

Глава 2

МЕТОДЫ, ОБЪЕКТЫ И ПРИНЦИПЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

2.1. РОЛЬ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ

Калькулирование себестоимости представляет собой систему экономических расчетов себестоимости (величины затрат) единицы определенного вида товара, продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Себестоимость товаров, продукции (работ, услуг) является важной характеристикой деятельности организации в целом и ее структурных подразделений, а также отдельных направлений деятельности и отражает величину всех видов ресурсов (материальных, трудовых и т.д.) и денежных средств на производство товаров, продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Цель калькуляции себестоимости состоит в определении размера затрат производства в цене товара, продукции, работы или услуги и их последующем возмещении при продаже для возобновления процесса производства в новом цикле. Как правило, себестоимость является базой расчета организацией рыночных цен на производимую продукцию, работы и услуги, которые регулируются факторами себестоимости и факторами рыночной конкуренции, и одновременно выступает одним из главных показателей, характеризующих эффективность производства в конкретной организации. Уровень себестоимости зависит от производительности труда персонала организации и величины его оплаты, поэтому снижение себестоимости является обобщающим показателем производительности применяемого (текущего) и прошлого труда. В ней отражается эффективность использования основных средств, влияющая на уровень затрат в зависимости от уровня фондоотдачи, связанной напрямую с ценами на основные средства, их структурой и характеристикой производственного использования. На себестоимости отражается и степень использования материальных оборотных

ресурсов, измеряющаяся материалоемкостью и энергоемкостью продукции, работ и(или) услуг, уровень которых, в свою очередь, зависит от структуры материалопотребления, степени использования ресурсов и рыночных цен на них. Себестоимость включает однократные затраты, формируемые за счет оборотных средств организации, а также амортизационные отчисления от стоимости основного капитала и обеспечивает средства для полного восполнения израсходованного оборотного капитала и постепенного восстановления основного капитала.

На уровень себестоимости в значительной степени влияют рыночные факторы — такие как цены и тарифы; она во многом зависит от того, как организован производственный (технологический) процесс, и отражает усилия управленческого персонала по изысканию резервов повышения эффективности процессов производства продукции, работ, услуг. Снижение себестоимости напрямую связано с внутрипроизводственными факторами: продолжительностью производственного цикла, качеством продукции и услуг, труда и используемых материальных ресурсов и технических средств и т.п.; отражает дополнительные затраты на повышение качества продукции и услуг, являясь незаменимым обобщающим показателем, всесторонне характеризующим основные причины и факторы, определяющие качество управления организацией в целом и ее отдельными структурными подразделениями.

Виды себестоимости, применяемые при калькулировании, оказывают влияние на организацию и методику калькуляционного учета, подразделяясь в зависимости от объема учитываемых затрат на технологическую, сокращенную, производственную и полную себестоимость (табл. 3). Технологическая себестоимость состоит из прямых производственных (технологических) затрат на основных (первичных) участках (подразделениях) производства; в калькуляционном (управленческом) учете формируются затраты на сокращенную себестоимость; производственная (общая) и полная (с учетом рентабельности и коммерческих расходов) себестоимости формируются расчетным путем.

Таблица 3. Виды себестоимости по составу учитываемых затрат

Вид себестоимости	Содержание общей себестоимости	Содержание индивидуальной себестоимости продукции или услуги (процесса)
Технологическая себестоимость (по прямым затратам)	Прямые затраты в структурном подразделении, по отдельному оборудованию, участку и т.п.	Затраты на сырье, материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, энергию на технологические цели, оплату труда основного персонала

Окончание табл. 3

Вид себестоимости	Содержание общей себестоимости	Содержание индивидуальной себестоимости продукции или услуги (процесса)
Сокращенная себестоимость	Технологическая (производственная) себестоимость + общепроизводственные расходы	Технологическая себестоимость единицы продукции, работ, услуг + доля общепроизводственных расходов
Производственная (общая) себестоимость	Сокращенная себестоимость + общехозяйственные расходы	Сокращенная себестоимость единицы продукции, работ, услуг + доля общехозяйственных расходов
Полная себестоимость	Производственная (общая) себестоимость + коммерческие расходы + рентабельность производства	Производственная (общая) себестоимость единицы продукции, работ, услуг + доля коммерческих расходов + рентабельность единицы продукции, работ, услуг

По методам формирования в управленческом учете организации выделяют плановую, нормативную и фактическую себестоимость. Плановая себестоимость формируется путем расчетов по средним нормам затрат производства (технологического процесса) на заданный объем производства продукции, работ, услуг. Нормативная себестоимость рассчитывается по действующим (текущим) нормам затрат на единицу продукции, работ, услуг. Фактическая себестоимость формируется по данным калькуляционного учета затрат на производство продукции, работ, услуг за определенный отчетный период и представляет собой конечный результат калькулирования, охватывающий весь процесс формирования фактической себестоимости продукции, работ, услуг в любой организации.

Фактические (отчетные) калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг; они отражают фактическую их себестоимость, включая и непланируемые непроизводственные расходы. Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции, работ, услуг на плановый период (год или квартал), исходя из рациональных норм расхода материалов, топлива, энергии, затрат на оплату труда, использования оборудования и т.п., являющихся средними для планируемого периода. Нормативные калькуляции составляются на основе действующих на начало месяца текущих норм затрат (материальных, трудовых и т.п.), которые соответствуют производственным (технологическим) возможностям организации на данном этапе ее работы. Если цены на потребляемые ресурсы остаются неизменными, то текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм

затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже.

В отличие от других видов учета именно управленческий направлен на всестороннее изучение себестоимости продукции, работ, услуг с учетом различных внутрипроизводственных процессов, направлений деятельности организации, поэтому выделяет индивидуальные и общие калькуляции продукции, работ, услуг, взаимодействующих между собой как часть и целое.

Общая калькуляция направлена на формирование всех затрат организации, распределяемых на совокупность всех произведенных товаров, продукции, работ и услуг, и подразделяется на значительное число калькуляционных статей, характеризующих детальную структуру себестоимости. Разновидностью общей является частичная калькуляция, охватывающая сумму затрат отдельных подразделений организации и применяющаяся для оценки себестоимости отдельных производственных (технологических) направлений организации (подразделения).

Индивидуальная калькуляция составляется по сокращенной номенклатуре укрупненных калькуляционных статей себестоимости и распределяет всю совокупность затрат отчетного периода на весь объем производства для исчисления средней себестоимости единицы товара (продукции, работы, услуги). Индивидуальная калькуляция составляется для исчисления себестоимости полуфабриката на отдельных стадиях производства при наличии незавершенного производства.

Калькуляционные статьи для общей калькуляции составляют развернутую номенклатуру с учетом отраслевых особенностей производства (технологии), организационно-управленческой структуры организации, целей и задач калькулирования, определяемых для управленческого учета. Для индивидуальной калькуляции с сокращенной номенклатурой укрупненных статей в экономической практике целесообразно сведение всей совокупности фактических затрат к трем основным агрегированным калькуляционным статьям: прямые материальные затраты; прямые затраты на оплату труда; общепроизводственные расходы. Исходя из конкретных условий финансово-хозяйственной деятельности и управления организацией перечень укрупненных калькуляционных статей может быть детализирован с учетом целесообразности, полезности и контролируемости аккумулируемой информации.

Корректный выбор объектов калькулирования, которыми выступают продукты труда в самом широком их понимании, — обязательное условие достоверности калькулирования. В зависимости от технологии и структуры производства, характера продукции, работ, услуг и т.п. объекты калькулирования могут быть представлены: изделиями или

полуфабрикатами; группами однородных изделий или индивидуально вырабатываемыми единичными изделиями; различными видами работ или услуг полной или частичной готовности и т.д. Организация, определяя объекты калькулирования, как правило, исходит из возможности планирования и учета затрат на них, удовлетворения потребности управления и контроля уровня затрат, степени однородности и ценности отдельных видов продукции, работ, услуг, которые зачастую могут не совпадать с их номенклатурой.

Количественной мерой конкретного объекта калькулирования выступает калькуляционная единица. Она не подменяет собой объект калькулирования, который выражает весь объем продукции, работы, услуги данного вида, а отражает только ту его часть, которая применяется для индивидуальной калькуляции и характеризует индивидуальную себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг. Калькуляционная единица, способная обеспечить экономически обоснованную индивидуальную калькуляцию, должна:

- ▶ отражать количественную единицу продукции, работ, услуг определенного качества;
- ▶ быть экономически однородной и обеспечивать сопоставимость калькуляций одинаковой продукции, работ, услуг;
- ▶ быть устойчивой и неизменной во времени и практически приемлемой для калькулирования;
- ▶ обеспечивать цели калькулирования и управления, быть пригодной к планированию и нормированию индивидуальных затрат и себестоимости;
- ▶ соответствовать единицам ценообразования и по возможности обеспечивать сопоставление рыночных цен и себестоимости.

Существующее в экономической науке многообразие калькуляционных единиц на практике сводится к следующим наиболее приемлемым типологическим группам:

- 1) натуральные единицы — характеризуют одно изделие, единицу массы, площади, длины и т.п.;
- 2) условно-натуральные единицы — характеризуют обезличенные изделия одного вида (киловатт-час, тонно-километр и т.п.);
- 3) приведенные единицы — характеризуют массу определенного продукта в пересчете на содержание полезного вещества;
- 4) эксплуатационные единицы — характеризуют мощность оборудования, машин, двигателей, агрегатов, производственную мощность установок и сооружений, параметры приборов, полезную площадь (или объем) зданий и т.п.;
- 5) единица времени — характеризует норма-часы, машино-дни и т.п.

Объекты калькулирования и калькуляционные единицы относятся к разным элементам калькулирования. Так, объект калькулирования является носителем производственных (технологических) затрат, объектом аналитического калькуляционного учета, признаком группировки затрат, по которому обобщаются все относящиеся к этому объекту затраты за каждый отчетный период. Калькуляционная единица применяется на 2-м этапе калькулирования при составлении индивидуальной калькуляции, т.е. исчисление себестоимости калькуляционной единицы (калькуляция) в общем случае производится путем деления всей суммы затрат, сгруппированных в учете по определенному калькуляционному объекту, на количество калькуляционных единиц, составляющих объект калькулирования.

Калькуляционный учет представляет собой аналитическую группировку затрат на счетах управленческого учета, обеспечивая необходимую информацию для калькуляции себестоимости, в которой отчетливо видна необходимость группировки затрат по двум основаниям: для исчисления себестоимости всей выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг; для индивидуальной калькуляции себестоимости отдельных объектов калькулирования. В калькуляционном управленческом учете всю информацию о затратах формируют на счетах управленческого учета, группируя ее отдельно по каждому основанию, исключая необходимость ведения внесистемных группировочных ведомостей для калькулирования, включая ведомости сводного учета затрат.

2.2. ПРИНЦИПЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ, ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА КАЛЬКУЛЯЦИОННЫХ СИСТЕМ

В основу калькулирования себестоимости как одного из основных показателей работы любой организации (независимо от сферы ее деятельности и отрасли экономики, размера и формы собственности) положены как минимум 5 основных принципов.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.
2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.
3. Выбор метода распределения косвенных затрат и их разграничение по периодам.
4. Раздельный учет затрат на производство продукции, работ, услуг и по капитальным вложениям.
5. Выбор метода учета затрат и калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг, а также процессов — объективно необходимая процедура при управлении организацией; она рассматривается как система исчисления не только себестоимости, но и прибыли, поскольку выбор метода (системы) исчисления себестоимости напрямую воздействует на величину финансового результата, охватывает как прошлый, так и будущий периоды. Выбор калькуляционной системы (метода калькулирования) зависит от специфики объекта калькулирования и поставленных управленческих задач, основные среди которых: формирование показателей запасов и прибыли от продаж; расчет прибыли от продаж для оценки деятельности структурных подразделений, бизнес-единиц; расчет себестоимости продукции, работ, услуг для ценообразования, реинжиниринга (перепроектирования) бизнес-процессов; подготовка информации для обоснования решений по аутсорсингу (привлечение партнеров со стороны), переоборудованию и реконструкции организации, ее отдельных подразделений.

В деятельности современных организаций могут применяться все известные сегодня в экономической практике калькуляционные системы — как относящиеся к более традиционным (полной себестоимости; сокращенной себестоимости; нормативного учета; нормального калькулирования; позаказного калькулирования; попередельного калькулирования; попроцессного или простого калькулирования), так и новейшие («АВ-костинг»; «таргет-костинг»; «кайдзен-костинг»; калькулирование по последней операции; калькулирование по стадиям жизненного цикла), имеющие ограниченное распространение.

В группу традиционных включены системы калькулирования, прочно обосновавшиеся в 90-е гг. XX в. в отечественной экономике; в настоящее время они широко применяются в российской и зарубежной практике, имеют длительную историю и положительный опыт использования в отраслях производства продукции, работ, услуг, имеющих специфические особенности (в частности, наличие или отсутствие незавершенного производства, возможности выделять отдельные процессы, переделы и т.п.) (табл. 4).

Таблица 4. Традиционные системы калькулирования себестоимости

Система калькулирования себестоимости	Для российской экономики	Для западной экономики
Метод полной себестоимости («абсорбшн-костинг»)	Да (применялся без альтернатив и названия не имел)	Да
Метод сокращенной себестоимости («директ-костинг», «верибл-костинг»)	Нет	Да

Окончание табл. 4

Система калькулирования себестоимости	Для российской экономики	Для западной экономики
Калькулирование по фактическим затратам	Да (был очевиден и названия не имел)	Да
Нормальное калькулирование	Нет	Да
Нормативный метод («стандарт-кост»)	Да	Да
Позаказное калькулирование	Да	Да
Попередельное калькулирование	Да	Да

Калькулирование полной себестоимости (метод полного поглощения затрат, «абсорбшн-костинг») — это система, в которой все производственные затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг). Традиционно издавна применялось в российском учете без альтернативных методов, поэтому не имело специального названия. Система «директ-костинг» альтернативна системе «абсорбшн-костинг» — в ней в себестоимость включаются только переменные затраты, а все постоянные декапитализируются, т.е. списываются на уменьшение прибыли отчетного периода. Эти системы выделяются в соответствии с категориальным признаком «степень поглощения себестоимостью продукции, работ, услуг постоянных производственных расходов». Так, «абсорбшн-костинг» — это система, в которой все производственные затраты включаются в себестоимость, в то время как система «директ-костинг» основана на калькулировании себестоимости по переменным затратам. Различие этих систем калькулирования заключается в том, что они актуальны для различных управленческих решений; механизм влияния на прибыль действует благодаря разным группам декапитализируемых расходов; они имеют разный формат (структуру) отчета о финансовых результатах (прибылях и убытках) и разные промежуточные показатели прибыли.

Данные о сокращенной себестоимости имеют значение для принятия оперативных управленческих решений, при этом включение в расчеты постоянных расходов может исказить анализируемую ситуацию и привести к неверному управленческому решению в краткосрочном периоде. В стратегическом управлении, напротив, используются данные калькулирования полной себестоимости («абсорбшн-костинг»), что обусловлено превращением постоянных расходов в длительном периоде в переменные. Таким образом, основное различие здесь заключается в применении групп затрат, классификационным признаком

выделения которых является зависимость от объема производства продукции (работ, услуг).

Промежуточным показателем прибыли при методе учета по полной себестоимости является валовая прибыль, равная разнице между объемом продаж и себестоимостью подразделения. Сюда включаются основные материальные затраты, заработная плата производственного персонала с начислениями на нее, общепроизводственные расходы, в то время как в системе «директ-костинг» используется показатель маржинальной прибыли, равной разнице между объемом продаж и переменными затратами. Величина валовой и маржинальной прибыли одинакова только в том случае, если сумма постоянных расходов равна расходам на управление и продажу при выделении в учетной политике организации управленческих расходов в качестве периодических.

Отличие систем нормативного учета и ее западного варианта «стандарт-кост» от других систем калькулирования заключается в подразделении затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм, что обеспечивает процесс учета затрат и управления ими по отклонениям (табл. 5).

Таблица 5. Сравнительная характеристика систем калькулирования

Общие и отличительные черты систем калькулирования	Нормативный учет	«Стандарт-кост»
В основу системы положены нормативы (стандарты)	Да	Да
Выявление отклонений осуществляется через механизм сигнальных документов	Да	Не характерно
Использование бухгалтерских счетов для учета отклонений по видам и причинам отклонений	Не характерно	Да
Ограниченное количество счетов для учета отклонений	Да	Не характерно
Широкий выбор альтернатив (декапитализация отклонений как в управленческом, так и в финансовом учете)	Нет	Да
Ограниченная законодательством возможность отнесения отклонений к периодическим затратам	Да	Нет
На входе системы калькулируется нормативная (стандартная) себестоимость	Да	Нет
На выходе системы калькулируется фактическая себестоимость	Да	Не характерно
Использование для оперативного управления	Да	Да
Использование для бюджетирования	Да	Да
Использование для мотивации персонала	Да	Да

Система «стандарт-кост» предполагает исчисление и последующий анализ отклонений в конце отчетного периода; используется как в управленческом, так и в финансовом учете; выявленные отклонения затрат учитываются на специальных субсчетах и касаются потребленных ресурсов, которые обычно декапитализируются и в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются. Система нормативного учета, характерная для российской экономической практики, построена на принципе выделения в системе текущего учета данных о затратах по нормам и отклонениям от норм с одновременным подразделением отклонений по вызвавшим их причинам; эти затраты оформляются сигнальными первичными документами, не декапитализируются и включаются в фактическую себестоимость продукции (работ, услуг).

Нормальное калькулирование широко применяется в западных экономических системах, разрешено международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) для оценки созданных в компаниях и организациях запасов, но в российском учете не применяется.

Система позаказного калькулирования применяется в организациях с единичным и мелкосерийным типом производства, главными организационно-техническими особенностями которого являются: выпуск неповторяющихся экземпляров изделий или небольших партий определенного вида продукции (работ, услуг), применение универсального оборудования, большая длительность технологического цикла, преобладание высококвалифицированных работ, наличие значительных остатков незавершенного производства. Сфера применения позаказного калькулирования весьма широка: предприятия судостроения, станко- и авиастроения; тяжелого, транспортного и энергетического машиностроения; производство химического оборудования. Позаказное калькулирование используется: в производстве изделий народных промыслов для мелкооптовой торговли и т.п.; в строительстве; при научных исследованиях и проектировании; в организациях сферы услуг (бытовое обслуживание населения и здравоохранение); в инструментальных и ремонтно-механических цехах (подразделениях) вспомогательных производств.

Система попередельного калькулирования предполагает в качестве основного условия его использования наличие в организации технологического процесса, включающего строго последовательную переработку исходного сырья и материалов, занимающих наибольший вес в себестоимости продукции, по отдельным стадиям производства — переделам. Затраты при попередельном калькулировании учитываются по каждому переделу в отдельности; номенклатура статей себестоимости

зависит от организационно-технических особенностей производства и может значительно различаться в зависимости от отрасли производства.

Модификацией попередельного калькулирования является по-процессный (простой) метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), наиболее распространенный в промышленности, сельском хозяйстве, сфере услуг связи, во вспомогательном производстве (энергетические, транспортные подразделения организаций). Ориентация на использование данного метода определяется организационно-техническими особенностями производства в этих отраслях экономики, предполагающих наличие соответствующих приемов отражения затрат, способных обеспечить качественное калькулирование и правильную оценку себестоимости. Объектом калькулирования при попроцессном методе служат отдельные виды продукции (работ, услуг) в организациях, для которых характерны: массовый выпуск продукции (работ, услуг); их ограниченная номенклатура; краткость и непрерывность технологического процесса; отсутствие или незначительный объем незавершенного производства, что позволяет в большинстве случаев всю сумму затрат отчетного периода в полном объеме списывать на себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) — калькулирование способом прямого счета.

Развитие и изменение конкурентной среды в современных экономических условиях потребовало совершенствования информационного обеспечения управленческих решений и обусловило, начиная со второй половины XX в., появление и развитие новейших калькуляционных систем, способных наряду с показателями себестоимости единицы продукции формировать информацию о себестоимости нетрадиционных объектов калькулирования (операция, бизнес-процесс, канал дистрибуции, жизненный цикл продукции, работы, услуги и т.п.). Одновременно расширяется и актуализируется практика подготовки текущей управленческой отчетности на основе переменных затрат и нормативного учета, в том числе в связи с принятием в отечественном учете МСФО-2 «Запасы», согласно положениям которого применение системы «стандарт-кост» разрешено в финансовом учете, а сверхнормативные отклонения декапитализируются. По-прежнему в отечественной практике продолжают функционировать традиционные калькуляционные системы, однако их возможности не удовлетворяют в полной мере требованиям, обеспечивающие осуществление управленческих функций организации в изменившихся экономических условиях вследствие:

- ▶ усиления неопределенности внешней среды, степени конкуренции и предпринимательских рисков, ускоренного появления

новых технологий, роста уровня диверсификации (расширение ассортимента) производства и т.п. Эти и ряд других важных факторов привели к необходимости концентрации внимания субъектов бизнеса на управлении ассортиментом продукции (работ, услуг), выборе и расширении осуществляемых видов деятельности, для обоснования выбора которых необходима надежная, достоверная информация о максимально точной индивидуальной себестоимости, зависящая от применяемых систем и методов распределения косвенных расходов;

- ▶ сокращения жизненного цикла продуктов, что обусловило возможность и необходимость учета затрат за отчетный период, равный жизненному циклу, в целях стратегического управления ассортиментом продукции, работ, услуг, а также для стратегического ценообразования;
- ▶ необходимости обеспечения конкурентных преимуществ организации смещения временного вектора с прошлого на будущее, с целью чего информация о себестоимости должна формироваться уже на стадии проектирования продукта;
- ▶ изменений в теории и практике калькулирования себестоимости продукции, товаров (работ, услуг), обусловленных новыми системами производства и управления ими.

Перечисленные факторы привели к возникновению в современной экономике систем калькулирования себестоимости продукции, услуг, отнесенных к новейшим системам («АВС», или «АВ-костинг», «таргет-костинг», «кайдзен-костинг», калькулирование по стадиям жизненного цикла, калькулирование по последней операции, система «точно в срок»), которые дополняют возможности традиционных систем калькулирования и в сочетании с ними обеспечивают преимущества и ключевые факторы устойчивости организации в соответствующей конкурентной среде.

Система «АВС», или «АВ-костинг» (*activity-based costing*) обладает наиболее широким спектром возможностей и в сочетании с традиционными методами повышает надежность калькулирования полной себестоимости; обеспечивает ряд ключевых факторов успеха в конкурентной борьбе; ориентирована в равной степени и на производство, и на рынок; без нее невозможно применение ряда других новейших систем калькулирования («таргет-костинг», калькулирование по стадиям жизненного цикла). В ее основе лежит принципиально иной подход к формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в организациях с высокими косвенными затратами, основанный на их распределении по установленным причинно-следственным связям и включении

в расчеты такого промежуточного объекта калькулирования, как операция. Такой подход позволяет получать более надежные показатели фактической и плановой себестоимости по каждой отдельной операции и всему учетному процессу. Показатель «себестоимость операции», сформированный в системе «ABC», открывает возможность управления затратами через реинжиниринг бизнес-процессов, обеспечивает широкий спектр иных управленческих решений, создает информационную основу для оптимизации диверсификации деятельности организации.

Калькуляционная система «таргет-костинг», главная особенность которой состоит в расчете себестоимости исходя из предварительно установленной цены реализации, определенной на основе маркетинговых исследований, создана для обеспечения управленческих решений, и ее продуктом является прогнозная себестоимость проектируемого (улучшаемого) изделия в соответствии с целевыми параметрами. Данная калькуляционная система, особенно эффективная в сочетании с функционально-стоимостным анализом, основывается на том, что задаются границы будущей цены продукта и размер нормы прибыли, исходя из которых осуществляется поиск конструкции, материалов, технологий, позволяющих выйти на необходимую величину затрат (цена – прибыль = себестоимость). Преимуществом данной системы является и то, что она отвечает требованиям стратегического управления затратами и учитывает внешние факторы влияния на параметры производственной деятельности организации.

Система «кайдзен-костинг» направлена на постепенное усовершенствование качества бизнес-процессов, снижение затрат. В основе этой новейшей системы калькулирования лежит японская философия «кайдзен», что означает «улучшение, усовершенствование маленькими шагами», а также понятие «бережливое производство». Основная функция калькуляционной системы «кайдзен-костинг» заключается в минимизации разницы между расчетной (после завершения проектирования) и фактической себестоимостью по отдельным статьям затрат, поэтому ее с успехом используют как для бюджетных расчетов, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

В управлении затратами организации обе рассмотренные новейшие калькуляционные системы («таргет-костинг» и «кайдзен-костинг») могут использоваться как автономно, так и во взаимосвязи, поскольку прогнозное калькулирование себестоимости начинается в системе «таргет-костинг», а затем (калькулирование фактических затрат) осуществляется в системе «кайдзен-костинг», формируя для организации весьма ценное конкурентное преимущество, заключающееся в достижении более низкого, чем у конкурентов, уровня себестоимости,

возможности выбирать приемлемую ценовую политику для удержания (захвата) соответствующего сегмента рынка.

Калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла (в 2 разрезах: прошлое и будущее) позволяет оценивать затраты каждого производимого продукта — от стадии научно-технической разработки до периода, когда организация прекращает его сервисное обслуживание у покупателя. Наиболее характерно применение этой новейшей системы калькулирования для таких производств, как компьютерные технологии, автомобилестроение. Обусловлено это тем, что на конечную стоимость продукта существенное влияние оказывает размер расходов на стадии ее разработки, а калькуляция себестоимости по стадиям жизненного цикла позволяет учесть это обстоятельство.

Объектом калькулирования при этой системе выступает жизненный цикл продукта (производство компьютеров) либо его отдельные стадии (производство автомобилей). Это обусловлено тем, что большая часть общих затрат жизненного цикла приходится на период до начала производства и получения выручки от продаж, и важен именно момент установления величины будущих доходов и затрат, которые выступают обоснованием для принятия решения о начале разработки нового продукта.

Калькулирование по стадиям жизненного цикла позволяет осуществлять расчет прогнозной себестоимости, задавая различные варианты входных параметров и используя методы имитационного моделирования; имеет области пересечения с функционально-стоимостным анализом, новейшей системой калькулирования «таргет-костинг», традиционными системами калькулирования; позволяет совершенствовать систему учета и управления производственными и общехозяйственными расходами организаций.

Калькулирование по последней операции (*endpoint-costing*) — это специальная калькуляционная система, в которой не ведутся учетные записи на счетах по некоторым стадиям, начиная от покупки материалов до продажи готовой продукции; в данной ситуации используются процедуры нормального калькулирования или система «стандарт-кост».

Эта калькуляционная система была разработана для обеспечения организации производства и управления «точно в срок» (*just in time*, или **JIT-калькулирование**) в целях поддержания конкурентного преимущества организации. При этом управленческие решения направлены на то, чтобы максимально снизить непроизводительные затраты и отказаться от операций, не дающих дополнительного улучшения качества продукции (работ, услуг), для чего в организациях, применяющих эту систему, организуют мероприятия по снижению запасов и затрат на их внутрипроизводственное перемещение.

Калькуляционная система «точно в срок» возможна только при наличии соответственно организованного технологического процесса деятельности организации и неразрывно связана с 3 основными ключевыми компонентами построения такого процесса:

- 1) организация бизнес-процессов «точно в срок», способствующая приближению совокупных затрат к величине затрат на обработку;
- 2) управление процессом «точно в срок» и сплошной контроль качества;
- 3) калькулирование себестоимости «точно в срок», организация материального потока с ориентацией на спрос покупателя.

Сущность бизнес-процесса «точно в срок» характеризуется организацией всего **материального потока** исходя из ориентации **на спрос**, т.е. сам процесс производства товара или выполнения услуги начинается только с появлением покупателя (заказчика), который дает старт началу процесса, что позволяет приблизить совокупные затраты к величине затрат на обработку.

При **JIT-калькулировании** бизнес-процесса все протекающие в организации процессы снабжения, производства, продаж организованы таким образом, чтобы **максимально снизить непроизводительные затраты**, ликвидировать операции и процессы, не дающие дополнительных улучшений продукции или услуг.

Сам бизнес-процесс может быть осуществлен по принципу **непрерывного потока**: так организуется не только технологический процесс, но и **все составляющие** бизнес-процесс компоненты — **от поставщика до покупателя**. В этом случае каждая операция является продолжением предыдущей, движение материалов линейно, пропускная способность всех рабочих мест сбалансирована, **остатки материалов и незавершенного производства сведены к минимуму**.

Подход при **JIT-калькулировании** основан на том, что только процесс обработки заказа приносит дополнительную стоимость, а расходы, связанные с остальными процессами, можно рассматривать как потери и стремиться к их минимизации. Его цель — обеспечение непрерывного движения материалов, полуфабрикатов и продукции без простоев и хранения с соблюдением заложенных параметров качества, и на этой основе — достижение максимального сокращения цикла производства и реализации заказа, приближения к временному периоду его исполнения, а величины затрат — к оптимальному их значению.

Перспективы применения в российской экономической практике калькулирования по последней операции и **JIT-калькулирования** тесно взаимосвязаны, могут применяться только в комплексе и имеют 3 основных подхода к внедрению.

При первом подходе имеются 2 точки учета на материальном потоке, позволяющие обойтись без традиционного учета затрат на производство, где счет «Готовая продукция» является ключевым — на нем осуществляются сбор всех затрат и калькулирование себестоимости и возникают две особенности калькулирования: все затраты, связанные с приобретением материалов у поставщиков, сразу отражаются на счете «Материалы и производство»; общепроизводственные расходы отражаются, как и в других калькуляционных системах, на счете «Общепроизводственные расходы», однако на данном счете учитывается начисленная заработная плата только производственных рабочих, а закрывается счет «Общепроизводственные расходы» не на счет «Основное производство», а на счет «Готовая продукция», тогда как экономия (или перерасход) может относиться к периодическим расходам и списываться на счет «Продажи» в том же отчетном периоде.

Второй подход также имеет 2 точки учета на материальном потоке, позволяющие обойтись без традиционного учета затрат на производство, счет «Продажи» является ключевым, на нем осуществляются сбор всех затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Третий подход наиболее радикален, поскольку имеет всего 1 точку учета на материальном потоке, а счет «Готовая продукция» является ключевым — на нем осуществляются и сбор всех затрат, и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

2.3. ОСНОВНЫЕ МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В СФЕРЕ УСЛУГ

Под методами калькулирования себестоимости в сфере услуг понимают способы аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемы исчисления калькуляционных единиц, в совокупности представляющих систему калькулирования затрат, которая имеет 3 уровня. Уровни различаются по характеристическим признакам методов учета затрат и их калькулирования: вид объекта учета затрат; степень разделения затрат по объектам учета; требуемая полнота планирования затрат.

Первый уровень системы калькулирования, в зависимости от объекта учета затрат, включает следующие методы расчета: позаказный, при этом объектом учета затрат является отдельный заказ или изделие; попередельный, или попроцессный, — метод калькулирования, при котором объектом учета являются стадии производства (технологические переделы или процессы); смешанные методы калькулирования затрат, которые занимают промежуточное положение между позаказным и по-

процессными методами (АВ-костинг, где объектом учета является вид продукции; *ЛТТ*-калькулирование, которое связано с управлением и организацией производственного процесса, получившей название «точно в срок»). Данный метод благодаря организации поставок материалов к точно назначенному времени и отгрузке готовой продукции к сроку, обозначенному в договоре, позволяет организации минимизировать свои запасы готовой продукции и незавершенного производства, а объектом учета затрат в этом случае является реализованная продукция (работы, услуги). Особенностью *ЛТТ*-калькулирования является то, что в бухгалтерии обходятся минимальным количеством бухгалтерских проводок по минимальному количеству счетов, что полностью соответствует принципу экономии времени в системе калькулирования «точно в срок».

Второй уровень системы калькулирования позволяет использовать 2 метода в зависимости от степени разделения затрат: метод «директ-костинг» — подразумевает частичное распределение затрат; метод «абсорбшн-костинг» — подразумевает полное распределение затрат, при этом степень или полнота распределения затрат понимается в двух аспектах.

Первый аспект полноты распределения затрат при «директ-костинге» состоит в том, что себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг) определяют только по переменным затратам, а постоянные затраты являются общими для всех видов продукции, поэтому известна только частичная себестоимость данного вида продукции. Второй аспект заключается в том, что остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе учитываются только по переменным затратам, а все постоянные затраты списываются на реализованную продукцию (работы, услуги), т.е. считаются периодическими затратами.

В «абсорбшн-костинге» себестоимость каждого вида продукции (работ, услуг) определяют по производственной либо коммерческой себестоимости, что составляет первый аспект характеристики распределения затрат. Себестоимость остатков незавершенного производства определяют по сокращенной либо по полной производственной себестоимости, а на реализацию продукции списывают либо сумму общехозяйственных и коммерческих расходов, либо только коммерческие затраты, что составляет второй аспект характеристики учета затрат в «абсорбшн-костинге».

Таким образом, под методами калькулирования «директ-костинга» или «абсорбшн-костинга» можно понимать особенности учета затрат как по видам продукции, так и по остаткам готовой или незавершенной производством продукции (работ, услуг).

Третий уровень системы калькулирования затрат, в зависимости от полноты их планирования, включает 3 метода: нормативный, калькулирование затрат по факту и смешанный (нормальный). Нормы и нормативы, установленные в организации, позволяют планировать и прогнозировать будущие расходы организации; от того, сколько норм и нормативов установлено по всем видам затрат, зависит горизонт планирования.

Несмотря на множество объектов калькулирования, учет затрат можно производить 2 способами:

1) способом учета фактических затрат, который представляет собой метод последовательного накопления информации о фактических производственных затратах без отражения в учете данных об их величине по действующей норме;

2) способом нормативного учета, который предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям и объектам и выявление в ходе производства отклонений от нормативных затрат, а расчет фактических затрат производится путем алгебраического сложения затрат по нормам с выявленными отклонениями по ним. Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости характеризуются тем, что по каждому виду изделия (работы, услуги) составляется предварительная нормативная калькуляция на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Нормативный метод учета затрат состоит в том, что все затраты (как прямые, так и косвенные) учитываются по заранее разработанным нормативам, а затем фактические значения сравнивают с рассчитанными по нормам и определяют отклонения от установленных норм. При нормативном методе учета затрат весь большой объем работ, связанный с распределением косвенных расходов по видам продукции, осуществляется по мере поступления данных из подразделений (цехов, отделов) организации в бухгалтерию. По истечении отчетного периода (как правило, месяца) расчеты, произведенные в бухгалтерии, сравнивают с фактическими значениями косвенных расходов, зафиксированными в первичной учетной документации, и выявленные отклонения ликвидируются. Нормативные ставки распределения косвенных расходов позволяют не откладывать всю работу по распределению затрат на начало следующего месяца, а проводить ее планомерно в течение всего отчетного периода.

Оба способа учета затрат направлены на выявление и отражение в конечном счете величины фактической себестоимости, но при способе фактического учета — путем непосредственного учета произведенных затрат, а при нормативном учете — через их отклонение от норм.

На практике все существующие методы калькулирования могут применяться в различных сочетаниях: можно использовать позаказный ме-

тод, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять поперечное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а при этом учитывать и их фактический расход. Главное, чтобы выбранный метод калькулирования себестоимости обеспечивал необходимую степень достоверности, аналитичности и своевременности управленческой информации.

Руководство организации в зависимости от типа производства, особенностей технологии и задач продвижения продукции (работ, услуг) на рынке формирует определенный набор методов калькулирования (расчета) затрат, который и образует систему калькулирования данной организации, что необходимо отразить в приказе об учетной политике хозяйствующего субъекта.

Основные методы калькулирования себестоимости, используемые современными организациями сферы услуг (Приложение 2), отражают ее специфические особенности по сравнению с материальным производством, основные характеристические черты услуг (коммерческих, социальных, личных) как специфического продукта труда, их многофункциональную направленность и возрастающую роль сотрудничества между различными отраслями внутри данной сферы. Содержание, методы и элементы метода управленческого учета в организациях сферы услуг представлены в Приложении 3.

Парадигма формирования сферы услуг базируется на развитии предпринимательства и рыночной конкуренции, а возрастание ее роли в экономическом развитии обеспечивает доминирующее положение среди основных направлений развития современной экономики, что требует научно обоснованного подхода к управлению финансово-хозяйственной деятельностью организаций сферы услуг, основу которой составляет управление затратами на основе калькулирования себестоимости продукции или услуг и корректного определения прибыли (дохода) от их выполнения.

Во многих организациях сферы услуг наиболее приемлемым с точки зрения оперативности и точности определения величины себестоимости является позаказный метод, сущность которого заключается в учете всех прямых затрат в разрезе калькуляционных статей по отдельным заказам, а остальные затраты учитываются по МВЗ и включаются в себестоимость отдельных заказов как доля (часть) общей их величины в соответствии с базой распределения, установленной организацией в рамках собственной учетной политики. Этапы формирования себестоимости при позаказном методе калькулирования представлены в табл. 6.

Определение заказа как объекта затрат осуществляется посредством открытия соответствующего регистра аналитического учета, в котором

Таблица 6. Формирование себестоимости при позаказном методе калькулирования

Этап калькулирования	Содержание этапов калькулирования
I	Определение заказа как объекта затрат (присвоение шифра или индивидуального номера для идентификации в первичных документах учета прямых затрат; открытие карточки или иного регистра по учету затрат)
II	Определение прямых затрат, связанных с заказом (по нормам и соответствующим калькуляционным статьям: прямые материальные затраты, затраты на оплату труда с начислениями основного персонала)
III	Определение базы распределения накладных расходов на заказ (согласно положениям учетной политики организации)
IV	Соотнесение накладных расходов с базой их распределения
V	Вычисление ставки распределения накладных расходов
VI	Отнесение накладных расходов на заказ (расчет с использованием ставки распределения накладных расходов)

отражаются наименование заказа, его индивидуальный шифр (номер), что индивидуализирует данный заказ и позволяет таким образом формировать прямые затраты на конкретный заказ.

Определение прямых материальных затрат осуществляется на основе норм расходов путем умножения нормативов их количества на соответствующие нормативы цены по формуле:

$$Z_m = O_{пл} \times H_{ед}, \quad (1)$$

где Z_m — материальные затраты, списанные на заказ; $O_{пл}$ — планируемый объем (количество единиц); $H_{ед}$ — норма на единицу.

Определение затрат на оплату труда основного персонала напрямую связано с установлением нормы трудозатрат и анализом всех видов деятельности по различным операциям, а также каждой операции при выполнении заказа и вычислении допустимого времени. Затем стандартизируются (нормируются) наиболее эффективные методы производства, использования оборудования и условия работы, измеряется и выявляется (в нормо-часах) время, требуемое среднему работнику для выполнения определенной работы (операции) по формуле:

$$Z_{з/п} = O_{пл} \times H_{ч/с}, \quad (2)$$

где $Z_{з/п}$ — трудозатраты; $O_{пл}$ — планируемый объем (количество единиц); $H_{ч/с}$ — норма человеко-часов на 1 единицу.