

Назарова В.Л.  
**Методы калькулирования  
себестоимости продукции  
и их применение  
в системе стратегического  
управленческого учета**

В современной, быстро меняющейся обстановке руководству предприятия для принятия обоснованных управленческих решений необходимо постоянно проводить анализ деятельности предприятия, для чего нужна исходная информация, получаемая из ряда показателей, одним из которых является себестоимость. Учет затрат, обусловленных процессом организации, обслуживания производства и управления, имеет важное значение в отечественных организациях и в зарубежных компаниях, так как, в конечном итоге, накладные расходы обязательно должны быть включены в полную себестоимость продукции.

Информация, сгруппированная по объектам учета затрат, должна отвечать требованиям управления и служить основанием для расчленения издержек между незавершенным производством и готовой продукцией и для калькулирования как всего выпуска, так и отдельных продуктов.

**Ключевые слова:** переменные, постоянные, затраты, принимаемые, не принимаемые, оценка, безвозвратные затраты, вмененные, планируемые, непланируемые, предельные, доходы.

---

Nazarova V.L.  
**Methods of calculation  
of product cost and their  
application  
in system of strategic  
management accounting**

In the modern, quickly changing situation the management of the enterprise for adoption of reasonable administrative decisions needs to carry out constantly the analysis of activity of the enterprise for what the initial information received from a number of indicators one of which is prime cost is necessary.

The accounting of the expenses caused by process of the organization of service of production and management is important in the domestic organizations and in the foreign companies as, finally, overhead costs have to be surely included in full product cost.

Information grouped in objects of the accounting of expenses has to meet the requirements of management and form the basis for a partition of expenses between a work in progress and finished goods and for calculation of both all release, and separate products.

**Key words:** the variables, constants, expenses accepted, not accepted the assessment, irrevocable expenses imputed, planned, which aren't planned incremental, limit, the incomethe assessment, irrevocable expenses imputed, planned, which aren't planned incremental, limit, the income.

---

Назарова В.Л.  
**Өнімнің өзіндік құнын  
есептеу әдістері мен олардың  
стратегиялық басқару есебі  
жүйесінде қолданылуы**

Қазіргі тез өзгерістері заманда басқарушыларға нақты басқару шешімдерін қабылдау үшін кәсіпорынның қызметіне талдау жасап тұру қажет. Ол үшін бастапқы мәліметтер, оның ішінде өзіндік құн жайлы ақпарат қажет.

Кәсіпорын үшін өзіндік құнның құрылымын білу, өзінің шығындарын басқару үшін өте маңызды болып табылады. Осындай ақпараттар басқару есебінде жасалады.

Өндіріс жұмыстарына, ұйымдастыру және басқаруға кететін шығындардың барлығын толықтай есептеп отырудың маңызы зор, өйткені осы барлық шығындар өнімнің өзіндік құнына қосылады.

Шығындар есебінің объектілері бойынша жиналған ақпараттар басқару талаптарына сай болып, аяқталмаған өндіріс, дайын өнім және тұтастай немесе жекелеген өнімдердің өзіндік құнын есептеуге негіз болуы қажет.

**Түйін сөздер:** ауыспалы, тұрақты, қабылданатын, қабылданбайтын, баға, қайтарылмайтын шығындар, жоспарланатын, жоспарланбайтын, шекті, табыстар.

**МЕТОДЫ  
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ  
СЕБЕСТОИМОСТИ  
ПРОДУКЦИИ И ИХ  
ПРИМЕНЕНИЕ  
В СИСТЕМЕ  
СТРАТЕГИЧЕСКОГО  
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО  
УЧЕТА**

Метод калькуляции – система приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции и т.д.

Методы учета затрат и калькулирования обычно принято группировать по следующим трем признакам:

- по объектам учета затрат: попроцессный метод; попердельный метод; позаказный метод;
- по полноте учета затрат: калькулирование полной себестоимости; калькулирование неполной себестоимости;
- по оперативности учета и контроля затрат: учет фактической себестоимости.

В стратегическом управленческом учете ежемесячно калькулируются себестоимость общего выпуска продукции и более детализированные показатели себестоимости, например, себестоимость выпуска отдельных видов продукции, себестоимость единицы изделия.

При калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) организации руководствуются МСФО/IAS 2 «Запасы» [1]. Используемые при калькуляции себестоимости методы оценки производственных запасов, отпущенных в производство, способы распределения косвенных расходов и другие элементы учетной политики организации должны применяться без изменения в течение отчетного года.

В современной, быстро меняющейся обстановке руководству предприятия для принятия обоснованных управленческих решений необходимо постоянно проводить анализ деятельности предприятия, для чего нужна исходная информация, получаемая из ряда показателей, одним из которых является себестоимость.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов,

а также других затрат на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции включаются:

– затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии (затраты на подготовку и освоение производства; затраты, обусловленные технологией и организацией производства, изобретательством и рационализацией; расходы по обеспечению техники безопасности; расходы, связанные с набором, подготовкой и переподготовкой кадров; налоги; затраты на управление производством и др.);

– расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой; оплатой посреднических услуг, комиссионными сборами и вознаграждениями; расходами на рекламу;

– расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (затраты на геолого-разведочные работы, рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, за воду).

Кроме того, в себестоимость продукции (работ, услуг) входят потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основании судебных решений).

В системе управленческого учета порядок формирования себестоимости не столь регламентирован. Эта себестоимость формируется не для целей налогообложения, а для того, чтобы управляющий имел полную картину об издержках. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается).

Для предприятия важно иметь возможность управлять своими издержками, влиять на себестоимость, т.е. ему необходима достоверная информация о структуре себестоимости. Именно такая информация формируется в системе стратегического управленческого учета.

В зависимости от вида затрат, включаемых в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделялись следующие ее виды:

– цеховая – включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;

– производственная – это затраты предприятия, связанные с выпуском продукции и включающие цеховую себестоимость и общехозяйственные расходы;

– полная себестоимость – производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Интегрирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость. Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; среднеотраслевая – характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия.

Анкетное исследование производственных компаний, проведенное в США еще в 1968 году, показало, что более 30% из 394 компаний, участвующих в исследовании, применяют два и более способов калькулирования. Из опрошенных компаний 36,7% используют калькулирование полной себестоимости [2, с. 18].

Приведенная информация свидетельствует о многопрофильности, повышении функциональности учета затрат на производство, расширение аналитических возможностей за счет применения в методологии учета затрат на производство данных о различных видах себестоимости.

Учет затрат, обусловленных процессом организации, обслуживания производства и управления, имеет важное значение в отечественных организациях и в зарубежных компаниях, так как, в конечном итоге, накладные расходы обязательно должны быть включены в полную себестоимость продукции.

Калькуляционный метод учета затрат на производство, используемый в отечественной учетной практике, предполагает формирование накладных расходов отдельно, по отрасли или даже по предприятию в целом, и подлежат списанию в конце отчетного периода по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально принятой в отрасли базе распределения. Чаще всего накладные расходы распределяются пропорционально прямым затратам или заработной плате основного производственного персонала, после чего осуществляется процесс калькулирования полной себестоимости продукции.

Таким образом, самый трудоемкий участок работы – учет и распределение накладных расходов.

Иные подходы при учете накладных расходов применяются в зарубежной методологии учета затрат на производство.

Для калькулирования полной себестоимости продукции используется метод учета поглощенных затрат «Fullcosting», известный так же, как учет по полной себестоимости.

Преимуществом учета поглощенных затрат является возможность оперативного формирования информации о себестоимости продукции (работ, услуг), максимально приближенной к фактической, в течение отчетного периода, что способствует принятию оперативных управленческих решений о ценообразовании, номенклатуре производства, рынках сбыта и т.д.

Метод калькуляционного учета затрат предусматривает, что оценка готовой продукции в течение отчетного периода осуществляется по плановой себестоимости, которая формируется, как правило, на основании данных прошлых лет. Плановая себестоимость – показатель, позволяющий выполнять необходимые процедуры бухгалтерского учета лишь при отражении движения готовой продукции, а для целей ценообразования и продаж продукции эта информация не приемлема. Метод учета поглощенных затрат подсказывает решение: показатель «плановая себестоимость», определенный с помощью методов прогнозирования, более приближен к объему фактических затрат и способствует повышению объективности и информативности.

Впервые в книге профессора Джонсона (Gohnson) и профессора Каплана (Caplan) «Потеря актуальности – взлет и падение управленческого учета» отмечается, что традиционным системам учета затрат, особенно учету поглощенных затрат, нет больше места в мире современных технологий. Если организация использует учет поглощенных затрат, «себестоимость» отдельных продуктов, возможно, рассчитана неверно. Чем больше видов продукции и центров затрат, тем менее точным становится расчет себестоимости продукции. Менеджеры должны остерегаться принимать решения на основе данных учета поглощенных затрат, и «полную себестоимость» никогда нельзя использовать как базу для определения цены реализуемой продукции.

Точность величины полной себестоимости определяется точностью прогнозов, использованных при расчете коэффициентов поглощения [3].

Исследование методов учета полных затрат и методов учета неполных (усеченных) затрат позволило выявить, что организация учета затрат обусловлена классификацией затрат, положенной в основу метода. При классификации затрат на прямые и косвенные прямые учитывают обо-  
собленно, а косвенные затраты присоединяют к

прямым после предварительного распределения. Условно-постоянные затраты при методе «директ-костинг» учитывают только при формировании финансового результата. Эти особенности отражаются на порядке и объеме учетных работ, построении регистров бухгалтерского учета, точности калькулирования.

Снижение трудоемкости, повышение оперативности процессов исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) и определения прибыли и убытка от продажи способствует наиболее эффективному, действенному и результативному использованию бухгалтерской информации для принятия управленческих решений.

Возможности применения метода «директ-костинг» в отечественной теории и практике учета затрат ранее рассматривались недостаточно в связи с ограничениями, вводимыми нормативными документами. Преимущества зарубежных методов учета затрат могли быть объектами только теоретического изучения общих принципов учета затрат с применением международных стандартов финансовой отчетности. Однако, рассмотрев наиболее широко используемые в отечественной и зарубежной практике учета затрат методы, мы считаем, что нельзя рассматривать каждую систему учета затрат полностью с точки зрения целесообразности применения в отечественной практике бухгалтерского учета. С нашей точки зрения управленческий учет может быть организован на основе следующих двух принципиально разных типов отношения к нему, которые имеют положительные и отрицательные стороны.

Первый тип характерен для представительств и филиалов зарубежных компаний. Работники этих организаций хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются на уровне основного товарищества, но с большой задержкой во времени. Отсюда теряется роль оперативности данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления. Такой подход можно считать односторонним, так как он нацелен лишь на стратегические аспекты управленческого учета.

Второй тип отношения к управленческому учету свойственен крупным казахстанским предприятиям. Однако такие организации в управленческом учете прежде всего ориентируются на учет затрат и оценку себестоимости продукции, что является ошибочной крайностью в управленческом учете.

### Литература

- 1 Международный стандарт бухгалтерского учета (МСФО/IAS) 2 «Запасы» (с изменениями).
- 2 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. / под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
- 3 Джонсона (Johnson), Каплана(Caplan) Потеря актуальности – взлет и падение управленческого учета» [http://www.uamconsult.com/book\\_597\\_chapter\\_20\\_Glava\\_4.html](http://www.uamconsult.com/book_597_chapter_20_Glava_4.html)

### References

- 1 Mezhdunarodnyj standart buhgalterskogo ucheta (MSFO/IAS) 2 «Zapasy» (s izmenenijami).
- 2 Druri K. Vvedenie v upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet: per. s angl. / pod red. N.D. Jeriashvili. – М.: JuNITI, 1998. – 774 s.
- 3 Dzhonsona (Johnson), Kaplana(Caplan) Poterja aktualnosti – vzlet i padenie upravlencheskogo ucheta» [http://www.uamconsult.com/book\\_597\\_chapter\\_20\\_Glava\\_4.html](http://www.uamconsult.com/book_597_chapter_20_Glava_4.html)

