

# **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: КАК У НИХ, ЧТО У НАС**

*Садовиковский О.Н.*

## **ВВЕДЕНИЕ**

Несмотря на то, что интерес к проблемам управленческого учета очевиден, далеко не всегда можно наблюдать среди специалистов единое мнение о его сущности, роли, назначении и месте в системе управления предприятием, теории учета; разворачивается дискуссия о том, есть ли управленческий учет в России, если нет, то нужно ли и как его внедрять, если есть, то почему мы раньше его не замечали или не использовали такое понятие.

Полная неразбериха с этим понятием у практиков. На вопрос о том, что такое "управленческий учет" одни отвечают, что это — бухгалтерский учет для менеджеров, другие — что это компьютерный учет для управления предприятием, третьи ничего определенного сказать не могут.

В настоящее время, в период становления системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, его стандартизации, которые происходят в условиях развития рыночных отношений, особенно важно и актуально осознать суть управленческого учета и его применимость в российской действительности.

Отсутствие единого подхода, общей точки зрения хотя бы в наиболее важных, принципиальных вопросах управленческого учета отрицательно повлияет на эффективность его применения на практике и интенсивность изучения в теории отечественного учета.

Целью настоящей работы является рассмотрение проблемы современного управленческого учета методом сравнительного анализа.

С одной стороны необходимо изучение западного управленческого учета — факторов и причин возникновения, исторических и национальных особенностей, динамики, сущности, структуры и основных элементов, тенденций и перспектив развития, нерешенных проблем. С другой стороны, требуется анализ российской реальности: опыта отечественной учено-аналитической школы, теории и практики экономики и управления; потребностей и задач, стоящих перед учетом в условиях становления рыночных отношений; тенденций развития экономики страны, предприятия (организации) как основного субъекта рыночных отношений.

В результате такого сравнительного анализа, можно сделать выводы о наметившихся тенденциях, обозначить круг нерешенных проблем и очередность по степени важности их решения, а также обозначить проблему- управленческий учет.

## **1. Западная система**

В настоящее время общая бухгалтерия на Западе подразделяется, как правило, на две подсистемы внешнюю — финансовую и внутреннюю — управленческую (производственную, эксплуатационную). Такое подразделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерии.

В финансовой бухгалтерии создается информация о текущих расходах в поэлементном разрезе и доходах фирмы, о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, о размерах финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии

источников финансирования и т. п. Одна из основных задач такой бухгалтерии — достоверность учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния. Потребителями информации при этом являются в основном внешние по отношению к предприятию пользователи государственных налоговых органов, биржи, банки, финансовые институты, поставщики и покупатели, потенциальные инвесторы. Финансовая отчетность не представляет собой коммерческой тайны предприятия, она открыта к публикации и, как правило, заверяется независимой аудиторской организацией. Ведение финансовой бухгалтерии для предприятий и фирм является обязательным.

Международные бухгалтерские стандарты, основные принципы учета имеют отношение именно к системам финансового учета. Что касается внутренней учетной системы на предприятии, то вопрос о том, создавать ее или нет, решает сама администрация фирмы. В системе внутреннего учета создается прежде всего информация об издержках.

Издержки производства — один из основных объектов управленческого учета. Они группируются и учитываются по видам, местам их возникновения и носителям затрат. Места возникновения затрат — это структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха и т. п.). Под носителями затрат понимают виды продукции (работ, услуг) данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

В системе управленческого учета обязательно выделяются такие объекты учета, как "центры ответственности". Управление издержками происходит через деятельность людей, которые должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Центр ответственности — структурный элемент предприятия, в пределах которого менеджер ответственен за целесообразность понесенных расходов.

Администрация решает сама, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности.

Другим объектом управленческого учета являются результаты, которые могут также учитываться по местам возникновения затрат и по носителям затрат. В процессе сопоставления затрат и результатов различных объектов учета выявляется эффективность производственно-хозяйственной деятельности. Для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия создается система трансфертного ценообразования. Трансфертная цена (также представляющая собой объект управленческого учета) — это цена, используемая при расчетах между внутренними структурными подразделениями предприятия за передаваемые друг другу продукцию, работы и услуги.

Информация управленческого учета обычно представляет собой коммерческую тайну предприятия, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности, которая является также одним из объектов управленческого учета. Эта учетная система практически не регламентируется западным законодательством.

Таким образом, можно сказать, что на каждом западном предприятии или фирме существует своя система управленческого учета.

### **Виды систем управленческого учета**

Западные системы управленческого учета можно классифицировать по ряду признаков.

В качестве первого признака классификации можно предложить принцип взаимосвязи обеих учетных подсистем предприятия – финансовой и управленческой. В практике западного учета применяются два варианта связи между управленческой и финансовой бухгалтериями. Эта связь может осуществляться при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной (монистической, однокруговой) системе учета на предприятии. В этом случае речь идет о первом варианте связи. Если система управленческого учета автономная, замкнутая, то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета, или счета — экраны. Это второй вариант.

#### **Система "стандарт - кост"**

Важнейшая характеристика западных систем управленческого учета — оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе "стандарт - кост". Система "стандарт - кост" включает разработку стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов с целью контроля за формированием фактической себестоимости и активного управления процессом ее формирования.

Третьим признаком классификации систем управленческого учета является полнота включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг). Здесь можно говорить о двух вариантах. Первый — традиционный вариант учета затрат на производство и калькулирования себестоимости предполагает разделение всех текущих издержек производства на прямые (непосредственно относимые на объекты калькулирования) и косвенные (относимые на объекты калькулирования только в конце отчетного периода при распределении между ними пропорционально той или иной базе). Это так называемый метод учета и калькулирования полной себестоимости.

#### **Система "директ - костинг"**

Под другим вариантом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Себестоимость может включать только прямые затраты; только переменные, то есть зависящие от изменения объемов производства, затраты; она может калькулироваться на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением данной продукции, выполнением работ или оказанием услуг, даже если они носят косвенный характер. Но, несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования различных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляют часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а

возмещаются единой суммой из выручки (или валовой прибыли). В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости.

Рыночные процессы, определяющие усложнения ориентации отдельного товаропроизводителя, влияющие на колебания объемов производства и реализации продукции, с одной стороны, а также увеличение доли постоянных затрат в их общем объеме, с другой стороны, существенно сказываются на поведении себестоимости изделий, а значит, и на их прибыли. По мере усиления этих тенденций увеличивается потребность товаропроизводителей в информации о затратах на изготовление изделий и их реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства. Такую информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маргинальном доходе (сумме покрытия) — разнице между ценой продажи (выручкой от реализации) и неполной себестоимостью изделия или реализованной продукции в целом — и дает система "директ - костинг".

В условиях постоянно развивающегося рынка администрация и менеджеры должны всегда иметь под рукой оперативную информацию о том, во что же обходится предприятию производство продукции, оказание услуг, осуществление того или иного вида деятельности вне зависимости от того, каков размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие подобные управленческие расходы. Поэтому сегодня часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью на Западе декларируется и применяется следующий принцип, самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.

Важно, что, применяя систему "директ - костинг" (систему учета сумм покрытия или маргинального дохода), можно оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами (себестоимостью, выручкой, прибылью, маргинальным доходом). Эту взаимосвязь можно изучать и графически, и аналитически. Строится так называемый график точки критического объема производства, то есть такого его объема, при котором выручка от реализации продукции равна ее полной себестоимости. Из этого определения точки критического объема производства ( $K$ ) выводится формула ее расчета  $K = Z_{\text{пост}} / MD_{\text{изд}}$ , где  $Z_{\text{пост}}$  — величина условно-постоянных затрат в составе текущих издержек производства отчетного периода,  $MD_{\text{изд}}$  — величина маргинального дохода на единицу продукции (разница между ценой реализации изделия и величиной его себестоимости, исчисленной по условно-переменным расходам).

Для обеспечения этих аналитических расчетов необходимо вести отдельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маргинального дохода по изделиям.

Система "директ - котинг" заостряет внимание руководства предприятия на изменении маргинального дохода (суммы покрытия) по предприятию в целом и по различным изделиям. Она позволяет учитывать изделия с большой рентабельностью, чтобы переходить в основном на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий.

За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль и к тому же улучшается учет и контроль условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия.

Основное достоинство системы учета сумм покрытия в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению предприятием. В первую очередь это касается возможности проводить эффективную политику цен. Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной фактической себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке.

В настоящее время на Западе более популярны подходы к ценообразованию, при которых прежде всего учитываются факторы, более относящиеся к спросу, чем к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. После того, как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально сократить их.

Помимо информации о величине затрат, связанных непосредственно с производством того или иного изделия, менеджерам предприятия нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Поэтому в западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены. Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара; он равен полной себестоимости изделий. Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты; он равен себестоимости в части только прямых (переменных или производственных) затрат.

С учетом по системе "директ - костинг" также связана возможность проведения демпинговой политики, расчета и выбора различных комбинаций цены на товар и объемов его реализации.

Частыми для предприятий, работающих в условиях рынка, являются ситуации, связанные с недогрузкой производственных мощностей. Возникают так называемые "холостые издержки" — часть постоянных затрат, приходящихся на долю неиспользованных производственных мощностей. В таких случаях к правильным решениям может привести только информация, получаемая в системе учета "директ - костинг".

Имея учетные данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинальном доходе) по изделиям, можно решать такие управленческие задачи, как оптимизация ассортимента выпускаемой продукции при наличии узких мест, целесообразность принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычных, производить ли внутри предприятия или закупать комплектующие на стороне, определение оптимального размера партии или серии деталей (продуктов), выбор и замена оборудования и другие.

Управленческий учет появился на Западе под влиянием развития и углубления рыночных процессов, как элемент практической деятельности предприятий и фирм. Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в

разрезах необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия.

Таким образом, особенностью развития западного учета в современных условиях является его модификация в сложные системы управления предприятиями и фирмами, важнейшей составной частью которых является управленческий учет.

## 2. Система учета в России

Несмотря на то что западная система управленческого учета представляет собой намного более обширную систему, нежели только учет (систему управления конечными показателями основной деятельности предприятия), организацию и создание системы управленческого учета в России следует рассматривать через призму прежде всего бухгалтерской системы, так как именно здесь создается основная информация, используемая в управленческом учете (о затратах и результатах).

### Законодательные основы

Рассмотрим систему законодательного регулирования бухгалтерского учета в России с точки зрения тех ее положений и характеристик, которые влияют на возможность функционирования управленческого учета уже сегодня. Вопросы методологии и организации бухгалтерского учета, как известно, регламентируются Минфином РФ.

В настоящее время в России формируется четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

**1-й уровень.** Гражданский кодекс РФ. Части первая и вторая (приняты Госдумой 21 октября 1994 г. и 22 декабря 1995 г.);

Федеральный закон РФ от 14.06.95 г. № 88 — ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации";

Федеральный закон РФ от 29.12.95 г. № 222 — ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства";

Закон о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации — принят совсем недавно. До принятия закона действовало Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. № 170, действует с 1 января 1995 г.).

**2-й уровень** — система национальных бухгалтерских стандартов — положений по бухгалтерскому учету. В настоящее время утверждено четыре положения, готовится к принятию еще ряд положений.

**3-й уровень** — различного рода методические указания, рекомендации, в основном Минфина РФ, в том числе учитывающие и отраслевую специфику.

Например: План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению.

**4-й уровень** — внутренние рабочие документы предприятия.

Разработка нормативных актов четвертого уровня входит в компетенцию руководства организации. А значит, имея в виду, что система западного управленческого учета — это в основном система внутреннего учета на предприятии, которая регламентируется внутренними по отношению к предприятию нормативными до-

кументами, можно подчеркнуть, что такая возможность у российских предприятий есть. Основное условие — содержание рабочих документов предприятия не должно противоречить нормативным актам более высокого уровня.

### **Варианты учета**

Традиционный для отечественного учета так называемый калькуляционный вариант. При этом в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и др.) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23 (то есть непосредственно связанные с производством данного конкретного вида продукции, оказанием услуги или выполнением работы), и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25 и 26 (не связанные непосредственно с конкретным продуктом (работой, услугой), а обусловленные процессами организации, обслуживания производства и управления им. Расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в конце периода в дебет счетов 20 и 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет пропорционально той или иной базе. Счета 25 и 26 закрываются; калькулируется полная фактическая себестоимость готовой продукции.

Другой принципиально новый для отечественной теории и практики вариант предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные, обусловленные протеканием производственного процесса, и периодические, связанные более с длительностью отчетного периода. Прямые производственные затраты собираются по дебету счетов 20 и 23, косвенные производственные затраты — по дебету счета 25 с кредита счетов учета производственных и финансовых ресурсов. В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг, помимо прямых производственных затрат, включаются и косвенные производственные затраты, учтенные в течении отчетного периода на счете 25, что отражается записью по дебету счетов 20 или 23 и кредиту счета 25. Периодические же затраты, собираемые на счете 26, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции: дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" кредит счета 26 (см. пояснения к счету 26 "Общехозяйственные расходы" Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий в редакции до 1995 г., приказ Минфина РФ от 8 февраля 1996 г. № 31 квартальной бухгалтерской отчетности в 1996 г.).

Второй вариант учета затрат и результатов как раз и предполагает применение на практике основной идеи системы "директ - костинг" — разделение издержек производства по признаку их взаимосвязи с производством на производственные и периодические (не связанные непосредственно с производством) и калькулирование на этой основе неполной ограниченной себестоимости по носителям затрат. Впервые в истории отечественного учета официально с 1992 по 1994 год был разрешен иной по сравнению с традиционным подход к формированию себестоимости продукции, работ, услуг, временно ограниченный для применения в 1995 г. по причине отсутствия соответствующих нормативных актов (см. пояснения к счету

26 Инструкции в редакции приказа Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. № 173, однако не для всех предприятий).

Несмотря на то что у нас было принято говорить о двух вариантах организации учета затрат на производство, применение второго варианта практически не вносило принципиальных изменений в систему учета затрат на производство. Он кардинально меняет отечественную концепцию калькулирования, учета и расчета финансовых результатов, в частности основного финансового результата — от реализации продукции (работ, услуг).

Очень важным с точки зрения обозначенного выше критерия элементом при принятии учетной политики является возможность использования в учете для отражения процесса выпуска готовой продукции, работ, услуг счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Указания относительно применения счета носят рекомендательный характер. Применение счета имеет смысл на тех предприятиях, которые организуют текущий учет готовой продукции, выполняемых работ и услуг по плановой или нормативной себестоимости.

В течении отчетного периода в бухгалтерском учете делаются записи по кредиту счета 37 и дебету счета 40 "Готовая продукция", если выпускается продукция, или по дебету счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", если выполняются работы или оказываются услуги — по нормативной либо плановой себестоимости.

В конце отчетного периода, после определения объема и оценки незавершенного производства, исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции или выполненных работ, услуг, которая отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 37 и кредиту счетов 20 и 23.

Таким образом, и по дебету, и по кредиту счета 37 фиксируется один и тот же объем продукции, работ, услуг, но в разной оценке: на дебете — по фактической себестоимости, на кредите — по нормативной (плановой) себестоимости. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов на счете 37 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой), которые списываются со счета 37 в дебет счета 46 дополнительной либо сторнировочной записью в зависимости от характера отклонений.

Счет 37 может применяться при обоих вариантах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: по полной себестоимости или только по ограниченной себестоимости. Являясь признаком организации на предприятии нормативного учета, аналогичного западной системе "стандарт - кост", счет 37 в комбинации с вариантом раздельного учета производственных и периодических затрат мог бы уже сегодня открывать реальные возможности интеграции в отечественном учете нормативного учета, хорошо разработанного нашими учеными и практиками, и элементов системы "директ - костинг".

Таким образом, вариантность способов учета как элемент политики, как проявление либерализации учета на современном этапе является предпосылкой, необходимым условием и, возможно, одним из первых этапов для становления управленческого учета в России.

### **Элементы управленческого учета в России**

Новая учетная методология предоставляет возможность использования элементов западной системы "директ - костинг", суть которой заключается в раздельном учете прямых (переменных, производственных) и периодических (постоян-

ных) затрат и калькулирования неполной (ограниченной) себестоимости. В перспективе требует решения вопрос о том, на каких предприятиях целесообразно организовывать учет с элементами системы "директ - костинг".

Отечественный учет, обслуживавший интересы централизованно управлявшейся экономики, представлял собой и до сих пор в основном представляет калькуляционный учет (хотя уже далеко не у всех субъектов рыночных отношений), то есть одной из целей традиционного отечественного бухгалтерского учета было составление точных калькуляций. При этом точность определялась, как правило, полнотой включения всех издержек отчетного периода в калькуляцию.

Необходимость составления точных, достоверных калькуляций была обусловлена в советском бухгалтерском учете системой государственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность предприятий, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения. В результате изменяются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом и его подсистемой — калькулированием. В этих условиях задача калькулирования — не просто обеспечить фактическую себестоимость изделия, а рассчитать такую себестоимость, которая в сегодняшних условиях работы предприятия на рынке могла бы обеспечить ему определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня нужно так организовать производство, чтобы фактически обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения. Поэтому в настоящее время центр тяжести в калькуляционной работе постепенно должен переноситься с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и определению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства. Кроме того, калькуляция себестоимости на уровне прямых (переменных) расходов в условиях рынка связана, как уже было сказано, с установлением нижнего предела цены, то есть предела, до которого предприятие еще может снизить цену в случае падения спроса на его продукцию или с целью завоевания определенного рынка.

Как уже подчеркивалось, на западных предприятиях для принятия управленческих решений используется разнообразная информация о себестоимости. Иногда последняя калькулируется двумя методами: на основе распределения всех затрат и по системе "директ - костинг". Думается, на данном этапе отечественным предприятиям нет необходимости вести параллельный учет по двум системам. Для предприятий, которые будут в перспективе использовать "директ - костинг", достаточно периодически (в зависимости от целей управления) рассчитывать полную себестоимость внесистемно. Как показывает опыт западных стран, данные о такой себестоимости приемлемы для принятия решений.

Нет необходимости в том, чтобы идеализировать тот или иной подход к калькулированию. Идеальных методов, приемлемых на все случаи жизни, не существует. В разных ситуациях при принятии решений необходима различная информация о себестоимости. Не случайно одним из принципов организации управленческого учета является принцип: "Различная себестоимость для различных целей".

Основная идея заключается в том, что в разрабатываемых в настоящее время национальных бухгалтерских стандартах — положениях по бухгалтерскому учету — необходимо определить основные принципы, которыми предприятия должны руководствоваться при выборе того или иного варианта организации учета затрат,

а также постепенно предоставить предприятиям максимально возможную свободу в решении вопросов, связанных с калькулированием себестоимости.

Какую себестоимость калькулировать, как распределять накладные расходы, на все изделия, пропорционально той или иной базе, или только на их часть, или руководствоваться при этом какими — либо иными соображениями — эти вопросы должны составлять коммерческую тайну предприятия и решаться самим предприятием.