

С.Сейфуллиннің 125 жылдығына арналған «Сейфуллин оқулары – 15: Жастар, ғылым, технологиялар: жаңа идеялар мен перспективалар» атты халықаралық ғылыми-теориялық конференциясының материалдары = Материалы Международной научно-теоретической конференции «Сейфуллинские чтения – 15: Молодежь, наука, технологии – новые идеи и перспективы», приуроченной к 125 - летию С.Сейфуллина. - 2019. - Т.1, Ч.2 - С.176-181

## **МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ И ПРАКТИКА ИХ ПРИМЕНЕНИЯ**

*Акылова П.Р.,  
Атабаева К.К.*

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. Основы теории калькуляции были заложены А.П. Рудановским, А.М. Галаганом, Н.А. Блатовым и В.И. Стоцким. Исследование проблем учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) более активно осуществлялось примерно с 50-х годов XX столетия и до настоящего времени[1].

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится предприятию, так и всему обществу.

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним, в частности, относятся: затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с процессом производства (работ, услуг), которые обусловлены технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы по управлению производством; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; соответствующие отчисления и другие.

2. Расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

Себестоимость как экономическая категория обусловлена действием товарно-денежных отношений. Себестоимость в денежном выражении учитывает изменение в затратах живого и овеществленного труда на производство продукции (работ, услуг) и ее реализацию. Себестоимость товара на предприятии зависит как от цен на приобретаемые ресурсы, так и от технологии его изготовления. Технология представляет собой способ производства, который определяет количество ресурсов, необходимых для изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Современная экономическая наука предлагает различные методы калькулирования, однако при всем многообразии методов калькулирования себестоимости теоретический и методологический инструментарий каждого метода несовершенен: специалисты расходятся в трактовке конечного результата процесса калькулирования себестоимости, называют различный состав элементов метода калькулирования, предлагают различные методические подходы к калькулированию. Все это создает сложности в практическом применении теоретических разработок, формирует некорректные результаты калькуляции, что сказывается на качестве управленческих решений.

Так, под калькулированием понимается «система экономических расчетов себестоимости продукции, важнейший управленческий процесс при управлении производством, который является заключительным этапом учета затрат на производство и реализацию продукции» [2]. В данном определении результатом калькуляции заявлена общая себестоимость продукции, а не ее удельная величина.

Другой подход основан на предположении, что в результате калькуляции получают как удельную, так и общую величину себестоимости продукции: «калькулирование – это научно обоснованное исчисление себестоимости определенной продукции (ее единицы или части) предприятия, его подразделений и процессов для целей управления производством, экономического обоснования цен, планирования показателей и проектных предложений» [3].

Существует еще одна точка зрения относительно конечной цели калькулирования – это получение, в первую очередь, удельной себестоимости: «В действующей практике калькулирование представляет собой систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы калькуляционной совокупности. В качестве последней могут рассматриваться отдельные виды готовой продукции, ее составные части, разновидности приобретаемых материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг» [4]. Мы полагаем, что данный

подход является наиболее верным. Действительно, сформировать общую сумму затрат на производство и величину общей себестоимости произведенной и реализованной продукции можно с помощью таких методов бухгалтерского учета, как бухгалтерские счета и двойная запись, инвентаризация, оценка и документирование хозяйственных операций. С помощью первичных документов и учетных регистров на счетах формируются обобщающие данные о затратах, инвентаризация позволяет оценить фактические остатки незавершенного производства, чтобы распределить затраты текущего периода на готовую продукцию и незавершенное производство, оценка позволяет определить стоимость попутных продуктов, отходов и потерь, чтобы скорректировать величину текущих затрат на производство продукции. Калькулирование же представляет собой такой элемент метода бухгалтерского учета, который позволяет получить величину удельной себестоимости – то есть показателя, который напрямую не формируется с помощью перечисленных выше методов бухгалтерского учета, а попадает на счета учета в результате специально выполняемых расчетов.

Объект калькулирования – вид (торговое наименование) продукции. Однако в многопрофильных производствах, вырабатывающих определенные модели и модификации, где производство может развиваться только на базе унификации деталей и узлов, объектом калькуляции становится однородная группа изделий. Поэтому номенклатура объектов калькуляции является прерогативой организации. При формировании номенклатуры объектов учета затрат и объектов калькуляции необходимо учитывать требования соответствующих отраслевых инструкций. Объекты калькуляции имеют прямую экономическую связь с калькуляционными единицами, которые, по существу, являются единицей измерения калькуляционного объекта и отличаются от последнего тем, что отражают потребительские свойства продукта труда.

В бухгалтерской практике Республики Казахстан применяются три метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: позаказный, попередельный, нормативный [5]. В зарубежной практике используются следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: Kaizen-costing, таргет-костинг, direct-costing, ABC-costing.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости используется преимущественно в индивидуальном, мелкосерийном производстве. Его можно использовать, если единица продукции, работ или услуг обладает специфическими свойствами, изготавливается в рамках одного заказа или отдельных партий, количество которых четко определяется.

Попередельный метод калькулирования себестоимости является системой, при которой все затраты распределяются между продукцией однородной, которая проходит последовательно определенные стадии обработки в массовом производстве. В качестве объекта калькулирования в

данном случае выступает отдельный передел, представляющий собой законченную стадию технологического процесса. Все переделы, кроме последнего, представляют собой фазы обработки сырья, в результате которых получается промежуточный или законченный продукт, то есть полуфабрикат или же готовое изделие.

Нормативный метод учета затрат на производство 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.

Действенность нормативного метода проявляется в том, что он предполагает своевременное вмешательство в формирование производственных затрат, строгое соблюдение технико-технологической и производственной дисциплины. Данный метод выступает активным средством ресурсосбережения и дает возможность выявить как внешние, так и внутрипроизводственные резервы снижения затрат. Это метод повседневного текущего контроля и выявления новых резервов экономии, выполняющий роль метода снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности производства [6].

Нормативный метод предполагает, что для отдельных видов продукции рассчитываются нормы расхода ресурсов в разрезе статей калькуляции. В отличие от позаказного метода и метода ABC-costing, где в основе расчета лежат фактические затраты, удельная себестоимость в нормативном методе рассчитывается по нормам, а затем корректируется исходя из фактических затрат на размер отклонений фактической себестоимости от нормативной. Такой подход, безусловно, способствует более точной калькуляции и учитывает действие факторов технологии и организации производства.

Однако качество калькуляции в нормативном методе напрямую зависит от того, что принято за объект калькулирования. В подавляющем большинстве случаев объектом нормирования предприятия выбирают конечный результат хозяйственного процесса – продукцию, работы, услуги. Такой выбор означает, что полученный результат ограничивает контрольные функции себестоимости, например выявление отклонений фактических данных о затратах от плановых на промежуточных стадиях хозяйственного процесса. Этот недостаток устраняется в том случае, если объектом нормирования являются промежуточные результаты хозяйственного процесса, полученные на отдельных технологических этапах.

Применение промежуточных объектов в нормировании приближает этот метод калькулирования к методике ABC-costing той лишь разницей, что в ABC-costing калькулируются фактические затраты, а в нормативном методе затраты рассчитываются по нормам с корректировкой на отклонение фактических затрат от нормативных. Однако даже в этом случае совмещение двух методов калькулирования не лишает полученную калькуляцию недостатков, свойственных методу ABC-costing – сложности в выделении

промежуточных объектов калькулирования, необходимых и достаточных для решения полного комплекса управленческих задач.

Расчет затрат по видам деятельности (метод ABC) - это новый управленческий метод калькуляции, бюджетирования и системы бухгалтерского учета, практики и техники, которые представляют собой причинную взаимосвязь между созданием результатов и мероприятиями, которые будут потреблять источники предприятия [7].

Еще один недостаток, свойственный всем методам калькулирования, перечисленным выше, связан с тем, что указанные методы основаны на расчете полной себестоимости, при котором обязательной процедурой калькуляции является распределение косвенных затрат между объектами калькулирования. На практике крайне сложно подобрать базу распределения косвенных затрат, отражающую специфику производственного процесса по отношению к каждому виду продукции, так как продукция может производиться по различным технологиям, и выбор базы распределения на определенном этапе калькуляции может не отражать затрат, понесенных на продукцию на предыдущих стадиях производства. Как правило, распределение косвенных затрат существенно искажает себестоимость отдельных видов продукции, что приводит к ошибкам в формировании ассортиментной политики предприятия. Наиболее корректно процедура распределения косвенных затрат выполняется при ABC-калькуляции, когда учитывается расход ресурсов и результат хозяйственного процесса на каждом этапе производства, при этом на предприятии всегда есть расходы, которые трудно соотнести с конкретной технологической операцией и подобрать соответствующую базу распределения.

Единственный метод калькулирования, принимающий во внимание зависимость между себестоимостью продукции, объемом производства и прибылью (модель CVP)– direct-costing. К бесспорным достоинствам этого метода калькулирования относятся то, что себестоимость включает в себя только переменные затраты, а косвенные затраты не распределяются на себестоимость объектов калькулирования (как это делается во всех перечисленных выше методах); тем самым удельная себестоимость продукции не искажается в результате распределения косвенных затрат, что позволяет максимально точно оценить удельную себестоимость и удельную доходность продукции. Помимо этого, на основе модели CVP выполняется наиболее точный расчет плановой себестоимости и прибыли (по сравнению с другими альтернативными методиками расчета финансовых результатов).

Практически любая управленческая задача, связанная с планированием стоимостных показателей хозяйственной деятельности, опирается на прогноз себестоимости, при этом необходимо четко выделить ту часть себестоимости, которая не зависит от объемов планируемой продукции, и ту часть, которая в той или иной степени пропорциональности зависит от изменения объема производства.

Методы калькулирования себестоимости, применяемые в системе бухгалтерского учета, ориентированы на максимально полное отражение в калькуляции внутренних производственных факторов.

Таким образом, можно сформулировать следующие проблемы, возникающие при применении методов калькулирования себестоимости для решения управленческих задач:

1) имеющиеся в научной литературе методы калькулирования себестоимости решают отдельные локальные задачи управления. Ни один метод калькулирования автономно не позволяет решать весь комплекс управленческих задач, формирующихся в практической деятельности предприятий;

2) решение полного перечня управленческих задач возможно двумя способами: построение на предприятиях нескольких систем информации на основе разных подходов к калькулированию себестоимости продукции. При этом часть информации в разных системах будет дублироваться, и затраты на создание такого множества систем могут превысить положительный эффект от их функционирования. Второй способ – синтезировать новый метод калькулирования, сохранив при этом достоинства и доработав элементы существующих методов до уровня, позволяющего решать актуальные управленческие задачи. Полагаем, что с позиции качества теоретического обеспечения процесса управления, а также с позиции экономии затрат на внедрение теоретических разработок в практику, наиболее эффективным является второй способ, то есть развитие теоретических знаний в области калькулирования себестоимости продукции;

3) доработка элементов методов калькулирования себестоимости должна производиться в следующих направлениях: совершенствование методик нормирования расхода ресурсов (так как объекты нормирования и объекты калькулирования не всегда совпадают), доработка методов разделения затрат на постоянные и переменные относительно изменения объемов производства (так как существующие методы позволяют получить параметры модели  $CVP$  с большой погрешностью, что осложняет применение модели в практической деятельности) и доработка функции  $CVP$ , так как ограничения, заложенные на сегодняшний день в рамках данной модели, делают ее непригодной для использования на предприятиях со сложной производственной структурой и широким ассортиментом продукции.

Развитие теории калькуляции и методов управления предприятием по перечисленным направлениям позволит повысить эффективность управления предприятием и в конечном итоге увеличить конкурентоспособность экономики страны в целом. В условиях рынка достаточность и достоверность информации о затратах и себестоимости являются одним из способов получения конкурентных преимуществ коммерческой организации, используемых в практике хозяйственного руководства и управления. В этой связи особую значимость приобретает развитие-методик учета затрат и калькулирования себестоимости, направленное на повышение их адекватности сфере ведения производственной деятельности в условиях

рынка, и дополненных положениями, раскрывающими разнообразие способов воздействия на затраты для принятия управленческих решений, в системе действующего в организации метода учета затрат на производство.

Насущные вопросы, касающиеся развития учета затрат, не представляется возможным решить без научного подхода к исследованию проблемы, разработки организации, методики ее решения и положений, определяющих эффективность направлений совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

#### Список литературы

- 1 Киселева О.В. Развитие учета затрат на производство и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции: теория и практика: Дис. кандидата экономических наук. - Р.:, 2009. -30 с.
- 2 Васильева Л.С., Ряховский Д.И., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет. Учеб.пособие. - М.: Эксмо, 2009. - 544 с.
- 3 Гомонко Э.А., Тарасова Т.Ф. Управление затратами на предприятии. Учебник. - М.: КНОРУС, 2010 - 320 с.
- 4 Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для вузов. - М.: Юристъ, 2003 - 618 с.
- 5 Скала В.И., Скала Н.В., Нам Г.М. Национальная система бухгалтерского учета в Республике Казахстан.- Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2007. Ч.1 - 420 с.
- 6 Волков Д.Л. Основы финансового учета. Учебник.- СПб.: Издательство С.-Петербур. ун-та, 2003. - 640 с.
- 7 Kupkovic, M; Toth, M. Comparison of full absorption costing to activity based costing (ABC) //EKONOMICKY CASOPIS. - 2004. - №2. - С. 133-147