

СТАТИСТИКА И УЧЕТ

О.Д. Каверина

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ КАЛЬКУЛЯЦИОННОЙ СИСТЕМЫ «АВ-КОСТИНГ»

Вводные замечания. В последние десятилетия в зарубежной теории и практике активно развивается новое направление в управленческом учете, охватывающее калькулирование (activity-based costing) и бюджетирование (activity-based budgeting). В основе калькуляционной системы «АВ-костинг» (далее – АВС) лежит принципиально иной подход к формированию себестоимости продукции на предприятиях с высоким удельным весом косвенных затрат – распределение косвенных затрат на основе установления причинно-следственных связей с включением в расчеты промежуточного объекта калькулирования – операции. Информация, генерируемая калькуляционной системой «АВ-костинг», предназначена для стратегических управленческих решений в части ценообразования и выбора перспективных продуктов для производства, для реинжиниринга бизнес-процессов и др.

В отечественной теории и практике подход к калькулированию на основе операций не получил достаточного распространения. Однако проведенный анализ предпосылок, сложившихся в промышленности России на период исследования, а также наличие отечественного опыта внедрения элементов АВС в части распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (далее – РСЭО) показали, что из спектра новейших калькуляционных систем наиболее перспективна для внедрения в практику работы предприятий в ближайший период калькуляционная система «АВ-костинг». Что же касается дискуссионности и нерешенности многих вопросов сущности и становления АВС, то это свидетельствует о недостаточной степени познания нового явления. В связи с наличием предпосылок развития данного подхода к калькулированию, необходимо определение его экономической сущности, методологии, места, роли, задач в современной системе управления хозяйствующего субъекта.

Предпосылки развития калькуляционной системы «АВ-костинг». Одним из спорных является вопрос происхождения АВС: новое это явление или забытая на время методология, рожденная ранее? Можно выделить две точки зрения. Представители первой едины в отношении времени создания АВС (80-е годы XX в.), но не вполне сходятся в признании авторства новой учетной технологии. Так, Дж. Иннес, Ф. Митчел, Я. В. Соколов

КАВЕРИНА

Ольга Дмитриевна

– канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита СПбГУ, начальник отдела управленческого учета аудиторской компании «Аудит-Ажур MR». Окончила ЛФЭИ им. Вознесенского в 1976 г., аспирантуру МГУ им. Ломоносова – в 1982 г. Стажировалась в ICAS в г. Эдинбурге (Великобритания) в 1998 г. Член Института профессиональных бухгалтеров России. Занимается проблемами управленческого учета. Имеет более 50 публикаций, среди которых две монографии, учебные пособия, статьи в журналах «Бухгалтерский учет», «Вестник С.-Петербургского университета», «Юрист и бухгалтер».

© О.Д. Каверина, 2005

называют создателем ABC Р. Каплана,¹ О. Е. Николаева добавляет Р. Купера,² в оксфордском толковом словаре³ появление ABC связывают с выходом в 1987 г. книги Н.Т. Джонсона и Р. Каплана «Взлеты и падения управленческого учета».⁴ Однако есть и другое мнение, которое заключается в том, что основы методологии калькуляционной системы «АВ-костинг» были созданы в 1923 г. Дж. М. Кларком.⁵

Проведенное исследование привело к выводу, что современная калькуляционная система «АВ-костинг» сформировалась в результате вековой эволюции и что ее развитие не закончено.* Разным стадиям развития ABC соответствует особенная методология с характерными чертами, поэтому можно считать, что точки зрения о времени создания ABC не противоречивы. В любом случае эволюция ABC показательна в том смысле, что как бы ни была хороша теоретическая идея в бухгалтерском деле, она находит развитие только при создании соответствующих условий внутренней и внешней среды. Анализ литературы и архивных свидетельств показал, что почва для ABC создавалась еще раньше. Отдельные фрагменты учета, характерные для ABC, можно найти в практике работы российских предприятий XIX в.,** где обособлялись частные группы накладных расходов и учетные данные группировались по операциям технологического процесса.⁶ Опыт по выделению операций накапливался в связи с процессами нормирования труда. Свидетельства о дифференциации процессов на более мелкие составляющие находятся в публикациях об эксперименте в 1800 г. в компании Болтона и Уатта, созданной для производства паровых машин (Англия).⁷

Забытая на время идея (Кларк, 1923 г.) получила широкое развитие в 80-е годы прошлого века по следующим причинам. Во-первых, в связи с повышением степени неопределенности внешней среды, рисков и конкуренции особое значение приобрело стратегическое управление. Для стратегического управления бизнесом хозяйствующего субъекта становятся нерелевантными данные о сокращенной себестоимости вследствие того, что в длительном отрезке времени все постоянные расходы принимают характер переменных. Таким образом, причина распространения ABC связана с ролью в стратегическом управлении бизнесом показателя «полная себестоимость» и с решением проблемы снижения его условности.

Степень условности зависит от доли косвенных затрат в себестоимости продукции, поэтому тенденция увеличения расходов на обслуживание производства и управление обусловила первую предпосылку развития ABC. Эту неблагоприятную тенденцию открыли еще в начале XX в. В 1928 г. в книге «Фабричная бухгалтерия в связи с калькулированием и статистикой» немецкий специалист Б. Пенндорф отмечает, что хотя общие расходы должны быть ниже специальных, это бывает в немногих случаях. В большинстве случаев прямые издержки понижаются, а общие расходы увеличиваются.⁸ В настоящее время актуальность проблемы возрастает. Современный ученый Б. Райн пишет, что доля производственных косвенных расходов достигает в ряде случаев 90%. Он назвал косвенные затраты – «скрытые производственные издержки», что, вероятно, означает, невозможность идентифицировать их с конкретным продуктом.⁹ Б. Пенндорф выводит причину тенденции, связывая ее с тем, что для повышения рентабельности производства усиливается разделение труда, производство механизмуется. Вывод, связанный с модернизацией производства,

* Перспективы видятся, в частности, в усилении методологии учета по центрам ответственности (формирование нового подхода), в дальнейшем совершенствовании информационного обеспечения управления затратами на основе выделения операций, не добавляющих стоимость продукта.

** В этот период бухгалтерский учет развивался в рамках общемировых тенденций, поэтому архивные свидетельства о постановке бухгалтерского учета в российских предприятиях можно распространить на мировой опыт.

остаётся верным до сегодняшнего дня, его можно распространить на вековой отрезок исторического развития.

Как в зарубежной практике,¹⁰ так и в отечественной наибольшее распространение получила методология распределения косвенных затрат пропорционально заработной плате производственных рабочих. Сопоставление данной практики с тенденциями роста в себестоимости доли косвенных затрат, при одновременном падении доли прямо относимой заработной платы, позволяет говорить о дальнейшем снижении надёжности показателя «себестоимость». Б. Райн на примере компании, производящей автомобили в период с 1920 по 1980 г., показал влияние данной тенденции на изменение учётной методологии. «Система распределения затрат на базе количества трудовых часов работала успешно до начала 80-х годов. Появление автоматизированных заводов нового поколения и современных технологий сделали производство намного более капиталоемким и привели к сокращению численности рабочих на одну треть. В конце 80-х вследствие принятой программы переоснащения производства и ввода современных производственных систем число производственных рабочих снизилось до 1/10 от численности 1980 г. Однако полные затраты в расчёте на один трудо-час возросли в 15 раз».¹¹

Анализ причин роста косвенных расходов позволяет выделить из них две основные: 1) доля производственных накладных расходов растёт вследствие научно-технического прогресса в части оборудования и технологий; 2) на тенденцию увеличения доли общехозяйственных расходов влияют характерные для современного этапа экономического развития мировые процессы концентрации и глобализации.

Итак, первая предпосылка развития калькуляционной системы «АВ-костинг» связана с тем, что значительный удельный вес в себестоимости продукции косвенных расходов и устойчивая тенденция их роста повышают степень условности показателя «полная себестоимость продукции» для принятия управленческих решений.

Вторая предпосылка развития АВС связана с процессами диверсификации производства. Если в начале XX в. предприятия специализировались на определенном продукте, то возросшая неопределенность внешней среды и риски привели к процессу диверсификации деятельности. Значительное расширение номенклатуры продукции снижает возможность идентификации потребленных ресурсов непосредственно с продуктами и требует совершенствования методологии распределения затрат.

В традиционной методологии калькулирования косвенные расходы распределяются пропорционально какой-либо базе, в идеале долженствующей отражать причинно-следственную связь между затратами и объектом калькулирования. Однако на практике преобладает субъективный характер выбора баз распределения, как следствие – условность и проблематичность использования показателя «себестоимость продукции». Анализ практического опыта предприятий различных отраслей промышленности и разных масштабов деятельности позволяет утверждать, что в большинстве случаев на выбор базы распределения накладных расходов влияет фактор трудоемкости расчетов, а не причинно-следственная связь. Наибольшее распространение получили две базы распределения: заработная плата производственных рабочих (прямо относимая на объекты калькулирования) и объем производства (или продаж).

На примере многопрофильного предприятия «Жилкомхоз» проведен анализ влияния баз распределения косвенных затрат на себестоимость услуг четырех видов деятельности. Не вдаваясь в подробности частной ситуации, воспользуемся результатами моделирования в качестве иллюстрации общего правила: себестоимость отдельных видов продуктов зависит от выбора единой базы распределения и изменяется при смене одной базы распределения на другую (рис. 1).

Как видно, применение в качестве базы распределения численности или заработной платы основных производственных рабочих обуславливает примерно одинаковую структуру распределения общехозяйственных расходов между объектами калькулирования себестоимости; использование в качестве базы распределения прямых затрат приведет к тому, что более 90 % общехозяйственных расходов будут списаны на центр прибыли «Теплоснабжение», что обусловлено значительной стоимостью топлива.

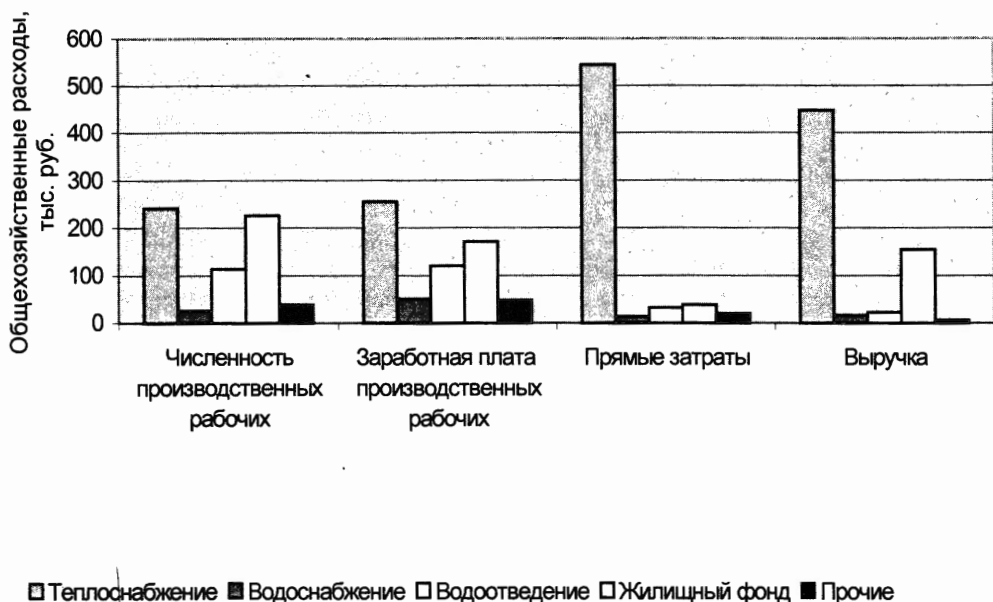


Рис.1. Иллюстрация зависимости величины затрат, приходящихся на объект калькулирования, от баз распределения косвенных расходов.

Таким образом, третья предпосылка распространения АВС связана с тем, что учетная методология с использованием одной базы распределения косвенных расходов повышает степень условности показателя «полная себестоимость», так как часто делает невозможным установление причинно-следственной связи между продуктами и потребляемыми ими ресурсами.

Одной из основополагающих концепций управленческого учета является концепция эффективности. При проектировании или совершенствовании учетной системы или ее элементов следует применить тест на превышение выгод от новой учетной технологии над затратами, связанными с ее внедрением. Ситуация характерна для АВС, идеи и отдельные методические приемы которой существовали за век до ее активного распространения. Однако и потребности были не столь сильны, как в современный период развития экономики, и технические средства были не на таком уровне, чтобы обеспечить эффективность учетных работ по сложной технологии. В 1980-е годы ситуация изменилась в связи с качественным скачком в развитии информационных технологий. Распространение

ABC было обеспечено значительным снижением стоимости обработки информации в связи с развитием современных информационных систем.

Результаты исследования эволюции ABC показаны на рис. 2.

Таким образом, для развития учетной методологии на основе АВ-подхода создались как предпосылки, так и технические возможности, обеспечившие эффективность новой методологии управленческого учета.

Существенные характеристики калькуляционной системы «АВ-костинг». Одно из принципиальных отличий ABC от традиционных калькуляционных систем отражается в названии системы – *activity-based costing*, которое переводится российскими исследователями по-разному, например, калькулирование по видам деятельности, калькулирование по операциям, калькулирование по функциям, ФСА и др. Исходя из анализа сущности метода *activity-based costing*, а также привычного для отечественной экономики толкования термина «вид деятельности», рассмотрим, корректен ли появившийся в ряде изданий термин «калькулирование по видам деятельности».

Под видом деятельности обычно понимают, например, производство: соков; молочной продукции; замороженных фруктов и др. Сущность метода ABC и его принципиальное отличие от иных калькуляционных систем заключаются не в укрупнении объектов учета до видов деятельности, а в том, что объекты учета максимально дробятся (естественно, с учетом правила эффективности). Затем себестоимость этих частиц синтезируется либо в себестоимость продукции, либо в себестоимость процессов, которые были предварительно расчленены. Например, процесс производства сока разбивается на дробные составляющие – технологические операции приготовления купажа, пастеризации, упаковку. То же касается и других процессов – снабжения продаж и др. И вот эти дробные составляющие процессов, в свою очередь состоящие из действий, становятся объектами учета затрат и калькулирования. Насколько они дробны, зависит от целей и возможностей учета. Но все же объектом учета остается составная часть процессов, поэтому, на наш взгляд, не следует придавать операции статус вида деятельности.

Итак, принципиальное отличие ABC от традиционных калькуляционных систем заключается в том, что в учетный процесс вводится понятие «операция»^{*}. «АВ-костинг» использует себестоимость этих операций как промежуточную ступень для отнесения затрат на продукцию (работы, услуги) и как информацию, имеющую самостоятельное значение.

Объектов калькулирования в системе ABC, как правило, два: промежуточный и итоговый (рис. 3). Это еще одно отличие от традиционного калькулирования.

Оппоненты могут возразить, что практика промежуточного и итогового объектов калькулирования не нова для отечественного бухгалтерского учета, имея в виду полуфабрикатный вариант учета. Однако методология и назначение промежуточных объектов калькулирования при полуфабрикатном варианте и ABC принципиально различны. Кроме того, анализ практики работы предприятий разных отраслей показывает, что расчет себестоимости полуфабрикатов, делающий более дорогостоящим учетный процесс за счет операций по исключению внутривзаводского оборота, часто не находил применения в дальнейшем учетном процессе.

Считаем, что при калькулировании в системе «ABC» операция выводится в качестве обособленного объекта калькулирования, а не только промежуточного звена, необходимого при данной методике, потому что в дальнейшем информацию об ее себестоимости можно использовать по разным направлениям.

* Операция – это событие, задание или единица работы, имеющая определенную цель.

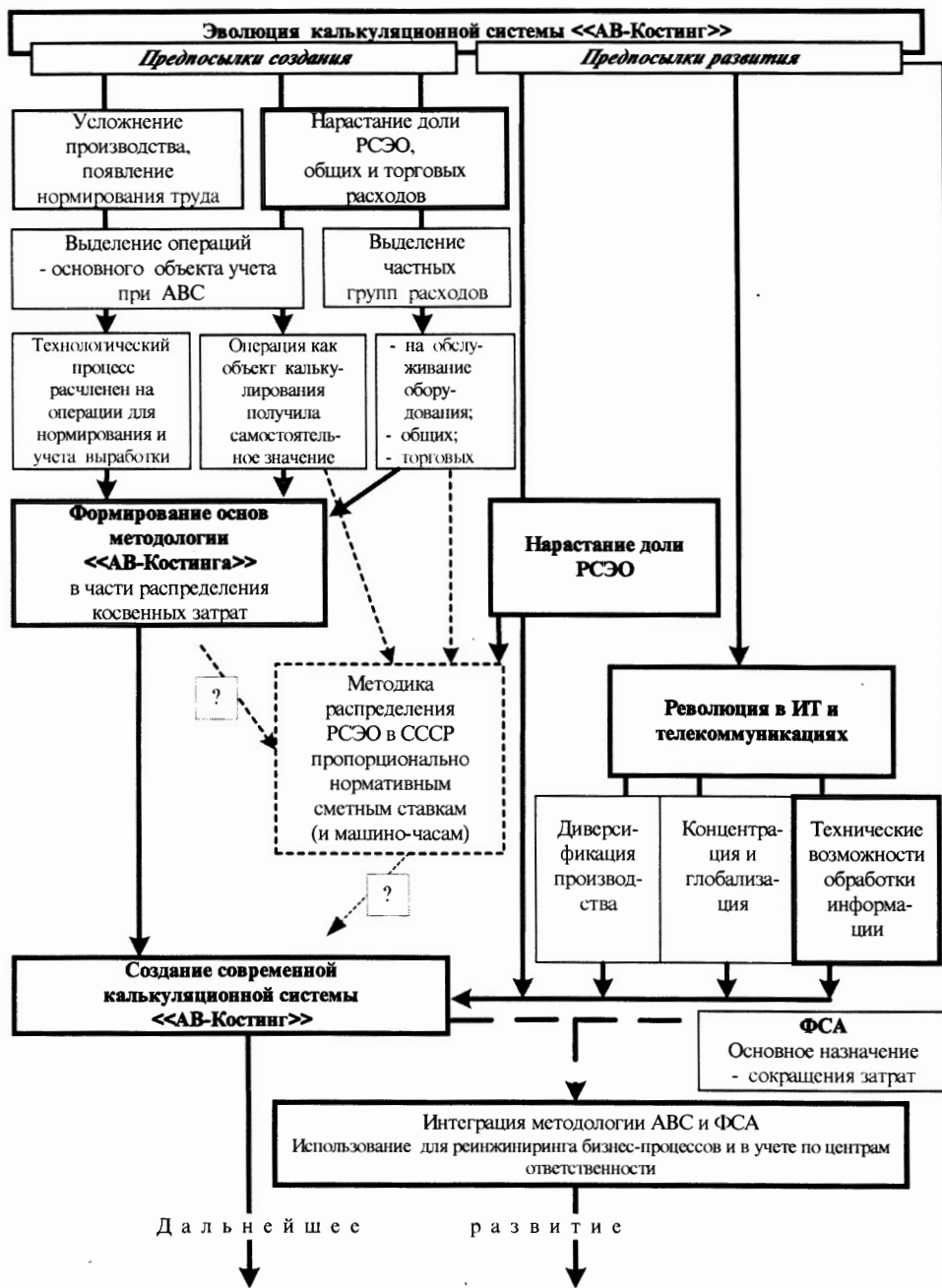


Рис. 2. Эволюция калькуляционной системы «АВ-костинг».

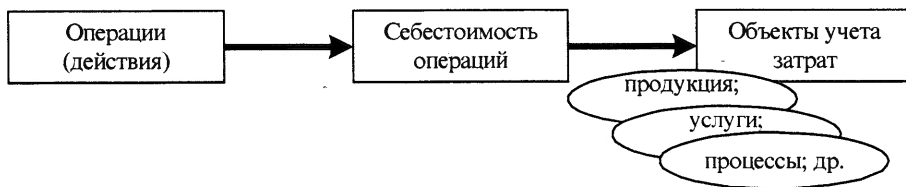


Рис. 3. Промежуточные и итоговые калькуляционные объекты.

• получение более надежного показателя себестоимости продукции для целей ценообразования, выбора ассортимента, принятия решения: «покупать полуфабрикаты или производить собственными силами» и прочие группы решений;

- оценка эффективности и оптимизация бизнес-процессов;
- мотивация, учет по центрам ответственности и др.

В одном из названий системы «АВ-костинг» в российской специальной литературе – двухэтапное калькулирование – отражается следующая существенная особенность АВС, связанная с двумя шагами распределения косвенных затрат. Первый шаг – распределение косвенных затрат по операциям, второй – распределение по продуктам. Двухшаговая процедура – это проявление одной из концепций, положенной в основу «АВ-костинга»: если при использовании традиционных калькуляционных систем считается, что ресурсы поглощаются продуктами (рис. 4.1), то в системе «АВС» ресурсы поглощаются операциями; себестоимость операций поглощается продуктами (рис. 4.2).

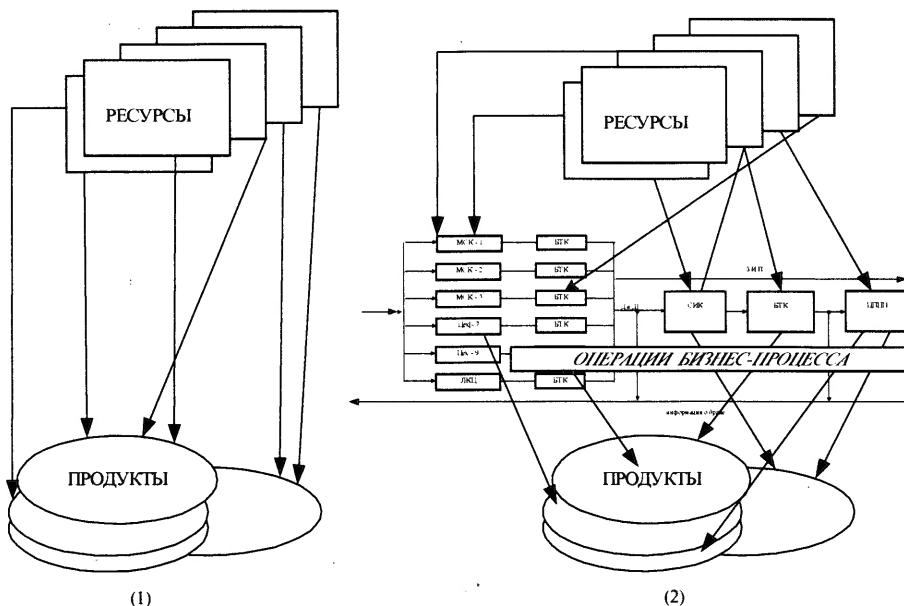


Рис. 4. Последовательность поглощения затрат в ходе производства.

Система «АВС» оперирует понятием «группа косвенных затрат», в которые собирается стоимость использованных ресурсов (затраты материалов, заработной платы, стоимость

услуг сторонних организаций и др.). На первый взгляд оно тождественно одноименному понятию в традиционных калькуляционных системах. Однако более пристальное изучение показывает наличие расхождений как по форме, так и по существу.

Отражение в учетных процедурах российских предприятий данной особенности АВС не представляется трудным, так как традиционно на крупных предприятиях осуществлялся учет РСЭО, цеховых и общехозяйственных расходов в разрезе аналитических статей. Такой порядок регламентировался отраслевыми положениями и инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции и инструкцией по журнально-ордерной форме счетоводства.¹² Аналитический учет предназначался для целей контроля, а не индивидуализации распределения косвенных затрат.

Специальные понятия «драйвер затрат» (иначе – «носитель затрат») и «драйвер операций» относятся к одному из положений концепции АВС: «процедуры косвенного распределения осуществляются на основе идентифицированных причинно-следственных связей». Если абстрагироваться от концепции, то «драйвер затрат» тождествен привычному всем понятию «база распределения затрат», той величине, пропорционально которой распределяются косвенные расходы. Понятие и термин «база распределения затрат» характерны для мирового бухгалтерского учета, однако зарубежные специалисты в системе АВС стали применять другое название.¹³ Возникают вопросы: почему в системе АВС термин «база распределения» заменен на термин «драйвер затрат»? Только ли для того, чтобы пользователь лучше ориентировался в том, с какого рода информацией он имеет дело: той, что создана в традиционной калькуляционной системе, или при использовании АВ-подхода? Хотя это неважно, но, думается, что замена терминов в новейших учетных технологиях часто связана с изменением сущностных характеристик.

Мы отметили, что если рассматривать термины «база распределения» и «драйвер затрат» только для обозначения механизма распределения косвенных затрат, то видимых различий нет. Однако более глубокое изучение вопроса позволяет заметить, что через драйверы затрат проявляется причинно-следственный критерий. Используемая при традиционном подходе единая база распределения* для всех ресурсов и объектов калькулирования не может адекватно отражать все причинно-следственные связи, затраты распределяются условно. При АВС путем логических рассуждений косвенные затраты на основе причинно-следственных связей «приписываются» к своим потребителям. АВС связывает затраты с операциями, а затем с продуктами. Таким образом, под словом «драйвер», или иначе – «носитель» затрат, понимается причинно-следственная связь, фактор, влияющий на себестоимость операции. Термин «база распределения» в силу слишком общего характера такого смысла не имеет, особенно если учесть практику многих предприятий, применяющих в качестве базы распределения заработную плату производственных рабочих.

В процессе дальнейшего развития калькуляционная система АВС дополнилась еще одной концепцией, предложенной Р. Купером, Р. Капланом, Ч. Хорнгреном, Дж. Фостером, Ш. Датаром, – концепцией иерархии затрат. Эй присущ метод систематизации косвенных расходов в зависимости от четырех групп (Хорнгрен) или трех групп (Купер) факторов. Думается, что обособление концепции и приоритет, отдаваемый ей известными учеными в последние годы, связан с дальнейшим развитием методологии АВС с точки зрения удобства внедрения в практику работы хозяйствующих субъектов. Выделение четырех групп

* Традиционный подход распределения косвенных затрат исходит из того, что главной причиной изменения величины косвенно распределяемых расходов является изменение объема производства, выраженного в стоимостных или натуральных единицах измерения (выручка, количество затраченных трудо-часов, машино-часов, заработная плата производственных рабочих).

драйверов затрат¹⁴ позволяет определить зависимость затрат от следующих факторов: объема выпущенной продукции (первая группа); количества партий (вторая группа); работ по развитию и поддержанию продукта (третья группа). В состав четвертой группы включаются затраты на управление и содержание организации. Примером драйверов второй группы являются затраты по наладке оборудования и пробному запуску, которые зависят от количества партий.

Практика применения. В России пока нет широкой практики применения данного подхода, тогда как за рубежом он используется в компаниях. Так, обзор, сделанный Дж. Иннесом и Ф. Митчелом, показал популярность и разносторонность применения ABC (таблица 1).¹⁵

ABC-информация используется как для текущего управления, так и для принятия стратегических решений. На уровне тактического управления эта информация может применяться для формирования рекомендаций по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности организации, на стратегическом – как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продуктов и услуг, выхода на новые рынки, диверсификации и т. д. ABC-информация показывает, как можно перераспределить ресурсы с максимальной стратегической выгодой. Основная проблема применения пооперационного калькулирования на практике – значительное усложнение учета затрат и повышение трудоемкости учетных работ.

Обзор вариантов применения AB-костинга в 49 крупнейших компаниях Великобритании

Задачи, решаемые с помощью ABC	Пользователи ABC		Средняя оценка важности применения*	Средняя оценка эффективности**
	Ед.	%		
Оценка запасов	14	28,6	4,0	4,1
Ценообразование	32	65,3	4,8	4,0
Управленческие решения по ассортименту	23	46,9	4,2	3,8
Сокращение затрат на основе реинжиниринга бизнес-процессов	43	87,8	4,5	3,9
Бюджетирование	29	59,2	4,4	4,0
Решения по выпуску новых продуктов	15	30,6	4,5	4,1
Анализ рентабельности покупателей	25	51,0	4,2	4,0
Оценка деятельности центров ответственности	33	67,3	4,4	3,9
Моделирование затрат	30	61,2	3,9	3,8
Другое использование	8	16,3	4,9	–

* Оценка проведена по пятибалльной системе, где пять баллов выставлялись за наиболее важные, а один балл – за наименее важные направления использования ABC.

** Оценка проведена по пятибалльной системе, где пять баллов выставлялись за наиболее успешно реализуемые с помощью ABC направления, а один балл – за направления, где эффект от применения ABC не получен или минимален.

Несмотря на видимую новизну методологии, в российском учете накопилось много фрагментов, соответствующих системе калькулирования «АВ-костинг». Еще в 1939 г. Н.А. Блатов, рассматривая в качестве обязательного условия организации эффективного калькулирования учет влияния организационно-технических факторов, вышел на основы АВ-костинга. Он писал, что, только изучив детально весь ход добывающего или перерабатывающего процессов, разложив его на ряд последовательных или параллельных стадий и операций, уяснив их значение в образовании себестоимости, можно правильно поставить учет производства.¹⁶ Я.В. Соколов приводит доказательства того, что А.М. Галаган предлагал трансформацию косвенных затрат в прямые, что соотносится с концептуальными основами АВС.¹⁷ По методике А.М. Галагана исчисляются затраты по содержанию каждой машины, а затем определяется время изготовления на машине конкретных видов продукции. Сопоставление его предложения по учету РСЭО с положениями отраслевых инструкций по планированию и калькулированию себестоимости позволяет сделать допущение, что именно они легли в основу нормативного метода распределения РСЭО. В частности, в отраслевой инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях электротехнической промышленности предписывался метод распределения РСЭО пропорционально нормативным сметным ставкам. Автор участвовал в хозяйственной НИР, проводимой в 1980-е годы для СПО «Светотехника» (Мордовия) по проектированию автоматизированного учета и распределения РСЭО в соответствии с отраслевыми Положениями. Сопоставление методики распределения РСЭО пропорционально сметным ставкам и машино-часам с методологией АВС позволяет утверждать, что наработанные методики в части учета и распределения РСЭО должны облегчить процедуры внедрения АВС, в частности при установлении причинно-следственных связей и определении драйверов затрат. Например, для расходов по эксплуатации оборудования и транспортных средств драйвером может быть установленная мощность оборудования (на основе паспортных данных, режимных карт, экспертных оценок отдела главного механика). Для расходов на ремонт оборудования и транспортных средств в качестве драйвера затрат можно взять категорию ремонтной сложности.

Исходя из особенностей АВС, перед внедрением ее на российских предприятиях нужно провести описание и исследование бизнес-процессов с целью выявления характерных операций и причинно-следственных связей между ними и поглощаемыми ресурсами. Описание можно проводить на основе наблюдений, а также с использованием функционально-информационных IDEF0 (ARIS)-моделей бизнес-процессов предприятия.

Резюмируя сказанное, следует отметить, что нарастание проблем распределения косвенных расходов и потребность в надежном показателе себестоимости продукции для стратегических управленческих решений привели к качественному скачку в развитии управленческого учета – новой концепции формирования информации для управления предприятием на основе себестоимости операций. Калькуляционная система «АВ-костинг», изначально разработанная для улучшения методологии традиционного калькулирования, затем развилась в уникальную калькуляционную систему, обеспечивающую широкий спектр управленческих решений собственным продуктом. Она обеспечивает уточненное калькулирование фактической (или плановой) себестоимости единицы продукции; генерирует информацию о себестоимости нетрадиционных объектов (клиентов, процессов, бизнес-процессов) и, как следствие, служит для обоснования различных стратегических управленческих решений, например по ценообразованию; придает иной ракурс анализу затрат и способствует определению путей их снижения; используется для оценки и повышения эффективности деятельности; совершенствования продуктов, технологических процессов; реинжиниринга бизнес-процессов.

В настоящее время на российских предприятиях создались предпосылки для распространения калькуляционной системы «АВ-костинг»: нарастание доли косвенных затрат и процессы диверсификации производства привели к повышению условности распределения затрат по видам деятельности и продуктам, повышению условности показателей себестоимости и, соответственно, снижению его надежности в качестве информационной основы управленческих решений. Применяемая учетная методология в большинстве случаев не позволяет установить причинно-следственные связи между продуктами и потребляемыми ими ресурсами. Логика системы АВС заключается в более детальном структурировании групп затрат, нахождении причинно-следственных связей, формализуемых в драйверах затрат и операций. Возможности современных информационных систем позволяют выполнять учетные процедуры достаточно эффективно. Перспективы развития калькуляционной системы «АВ-костинг» связаны с ее использованием для оценки деятельности центров ответственности, а также в качестве информационной основы для развития продуктов и технологических процессов. Последнее положение требует интеграции методологии АВС и функционально-стоимостного анализа.

¹ Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. М., 2004; Innes J., Mitchell F. A Practical guide to Activity-Based Costing. London, 1989.

² Николаева О. Е., Алексеева О. В. Стратегический управленческий учет. М., 2003.

³ A dictionary of accounting / Ed. by R. Hussey. Oxford; New York, Oxford University press, 1995.

⁴ Johnson H. T., Kaplan R. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard, 1987.

⁵ Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Пер. с англ. СПб., 1999.

⁶ Центральный государственный исторический архив, Фонд 1302. Сахаро-рафинадный завод «Кенинг и наследники». Оп. 1. Д. 129 «Отчет Тростянецкого Песочно-рафинадного завода 1 августа 1889 по 1 августа 1890 г.».

⁷ Кравченко А. И. История менеджмента: Учебное пособие для студентов вузов. М., 2000.

⁸ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.

⁹ Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. Под ред. В. А. Микрюкова. М., 1998.

¹⁰ Innes J., Mitchell F. Op. cit.; Lounderback J. G., Holmen J. S. Managerial accounting: 10 th ed. Thomson Learning, 2003. С. 409.

¹¹ Райан Б. Указ. соч.

¹² Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях Министерства автомобильной промышленности СССР. М., 1974.

¹³ Тугнсу В. Activity Based Costing: The performance breakthrough. London, 1996; Johnson H. T., Kaplan R. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard, 1987.

¹⁴ Horngren Ch., Foster G., Datar S. Cost accounting: a managerial emphasis: 10th ed., Prentice-Hall, Inc / UpperSaddle. New Jersey, 2000.

¹⁵ Innes J., Mitchell F. A survey of activity-based costing in the UK's largest companies // Management Accounting Research, 1995. P. 137–153.

¹⁶ Блатов Н. А. Основы промышленного учета и калькуляции. М., 1939.

¹⁷ Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. М., 2004.