

А. В. КАЛИНИЧЕНКО, Л. Т. КАЛИНИЧЕНКО (ДИИТ)

## УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ В ФИНАНСОВОМ И УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТАХ

Розглянуто підходи калькулювання собівартості в фінансовому і управлінському обліках. Досліджуються методи розрахунку фактичної собівартості з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Рассмотрены подходы калькулирования себестоимости в финансовом и управленческом учетах. Исследуются методы расчета фактической себестоимости с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности.

The article deals with approaches to the calculation of cost in financial and managerial accounting. The problem of computing the actual cost taken due account of financial reporting is researched here.

Один из решающих способов управления всеми потоками расходов и доходов – исчисление себестоимости. Расходы признаются только в том случае, если они предназначены для получения доходов. Чтобы управлять затратами, необходимо знать, что и на какие цели расходуются, поэтому затраты группируются по их видам и функциям (себестоимость продукции, управленческие, коммерческие, затраты на финансирование и др.). Управление затратами заключается в умении экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них. Классификация затрат в управленческом учете разделяется по следующим трем направлениям: оценка запасов и определение финансового результата (истекшие и не истекшие; затраты на продукцию и затраты периода; прямые и косвенные; основные и накладные; принятие решений (релевантные и нерелевантные); постоянные и переменные, маржинальные и средние; дифференциальные и вмененные; контроль выполнения (контролируемые и неконтролируемые). Проанализируем подходы к исчислению себестоимости в управленческом учете.

Еще Р. Я. Вайцман (1870–1936) разделял два вида исчисления себестоимости: общая себестоимость всей продукции или оказанных услуг и себестоимость одного изделия или одной услуги. Для финансового учета характерен дедуктивный подход: бухгалтер сначала определяет себестоимость всей произведенной и (или) реализованной продукции (оказанных услуг), а потом, путем деления ее на число калькуляционных единиц, находит их фактическую себестоимость.

Управленческому учету присущ индуктивный подход. Бухгалтер, экономист, технолог пытаются исчислить себестоимость калькулируемой единицы, а потом определить «мертвую точку», по терминологии И. Ф. Шера, или «по-

рог безубыточности», т. е. установит объем выпуска, при котором можно окупить затраты, связанные с производством и выпуском продукции и услуг.

Таким образом, калькулирование в финансовом учете констатирует себестоимость, которая получилась и изменить которую невозможно. Это уже история. Калькулирование в управленческом учете – это калькулирование того, чего нет, но вполне может быть.

Калькулирование – это с одной стороны прошлые события, отраженные в финансовом учете, а с другой стороны будущие события, отраженные в управленческом учете. При этом и методы, и подходы к калькулированию, и процедуры исчисления себестоимости могут полностью совпадать.

Отсюда и классификации систем калькулирования столь важны для практического учета. Поэтому в данной статье выделены основные четыре системы классификации калькулирования (**К**), проанализированы их основные отличия.

**К1** – по отношению к хозяйственному процессу: до и после даты составления отчетности по данному процессу. Иными словами, это прогнозные калькуляции, и отчетные, составляемые после того, как станут известны все фактически понесенные затраты. Весь смысл калькулирования состоит в прогнозных расчетах, именно они формируют бюджет и в конечном счете влияют на величину капитала. Калькулирование по фактическим данным носит «посмертный» характер, и чем дольше период, за который они составляются, тем ниже их познавательная ценность. Здесь уместно напомнить учение замечательного немецкого автора Фрица Шмидта (1882–1950) об органическом калькулировании. Созная недостатки традицион-

ной бухгалтерии, он настаивал на составлении ежедневных калькуляций. Только анализ ежедневных колебаний фактической себестоимости готовой продукции (а величина себестоимости колеблется существенно больше, чем отпускные цены готовой продукции) может обеспечить достаточно эффективное управление затратами. Однако в этом случае возникают большие сложности, связанные с дополнительной работой.

**К2** – по отношению к объекту калькулирования выделяют три варианта исчисления себестоимости:

а) по каждой единице готовой продукции или по каждой оказанной услуге. Это наиболее распространенный подход: затраты на выпуск делятся на число выпущенных единиц готовой продукции (оказанных услуг);

б) по каждому центру ответственности и (или) месту возникновения затрат. В этом случае предполагается, что затраты не возникают сами по себе, изделие не виновно, как любил говорить советский ученый М. Х. Жебрак (1889–1962), в своей себестоимости, но люди, причастные к его производству, тем более к оказанию услуг, виновны, так или иначе, всегда. Отсюда и калькулировать надо не себестоимость изделия (услуги), а затраты, понесенные лицами, например, мастерами, начальниками отделов и другими, ответственными за тот или иной участок производства. В этом случае весь бюджет предприятия распределяется на мини-бюджеты производственных участков, и каждое фактическое отклонение от заданной нормы сразу же указывает на нарушение хозяйственного процесса. Но за каждым отклонением стоит ответственное лицо. Однако при калькулировании единицы готовой продукции стирается вклад в ее себестоимость каждого участника производственного процесса, и найти имя виновника невозможно. От центров ответственности следует отличать центры возникновения затрат. Они связаны между собой, но это не одно и то же. В первом случае речь идет о человеке, отвечающем за затраты всегда, а часто и за доходы, во втором – выделяются места, где возникают затраты. Например, предприятие имеет электросчетчик, за оплату по его показаниям отвечает определенный работник – это и есть центр ответственности. Но сами расходы образуются там, где горят лампочки, работают машины и т. п. – это центры возникновения затрат. В данном случае речь идет не просто о затратах, а о том, как их

надо контролировать и как ими управлять, чтобы они приносили доходы;

в) по отношению к производственным функциям. В ходе хозяйственных процессов различным отделам предприятия приходится выполнять отдельные функции, которые так или иначе возникают в одном отделе, а потом продолжают в другом, третьем и т. д. Самый новый подход к калькулированию, получивший название АВС, предполагает исчисление затрат на каждую функцию управления: заготовка, хранение, реализация и т. д. Администрация определяет состав таких функций, и это позволяет добиться достаточно эффективного управления.

**К3** – по поведению затрат в связи с изменением объема производства. Здесь выделяются системы калькулирования, включающие в себестоимость все затраты или только переменные. Первая система делает упор на то, что себестоимость связана с производством и в каждом калькулируемом объекте должны присутствовать все производственные расходы. Вторая, которую в США с конца 30-х годов называют директ-костинг, а в Англии – маржинальным калькулированием – на поведении затрат в связи с изменением объема производства. Итак, в первом случае в состав себестоимости входят прямые затраты, а косвенные производственные распределяются пропорционально какой-то базе, т. е. все производственные расходы капитализируются. Во втором – в состав себестоимости включаются только переменные затраты и только они капитализируются, постоянные (как производственные, так и непроизводственные) включаются в состав текущих затрат данного отчетного периода.

В целом мы привыкли к полной капитализации затрат, что вытекает из принципа соответствия расходов доходам, и, следовательно, требованиям, прежде всего, финансового учета, в то время как для целей учета управленческого больше подходит маржинальный подход. Его важность в том, что маржинальный подход предполагает в ряде случаев принятие заказов по цене, равной себестоимости, исчисленной только по переменным затратам. Это открывает существенные возможности для расширения производства и сбыта готовой продукции.

**К4** – по способу исчисления. Здесь возможны два подхода: себестоимость определяют по фактически понесенным затратам и по заранее составленным нормам, а в случае последующих отклонений фактических затрат от этих норм (стандартов) учитываются только отклонения, т. е. все затраты исчисляются (планируются)

заранее – изделия еще не произведены, а их себестоимость уже известна. Но жизнь всегда вносит поправки, на их величину бухгалтер составляет уточняющие записи (стандарт-костс, нормативный учет.) Норма выступает как ориентир, указывающий работнику, к чему стремиться. Иногда норма берется как максимально возможная, и если в отчете отмечается, что норма выполнена на 80 %, то это рассматривается как удачная работа. Перевыполнить такую норму невозможно.

Таким образом, можно сделать вывод: метод калькулирования себестоимости определяется целью самой себестоимости. В рыночной экономике себестоимость не может быть основой для исчисления цены продажи. Здесь цена диктуется спросом, и расчет фактической себестоимости теряет смысл. Причин тому несколько:

1. Состав затрат произволен, а следовательно, и величина себестоимости обусловлена тем, что включается в состав затрат, чем больше статей входит в состав затрат, тем больше будет себестоимость.

2. Величина затрат, т. е. числитель в расчете себестоимости единицы, зависит от колебаний цен, тарифов, ставок налога, процентных отчислений. Например, стоит изменить нормы амортизационных отчислений, тут же меняется величина себестоимости единицы при неизменном технологическом процессе.

3. Выбор методов оценки списываемых материалов обуславливает величину себестоимости готовых изделий. Если предприятие списывало одно и то же сырье, но оценивало разными методами, то, очевидно, значения себестоимости, которые с точки зрения здравого смысла должны были быть одинаковым, не совпадут.

4. Нельзя затраты строго разграничивать между отчетными периодами, всегда возникает смещение по времени тех или иных величин.

5. Объем готовой продукции зависит от определения объема незавершенного производства, которое определяется экспертным путем, эксперты же заинтересованы или его преувеличивать, или преуменьшать.

6. Объект калькулирования, как правило, определить крайне сложно, а от того, что включает в себя этот объект, зависит величина себестоимости. Тут возможны два решения: или включать всю выработанную продукцию, или только проданную. В первом случае продукция, которая не найдет покупателя и навсегда останется на складе до превращения в утиль, тоже включается как полноценная в объект калькулирования что, конечно, снижает значение се-

бестоимости. Кроме того, чем больше будут приходовать на склад недоброкачественных изделий, тем ниже будет себестоимость. Поэтому, может быть, более правильно считать только товарную продукцию, но это приводит к временному разрыву цикла производственных затрат и цикла реализации готовой продукции.

7. Наличие так называемых сопряженных расходов практически перечеркивает возможность калькулирования по фактическим затратам.

8. Существенным аргументом против калькулирования фактической себестоимости работ и услуг надо считать и то обстоятельство, что практически на любом предприятии выделяются прямые и косвенные затраты. Предполагается, что прямые затраты легко отнести на объект калькулирования, а косвенные затраты рекомендуется распределять пропорционально какой-то определенной базе, однако, выбор базы всегда носит субъективный характер, следовательно, выбирая базу, мы заранее задаем значение себестоимости.

9. Себестоимость единицы продукции можно получить только как среднюю арифметическую величину. Если, например, произведено  $n$  единиц готовой продукции, то очевидно, что себестоимость каждой из этих единиц не тождественна друг другу, однако бухгалтеры ее отождествляют, что противоречит презумпции точности и существенно затрудняет маргиналистский подход к анализу понесенных затрат. Усредненный же подход к исчислению себестоимости сводит ее к математическому ожиданию.

10. Более того, учетный подход к себестоимости приводит к формированию затратной экономики – растрате ресурсов предприятий и общества. Это особенно очевидно при формировании цены как себестоимости, увеличенной на заданный процент прибыли. В этом случае увеличить прибыль возможно только увеличением себестоимости.

11. Включение в состав себестоимости затрат, понесенных в иностранной валюте или выраженных в условных единицах, приводит к тому, что реальная себестоимость вместе с курсом валюты все время колеблется, и тем самым ее действительное значение определить теоретически очень трудно, а практически невозможно.

12. И, наконец, допустим, что фактическая себестоимость рассчитана и измерена. Тогда возникает вопрос: во что обошелся сам расчет, т. е. какова себестоимость себестоимости? И тут следует заметить, что расчет себестоимости и трудоемок, и дорог, а решать с ее помощью конкретные производственные задачи не при-

ходится, так как она неверна по существу и бесполезна по времени получения.

Не случайно международные стандарты финансовой отчетности позволяют составлять отчет о прибылях и убытках вообще без показателя себестоимости (классифицируя затраты только по их видам). Таким образом, калькулирование фактической себестоимости не обязательно, но это, конечно, не означает, что калькулировать себестоимость не нужно вообще. Величина себестоимости необходима в двух качествах: как плановая (перспективная) и ретроспективная. Первая предназначена для принятия решений о производстве продукции и установления цен с целью определения ожидаемой рентабельности. Именно такое калькулирование определяет характер экономической работы на предприятии. Вторая может

возникнуть в связи с экономическими или контрольными вопросами, обусловленными выпуском каких-то определенных видов продукции, и только.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Финстатинформ, 2000.
2. Карпова Т. П. Управленческий учет. – М.: ЮНИТИ, 2001.
3. Стоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
4. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002.

Поступила в редколлегию 03.05.06.