в пп. 3.1 и 3.2 предложения по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сферы интернет-технологий способствовали разработке документа, рекомендованного к применению в компаниях указанной сферы, – методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий.

3.3. Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий

I. Общие положения

1. Настоящие Методические рекомендации имеют целью обеспечить единообразие принципов планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции и услуг с учетом организационно-технических особенностей сферы интернет-технологий.

2. Методические рекомендации распространяются на предприятия, осуществляющие свою деятельность по отрасли «Деятельность в области информации и связи», независимо от организационно-правовых форм и ведомственной принадлежности. В случае выполнения работ по созданию продукции сферы интернет-технологий, оказанию услуг предприятиями других отраслей народного хозяйства применяются настоящие Методические рекомендации.

II. Состав, классификация и группировка затрат, включаемых в себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий

3. Себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе создания продукции и оказания услуг материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат.

4. К продукции и услугам сферы информационных технологий относятся программы создания, сохранения, управления и обработки данных с применением сети Интернет, а также услуги по консультированию и разработке веб-сайтов и веб-приложений

5. В себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий включаются затраты, необходимые для создания продукции и оказания услуг, предусмотренных техническим заданием и договором (заказом) на создание продукции, оказание услуг.

6. Не подлежат включению в себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий затраты на выполнение организацией сферы интернет-технологий или на оплату ею работ (услуг), не связанных с созданием продукции, оказанием услуг сферы интернет-технологий.

7. Классификация затрат. Затраты по созданию продукции, выполнению работ, оказанию услуг сферы интернет-технологий группируются:

1) по договорам (заказам) на создание продукции, оказание услуг;
2) по экономическим элементам;
3) по статьям с учетом видов деятельности и характера продукции и услуг.

III. Группировка затрат по экономическим элементам

8. Затраты, образующие себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

9. В элементе «Материальные затраты» отражается стоимость

1) приобретаемых у сторонних организаций материалов, необходимых для создания продукции и оказания услуг сферы интернет-технологий;
2) покупных материалов, используемых в процессе создания продукции, оказания услуг сферы интернет-технологий, для обеспечения нормального технологического процесса или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды (содержание, ремонт и эксплуатация оборудования, зданий, сооружений, других основных средств и проч.);
3) работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями и организациями. К работам и услугам производственного характера относятся: транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов, работы по капитальному и текущему ремонту, ре-

конструкции, реставрации жилых и нежилых зданий или инженерных сооружений, а также прочие услуги производственного характера;

4) спецоборудования, необходимого для выполнения определенного договора (заказа) на создание продукции, оказание услуг. К спецоборудованию относятся приборы, аппаратура, механизмы и иные устройства, если это предусмотрено техническим заданием и договором (заказом) на создание продукции, оказание услуг.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения, наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, производимые сторонними организациями.

10. В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются затраты на оплату труда персонала предприятия, осуществляющего деятельность в сфере интернет-технологий, включая премии работникам за результаты работы, стимулирующие и компенсирующие выплаты; компенсации, выплачиваемые в установленных законодательством Российской Федерации размерах женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством Российской Федерации возраста, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате организации сферы информационных технологий работников, занятых в основной деятельности.

В состав затрат на оплату их труда включаются:

1) выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятиях сферы интернет-технологий формами и системами оплаты труда;

2) выплаты стимулирующего характера: премии за результаты работы, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;

3) выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания;
4) оплата в соответствии с законодательством Российской Федерации очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков;
5) выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (например, выплаты по районным коэффициентам);
6) оплата в соответствии с законодательством Российской Федерации учебных отпусков;
7) доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленного законодательством Российской Федерации;
8) плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;
9) другие виды выплат, включаемых в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда.

В себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий не включаются:

1) премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;
2) материальная помощь;
3) оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам;
4) надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, компенсация удорожания стоимости питания в столовых, буфетах и профилакториях либо предоставление его по льготным ценам или бесплатно;
5) оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом;
6) оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий и другие ана-

логичные выплаты и затраты, производимые за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации;

7) другие виды выплат, не связанные непосредственно с оплатой труда.

11. В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления по государственному социальному и медицинскому страхованию, страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, отчисления в Пенсионный фонд от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

12. В элементе «Амортизация» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, исчисленная исходя из балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм.

13. Элемент "Прочие затраты" в составе себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий включает в себя:

1) налоги, сборы, отчисления в специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком;
2) платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, а также отдельных категорий работников;
3) представительские расходы;
4) амортизацию нематериальных активов;
5) плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных средств;
6) суточные и подъемные для сотрудников организаций;
7) расходы по оплате работ и услуг непроизводственного характера сторонних организаций;
8) другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

IV. Группировка затрат по статьям в зависимости от видов деятельности и характера продукции и услуг

14. Затраты по созданию продукции, оказанию услуг сферы интернет-технологий при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции и услуг группируются и подлежат кодификации по статьям затрат в зависимости от видов деятельности и характера продукции и услуг.

Группировка и кодификация затрат по статьям должна обеспечивать выделение затрат, связанных с созданием отдельных видов продукции и услуг по конкретным договорам (заказам), которые могут быть прямо включены в их себестоимость (прямые расходы).

В зависимости от способов включения в стоимость продукции и услуг сферы интернет-технологий затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Под прямыми понимаются затраты, связанные непосредственно с выполнением конкретных договоров (заказов): затраты на материалы, затраты на оплату труда работников, непосредственно осуществляющих работу по выполнению заказа, отчисления на социальные нужды с заработной платы таких работников, прочие прямые затраты, которые непосредственно связаны с выполнением заказа.

К косвенным относятся затраты, связанные с выполнением нескольких договоров (заказов), управлением и организацией деятельности компании (расходами на содержание аппарата управления, общетехнических и общехозяйственных служб и др.), а также иные расходы, которые прямо отнести на конкретный договор (заказ) не представляется возможным.

15. При планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий затраты группируются по следующим статьям:

- материалы;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- прочие прямые затраты;
- косвенные расходы.

На статью «Косвенные расходы» относятся общепроизводственные и общехозяйственные затраты, которые прямо включить в себестоимость отдельных договоров (заказов) не представляется возможным.

16. На статью «Материалы» (код 20.1XX) в зависимости от вида деятельности организации относятся:

1) материальные носители, на которые осуществляется запись программного обеспечения;
2) материалы для серверного оборудования и сетей, необходимые для предоставления услуг хостинга.

Стоимость материалов формируется исходя из цен их приобретения, наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

17. На статью «Затраты на оплату труда» (код 20.2XX) в зависимости от вида деятельности организации относятся:

1) основная и дополнительная заработная плата разработчиков программного обеспечения;
2) основная и дополнительная заработная плата настройщиков и тестировщиков программного обеспечения;
3) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся технологиями передачи данных;
4) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся обучением пользователей в сети Интернет;
5) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся управлением и сопровождением компьютерного оборудования в сети Интернет;
6) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся предоставлением прочих услуг в сети Интернет;
7) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся предоставлением услуг хостинга;

8) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся предоставлением услуг по вводу и обработке данных;
9) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся наполнением содержимого веб-портала: копирайтеров, дизайнеров, верстальщиков, программистов;
10) основная и дополнительная заработная плата работников, занимающихся оказанием услуг информационных агентств и информационных служб в сети Интернет.

К основной заработной плате относятся выплаты согласно трудовому договору работникам организации сферы интернет-технологий, непосредственно занятым созданием продукции, оказанием услуг по конкретным заказам, включая премии, стимулирующие и компенсирующие выплаты, а также выплаты лицам, не состоящим в штате организации, по договорам гражданско-правового характера, относящимся к выполнению конкретного заказа.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты согласно трудовому договору работникам организации сферы интернет-технологий, непосредственно занятым созданием продукции, оказанием услуг по конкретным заказам, включая оплату очередных календарных отпусков, оплату перерывов на работе для кормящих матерей, оплату льготных часов несовершеннолетних во время выполнения общественных или государственных обязанностей, выплаты выходного пособия при увольнении, иные выплаты за неотработанное время, предусмотренные трудовым законодательством.

18. На статью «Отчисления на социальные нужды» (код 20.3XX) относятся обязательные отчисления по государственному социальному и медицинскому страхованию, страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, отчисления в Пенсионный фонд от затрат на оплату труда работников от суммы затрат на оплату труда работников, непосредственно занятых созданием продукции, оказанием услуг сферы интернет-технологий.

19. На статью «Прочие прямые затраты» (коды 20.4XX, 20.5XX, 20.6XX, 20.7XX, 20.8XX) относятся затраты, необходимые для выполнения конкретного договора (заказа), но не относящиеся к ранее перечисленным статьям прямых затрат.

В зависимости от вида деятельности организации к прочим прямым затратам относятся:

1) представительские расходы по конкретному заказу;
2) расходы на командировки работников, занимающихся непосредственно разработкой, модернизацией, поддержкой и тестированием программного обеспечения по конкретному проекту;
3) расходы на командировки работников, занимающихся непосредственно технологиями передачи данных и обучением пользователей в сети Интернет;
4) расходы на командировки работников, занимающихся управлением и сопровождением компьютерного оборудования;
5) расходы на командировки работников, занимающихся предоставлением прочих услуг в сети Интернет;
6) расходы на командировки работников, занимающихся предоставлением услуг хостинга, ввода и обработки данных;
7) расходы на командировки работников, непосредственно связанных с деятельностью веб-портала;
8) расходы на командировки работников, занимающихся оказанием услуг информационных агентств и информационных служб в сети Интернет;
9) затраты по внешней оптимизации сайта;
10) расходы на услуги хостинга;
11) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с разработкой, модернизацией, поддержкой и тестированием программного обеспечения;
12) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с технологиями передачи данных и обучением пользователей в сети Интернет;
13) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с управлением и сопровождением компьютерного оборудования;
14) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с предоставлением прочих услуг в сети Интернет;

15) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с услугами хостинга, ввода и обработки данных;
16) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с осуществлением деятельности веб-портала;
17) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с оказанием услуг информационных агентств и информационных служб в сети Интернет;
18) затраты по работам сторонних предприятий, непосредственно связанным с производством продукции и оказанием услуг.

20. На статью "Косвенные расходы" относятся общепроизводственные, управленческие и общехозяйственные расходы, не связанные непосредственно с созданием продукции, оказанием услуг сферы интернет-технологий.

Примерная номенклатура статей косвенных расходов приведена в таблице 3.19.

Таблица 3.19 - Примерная номенклатура статей косвенных расходов сферы интернет-технологий

Наименование статей затрат	*Код статьи*	*Характеристика и содержание затрат*
Затраты на оплату труда	30.101 30.102 30.103	1) затраты на оплату труда работников общетехнических служб; 2) затраты на оплату труда работников общехозяйственных служб; 3) затраты на оплату труда работников аппарата управления
Отчисления на социальные нужды	30.201 30.202 30.203	1) отчисления на социальное страхование от затрат на оплату труда работников общетехнических служб; 2) отчисления на социальное страхование от затрат на оплату труда работников общехозяйственных служб; 3) отчисления на социальное страхование от затрат на оплату труда работников аппарата управления
Амортизация	30.301 30.302 30.303 30.304 30.305	1) расходы по амортизации зданий, сооружений; 2) расходы по амортизации оборудования; 3) расходы по амортизации прочих основных средств; 4) расходы по амортизации инструментального программного обеспечения; 5) расходы по амортизации прочих нематериальных активов

Продолжение таблицы 3.19

Наименование статей затрат	*Код статьи*	*Характеристика и содержание затрат*
Содержание и ремонт зданий, сооружений, оборудования	30.401 30.402 30.403 30.404 30.405 30.406 30.407 30.408	1) стоимость материалов, необходимых для ухода за вычислительной техникой и прочими основными средствами и содержания их в рабочем состоянии; 2) стоимость запасных частей для оборудования; 3) затраты на оплату труда рабочих, обслуживающих оборудование, и отчисления на социальные нужды 4) расходы на освещение, отопление зданий и помещений предприятия, водоснабжение и канализацию; 5) расходы на содержание в надлежащем санитарном состоянии зданий и помещений; 6) расходы по благоустройству территории; 7) расходы на ремонт основных средств, включая затраты на оплату труда рабочих, производящих ремонт, отчисления на социальные нужды, стоимость запасных частей и материалов, израсходованных на ремонт; 8) оплата услуг сторонних организаций по содержанию и ремонту зданий и помещений, оборудования
Расходы на охрану труда	30.501 30.502	1) расходы на создание необходимых санитарно-гигиенических условий для работников организации; 2) расходы по охране труда и технике безопасности
Расходы на охрану и безопасность	30.601 30.602	1) расходы на оплату вневедомственной и пожарной охраны; 2) расходы на компьютерную безопасность
Расходы на подготовку и переподготовку кадров	30.701 30.702	1) расходы по оплате услуг сторонних организаций, осуществляющих обучение персонала; расходы по оплате учебных отпусков
Налоги, сборы и другие обязательные отчисления	30.8XX	Налоги, сборы и другие обязательные отчисления в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаемые в себестоимость продукции, работ (услуг) сферы интернет-технологий
Представительские расходы	31.101	Представительские расходы по приему и обслуживанию представителей других организаций, прибывших с целью поддержания делового сотрудничества
Командировочные расходы	31.201 31.202 31.203	1) командировочные расходы работников общетехнических служб; 2) командировочные расходы работников общехозяйственных служб; 3) командировочные расходы работников аппарата управления

Окончание таблицы 3.19

Наименование статей затрат	*Код статьи*	*Характеристика и содержание затрат*
Прочие расходы	35.101 35.102 35.103 35.104 35.105 35.106 35.107 35.108 35.109 35.110	1) услуги связи; 2) почтовые расходы; 3) канцелярские расходы; 4) расходы на участие в выставках; 5) расходы на маркетинг и продвижение; 6) консультационные, информационные, юридические, аудиторские услуги; 7) расходы по переезду работников и подъемные для данных работников; 8) расходы по найму служебных автомобилей; 9) расходы по страхованию работников и имущества; 10) иные расходы, подлежащие включению в себестоимость продукции, работ (услуг) сферы интернет-технологий

21. Косвенные расходы в себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий распределяются пропорционально совокупности прямых затрат на оплату труда и прочих прямых затрат по отдельным договорам (заказам).

V. Калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий

22. Калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий организуется посредством метода гоал-костинг. Объектом калькулирования является отдельная единица продукции, услуга, выполняемая по договору (заказу).

23. На основании методики гоал-костинг определяется возможная цена реализации (целевая цена) продукции, услуг, которая включает в себя следующие стадии:

1) проведение маркетингового анализа продукции и услуг;
2) разработка концепции продукции и услуг.

24. Определение целевой прибыли – такой величины прибыли, которая необходима компании для удовлетворения запросов собственников.

25. Определение целевой себестоимости путем вычитания показателя целевой прибыли из показателя целевой цены.

26. После установления целевой себестоимости начинается этап планирования, в процессе которого осуществляется проектирование и инжиниринг продукции, услуг. На данном этапе определяется расчетная (нормативная) себестоимость продукции, услуг и сравнивается с целевой себестоимостью посредством калькуляции, форма которой представлена ниже.

Наименование организации-составителя калькуляции

Калькуляция составлена
"__" _____ 201_г.

КАЛЬКУЛЯЦИЯ
ЦЕЛЕВОЙ И РАСЧЕТНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

_____

(наименование продукции, работ, услуг)

Основание: для проведения работ (договор, заказ) _____
Заказчик: _____
Срок выполнения работы: начало _____
(дата)
окончание _____
(дата)

Статьи затрат	Расчетная себестоимость, руб.	Целевая себестоимость, руб.	Отклонение, руб.
1. Прямые материалы 2. Прямые затраты на оплату труда 3. Отчисления на социальные нужды с прямых затрат на оплату труда 4. Прочие прямые затраты 5. Косвенные расходы			
Итого			

27. Если расчетная себестоимость превышает целевую, на этапе планирования в проект заказа вносятся необходимые изменения и усовершенствования до тех пор, пока расчетная себестоимость не будет превышать целевую себестоимость.

28. На этапе создания продукции и оказания услуг для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг в компаниях сферы интернет-технологий применяются элементы метода кайзен-костинг. На данном этапе проводится анализ сметных затрат, определяется влияние каждой статьи расходов на себестоимость изделия, осуществляется постановка кайзен-задач – целевого снижения отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе создания продукции, выполнения работ, оказания услуг. Для этого в рамках каждого заказа открывается специальная карточка кайзен-задач (таблица 3.20):

Таблица 3.20 - Карточка кайзен-задач

Статья расходов	*Расчетная себестоимость, руб.*	*Целевая себестоимость, руб.*	*Кайзен-задача (гр. 2 – гр. 3), руб.*	*Мероприятия по решению кайзен-задачи*	*Фактическая себестоимость, руб.*	*Отклонение факта от цели (гр. 6 – гр. 3), руб.*	*Итог по решению кайзен-задачи*
1	2	3	4	5	6	7	8
Представительские расходы на презентацию приложения заказчику							
Расходы на подготовку и переподготовку кадров							
Итого							
В т.ч. положительное отклонение							
В т.ч. отрицательное отклонение							
Процент решения кайзен-задач ((гр.4 – гр.7) / гр. 4)*100%, но не более 100%							

29. Учет фактических затрат на создание продукции и услуг сферы интернет-технологий осуществляется на счете 20 «Основное производство». Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец отчетного периода показывает стоимость

незавершенного производства. При этом могут быть выделены субсчета по видам продукции и услуг исходя из специфики деятельности и номенклатуры продукции и услуг.

30. Прямые затраты включаются в себестоимость продукции и услуг на основании первичной документации по прямому признаку.

31. Косвенные расходы ежемесячно распределяются между договорами (заказами) на создание продукции и услуг сферы интернет-технологий в соответствии с базой распределения, которая представляет собой совокупность прямых затрат на оплату труда и прочих прямых затрат. Расчет ставки косвенных расходов осуществляется на основании таблицы 3.21.

Таблица 3.21 - Расчет ставки косвенных расходов при калькулировании себестоимости продукции и услуг в сфере интернет-технологий

Показатель, лежащий в основе базы распределения косвенных расходов	*Общая сумма косвенных расходов, руб.*	*Общая сумма базы распределения по показателю, лежащему в ее основе, руб.*	*Ставка косвенных расходов (гр. 2 / гр. 3)*
1	2	3	4
Сумма прямых затрат на оплату труда + Сумма прочих прямых затрат			

32. В учете материалы отражаются по ценам приобретения или заготовления, включая наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, стоимость услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенные пошлины, плату за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

33. Учет затрат на оплату работ, выполняемых сторонними организациями ведется в договорных ценах. Включение этих затрат в себестоимость продукции сферы интернет-технологий по соответствующему договору (заказу) осуществляется после их фактической приемки и оплаты.

34. Учет труда и заработной платы организуется в зависимости от системы организации труда, уровня механизации учетных работ и других условий.

35. Затраты на оплату труда, подлежащие отнесению на отдельные заказы, определяются на основании оформленных в установленном порядке первичных документов по установленным формам.

36. Косвенные расходы учитываются на счетах 25.1 «Общетехнические расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» с отражением всех общетехнических и общехозяйственных расходов в соответствии с пунктом 21 настоящих Методических рекомендаций.

37. К незавершенному производству организаций сферы интернет-технологий относится незаконченная продукция, не полностью оказанные услуги.

38. Стоимость незавершенного производства состоит из затрат, произведенных непосредственно организацией сферы интернет-технологий, и затрат по работам, выполненным сторонними организациями.

39. Незавершенное производство продукции и услуг сферы интернет-технологий оценивается по всем статьям калькуляции и отражается в балансе по фактическим затратам.

40. Затраты незавершенного производства учитываются в остатках по счету 20 «Основное производство» и списываются после передачи продукции, оказания услуги заказчику в соответствии с условиями договора (заказа).

41. Для отражения выручки и себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий в бухгалтерском учете рекомендуется использовать следующие основные счета:

- счет 90.21 «Себестоимость созданной продукции»;
- счет 90.22 «Себестоимость оказанных услуг».

Данные счета предназначены для отражения себестоимости созданной продукции, оказанных услуг сферы интернет-технологий.

Для отражения выручки от реализованной продукции, оказанных услуг сферы интернет-технологий используются следующие счета:

- счет 90.11 «Выручка от реализованной продукции»;
- счет 90.12 «Выручка от оказанных услуг».

Для отражения выпуска продукции и услуг по целевой себестоимости организаций сферы интернет-технологий применяется счет 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий», который предназначен для обобщения информации о созданной

продукции, оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической себестоимости этой продукции и услуг от целевой себестоимости.

42. По окончании создания продукции и оказания услуг в бухгалтерском учете организации делаются следующие проводки (таблица 3.22):

Таблица 3.22 - Бухгалтерские проводки по отражению выручки и себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий

Проводка	*Сумма, руб.*	*Содержание операции*
Дт счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» *Кт счета* 90.11 «Выручка от реализованной продукции», 90.12 «Выручка от оказанных услуг»		Отражена целевая выручка от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг (ежемесячно или одномоментно)
Дт счета 43 «Готовая продукция» *Кт счета* 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий»		Отражена целевая себестоимость продукции (работ, услуг)
Дт счета 20 «Основное производство» *Кт счетов* 10, 60, 69, 70 и пр.		Отражены фактические прямые расходы
Дт счета 20 «Основное производство» *Кт счетов* 25.1, 26		Списаны фактические косвенные расходы на основании базы распределения
Дт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий» *Кт счета* 20 «Основное производство»		Отражена фактическая себестоимость продукции (работ, услуг)
Дт счета 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий» *Кт счета* 90.21 «Себестоимость созданной продукции», 90.22 «Себестоимость оказанных услуг»		Отражено отклонение фактической от целевой себестоимости (экономия)
либо *Дт счета* 90.21 «Себестоимость созданной продукции», 90.22 «Себестоимость оказанных услуг» *Кт счета* 49 «Продукция и услуги сферы интернет-технологий»		Отражено отклонение фактической от целевой себестоимости (перерасход)

43. После выявления отклонений фактической себестоимости от целевой проводится анализ по видам отклонений, заполняется отчет по форме, представленной в таблице 3.23.

Таблица 3.23 - Форма отчета по отклонениям фактической себестоимости от целевой себестоимости

Статья затрат	*Фактическая себестоимость, руб.*	*Целевая себестоимость, руб.*	*Отклонение (гр.2 – гр. 3), руб.*	*Характер отклонения (положительное / отрицательное)*	*Причина отклонения*	*Виновник (инициатор) отклонения*
1	2	3	4	5	6	7

44. Расчет выручки от создания продукции, выполнения работ, оказания услуг в компаниях сферы интернет-технологий может осуществляться двумя способами:

- признание выручки по договорам с покупателями в определенный момент времени, когда контроль над активом (продукцией, услугой) переходит к покупателю;
- признание выручки по договорам с покупателями на протяжении определенного времени.

45. Настоящие Методические рекомендации вводятся в действие с XX.XX.XXXX года.

Заключение

В работе были поставлены и решены основные задачи, касающиеся теоретико-методологического и практического учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий. Основные выводы и предложения, вытекающие из решения поставленных задач, сводятся к следующему:

1. В процессе исследования теоретических аспектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было установлено, что на различных этапах развития экономики менялись содержание и состав экономических категорий «затраты», «расходы», «издержки» и до настоящего времени не выработан единый подход к определению и сущности данных категорий.

Проведенный в диссертационной работе анализ существующих нормативно-правовых актов и литературных источников позволил уточнить соотношение названных экономических категорий с целью обеспечения единого методологического подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

Издержки являются наиболее общим понятием, включающим в себя понятия затрат и расходов. В явном виде издержки существуют в виде затрат, осуществляемых компанией в прошлый или настоящий период времени, в неявном – в виде альтернативных возможностей использования имеющихся ресурсов компании в будущем.

Явные издержки представляют собой затраты компании - денежную оценку стоимости всех экономических ресурсов на производство и реализацию продукции, подтвержденных документально и отраженных по дебету счетов учета затрат. Затраты компании на основании их свойства запасоемкости и в зависимости от момента отражения в отчетности будем разделяются на активы и расходы.

Расходы представляют собой затраты экономических ресурсов, связанные с производством и реализацией продукции, подтвержденные документально и определяемые моментом реализации продукции или иным событием, приносящим доход предприятию. Расходы всегда относятся к прошедшему периоду времени и в составе бухгалтерской отчетности отражаются в отчете о финансовых результатах.

2. При анализе существующей базы, касающейся теоретических основ методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было обнаружено,

что понятия «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости продукции» в различных источниках рассматриваются в качестве синонимов, в других они представляют собой единое понятие «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции», в третьих предстают в качестве обособленных объектов исследования.

Посредством анализа существующих литературных источников и при помощи методов аналогии и дедукции нам удалось уточнить соотношение данных терминов через понятие «объекта». Дефиниции понятий «объект учета затрат» и «объект калькулирования» обоих методов позволяет сделать вывод о том, что метод калькулирования себестоимости не тождественен методу учета затрат, а является лишь его частью.

При определенных условиях функционирования предприятия, а также специфике выпускаемой продукции (например, единичное производство) и иных случаях объект калькулирования может быть равным объекту учета затрат.

3. В диссертационном исследовании проведен анализ существующих методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Обнаружено, что в российской практике зачастую применяются так называемые «традиционные» методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: попередельный, попроцессный, позаказный, а также нормативный метод, стандарт-кост, директ-костинг. Данные методы в общем и целом оказываются эффективными только в рамках оперативного управленческого учета.

В существующих условиях хозяйствования в конкурентной рыночной среде каждое предприятие стремится к устойчивости и стабильности, а также определению перспектив своей деятельности в обозримом будущем. Следовательно, применяемые в рамках каждого предприятия методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны учитывать не только внутренние особенности компании, но также условия внешней среды, в которой оно функционирует.

В работе сделан вывод о том, для калькулирования себестоимости продукции в сфере информационных технологий, которая сегодня представляет собой динамично развивающийся, постоянно растущий рынок, следует использовать методику гоал-костинг, в основе которой лежат принципы и инструментарий таргет-костинга и кай-

зен-костинга, а также элементы позаказного метода. В работе введено авторское понятие «гоал-костинг» и дано его определение.

Гоал-костинг – метод калькулирования себестоимости продукции и услуг, в процессе которого на основе калькулирования целевой себестоимости осуществляется постановка кайзен-задач, решение которых усилиями работников компании способствует постепенному снижению затрат и достижению такого уровня себестоимости, при котором обеспечивается необходимая норма прибыли организации.

Методика гоал-костинг позволяет рассчитывать не фактическую или плановую себестоимость, а целевую себестоимость – такое значение себестоимости, которое максимально допустимо (приемлемо) рыночными условиями.

4. В работе проведен анализ современного состояния сферы информационных технологий и сферы интернет-технологий как ее составляющей, выявлены их организационно-технологические особенности и тенденции развития в перспективе. Согласно Стратегии развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации объем мирового рынка информационных технологий оценивается в 1,7 трлн. долларов США. По прогнозам, до 2016 года рынок продолжит расти в среднем не менее чем на 5 процентов в год. Таким образом, рынок информационных технологий входит в 25% наиболее быстро растущих крупных рынков в мировой экономике. Средний темп роста российского рынка за последние 10 лет превосходит среднемировой, при этом российская отрасль информационных технологий в ближайшие 5 - 7 лет имеет потенциал значительно более быстрого роста - на 10% и более в год.

В литературе и нормативно-правовых актах отсутствует определение термина «продукция и услуги сферы интернет-технологий», что позволило нам предложить собственное определение данного понятия.

Под продукцией и услугами сферы интернет-технологий в рамках данного диссертационного исследования будем понимать программы создания, сохранения, управления и обработки данных с применением сети Интернет, а также услуги по консультированию и разработке веб-сайтов и веб-приложений.

Изучение организационно-технологических особенностей сфер информационных и интернет-технологий позволило определить структуру затрат, характерную для данных областей. Бóльшую долю в структуре затрат составляют затраты на оплату

труда, также значительную часть составляют прочие затраты. Материальные затраты и амортизация существенными элементами в общей структуре затрат не являются.

Данное наблюдение подтвердило существующую идею о том, что в сфере интернет-технологий изменяется сам характер затрат – будучи преимущественно материальными в сфере материального производства, затраты в сфере интернет-технологий теряют свою осязаемую составляющую и становятся неосязаемыми. Следовательно, можно сделать вывод о том, что специфика сферы интернет-технологий и производимых ею продукции, оказываемых услуг накладывает свой отпечаток на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции и услуг данной области.

5. Применяемая в настоящий момент в организациях сферы интернет-технологий типовая номенклатура статей затрат для целей учета и калькулирования себестоимости продукции и услуг в полной мере не учитывает технологические и организационные особенности создания продукции, оказания услуг сферы интернет-технологий.

С целью совершенствования методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг предложена более детальная группировка и кодификация затрат по статьям в зависимости от видов деятельности и характера продукции и услуг при калькулировании себестоимости продукции сферы интернет-технологий. Предложенная классификация и кодификация детализирует статью «Затраты на оплату труда» в зависимости от вида деятельности организации, раскрывает состав статьи «прочие прямые расходы», среди которых выделяются характерные лишь для сферы интернет-технологий статьи затрат (например, услуги хостинга, расходы на внешнюю оптимизацию сайта). Разработанная классификация и кодификация калькуляционных статей позволит включать расходы в себестоимость определенного вида продукции, услуги сферы интернет-технологий, основываясь на соблюдении принципа единства классификационных признаков, в полном объеме учитывающих особенности, характерные для сферы интернет-технологий.

6. В диссертационном исследовании проведен анализ методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг применительно к специфике сферы интернет-технологий. Выявлено, что в организациях данной сферы применяется позаказный метод калькулирования себестоимости продукции и услуг, недостатком которого является отсутствие оперативного контроля за формированием затрат.

По результатам анализа был сделан вывод о необходимости дальнейшего совершенствования методики калькулирования себестоимости, которая позволила бы не только исчислять фактическую себестоимость, но и предоставила бы компании возможность учитывать при калькулировании себестоимости существующие условия внешней среды, место компании на рынке, ее конкурентные преимущества, контролировать процесс создания продукции, оказания услуг, своевременно реагировать на действия конкурентов, учитывать пожелания потребителей, решать стратегические задачи управления организацией.

В соответствии с вышеизложенным учет затрат и калькулирование себестоимости конкретных объектов калькулирования предложено осуществлять с помощью метода гоал-костинг.

7. В целях обеспечения единообразия принципов учета и калькулирования себестоимости разработаны Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий. Данный документ предлагает единую концепцию действий для работников финансовой службы организации при осуществлении учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг.

8. Калькулирование себестоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий на основе методики гоал-костинг неразрывно связано с учетом выручки, поскольку именно показатель той выручки, которую предприятие намерено получить от продажи продукции и услуг, является отправной точкой при расчете себестоимости.

В работе предложена методика расчета выручки в компаниях сферы интернет-технологий на основе современных подходов, которые принимают во внимание характер деятельности компании и особенности создаваемой ею продукции, оказываемых услуг. В качестве основы для создания методики расчета выручки использованы положения нового стандарта по МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», в соответствии с которым в сфере информационных технологий учет выручки может осуществляться по двум вариантам: признание в определенный момент времени и признание на протяжении определенного времени.

Сформулированные в диссертационной работе выводы и предложения по совершенствованию методического обеспечения учета затрат и калькулирования себе-

стоимости продукции и услуг сферы интернет-технологий и разработанные методические рекомендации позволят в определенной степени решить проблемы формирования информационной базы и улучшить качество управленческой отчетности, а также будут способствовать успешному функционированию компаний при наличии жесткой конкуренции на рынке интернет-технологий и смогут обеспечить оперативное и стратегическое управление деятельностью организации.

Учитывая динамичное развитие сферы интернет-технологий, перспективы разработки темы исследования в дальнейшем связаны с изучением вопросов калькулирования себестоимости новых видов продукции и услуг рассматриваемой сферы и, как следствие, разработкой приложений к Методическим рекомендациям, описывающих особенности калькулирования себестоимости каждого вида продукции или услуги в отдельности.

Список литературы:

1. Экономика. Толковый словарь / Дж. Блэк; под общ.ред. д.э.н. И.М. Осадчей. М.: ИНФРА-М, Изд-во «Весь Мир», 2000. 840 с.
2. *Райзберг, Б.А., Лозовский, Л.Ш., Стародубцева, Е.Б.* Современный экономический словарь / под ред. Б.А. Райзберга. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 1999. 479 с.
3. *Ивашкевич, В. Б.* Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2011. 576 с.
4. *Каверина, О. Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2004. 352 с.
5. *Блатов, Н. А.* Коммерческий словарь. СПб.: Коммерч. лит., 1912. 515 с.
6. *Бакаев, А. С.* Толковый бухгалтерский словарь. М.: Бухгалтерский учёт, 2006. 164 с.
7. *Рыбакова, О. В.* Бухгалтерский управленческий учёт и управленческое планирование. М.: Финансы и статистика, 2005. 464 с.
8. *Шеремет, А. Д.* Управленческий учёт. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. 344 с.
9. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации»: приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. № 33н.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации.
11. *Скляренко, В.К.* В чем разница между затратами, расходами и издержками. URL: http://elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html (дата обращения: 01.10.2014).
12. *Черевко, Н.О.* Подходы к определению и разграничению понятий «затраты», «издержки», «расходы» в экономической науке // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2010. № 3. С. 107–112.
13. *Рассказова-Николаева, С.А., Шебек, С.В., Николаев, Е.А.* Управленческий учет: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2013. 496 с.
14. *Хорнгрен, Ч. Т.* Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.
15. *Друри, К.* Управленческий и производственный учет: учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 735 с.

16. *Апчерч, А.* Управленческий учет: принципы и практика / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2005. 952 с.
17. *Карпова, Т. П.* Бухгалтерский управленческий учёт: затраты, выпуск, себестоимость. М.: Высш. шк., 2003. 282 с.
18. *Палий, В. Ф.* Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.
19. *Вахрушина, М. А.* Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. 4-е изд. М.: Омега-JI, 2005. 576 с.
20. *Соколов, Я. В.* Бухгалтерский учёт: учебник / Я. В. Соколов, И. И. Бочкарёва, В. А. Быков. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2007. 776 с.
21. *Даль, В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. М.: Русский язык. Медиа, 2003. 2721 с.
22. *Соколов, Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 288 с.
23. *Иванов, С.Ф.* Полная, толково и ясно изложенная, всем доступная простая и двойная торговая бухгалтерия. М., 1898.
24. *Щенков, С.А.* Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М.: Финансы, 1973. 142 с.
25. *Поклад, И.*И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1966. 80 с.
26. Калькуляция себестоимости в промышленности: учебник / под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. М.: Финансы и статистика, 1980. 288 с.
27. *Чумаченко, Н.Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Госфиниздат, 1965. 124 с.
28. *Басманов, И. А.* Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1970. 168 с.
29. *Палий, В.Ф.* Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987. 288 с.
30. *Алдашкин, Ф.И.* Учет и калькуляция в нефтяной промышленности. М.: Гостехиздат, 1957. 424 с.
31. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. П.С. Безруких. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2004. 735 с.

32. *Фофанов, В. А.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в 2007 году. Саратов.: Ай Пи Эр Медиа, 2008. 360 с.
33. *Мизиковский, И. Е.* Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. М.: Экономистъ, 2006. 199с.
34. *Миерманова, С.Т.* Традиционные методы учета затрат в системе управленческого учета // Проблемы современной экономики. 2013. № 2. С. 132–135.
35. *Кибиткин, А.И., Дрождинина, А.И., Мухомедзянова, Е.В., Скотаренко, О.В.* Учет и анализ в коммерческой организации. М.: Изд. дом Академии естествознания, 2012. 368 с.
36. *Михайлова, Н.В.* Организационно-методологическое единство и различие методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Изв. ВУЗов. Серия: Экономика, финансы и управление производством. 2013. № 2. С. 69–75.
37. *Куницкая, Е.В.* Развитие подходов к формированию «целевой» себестоимости наукоемкой продукции // Вестн. Пензен. гос. ун-та. 2013. № 4. С. 46–50.
38. *Tanaka, T.* Target Costing at Toyota // Journal of Cost Management. 1993. Vol. 7, N 1. p. 4–11.
39. *Hiromoto T.* Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // Harvard Business Review. 1988. July-August. P. 4–7.
40. Таргет-костинг. Financial guide: финансовая энциклопедия. URL: http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing (дата обращения: 01.11.2014).
41. *Редченко, К.* Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг.
URL: http://www.iteam.ru/publications/strategy/section_17/article_1805/ (дата обращения: 01.11.2014).
42. *Грушанина, А.А.* Методология учета отражения инвестиционных операций в современных условиях // Вестн. СамГУПС. 2011. №1(11). С. 25– 33.
43. *Монден, Ясухиро.* Система менеджмента Тойоты: пер. с англ. М. : Ин-т компл. стратег. иссл., 2007. 198 с.
44. *Редченко, К.* Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг URL: http://www.cfin.ru/ias/kaizen_costing.shtml (дата обращения: 01.11.2014).

45. *Ефремов, А.В.* Управление и учет затрат при изменении качества продукции на предприятиях по системам таргет-костинг и кайзен-костинг // Вестн. АПК Ставрополья. 2011. №3. С. 91–94.
46. *Славников, Д.В.* TARGET COSTING как метод целевого стратегического управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. 2005. №6. С. 27–34.
47. *Клочков, Ю.П.* «Бережливое производство»: понятие, принципы, механизмы // Инж. вестн. Дона. 2012. Т. 2. №2. С. 429–437.
48. *Керимов, В.Э.* Таргет-костинг как инструмент определения целевой себестоимости // Вестн. Фин. акад. 2007. №4. С. 70–76.
49. *Душкова, Н.А.* К дискуссии по вопросу об обществе будущего: постиндустриальном или неоиндустриальном // Вестн. Воронеж. гос. техн. ун-та. 2013. Т. 9. № 4. С. 136–139.
50. *Губанов, С. С.* Неоиндустриализация плюс вертикальная интеграция (о формуле развития России) // Экономист. 2008. № 9. С. 3–27.
51. *Внутских, А.Ю.* Отбор в неживой природе как эволюционный механизм и производственный принцип конвергентных технологий «неоиндустриального» общества // Вестн. Перм. ун-та. Философия. Психология. Социология. 2012. № 2. С. 31–46.
52. *Николаева, Т.П.* Основы информационной экономики: учеб. пособие. СПб.: Лекс Стар, 2001. 128 с.
53. *Лихачев, А.В.* Общая характеристика IT сферы в современной российской экономике // Молодой ученый. 2014. № 8. С. 518–519.
54. Стратегия развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014 – 2020 годы и на перспективу до 2025 года (утв. распоряжением Правительства Российской Федерации №2036-р от 01.11.2013).
55. *Абрамова, А.В.* Международный бизнес в области информационных технологий: учеб. пособие / А.В. Абрамова, Ю.А. Савинов; под общ. ред. Н.Н. Ливенцева. М.: Аспект Пресс, 2010. 206 с.
56. *Полякова, Н.В., Поляков, В.В., Обухова, А.А.* ИТ-услуга: определение, свойства, структура // Изв. Иркут. гос. экон. акад. 2013. № 5. С. 62–68.

57. «ОК 029-2007 (КДЕС Ред. 1.1). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. Приказом Ростехрегулирования от 22.11.2007 №329-ст).
58. «ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 №14-ст).
59. *Воронова, Е.Ю.* Позаказное калькулирование: общая характеристика // Аудитор. 2002. №4. С. 22–29.
60. *Нюренберг, М.Н.* Методический подход к выбору базы распределения косвенных расходов при калькулировании себестоимости изделий // Изв. Иркут. гос. экон. акад. 2011. № 4. С. 115–119.
61. *Яцко, В.А.* Калькулирование себестоимости продукции с использованием аппарата теории нечетких множеств // Проблемы современной экономики. 2009. № 4. С. 187–192.
62. *Грищенко, О.В.* Управленческий учет. Конспект лекций. URL: http://www.aup.ru/books/m166/4_4.htm (дата обращения: 12.10.2014).
63. *Городилов, М.А.* Проблема признания расходов на сопутствующие аудиту услуги в налоговом учете // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 8. С. 55-58
64. *Городилов, М.А.* Законодательное регулирование аудиторской деятельности: динамический аспект: монография. Пермь, 2009. 138 с.
65. *Городилов, М.А.* Разработка методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг: монография / М.А. Городилов, О.А. Фетисова; Перм. гос. нац. иссл. ун-т. Пермь, 2015. 166 с.
66. *Городилов, М.А., Фетисова, О.А.* Актуальные проблемы первого применения МСФО на практике / О.А. Фетисова, М.А. Городилов // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. ст. / Перм. гос. нац. исслед. ун-т. Пермь, 2012. С. 142-149.
67. *Городилов, М.А., Фетисова, О.А.* К вопросу о понятии «простых» и «сложных» групп в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) // Вестник Пермского университета. Экономика. 2012. №4. С. 101-106.

68. *Городилов М.А., Фетисова О.А.* Отраслевые особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий / М.А. Городилов, О.А. Фетисова // Вестник Ленинградского Государственного университета имени А.С. Пушкина. Серия Экономика. 2015. Т. 6. № 1. С. 65-75.
69. *Фетисова, О.А.* Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сфере информационных технологий // Интеграция мировых научных процессов как основа общественного прогресса: материалы междунар. науч.-практ. конф. Общ-ва науки и творчества за январь 2015 года. Ч. 2 / под общ. ред. С.В. Кузьмина. Казань, 2015. С. 297–302.
70. *Фетисова, О.А.* Методика расчета выручки в компаниях сферы информационных технологий на основе положений нового стандарта по МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // Состояние и перспективы развития экономики в условиях неопределенности: сб. ст. междунар. науч.-практ. конф. Уфа: Аэтерна, 2014. С. 227–230.
71. *Фетисова О.А.* Нематериальные активы, созданные на основе информационных технологий в сети Интернет: понятие и место в классификации нематериальных активов организации / О.А. Фетисова // Проблемы современной экономики: сб. мат. XV междунар. науч.-практ. конф. Новосибирск, 2013. № 15. С. 159-165.
72. *Фетисова, О.А.* Понятие метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции // Интеллектуальный потенциал XXI века: ступени познания: сб. материалов XXVI молодеж. науч.-практ. конф. / под общ. ред. С.С. Чернова. Новосибирск: Изд-во ЦРНС, 2015. С. 135–139.
73. *Фетисова, О.А.* Разработка классификатора и кодификатора затрат для целей совершенствования методического обеспечения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий // Управленческий учет. 2015. №2. С. 57-65.
74. *Фетисова, О.А.* Философия МСФО и новый взгляд на бухгалтерскую науку // Аудитор. 2013. №3. С. 49–56.
75. *Фетисова, О.А.* Экономическая сущность затрат на производство // Экономическая наука в 21 веке: вопросы теории и практики: сб. материалов 6-й меж-

дунар. науч.-практ. конф. НИЦ «Апробация». Махачкала: ООО «Апробация», 2014. С. 71–74.

Другие используемые источники:

76. *Аверчев, И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М.: Вершина, 2007. 512 с.

77. *Алборов, Р. А.* Бухгалтерский управленческий учёт (теория и практика). М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2005. 224 с.

78. *Алексеева, О.А.* Определение объектов управленческого учета затрат в строительных организациях // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 1. URL: http://www.auditfin.com/fin/2007/1/Alekseeva/Alekseeva%20.pdf (дата обращения: 07.10.2014).

79. *Алибеков, Ш.И., Мисхожев, Э.Р.* Классификационные модели учета затрат в растениеводстве // Аудит и финансовый анализ. 2008. № 6. URL: http://auditfin.com/fin/2008/6/Mishojev/Mishojev%20.pdf (дата обращения: 07.10.2014).

80. *Альгина, Т.Б., Смирнова, Т.В.* Инновационные методы управления затратами на основе стратегического подхода // Инновации. 2010. №1 (135). С. 92-96.

81. *Артемьев, А.В.* ABC-costing как способ повышения эффективности промышленного предприятия в условиях вступления в ВТО // Вестн. Поволж. гос. ун-та сервиса. Серия: Экономика. 2013. № 6. С. 134–140.

82. *Аткинсон, Энтони А.* Управленческий учёт / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер: пер. с англ. М.: Изд. дом «Вильяме», 2005. 878 с.

83. *Безруких, П. С.* Учёт затрат и калькулирование в промышленности. М.: Финансы и статистика, 1989. 223 с.

84. *Бердников, В.В., Валеев, Р.Р.* Использование анализа факторов формирования рыночной стоимости в стратегическом контроллинге // Вектор науки Тольят. гос. ун-та. 2011. № 1. С. 191–200.

85. *Бехтерева, Е.М.* Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов: практ. пособие. М.: Омега-Л, 2007. 152 с.

86. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Ин-т новой экономики, 1999. 574 с.

87. *Бранденбургер ,А., Нейлбафф ,Б.* Co-opetition. Конкурентное сотрудничество в бизнесе / пер. с англ. М.: ООО «Кейс»: ООО «Омега-Л», 2012. 352 с.

88. *Булавко, О.А., Крепчук, Е.И.* «Директ-костинг» как важнейшая подсистема управленческого учета // Самар. науч. вестн. 2013. № 4. С. 33– 36.

89. *Валиулова, А.Р.* О развитии понятийного аппарата управленческого учета // Управленческий учет. 2009. № 6. С. 3–10.

90. *Васильева, Л. С.* Бухгалтерский управленческий учёт: практ. руководство / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. М.: Эксмо, 2007. 320 с.

91. *Вахрушина, М.А., Рассказова-Николаева, С.А., Сидорова, М.И.* Управленческий учет-1: учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. М.: Издательский дом БИНФА, 2008. 173 с.

92. *Волкова, О. Н.* Управление затратами на протяжении жизненного цикла продукта и компании // Экономический анализ: теория и практика. 2006. №10. С. 66–72.

93. *Волкова, О. Н.* Управленческий; анализ среди экономических дисциплин // Экономический анализ: теория и практика. 2006. № 3. С. 20– 24.

94. *Врублевский, Н. Д.* Управленческий учёт издержек производства: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 352 с.

95. *Врублевский, Н. Д.* Управленческий учёт издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. М.: Бухгалтерский учёт, 2004. 376 с.

96. *Вэйдер, М.* Инструменты бережливого производства. Мини-руководство по внедрению методик бережливого производства. М.: Альпина Паблишерз. 2011. 125 с.

97. *Гетьман, В. Г.* Финансовый учет: учебник. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.

98. *Глебова, Е.И.* Распределение накладных расходов на виды производимой продукции в условиях спада производства // Справочник экономиста. 2010. № 12.

URL: http://www.profiz.ru/se/12_2010/paspredelenie_nakl_pashod/ (дата обращения: 01.11.2014).

99. *Глебова, О. П.* Формирование себестоимости: бухгалтерский учёт и налогообложение. М.: МЦФЭР, 2005. 368 с.

100. *Головина, Т. А.* Основные концепции оптимизации себестоимости продукции // Управленческий учёт. 2005. № 4. С. 63–77.

101. *Горелова, М. Ю.* Управленческий учет. Методы калькулирования себестоимости. М.: Налог-Информ, 2007. 56 с.

102. *Детмер, У.* Теория ограничений Голдратта. Системный подход к непрерывному совершенствованию. М.: Альпина Паблишерз. 2010. 443 с.

103. *Дусаева, Е. М.* Бухгалтерский управленческий учёт: теория и практические задания: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика: ИНФРА-М, 2008. 288 с.

104. *Дьяченко, О.Г., Бородина, Т.А.* Понятийный аппарат «затраты», «издержки», «расходы» // Вестн. Красноярского гос. аграр. ун-та. 2010. №11. С. 16-23.

105. *Елакова, А.А.* Таргет-костинг как инструмент управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2011. № 12. С. 106–108.

106. *Ерохина, О.С., Федорович, Т.В.* Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами // Проблемы учета и финансов. 2012. №2 (6). С. 51-58.

107. *Ефремова, А.А.* Способы калькулирования себестоимости продукции // Справочник экономиста. 2003. № 5.
URL: http://www.profiz.ru/se/5_2003/863/ (дата обращения: 07.10.2014).

108. *Зайцева, Т.И.* Взаимосвязь показателей в финансовом и управленческом учете // Бухгалтерский учет. 2007. № 19. С. 49–55.

109. *Замбржицкая, Е.С., Калинина, Т.В., Щепотьева, Е.Ю.* Понятия «затраты», «расходы», «издержки»: сходства и различия // Экономика и политика. 2014. № 2 (3). С. 58-63.

110. *Иванова, Ж.А.* Организация учета затрат и результатов в системе директ-костинг // Вестн. Бурятского гос. ун-та. 2011. № 2. С. 3–13.

111. *Ивашкевич, В. Б.* Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности. Казань, 1974. 268 с.

112. *Илышева, Н.Н., Каранина, Е.В.* Методологический подход к анализу и формированию риск-системы стратегического управления предприятием // Экономический анализ: теория и практика. 2011. № 22. С.13-23.

113. *Имаи, М.* Гемба кайдзен. Путь к снижению затрат и повышению качества. М.: «Альпина Паблишер», 2010. 344 с.

114. *Имаи, М.* Ключ к успеху японских компаний / пер. с англ. 5-е изд. М.: Альпина Паблишерз, 2011. 274 с.

115. *Исхаков, А.Т.* Практическое применение системы целевой себестоимости («таргет-костинг») и «кайзен-костинг» в сельском хозяйстве // Вестн. Казанского гос. фин.-экон. ин-та. 2009. № 1 (14). С. 48-51.

116. *Исхаков, А.Т.* Развитие методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в молочном скотоводстве: дис…. канд. экон. наук: 08.00.12. Казань, 2009. 189 с.

117. *Каранина, Е.В.* Управление рисками предпринимательства с учетом регионально-отраслевых факторов: методы и модели стратегической оценки и оптимизации: монография. Киров: Старая Вятка, 2010. 463 с.

118. *Каранина, Е.В., Быкова, И.В.* Система управленческого учета и система сбалансированных показателей: отражение рисков предприятия // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 5 (29). С. 11-19.

119. *Карминский, А.М.* Контроллинг в бизнесе / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 2003. 256 с.

120. *Керимов, В.Э.* Таргет-костинг как инструмент определения целевой себестоимости // Вестник Фин. акад. 2007. № 4. С. 70-76.

121. *Керимов, В.Э.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник. М.: Дашков и К, 2005. 485 с.

122. *Кизилов, А. Н.* Бухгалтерский (управленческий) учёт: учеб. пособие / А. Н. Кизилов, М. Н. Карасаев. М.: Эксмо, 2006. 320 с.

123. *Киселева, О.В.* Развитие учета затрат на производство и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции: теория и практика: дис…. канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2009. 208 с.

124. *Кит, П., Янг, Ф.* Управленческая экономика. Инструментарий руководителя. 5-е изд. СПб.: Питер, 2008. 624 с.

125. *Клейман А.В., Шумаков А.Ю.* Повышение эффективности использования ресурсов предприятия на основе совершенствования управления затратами // Вестн. Челябинского гос. ун-та. 2008. № 7. С. 132-138.

126. *Ковалев, В.В., Ковалев, В.В.* Анализ баланса, или как понимать баланс. 3-е изд. М.: Проспект, 2009. 448 с.

127. *Кожинов, В.Я.* Производство: Учет и налоги. М.: Альфа-Пресс, 2007. 428 с.

128. *Кондраков, Н. П.* Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. М.: ИНФРА-М, 2003. 368 с.

129. *Константинов, В.А., Гиковкер, М.З., Алимов, Г.А.* Грамотное использование понятий «расходы», «затраты» и «издержки» в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы для промышленных предприятий // Управленческий учет. 2006. № 2. С. 4–12.

130. *Котляров, С.А.* Управление затратами. СПб.: Питер, 2001. 160 с.

131. *Красова, О. С.* Бюджетирование и контроль затрат на предприятии: практ. пособие. М.: Омега-Л, 2007. 169 с.

132. *Крылов, Э. И.* Анализ финансовых результатов, рентабельность, себестоимость: учеб. пособие / Э. И. Крылов, В. М. Власова, И. В. Журавкова. М.: Финансы и статистика, 2005. 720 с.

133. *Кузнецова Е.Н.* Формирование системы управленческого учета в организациях молочной промышленности: дис…. канд. экон. наук: 08.00.12. Ставрополь, 2011. 206 с.

134. *Кузьмина, М. С.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2007. 208 с.

135. *Кукукина, И. Г.* Управленческий учет: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2005. 400 с.

136. *Куницкая, Е. В.* Развитие подходов к формированию «целевой» себестоимости наукоемкой продукции // Вестник Пензенского гос. ун-та. 2013. № 4. С. 46–50.

137. *Курилов, К.Ю., Курилова, А.А.* Использование системы таргет-костинг для повышения эффективности деятельности предприятий российской автомобильной промышленности // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2014. № 3. С. 50-54.

138. *Левинсон, У.* Бережливое производство. Синергетический подход / У. Левинсон, Р. Рерик. М.: РИА «Стандарты и качество». 2007. 272 с.

139. *Луистер, Т.* Бережливое производство. От слов к делу / Т. Луистер, Д. Теппинг. М.: РИА «Стандарты и качество». 2008. 132 с.

140. *Маняева, В.А.* Принципы программно-целевого метода управления расходами коммерческой организации // Вестн. Поволж. гос. ун-та сервиса. Серия: Экономика. 2013. № 1. С. 156–162.

141. *Маслова, И.А., Савина, О.Э.* Нормативный метод учета затрат и формирования себестоимости // Управленческий учет. 2005. № 5. С. 77–82.

142. *Мизиковский, И. Е.* Маржинальный подход к попроцессному учету затрат и калькулированию себестоимости продукции // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 42. С. 14–17.

143. *Милосердова А.Н.* Производственный учет в сфере общественного питания: дис…. канд. экон. наук: 08.00.12. Ниж. Новгород, 2010. 200 с.

144. *Молчанов, С.С.* Бухгалтерский и управленческий учет (два полных курса). М.: Эксмо, 2008. 736 с.

145. *Мюллендорф, Р.* Производственный учёт снижение и контроль издержек, обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр; пер. с нем. М.: ФБК-ПРЕСС, 1996. 160 с.

146. *Нечеухина, Н.С.* Классификация учетных событий в системе контроллинга // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 7. С. 41-47.

147. *Нечеухина, Н.С.* Финансовый инструментарий формирования управленческого учета, контроллинга и анализа в структуре стратегического управления предприятием // Известия Уральского гос. экон.ун-та. 2008. Т. 22. № 3 (22). С. 68-74.

148. *Нечеухина, Н.С., Акинфиева, Я.И.* Признание выручки по договорам строительного подряда в соответствии с МСФО и изменениями в законодательстве // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 22. С. 2-13.

149. *Нидлз, Б.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл. М.: Финансы и статистика, 1994. 495 с.

150. *Николаева, С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». М.: Финансы и статистика, 1993. 123 с.

151. *Ничитайлова, Н. С.* Концепция кайзен как малозатратный инструмент внедрения системы экологического менеджента // Механизм регулирования экономики. 2009. №3. С. 157–161.

152. *Палий, В. Ф.* Организация управленческого учёта. М.: Бератор-Пресс, 2003. 224 с.

153. *Пивкин, С.А.* Развитие теории и методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции производственного предприятия: дис…. канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2009. 205 с.

154. *Поздеев, В.Л., Коржавина, Е.Н.* Анализ в системе «таргет-костинг» // Инновационное развитие экономики. 2013. № 2 (14). С. 52-55.

155. *Попадюк, К.* Вы уже слышали про новый стандарт по выручке? URL:http://inflexio.ru/vy-uzhe-slyshali-pro-novyj-standart-po-vyruchke.html (дата обращения: 05.10.2014).

156. *Радченко, Е.М.* Классификация затрат и их формирование в химической промышленности // Вестн. Омск. ун-та. Серия: Экономика. 2012. №4. С. 196–203.

157. *Рыбалко, О.А.* Особенности формирования данных управленческой отчетности при использовании процессного подхода к управлению экспортной деятельностью предприятия // Вестн. Самарского гос. экон. ун-та. Экономика. 2012. № 5. С. 90-94.

158. *Рябков, А.В.* Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов // Маркетинг и маркетинговые иссл. 2005. № 2. С. 67–72.

159. *Рябков, А.В.* Управленческий учет и контроллинг затрат: методы калькулирования себестоимости. М.: ИНФРА-М, 2008. 407 с.

160. *Савицкая, Г. В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия. 4-е изд., перераб. и доп. Минск: ООО «Новое знание», 2000. 688 с.

161. *Селиверстова, А.В.* Управленческий учет – информационная основа принятия управленческих решений // Известия высших учебных заведений. Уральский регион. 2010. № 3. С. 30-38.

162. *Сердюк, В. Н.* Управленческий учет: учеб. пособие. 2-е изд., с изм. и доп. Донецк: Норд-Пресс, 2009. 407 с.

163. *Скотт, З. М. К.* Факторы стоимости. Руководство для менеджеров по выявлению рычагов создания стоимости / пер. с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. 432 с.

164. *Скоун, Т.* Управленческий учёт / Т. Скоун; пер. с англ.; под ред. Н. Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 179 с.

165. *Соколов, А.Ю.* Анализ отклонений фактических затрат от их целевых значений в рамках использования метода TSC // Вестн. Казанского гос. фин.-экон. ин-та. 2010. № 1 (18). С. 36-40.

166. *Соколов, А.Ю.* Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004. 448 с.

167. Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утвержденные Министерством науки Российской Федерации от 15.06.1994 №ОР-22-2-46.

168. *Титоренко, Г. А.* Автоматизированные информационные технологии в экономике. М.: ЮНИТИ, 2008. 400 с.

169. *Ткач, В. И.* Управленческий аспект финансового учета: международная практика / В. И. Ткач, Г. Е. Крохичева. Ростов н/Д: РГСУ, 2008. 58 с.

170. *Туякова, З.С.* Понятия себестоимости и рыночной стоимости в системе категорий бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2006. №18. С. 60-67.

171. *Туякова, З.С., Черемушникова, Т.В.* Содержание и структура бизнес-процессов телекоммуникационных компаний как объектов управленческого учета // Вестн. Оренбургского гос. ун-та. 2012. № 13 (149). С. 369-375.

172. *Туякова, З.С., Черемушникова, Т.В.* Современные виды инфокоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета // Междунар. бухгалтерский учет. 2014. № 11. С. 21-31.

173. *Уорд, К.* Стратегический управленческий учет. М.: Олимп-бизнес, 2002. 435 с.

174. *Усольцев, Д.Г.* О классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) // Известия Иркутской гос. экон. акад. 2010. № 1 (69). С. 32-36.

175. *Уткин, В. Б.* Информационные системы и технологии в экономике: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 355 с.

176. *Ушанов, И.Г.* Анализ прибыльности продукта на основе калькулирования затрат его полного жизненного цикла в рамках стратегического управленческого учета // Вектор науки Тольяттинского гос. ун-та. 2011. № 3 (17). С. 229-234.

177. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011.

178. Федеральный закон «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27.07.2006 №149-ФЗ.

179. *Хан Дитгер.* Планирование и контроль: концепция контроллинга / Хан Дитгер; под ред. А. А. Тучака, М. А. Головоча, М. А. Лукашевича: пер. с нем. М.: Финансы и статистика, 1997. 800 с.

180. *Харченко, О. Н., Самусенко, С.А.* Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 3. С. 25-29.

181. *Хоружий, Л. И.* Управленческий учет затрат // Аудиторские ведомости. 2005. № 4. С. 60–67.

182. *Хоуп, Д.* За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов /Д. Хоуп, Р. Фрейзер; пер. с англ. М.: Вершина, 2007. 272 с.

183. *Черемисина, С.В., Ленчевская Н.В.* Сравнительный анализ нормативного метода калькулирования себестоимости и метода «стандарт-кост» // Вестн. Томского гос. ун-та. 2007. № 300-2. С. 82–85.

184. *Шалаева, Л.В.* Современные системы управления затратами как важнейший инструментарий стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. №21 (219). С. 7–21.

185. *Шатохина, Л.А., Хаустова, Г.И.* Таргет-костинг как один из методов учета затрат и расчета себестоимости сельскохозяйственной продукции // Вестн. Воронежского гос. аграр. ун-та. 2013. № 1 (36). С. 391-394.

186. *Шевелев, А.Е.* Требования к организации бухгалтерского учета на предприятиях, осуществляющих инновационную деятельность в условиях технопарка // Вестн. Южно-Уральского гос. ун-та. Серия «Рынок: теория и практика». 2006. Вып. 4. № 15 (70). С. 382-420.

187. *Шешукова, Т.Г., Гуляева, Е.П.* Теория и практика контроллинга. М.: Финансы и статистика, 2008. 176 с.

188. *Шим, Д. К.* Методы управления стоимостью и анализа затрат / Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел. М.: Инф.-изд. дом «Филинъ», 1996. 344с.

189. *Шматко, Ю.А.* Управленческий учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в винодельческих организациях: дис….канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2011. 176 с.

190. *Шпагина, Н.О.* Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в компаниях сотовой связи // Вестн. Сарат. гос. социал.-экон. ун-та. 2008. № 1. С. 87–89.

191. *Шумакова, О.В., Гапон, М.Н.* Классификация затрат в управленческом учете в зависимости от формируемой бухгалтерской и экономической прибыли // Fundamental Research. 2014. №8. С. 1164–1167.

192. *Шумилина, В.Е.* Организация управленческого учета по сегментам и видам деятельности // Бухгалтерский учет. 2007. № 17. С. 67–70.

193. *Энтони, Р.* Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 1996. 560 с.

194. *Cunningham J.E.* Management accounting in a Lean Organization / J.E. Cunningham, O.J. Fiume. Durham : Managing times press, 2003. 183 p.

195. *Hilton R.W.* Management accounting. IRWIN, 1994. 785 p.

196. *Jhonson, H.T., Kaplan, R.S.* The raze and fall of management accounting // Management Accounting. 1987. January. P. 22–31.

197. *Kawada M.* Strategic management accounting – why and how / M. Kawada, D.F. Jonson // Management accounting. 1993. № 9. P. 32–38.

198. *Vanderbeck, E.* Principles of cost accounting. Cengage learning. 2012. 600 p.

Приложение А

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется на предприятиях с массовым выпуском продукции, где из исходного сырья путем последовательной обработки получается готовый продукт.

Важнейшая особенность попередельного метода состоит в том, что объектом учета затрат на производство является технологический передел, при котором затраты, образующие себестоимость продукции, учитываются по отдельным законченным технологическим переделам (фазам, стадиям) и статьям расходов. Дадим определение передела.

Передел – это совокупность технологических операций, которые завершаются выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта. Перечень переделов определяется исходя из особенностей технологического процесса. Полуфабрикаты, изготовленные в одном переделе, последовательно передаются по установленному технологическому процессу на следующий передел до превращения их в готовые изделия.

Таким образом, в попередельном методе объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела, а объектом учета затрат – передел.

Фактическая себестоимость продукции определяется ежемесячно путем деления общей суммы затрат на количество выпущенной продукции по переделу. В соответствии с полученными данными по переделам и составляются калькуляции себестоимости продукции (полуфабрикатов). Калькуляция последнего передела является калькуляцией себестоимости готовой продукции.

На практике применимы два варианта попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

При полуфабрикатном варианте прямые затраты учитываются по каждому переделу, а внутри передела – по видам продукции, косвенные – в целом по производству с распределением между переделами в установленном на предприятии порядке. Себе-

стоимость определяется по каждому переделу, а по видам продукции внутри передела – коэффициентным методом или способом исключения затрат на сопутствующую продукцию. Другими словами, себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела, т. е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Такое наслоение в учете затрат организации называется внутризаводским оборотом, который и подлежит исключению при суммировании затрат по организации в целом. Использование полуфабрикатного варианта позволяет точнее определять себестоимость продукции, но он более трудоемок.

При бесполуфабрикатном варианте калькулируется только себестоимость готового продукта, которая состоит из затрат на сырье (материалы), расходов на заработную плату в начальном переделе и затрат на обработку в последующих переделах. Положительной стороной бесполуфабрикатного способа является сокращение учетных работ, но уровень контроля за сохранностью полуфабрикатов и точность калькулирования несколько снижаются.

В таблице А.1 представлена краткая характеристика попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

Таблица А.1 - Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Параметр	*Характерные особенности метода*	
Вид производства	Массовое, крупносерийное	
Отрасль применения	Химическое, текстильное, кирпичное, металлургическое производство	
Объект учета затрат	Передел	
Объект калькулирования	Вид или группа продукции каждого передела	
Технологические особенности	1. Сырье вводится в первом переделе, в последующих обрабатываются полуфабрикаты. 2. Готовая продукция будет получена в результате последовательного ряда переделов.	
Порядок расчета себестоимости	Полуфабрикатный вариант $СС_{ГП} = НЗП_{НП} + ФЗ_{ОП\ N\text{-}ГО\ ПЕРЕДЕЛА} + З_{ВС} + ОПР + ОХР – ВЗО – О_{П} - НЗП_{КП}$,	Бесполуфабрикатный вариант $СС_{ГП} = НЗП_{НП} + МАТ_{1\text{-}ГО\ ПЕРЕДЕЛА} + З_{ОБР} + ОПР + ОХР – О_{П} - НЗП_{КП}$,

Окончание таблицы А.1

Параметр	*Характерные особенности метода*	
	где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции; $НЗП_{НП}$ – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; $ФЗ_{ОП\ N\text{-}ГО\ ПЕРЕДЕЛА}$ – фактические затраты на производство продукции каждого передела; $З_{ВС}$ – затраты вспомогательных производств; ОПР – общепроизводственные расходы; ОХР – общехозяйственные расходы; ВЗО – внутризаводской оборот; $О_{П}$ – отходы производства; $НЗП_{КП}$ – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода	где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции; $НЗП_{НП}$ – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; $МАТ_{1\text{-}ГО\ ПЕРЕДЕЛА}$ – фактические затраты на сырье и материалы первого передела; $З_{ОБР}$ – затраты на обработку каждого передела; ОПР – общепроизводственные расходы; ОХР – общехозяйственные расходы; $О_{П}$ – отходы производства; $НЗП_{КП}$ – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода

Приложение Б

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в индивидуальном или мелкосерийном производстве.

Объектом учета и одновременно объектом калькулирования в позаказном методе является отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу). Каждому заказу присваивается номер, который указывается на всех документах по затратам, относящихся к данному заказу (лимитно-заборные карты и требования на материалы, маршрутные листы, карты выработки и др.).

Фактическая себестоимость изделий (работ, услуг), изготавливаемых по заказу, определяется после его выполнения.

При изготовлении крупных изделий (выполнении работ, услуг) с длинным технологическим циклом заказы могут выдаваться не на изделие (работу, услугу) в целом, а на отдельные его сборочные единицы, представляющие собой законченные конструкции, либо на отдельные этапы работ, услуг. Аналитический учет ведется в карточках, открываемых на каждый заказ, в которые записывают затраты по статьям калькуляции.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия. Окончание работ по заказу фиксируют в накладной или акте на сдачу выполненных готовых изделий или работ. После этого заказ закрывают и выписку документов с обозначением номера закрытого заказа прекращают. Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на конкретный заказ, — общепроизводственные и общехозяйственные — при данном методе учета затрат и калькулирования себестоимости относят к косвенным накладным затратам. Их распределяют по заказам согласно принятой базе, в качестве которой может быть выбрана оплата труда производственного персонала, основные материалы при изготовлении этой партии продукции. На основании выбранной базы распределения рассчитывается ставка распределения накладных затрат путем деления суммы затрат на величину базы распределения.

Особенность позаказного метода учета затрат на производство заключается в том, что фактическая себестоимость единицы изделий или работ определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции (изделий).

В таблице Б.1 представлена краткая характеристика позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

Таблица Б.1 - Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Параметр	*Характерные особенности метода*
Вид производства	Единичное (индивидуальное), мелкосерийное
Отрасль применения	Строительство, судостроение, авиастроение, машиностроение, предприятия полиграфии, сферы бытовых услуг
Объект учета затрат	Заказ
Объект калькулирования	Заказ
Технологические особенности	1. Существует действительная обособленность объекта. 2. Измерение затрат по каждой завершенной партии изделий или по заказу, а не за промежуток времени. 3. Период исполнения заказа не совпадает с отчетным периодом.
Порядок расчета себестоимости	$СС_{ГП} = НЗП_{НП} + ПР_З + З_{ВС(Б)} + ОПР_{(Б)} + ОХР_{(Б)} - НЗП_{КП}$, где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость готовой продукции - заказа; $НЗП_{НП}$ – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; $ПР_З$ – прямые фактические затраты на производство заказа; $З_{ВС}$ – затраты вспомогательных производств согласно принятой базе распределения; $ОПР_{(Б)}$ – общепроизводственные расходы согласно принятой базе распределения; $ОХР_{(Б)}$ – общехозяйственные расходы согласно принятой базе распределения; $НЗП_{КП}$ – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода

Приложение В

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в добывающих отраслях промышленности и в электроэнергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства. Данные отрасли характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, который состоит из последовательных непрерывных или повторяющихся операций или процессов, ограниченной номенклатуры выпуска, отсутствием или незначительными размерами незавершенного производства.

Несмотря на общие черты массового производства, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых зависят не только организация и технология производства, но и возможности учета и контроля за затратами.

В производствах, где производится один вид продукции, не возникает запасов полуфабрикатов и не образуется запасов готовой продукции (или они присутствуют в ограниченных количествах), может применяться метод попроцессного (простого) калькулирования. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости рассматривается в бухгалтерской науке как упрощенная разновидность попередельного метода.

В идеальной ситуации применения попроцессного (простого) метода, когда происходит соблюдение всех вышеперечисленных условий, себестоимость единицы продукции при попроцессном (простом) методе определяется делением суммарных затрат за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции.

В реальности производств, отвечающих всем трем вышеперечисленным требованиям, немного. Например, на предприятиях, производящих продукцию, способную долго храниться, может образовываться разница между количеством произведенной и реализованной продукции. На таких предприятиях расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготов-

ленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и сбытовых затрат делится на количество реализованной за отчетный период продукции;

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах (ступенях).

Такой порядок калькулирования себестоимости называют методом простой двухступенчатой калькуляции. Данный метод позволяет оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости, а также отнести затраты по управлению и сбыту в полном объеме на количество реализованной продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методом простого многоступенчатого калькулирования. В этом случае организуют учет затрат и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу.

В таблице В.1 дана краткая характеристика попроцессного (простого) метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

Таблица В.1 - Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Параметр	*Характерные особенности метода*		
Вид производства	Массовое, крупносерийное		
Отрасль применения	Добывающая промышленность (угольная, газовая, нефтяная, лесозаготовительная), электроэнергетика, производство строительных материалов, оказание автотранспортных услуг		
Объект учета затрат	Производственный процесс		
Объект калькулирования	Готовая продукция Выполняемая работа Оказываемая услуга		
Технологические особенности	1. Ограниченность номенклатуры выпускаемой продукции. 2. Непродолжительный цикл производства. 3. Сырье проходит единый технологический процесс. 4. Не возникают запасы полуфабрикатов и не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах).		
Порядок расчета себестоимости	Попроцессный (простой) метод:	Метод простой двухступенчатой калькуляции [54]:	Метод простого многоступенчатого калькулирования [54]:

Окончание таблицы В.1

Параметр	*Характерные особенности метода*		
	$СС_{ГП} = \frac{ФЗ_{ОП}}{К}$, где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость единицы готовой продукции; $ФЗ_{ОП}$ – фактические затраты на производство за отчетный период; К – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении	$СС_{ГП} = \frac{ФЗ_{ОП}1}{К1} + \frac{ФЗ_{ОП}2}{К2}$, где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость единицы готовой продукции; $ФЗ_{ОП}$ 1 – фактические затраты на производство за отчетный период; К1 – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении; $ФЗ_{ОП}$ 2 – управленческие и сбытовые затраты на производство за отчетный период; К2 – количество реализованной за отчетный период продукции в натуральном выражении	$СС_{ГП} = \frac{ФЗ_{ОП}\ 1пер}{К1} + \frac{ФЗ_{ОП}2пер}{К2} + \ldots + \frac{ФЗ_{ОП}iпер}{Кi} + \frac{ФЗ_{ОП}УС}{Кр}$, где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость единицы готовой продукции; $ФЗ_{ОП}$ 1 пер, $ФЗ_{ОП}$ 2 пер, $ФЗ_{ОП}$ i пер – фактические затраты на производство продукции каждого передела; К1, К2, Кi – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, в натуральном выражении; $ФЗ_{ОП}$УС – управленческие и сбытовые затраты на производство за отчетный период; Кр – количество реализованной за отчетный период продукции в натуральном выражении

Приложение Г

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Нормативный метод в свою основу полагает калькулирование себестоимости продукции на основании предварительно определенных норм затрат перед началом производственного процесса и выявление отклонений от норм в ходе его. Сама суть нормативного метода прямо противоположна сути «традиционных» методов: при нормативном методе калькулируются планируемые, еще не понесенные, будущие затраты, а при «традиционных» – фактические, уже понесенные, прошлые (рисунок Г.1):

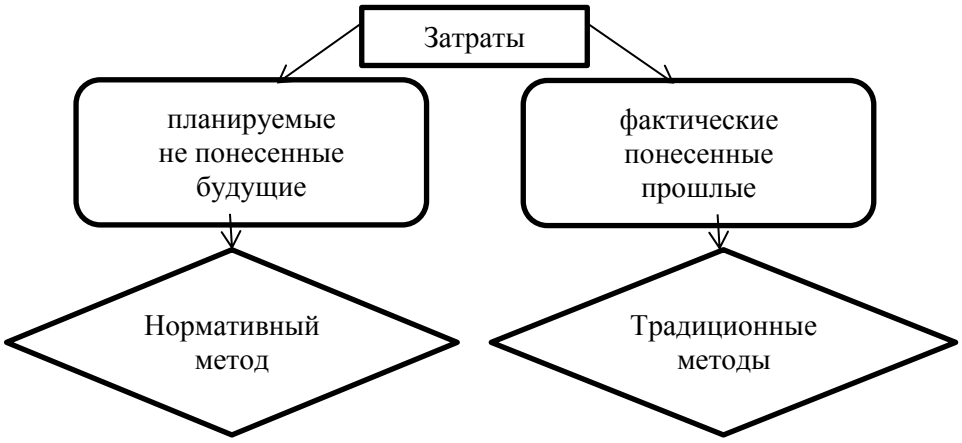

Рисунок Г.1 - Взаимосвязь затрат и методов калькулирования себестоимости продукции

Наиболее раннее упоминание о нормативном методе учета затрат и калькулирования себестоимости можно найти в труде представителя русской учетной науки конца XIX в. Э.Э. Фельдгаузена «Нормальная заводская отчетность». Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в «стандарт-кост» и нормативном учете. Сущность подхода Э.Э. Фельдгаузена сводилась к тому, что на все затраты заранее определяются нормы один раз в десятилетие и утверждаются особым советом или комиссией экспертов. Далее в учете регистрируются отклонения от этих норм, причем все отклонения показываются как прибыли и убытки. Общий расчет выполняется один раз в месяц.

Структура себестоимости у Э.Э. Фельдгаузена выглядит согласно формуле (Г.1):

(материалы + топливо + жалованье - стоимость побочных продуктов + брак и угар)
= цеховая цена
+ процент прямых расходов, распределяемых пропорционально цеховым ценам, =
техническая цена
+ процент косвенных расходов, распределяемых пропорционально техническим
ценам, = коммерческая цена (Г.1)

Амортизация рассматривается как накладные расходы. Э.Э. Фельдгаузен подверг критике практиковавшиеся в его время методы распределения общих расходов пропорционально весу готовых изделий, либо их стоимости, или стоимости материалов, или заработной плате. Эти методы, по его мнению, недостаточны, так как не учитывают совокупных усилий всех факторов производства. Предложения Э.Э. Фельдгаузена не получили признания со стороны современников. Главным предметом критики явились нормативы, при этом утверждалось, что отклонения типичны, поэтому учет их становится более трудоемким и сложным, чем прямой учет затрат [55].

Развитие нормативного метода учета относится к 30-м гг. XX в. и связано с именем известного советского специалиста В.И. Стоцкого, занимавшегося проблемами калькуляции и анализа себестоимости. Принимая во внимание режим строжайшей экономии и необходимость максимального сокращения издержек производства, В.И. Стоцкий систематизирует факторы снижения издержек, определяет нормативы себестоимости, разрабатывает методику анализа хозяйственной деятельности. Раскрывая заслуги В.И. Стоцкого в развитии нормативного метода, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов пишут: «Он же (В.И. Стоцкий. – *прим.авт.*) показал, что нормативный метод не дополняет традиционные методы, а является принципиально новым решением идей, связанных с учетом затрат и исчислением себестоимости» [22].

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, отпуску материалов в производство, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе норм затрат.

Применение нормативного метода неразрывно связано с определением нормативов, которые делятся на четыре типа – базовые, идеальные, достижимые и текущие [56] (таблица Г.1):

Таблица Г.1 - Типы нормативов, применяемых в нормативном методе учета затрат и калькулирования себестоимости

Тип нормативов	*Условия использования*
Базовые	**Характеристика:** относятся к долговременным и служат индикаторами долговременных тенденций состава затрат соответствующей им технологии производства **Особенность:** при изменении технологии производства, уровня цен и т.п. данные нормативы не могут служить для контроля за текущими затратами и ситуацией в области издержек производства, т.к. не отражают реальной стоимости в конкретный момент времени **Применимость на практике:** используются достаточно редко
Идеальные	**Характеристика:** используются при наличии следующих условий: 1) отсутствие перерасхода материалов и других запасов; 2) отсутствие непроизводительного труда; 3) отсутствие аварий, порчи и других причин простоев оборудования; 4) отсутствие простоев в производственном процессе **Особенность:** вышеперечисленные условия очень редки для практической деятельности предприятия **Применимость на практике:** практически не используются
Достижимые	**Характеристика:** нормативы, отражающие затраты, которые должны быть сформированы при эффективной организации производства, но при использовании факторов, оказывающих влияние на выпуск продукции (выполнение работ, оказание услуг) **Особенность:** в нормативах заложены корректировки на допустимый перерасход материалов, на допустимые потери времени на обработку продукции, на допустимый выход из строя оборудования, т.е. представляют собой тот уровень нормативных затрат, который должен быть достигнут **Применимость на практике:** широко распространены на практике; практическое использование подобных нормативов создает базу для измерения отклонений, возникающих в ходе производства
Текущие	**Характеристика:** временно действующие нормативы действуют в ситуациях, когда обычные достижимые нормативы не могут быть реализованы ввиду отклонений в ходе производственного процесса **Особенность:** применяются в зависимости от возникшей ситуации, вызвавшей отклонение производственного процесса **Применимость на практике:** широко распространены на практике

На основании действующих норм и смет расходов по каждому изделию составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. Дальнейшее применение нормативного метода состоит в том, чтобы в учете все текущие затраты подразделить на затраты по нормам и отклонения от норм. Нормативные затра-

ты сравниваются с фактическими затратами, анализируются расхождения данных показателей с точки зрения их причин и ответственных лиц. Положительные расхождения в нормативном методе принято называть экономией, отрицательные — перерасходом.

В таблице Г.2 обобщим информацию о нормативном методе учета затрат и калькулирования себестоимости:

Таблица Г.2 - Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Параметр	*Характерные особенности метода*
Вид производства	Массовое, серийное, мелкосерийное
Отрасль применения	Обрабатывающая промышленность
Объект учета затрат	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Объект калькулирования	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Технологические особенности	1) предварительное составление калькуляции и нормативной себестоимости по каждому виду продукции (группе однородных видов продукции) на основании действующих нормативов; 2) ведение в течение отчетного периода учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости; 3) учет фактических затрат в разрезе затрат по нормам и отклонений от норм, выявление экономии или перерасхода
Порядок расчета себестоимости	$СС_{ГП} = СС_{НОРМ} \pm ОТКЛ_{НОРМ} \pm ИЗМ_{НОРМ}$, где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость готовой продукции; $СС_{НОРМ}$ – нормативная себестоимость готовой продукции; $ОТКЛ_{НОРМ}$ – отклонения от норм (экономия/перерасход); $ИЗМ_{НОРМ}$ – изменения действующих норм

Приложение Д

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «стандарт-кост»

Основой метода «стандарт-кост», судя по его названию, служат стандарты затрат, которые представляют собой денежное выражение количества необходимых для производства продукции материальных и трудовых затрат.

Алгоритм нормативного метода и метода «стандарт-кост» включает в себя определение нормативов (стандартов) затрат, сравнение и анализ нормативов и фактических затрат, выявление отклонений данных показателей друг от друга и установление причин, повлекших за собой возникновение таких отклонений. В отличие от нормативного метода, в методе «стандарт-кост» не осуществляется учет изменений норм (стандартов) в текущем учете, многие нормативы применяются месяцами и годами без изменений.

В методе «стандарт-кост» фактическая себестоимость готовой продукции представляет собой стандартную себестоимость, незавершенное производство также оценивается по стандартной себестоимости, а отклонения от норм напрямую влияют на финансовый результат.

Отклонения от норм учитываются на отдельных счетах отклонений, которые при закрытии отчетного периода полностью списываются на финансовые результаты предприятия. Важно отметить, что неоспоримое преимущество метода «стандарт-кост» заключается в том, что обособленные счета, на которых ведется учет отклонений, представлены детальной аналитикой причин отклонений. Такое свойство метода «стандарт-кост» делает его предпочтительнее с точки зрения эффективности учета затрат и оперативного выявления причин отклонений. В таблице Д.1 рассмотрим основные характеристики метода «стандарт-кост»:

Таблица Д.1 - Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «стандарт-кост»

Параметр	*Характерные особенности метода*
Вид производства	Массовое, серийное, мелкосерийное
Отрасль применения	Обрабатывающая промышленность
Объект учета затрат	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Объект калькулирования	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Технологические особенности	1) предварительное составление калькуляции и нормативной себестоимости на основании действующих стандартов; 2) учет фактических затрат в разрезе затрат по стандартам и отклонений от стандартов; 3) учет отклонений от стандартов на отдельных счетах в аналитике причин их возникновения
Порядок расчета себестоимости и финансового результата	$СС_{ГП} = СС_{СТАНД}$, $ФР_{ФАКТ} = ВПр \pm ОТКЛ_{СТАНД}$, где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость готовой продукции; $СС_{СТАНД}$ – стандартная себестоимость готовой продукции; $ФР_{ФАКТ}$ – фактический финансовый результат; ВПр – валовая прибыль; $ОТКЛ_{СТАНД}$ – отклонения от стандартов

Приложение Е

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «директ-костинг»

Понятие «директ-костинг» ввел в экономическую науку американский экономист Д. Харрис в 1936 г., а развитие данный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции получил во второй половине XX в.

Основополагающим принципом метода «директ-костинг» является разделение затрат на постоянные (“fixed cost”) и переменные (“variable cost”) в зависимости от объема производства.

Себестоимость продукции в методе «директ-костинг» учитывается и планируется только с применением переменных производственных затрат, которые находятся в прямой зависимости от технического процесса и организации производства. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции и незавершенное производство на начало и конец отчетного периода.

Постоянные затраты не включаются в расчет себестоимости, а собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода без распределения по видам продукции списываются на финансовый результат того периода, в котором они были произведены. В таблице Е.1 рассмотрим основные характеристики метода «директ-костинг»:

Таблица Е.1 - Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «директ-костинг»

Параметр	*Характерные особенности метода*
Вид производства	Массовое, серийное, мелкосерийное
Отрасль применения	Предприятия, имеющие значительное количество объектов учета
Объект учета затрат	Совокупность затрат, напрямую зависящих от объема производства Совокупность затрат, не зависящих от объема производства
Объект калькулирования	Готовая продукция
Технологические особенности	Разделение затрат на постоянные (“fixed cost”) и переменные (“variable cost”) в зависимости от объема производства
Порядок расчета себестоимости и финансового результата	$СС_{ГП} = З_{ПЕР}$ $ФР_{ФАКТ} = ВЫР - СС_{ГП} - З_{ПОСТ}$, где $СС_{ГП}$ – фактическая производственная себестоимость готовой

Окончание таблицы Е.1

Параметр	*Характерные особенности метода*
	продукции; $З_{ПЕР}$ – переменные затраты; $З_{ПОСТ}$ – постоянные затраты; ВЫР – выручка от продажи продукции; $ФР_{ФАКТ}$ – фактический финансовый результат

Приложение Ж

Характеристика современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Таблица Ж.1 - Основные особенности современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Метод	*Время возникновения*	*Сущность*	*Основные понятия*	*Практика применения*
Система «just in time» («точно в срок»)	Изобретена в 1954 г. в корпорации Toyota	Метод организации производства, при котором во время производственного процесса необходимые для сборки детали оказываются на производственной линии точно в тот момент, когда это нужно, и в строго необходимом количестве **Результат:** устранение простоев, минимизация складских запасов вплоть до сведения их к нулю	**Ноль дефектов** – сокращение числа дефектов в производстве **Нулевое время установки заготовок** – минимальное время на установку заготовок **Нулевые запасы** – запасы, включая те, которые находятся в процессе обработки, монтажа и сборки, должны стремиться к нулю **Ноль лишних операций** – из процесса производства должны быть исключены все действия, которые не добавляют ценности продукту **Нулевое время ожидания** – время ожидания, стремящееся к нулю	Регулярно повторяющиеся процессы – производственные процессы, в которых изделия или компоненты производятся серийно (крупносерийно, массово)
Функционально-стоимостной анализ (ФСА)	Появился в отраслях промышленности с 60-х гг. XX в. (прежде всего в США)	Анализ затрат на выполнение изделием его функций. Все объекты рассматриваются как совокупность функций, которые они должны выполнять. Функции анализируются на предмет необходимости и полезности и	**Функция** – внешнее проявление свойств объекта в рассматриваемой системе отношений, т. е. в определенной, конкретной предполагаемой или сложившейся обстановке	1.Сбор информации о функциях исследуемого объекта. 2.Исследование функций по степени полезности, разработка предложений по совершенствованию объекта анализа (снижение себестоимости путем устранения ненужных функций)

Продолжение таблицы Ж.1

Метод	*Время возникновения*	*Сущность*	*Основные понятия*	*Практика применения*
		подразделяются на: 1) главную; 2) основные; 3) вспомогательные; 4) излишние; 5) вредные		
ABC-костинг (“activity based costing”)	1980 – 1990-е гг. XX в.	Определение способов отнесения накладных затрат на конкретные виды продукции на основании видов деятельности (процессов), в ходе которых эти затраты возникают	**Драйвер затрат** – фактор, который лучше всего объясняет, почему ресурсы пользуются процессом и, соответственно, почему процесс приводит к возникновению затрат **Ставка драйвера затрат** = объем затрат по процессу / драйвер затрат (количество транзакций)	1.Определение основных процессов, связанных с производством. 2.Определение затрат по каждому процессу. 3.Определение драйвера затрат по каждому процессу. 4.Рассчет ставки драйвера затрат для всех накопителей затрат по процессам. 5.Применение ставки драйверов затрат к продуктам (единицам затрат) для расчета себестоимости
Метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking)	1972 г., США	Выявление отставаний по ключевым позициям при выпуске продукции предприятия в сравнении с лучшими аналогами, доступными на рынке, а также в выявлении причин этих отставаний, в изыскании возможностей достижения характеристик и	**Best Practice** — сравнение эффективности деятельности компании с лидерами мирового производства в различных видах экономической деятельности для поиска наилучшей практики работы **Best in Class** — сравнение фирмы с ведущими конкурентами в данном виде экономической деятельности **Best of Best** — сравнение отдельных внутренних процессов с показателями лучших фирм	Изначальный анализ внутренней среды компании, определение узких мест в управленческих, производственных, коммерческих процессах, а затем поиск у конкурентов и представителей смежных видов экономической деятельности лучших практик «расшивки» узких мест

Окончание таблицы Ж.1

Метод	*Время возникновения*	*Сущность*	*Основные понятия*	*Практика применения*
		показателей качества лучших образцов		
Концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing — LCC)	—	Определение стоимости полного жизненного цикла изделия: от проектирования до снятия с производства	**Жизненный цикл** — концепция, согласно которой экономические блага, представляющие материальные активы, имеют собственный период существования	Формирование затрат и прибыли на основании стадий жизненного цикла продукта: 1) стадия разработки нового продукта; 2) стадия выведения продукта на рынок (внедрения); 3) стадия роста; 4) стадия зрелости; 5) стадия упадка

Приложение И

Краткая характеристика ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео»

Таблица И.1 - Краткая характеристика ООО «IMI Media» и ООО «Силенсео»

Показатель	*ООО «IMI Media»*	*ООО «Силенсео»*
Полное наименование	Общество с ограниченной ответственностью «IMI Media»	Общество с ограниченной ответственностью «Силенсео»
Юридический адрес	614070, г. Пермь, ул. Крупской 38 - 21	614031, г. Пермь, ул. Костычева 42 - 69
Год создания	2009	2013
Общая характеристика деятельности	Основные направления деятельности: • мультимедиадизайн; • разработка программного обеспечения; • разработка интерактивных презентаций; • разработка веб-сайтов; • продвижение веб-сайтов; • планирование и поддержка рекламных кампаний в сети Интернет; • производство видео- и аудиопродукции	Основные направления деятельности: • оказание услуг по SEO-продвижению; • оказание услуг по вводу и обработке данных
Сведения о видах экономической деятельности	72.20 «Разработка программного обеспечения и консультирование в этой области» 72.30 «Обработка данных» 72.60 «Прочая деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий»	72.30 «Обработка данных» 72.60 «Прочая деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий»
Выручка за 2013 г.	23 165 887 руб.	2 450 700 руб.
Себестоимость за 2013 г.	20 783 222 руб.	1 988 613 руб.
Прибыль за 2013 г.	2 382 665 руб.	462 087 руб.