

*П. М. Лебедева*

## ПОЛИТИКА ФИРМЫ В ОБЛАСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

В настоящее время подходы к управлению организацией в разных направлениях ее деятельности называют «политикой», что можно считать спорным. Толковый словарь дает следующее определение политики: «1. Деятельность органов государственной власти и государственного управления, отражающая общественный строй и экономическую структуру страны, а также деятельность партий и других организаций, общественных группировок, определяемая их интересами и целями. 2. Вопросы и события общественной, государственной жизни. 3. Образ действий, направленных на достижение чего-нибудь, определяющих отношения с людьми (разг.)» [1, с. 553]. Данная трактовка не оправдывает употребления слова «политика» в экономике, хотя оно широко применяется в статьях, монографиях и учебниках, посвященных экономике. В электронном словаре есть термин «политика предприятия», это «формулировка целей предприятия и выбор средств для их реализации» [2, с. 1], что говорит об интеграции в экономику данного слова.

Декомпозиция понятия «политика предприятия» по отраслям произошла с выделением следующих видов политик: учетная, налоговая, договорная [3], ценовая, товарная, дивидендная, кадровая, коммуникативная, кредитная, экологическая, сбытовая, социальная, рыночная, конкурентная, инновационная, инвестиционная, политика безопасности и др. Такой подход обосновывает применение термина «политика» и в отношении вопросов, связанных с калькулированием себестоимости. Выбор калькуляционной стратегии организации составляет неотъемлемую часть управления и наряду с «политикой предприятия» не только играет существенную роль в процессе хозяйствования, но и оказывает влияние на финансовые показатели деятельности, что, в свою очередь, отразится на решениях пользователей отчетности. Обладая своим сложным инструментарием и методологией, калькулирование себестоимости может стать отдельной политикой в составе политики предприятия.

### Эволюция политики управления организацией

Исследования в области политики организации начались в XX в. и продолжают современными учеными. Среди них можно выделить сторонников нескольких направлений. Первое связано с рассмотрением политики управления во взаимосвязи с планированием. Д. Гэлбрейт определил «политику» компании как плановую, т. е. говорил о политике фирмы в области планирования: «Вместо того чтобы „подчиниться рынку“, фирма в силу своих возможностей „подчиняет“ рынок целям планирования» [4, с. 155]. В. Бринк считал, что «недостаточно знать, куда мы хотим идти, необходимо также определить и то, как мы собираемся попасть туда. Этими средствами должны быть политика и связанные с ней планы» [5, р. 6]. Более расширенную трактовку дал

---

Полина Михайловна ЛЕБЕДЕВА — аспирантка кафедры статистики, учета и аудита СПбГУ. В 2009 г. окончила экономический факультет СПбГУ. Сфера научных интересов — управленческий учет, проблемы калькулирования себестоимости, бюджетирование.

© П. М. Лебедева, 2012

Дж. Хиггинс. Наряду с В. Бринком он связывал политику со стратегией в единое целое и представлял их как два взаимодополняющих друг друга явления [6]. Такое же понимание политики мы встречаем и у Р. А. Фатхутдинова, который определяет ее как «генеральную линию и систему стратегических мер, проводимую руководством организации в какой-либо области (технической, экономической, социальной, внешнеэкономической и т. д.)» [7, с. 576].

Американские ученые Р. Мердик, Р. Икхаус и Т. Зиммер рассматривали политику управления как инструмент для принятия решений — специальных управленческих и в условиях ситуационных проблем управления. Политику бизнеса они видели как «устное, или написанное, или подразумеваемое наставление для принятия решения при появлении ситуации, с которой организация может столкнуться» [8, р. 46]. Обобщенное системное исследование подходов к пониманию термина «политика организации» представлено в работе С. Р. Кабирова «Управленческая политика организации». Он широко рассматривает данный вопрос в хронологическом аспекте и пишет, что «политика еще и правило, которое следует организации исполнять, в результате чего у нее появляется больше шансов для процветания» [9, с. 26].

### Роль учетной политики в деятельности предприятия

Анализ публикаций и практики работы предприятий приводит к выводу о том, что довольно часто политики компании в области управления и в сфере бухгалтерского учета рассматриваются и реализуются разрозненно. В то же время сведение альтернативных вариантов методологии калькулирования себестоимости в документ под названием «Политика калькулирования себестоимости» оправдывается разработками исследователей учетной политики организации.

Первыми вопросы учетной политики в России рассматривали А. С. Бакаев и Л. З. Шнейдман. Они определили учетную политику как «совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных предприятием в качестве соответствующих условиям хозяйствования. Иными словами, это порядок осуществления первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности предприятия, или реализация метода бухгалтерского учета» [10, с. 8]. Это соответствует определению, закрепленному в Положении по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организаций» [11]. В настоящее время проблемами формирования учетной политики занимаются такие авторы, как М. Л. Пятов, И. Н. Львова и др. Понимание ее роли в деятельности организации неоднозначно. Можно выделить два подхода к ее объяснению. Согласно первому, учетная политика — это свод законодательно закрепленных правил, которые принимает организация и подчиняется им в своей деятельности. Примерами служат трактовки Р. А. Алборова [12], П. С. Безруких [13], Н. П. Кондракова [14]. Второй подход предполагает рассматривать учетную политику более широко, как особый инструмент для достижения целей компании с учетом ее особенностей во всех аспектах деятельности. Так, например, Н. С. Сахчинская считает, что «для обоснования выбора учетной политики целесообразно использовать не только учетные, но и внеучетные данные. Термин «внеучетные данные» означает то, что эти сведения получают, накапливают и обрабатывают вне рамок информационной системы бухгалтерского учета [15, с. 150]. Особое понимание учетной политики находит отражение и в других работах, например В. Б. Ивашкевича [16], М. И. Кутера [17].

На наш взгляд, учетная политика — это особый инструмент, состоящий из совокупности способов ведения учета, позволяющий компании сделать достоверную отчетность. Организация определяет для себя ту методику, применение которой обеспечит получение наиболее достоверной отчетности, принимая во внимание особенности деятельности, сложность бизнес-процессов, специфику отрасли и конкурентной среды. Мнение о достоверности исходит изнутри компании, реализуется профессиональное суждение специалистов организации. Оно субъективно, однако способно наиболее точно учесть особенности хозяйствования данного конкретного предприятия. Проверка обоснованности этого суждения может быть выделена как отдельная цель проведения аудита. Также можно иначе посмотреть и на вопрос сопоставимости отчетных данных организаций. Применение альтернативных учетных методов не делает показатели отчетности компаний несопоставимыми. Это объясняется тем, что, выбрав тот или иной метод учета, компания решила, что он обеспечит получение достоверных показателей отчетности, а значит, возможно сравнение этих показателей без применения корректировок. Учетная политика направлена как на внутренних, так и на внешних пользователей, при этом в крупных организациях может возникнуть так называемая агентская проблема, когда интересы акционеров не поддерживаются менеджерами. В этом случае возможна ситуация манипулирования показателями отчетности с помощью принятия менеджерами того или иного направления политики и, что не менее важно, принимается во внимание сила влияния альтернативных методов калькулирования. В таких условиях аудит должен быть ориентирован на выявление неадекватных в рамках конкретной фирмы положений политики.

Вопросы калькулирования себестоимости рассматриваются как часть учетной политики, однако существует необходимость их выделения в качестве новой политики предприятия — политики калькулирования себестоимости, которая служит целям реализации стратегии в области калькулирования, решает задачи оперативного управления и может действовать не только в сфере нормативно регулируемых бухгалтерского и налогового учета, но и управленческого учета.

### **Содержание и значение политики калькулирования себестоимости**

Политика калькулирования себестоимости может быть формализована в виде особого документа, содержащего в себе информацию по основным вопросам в области калькулирования и предполагающего выбор: метода калькулирования себестоимости; классификации затрат предприятия; статей затрат, подлежащих включению в себестоимость продукта; статей затрат, подлежащих списанию на финансовый результат по окончании отчетного периода; способа распределения косвенных расходов между объектами учета; способа распределения затрат вспомогательных производств; способа оценки незавершенного производства. Альтернативными методами являются калькулирование по нормативной и по фактической себестоимости, калькулирование полной и сокращенной себестоимости. От выбора состава затрат, включаемых в себестоимость, зависит размер прибыли, незавершенного производства, готовой продукции на складе в стоимостном выражении. Для целей исчисления себестоимости единицы продукции или отдельной услуги встает вопрос распределения косвенных расходов, доля которых на предприятиях в последнее время значительно возрастает, о чем свидетельствуют результаты исследований [18].

От выбора базы распределения зависит итоговый показатель себестоимости отдельного продукта либо услуги, и снижение условности этого показателя является важной задачей бухгалтера, так как на основе этих данных принимаются решения в области управления затратами и ассортиментом продукции и услуг.

«Политика калькулирования себестоимости» позволит на этапе создания и роста компании определить стратегию в области калькулирования, на этапе зрелости осуществлять эффективное управление издержками с целью продления этой стадии жизненного цикла организации. Кроме того, формирование политики в области калькулирования себестоимости — это осознанный подход к тому, какими будут показатели отчетности организации на конец периода и какими ее увидят внешние и внутренние пользователи.

## Литература

1. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В. В. Виноградова. 4-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1997. 944 с.
2. Глоссарий. URL: [http://www.glossary.ru/cgi-bin/gl\\_des2.cgi?qqwbkprj](http://www.glossary.ru/cgi-bin/gl_des2.cgi?qqwbkprj) (дата обращения: 26.05.2011).
3. Пятков М. Л., Семенова М. В. Влияние договорной политики организации на ее налоговые обязательства // Бухгалтерский учет. 2000. № 23. С. 12–16.
4. Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество / пер. с англ.; общ. ред. и вступ. ст. Н. Н. Иноземцева. М.: Прогресс, 1969. 479 с.
5. Brink V. Z. Understanding Management Policy & Making it Work. New York: AMACON, 1978. 312 p.
6. Higgins J. M. Organizational Policy and Strategic Management: Text and Cases. Chicago: The Dryden press, 1979. 626 p.
7. Фатхутдинов Р. А. Конкурентоспособность организации в условиях кризиса: экономика, маркетинг, менеджмент. М.: Изд. книготорговый центр «Маркетинг», 2002. 892 с.
8. Business Policy. A Framework for Analysis: 2<sup>nd</sup> / eds R. G. Murdick, H. Eckhouse, R. C. Moor, Th. W. Zimmere. Boca Raton, Florida: Dennis Publications, Richard, 1976. 326 p.
9. Кабилов С. Р. Управленческая политика организации. Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2004. 171 с.
10. Бакаев А. С., Шнейдман Л. З. Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 2004.
11. Министерство финансов РФ. Приказ от 9 декабря 1998 г. № 60н. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций. ПБУ 1/2008» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. № 4. 2008. 3 ноября.
12. Алборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия в 1997 году: принципы и практические рекомендации. 2-е изд., доп. и перераб. М.: ИКЦ «ДИС», 1997. 128 с.
13. Безруких П. С. Бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 368 с.
14. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет. М.: ИПБ–БИНФА, 2002. 304 с.
15. Сахчинская Н. С. Формирование и раскрытие учетной политики организации. Самара: Изд-во негосуд. образов. автономной некоммерч. организации высш. проф. образования «Самарский институт бизнеса и управления», 2010. 276 с.
16. Ивашкевич В. Б. Учетная политика предприятия: содержание и обоснование // Бухгалтерский учет. 1994. № 4. С. 30–32.
17. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.
18. Каверина О. Д. Перспективы развития калькуляционной системы «АВ-костинг» // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5: Экономика. 2005. Вып. 1. С. 50–60.

Статья поступила в редакцию 5 марта 2012 г.