

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ: ОБЪЕДИНЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО ПОДХОДОВ

© 2017 МАЛИКОВ В. В.

УДК 657.4

Маликов В. В. Калькулирование себестоимости: объединение управленческого и бухгалтерского подходов

Калькулирование себестоимости – один из важнейших процессов как в бухгалтерском, так и в управленческом учете. Целью статьи является разработка порядка взаимодействия управленческого и бухгалтерского учета при осуществлении калькулирования себестоимости, что позволит уменьшить учетную работу и наиболее достоверно определить уровень себестоимости. Автором выделены три этапа калькулирования себестоимости, которые максимально объединяют подходы управленческого и бухгалтерского учета к данному вопросу, дают возможность определить не только безубыточный (нормативно-прибыльный) объем производства (продаж) и безубыточную (нормативно-прибыльную) цену, но и реальную прибыльность продукта, а также значительно уменьшить объем учетной работы путем использования уже имеющихся, рассчитанных в другом учете, данных.

Ключевые слова: себестоимость, калькулирование, калькуляция, управленческий учет, бухгалтерский учет, затраты.

Библ.: 8.

Маликов Владимир Васильевич – доктор наук по государственному управлению, профессор, профессор кафедры управления и администрирования, Харьковский национальный автомобильно-дорожный университет (ул. Ярослава Мудрого, 25, Харьков, 61002, Украина)

E-mail: yanaas@gmail.com

УДК 657.4

UDC 657.4

Маликов В. В. Калькулювання собівартості: об'єднання управлінського та бухгалтерського підходів

Калькулювання собівартості – один із найважливіших процесів як у бухгалтерському, так і в управлінському обліку. Метою статті є розробка порядку взаємодії управлінського та бухгалтерського обліку при здійсненні калькулювання собівартості, що дозволить зменшити облікову роботу і найбільш вірогідно визначити рівень собівартості. Автором виділити три етапи калькулювання собівартості, які максимально об'єднують підходи управлінського та бухгалтерського обліку до даного питання, дають можливість визначити не тільки беззбитковий (нормативно-прибутковий) обсяг виробництва (продажів) і беззбиткову (нормативно-прибуткову) ціну, а й реальну прибутковість продукту, а також значно зменшити обсяг облікової роботи шляхом використання вже наявних, розрахованих в іншому обліку, даних.

Ключові слова: собівартість, калькулювання, калькуляція, управлінський облік, бухгалтерський облік, витрати.

Бібл.: 8.

Маликов Володимир Васильович – доктор наук з державного управління, професор, професор кафедри управління та адміністрування, Харківський національний автомобільно-дорожній університет (вул. Ярослава Мудрого, 25, Харків, 61002, Україна)

E-mail: yanaas@gmail.com

Malikov V. V. Calculating the Self-Cost: Consolidation of Management and Accounting Approaches

Calculating the self-cost is one of the most important processes in both accountancy and management accounting. The article is aimed at developing the order of interaction between management accounting and accountancy in the implementation of calculating the self-cost, which will reduce the accounting work and most reliably determine the self-cost level. The author has allocated three stages of calculating the self-cost, which maximally unite approaches of management and accounting to the given question, create an opportunity to determine not only the break-even (normative-profitable) volume of production (sales) together with the break-even (normative-profitable) price, but also the real profitability of product, as well as significantly reduce the volume of accounting work by using the data already available from another accounting calculation.

Keywords: self-cost, calculating, calculation, management accounting, accountancy, costs.

Bibl.: 8.

Malikov Volodymyr V. – D. Sc. (State Administration), Professor, Professor of the Department of Management and Administration, Kharkiv National Automobile and Highway University (25 Yaroslava Mudroho Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: yanaas@gmail.com

Калькулирование себестоимости – один из важнейших процессов как в бухгалтерском, так и в управленческом учете.

Объединение правил, принципов и подходов, которые используются в этих видах учета, позволяет наиболее достоверно отразить реальное положение дел на предприятии и максимально удовлетворить всех пользователей (как внутренних, так и внешних).

В связи с этим вопросы научного исследования и практического применения объединения управленческого и бухгалтерского подходов к калькулированию себестоимости являются актуальными и сегодня.

Анализ научных исследований. Вопросы калькулирования исследовались многими учеными, среди которых Р. Гаррисон, К. Друри, П. Этрилл, Е. С. Хендриксен, Ф. Ф. Бутинец и другие.

Однако, несмотря на широкое освещение имеющихся проблем и путей их решения, а также методических и методологических разработок, многие вопросы требуют дальнейшего изучения, особенно те, которые касаются применения на практике.

Целью статьи является разработка порядка взаимодействия управленческого и бухгалтерского учета при осуществлении калькулирования себестоимости, что позволит уменьшить учетную работу и наиболее достоверно отразить реальный уровень себестоимости.

Порядок калькулирования себестоимости, как в управленческом, так и в бухгалтерском учете, рассматривался многими учеными [1–8]. Хотя нерешенных вопросов еще много, основным из них для целей практического применения является именно взаимодействие этих видов учета и обмен информацией между ними.

Учитывая это, целесообразно выделить такие этапы калькулирования себестоимости:

Этап 1. Определение целей и задач бухгалтерского и управленческого учета себестоимости.

Этап 2. Определение состава и порядка расчета показателей, необходимых для проведения экономических расчетов по калькулированию себестоимости.

Этап 3. Определение правил составления управленческих калькуляций.

Рассмотрим каждый этап более подробно.

Этап 1. Определение целей и задач бухгалтерского и управленческого учета себестоимости.

Целью бухгалтерского учета является подготовка данных для финансовой отчетности, а финансовая отчетность ориентирована, прежде всего, на внешних пользователей, которые не участвуют в принятии управленческих решений, а поэтому нуждаются в исключительно достоверном определении конечных результатов деятельности предприятия, а именно – в определении стоимости активов, в т. ч. дебиторской задолженности, запасов, основных средств, капитальных инвестиций, обязательств, капитала, а также прибыли (или убытка) за отчетный период.

В этой связи бухгалтерский учет себестоимости, осуществляемый по национальным или международным стандартам, направлен на распределение всех понесенных за период затрат предприятия на активы (производственные запасы, в т. ч. готовую продукцию) и расходы, а также на определение денежной оценки списанных на себестоимость реализации в отчетном периоде остатков готовой продукции (и других запасов), которые имелись у предприятия на начало периода.

Все эти данные очень важны для принятия решения о покупке/продаже предприятия, его акций (долей в уставном капитале) и облигаций, о предоставлении кредитов и т. п. Однако для принятия конкретных управленческих решений эти показатели, как правило, значения не имеют.

Управленческий учет отличается от бухгалтерского учета, ориентированного на составление финансовой отчетности, тем, что потребители (пользователи) управленческой информации – это руководство предприятия и никто более, а сама информация является коммерческой тайной. Методы и правила, которые используются в данном случае, предприятие выбирает самостоятельно, и они отличаются от правил бухгалтерского учета.

Управление деятельностью предприятия представляет собой непрерывный процесс решения вопросов, среди которых (относительно калькулирования себестоимости) на первом месте находятся такие:

- ✦ в каком количестве следует производить продукцию (продавать товары) и какой объем заказов на выполнение работ (услуг) надо получить, чтобы работа предприятия была эффективной;
- ✦ какие цены надо назначить за продукцию, товары, работы, услуги, на сколько можно их снизить или на сколько повысить;

- ✦ до какой степени можно увеличивать переменные расходы и постоянные расходы, в т. ч. расходы на оплату труда;
- ✦ какие расходы на личные потребления собственников, в т. ч. на выплату дивидендов, может позволить себе предприятие;
- ✦ стоит ли начинать производство нового продукта и освоение новых рынков, при каких объемах продаж, ценах и себестоимости это выгодно;
- ✦ что лучше: произвести материалы, комплектующие изделия самостоятельно или купить их на рынке;
- ✦ какие товары (продукцию) надо оставить в производственной программе (покупать для продажи), а от каких следует отказаться;
- ✦ какова максимальная цена покупки сырья, материалов, товаров для продажи.

Кроме того, управление предприятием предполагает установление целей по выручке, расходам и прибыли как для субъекта хозяйствования в целом, так и для отдельных его подразделений.

Этап 2. Определение состава и порядка расчета показателей, необходимых для проведения экономических расчетов по калькулированию себестоимости.

Для проведения экономических расчетов автор считает целесообразным определить такие показатели:

1) Переменные затраты, которые состоят из переменных затрат на выпуск (производство) продукта и переменных затрат на сбыт продукта.

2) Маржинальную прибыль от реализации единицы продукции или долю покрытия постоянных издержек, которая определяется как разность цены продукта и переменных затрат на его производство и сбыт. Для удобства принятия решения важно рассчитать два показателя:

- ✦ долю переменных затрат в цене продукта;
- ✦ долю маржинальной прибыли в цене.

Поскольку цена может иметь разные значения, эти показатели следует рассчитывать для различных вариантов цены.

3) Прямые постоянные затраты, которые состоят из затрат на выпуск (производство) и затрат на сбыт продукта.

Прямые постоянные затраты на выпуск включают затраты производственного подразделения, к которым, кроме прямых затрат, отраженных в бухгалтерском учете, следует отнести и общепроизводственные расходы, к которым относятся затраты на управление подразделением и затраты на обеспечение его работы. Часть этих затрат несет само производственное подразделение, и в этом подразделении они могут быть учтены (освещение, отопление, техническое обслуживание, охрана труда, потери материалов в производстве и др.), а часть затрат несут обслуживающие (сервисные) подразделения предприятия (затраты на усовершенствование технологии, ремонт, охрана, уборка и т. п.).

Затраты, связанные с обслуживанием (обеспечением работы) основных (производственных) подразделений, осуществляют сервисные подразделения. В этих

подразделениях затраты учитываются и там же распределяются по подразделениям, которые они обслуживают. В управленческом учете такие подразделения называются центрами сервиса. Они отвечают за обеспечение нормального производственного процесса.

С экономической точки зрения нет принципиальной разницы между прямыми постоянными расходами и общепроизводственными расходами, которые возникли вследствие управления и обслуживания производственных подразделений.

При этом на практике часть расходов обслуживающих и вспомогательных подразделений по другим подразделениям не распределяется в силу невозможности обеспечить экономически обоснованное распределение. Такие затраты в бухгалтерском учете также считаются общепроизводственными, но в управленческом учете эту часть общепроизводственных расходов следует считать косвенными расходами.

Прямые постоянные расходы на сбыт включают расходы на рекламу, маркетинговые мероприятия по данному продукту (линейке продуктов), а также затраты складских и транспортных подразделений, которые не оплачиваются заказчиком (покупателем) сверх цены продукта. Учет этих затрат ведется в соответствующих подразделениях (центрах затрат).

4) Маржинальную прибыль подразделения или долю покрытия косвенных издержек, которая определяется как разность суммы маржинальных прибылей от каждого произведенного в подразделении продукта и общей суммой прямых постоянных затрат на выпуск и сбыт продукции.

Эта маржинальная прибыль должна обеспечить покрытие косвенных постоянных расходов, в которые входят:

- ✦ часть общепроизводственных расходов, которая не была распределена по подразделениям;
- ✦ административные расходы;
- ✦ часть затрат на сбыт, которая не отнесена к прямым расходам.

Сумма косвенных расходов так же, как и часть плановой (нормативной) прибыли, может распределяться по производственным подразделениям с целью мотивации их руководителей и специалистов к поиску технических и организационных решений по увеличению объема производства, качества продукции, которое обеспечит рост цен, и снижению переменных и постоянных затрат.

Разность между суммой маржинальных прибылей подразделений и косвенными расходами является прибылью (или убытком) предприятия.

Этап 3. Определение правил составления управленческих калькуляций.

Управленческая (или маржинальная) калькуляция должна составляться:

- ✦ за отчетный период, исходя из фактических затрат (фактическая управленческая калькуляция);
- ✦ за плановый период (плановая управленческая калькуляция).

Управленческая калькуляция – это калькуляция всех продуктов, производимых предприятием. Раздельное калькулирование продуктов не имеет экономического смысла, т. к. связано с искусственным распределением постоянных расходов по продуктам, что вводит в заблуждение пользователей.

Фактическая управленческая калькуляция составляется по данным бухгалтерского учета и используется для оценки деятельности управленческого персонала, в т. ч. для поощрения руководителей и специалистов подразделений.

Плановая управленческая калькуляция составляется для определения безубыточной (нормативно-прибыльной) цены и безубыточного (нормативно-прибыльного) объема продаж. Такую калькуляцию целесообразно составлять в нескольких вариантах на основе фактической калькуляции исходя из оценочного уровня цен на материально-энергетические ресурсы, запланированных технических и организационных мероприятий, изменений в налогообложении и т. п.

В случае необходимости калькулирование осуществляется по каждому виду упаковки и каждому каналу сбыта. Такая необходимость возникает в случае установления для каждого вида упаковки и канала сбыта отдельной цены.

Для целей управленческого учета нет смысла определять полную себестоимость продукции (работ, услуг), и даже расчет производственной себестоимости нужен не во всех случаях.

В связи с вышеизложенным бухгалтерский учет, кроме подготовки данных для финансовой отчетности, должен подготовить информацию для составления фактической управленческой калькуляции.

Во-первых, данные бухгалтерского учета должны обеспечить получение объективных сведений о:

- ✦ фактическом расходе материальных ресурсов в натуральном выражении на единицу готовой продукции;
- ✦ фактических потерях материальных ресурсов и готовой продукции при хранении;
- ✦ количестве брака и отходов производства.

Во-вторых, данные бухгалтерского учета должны обеспечить достоверный учет себестоимости потребленных материальных ресурсов по ее составляющим частям: ценам приобретения, транспортно-заготовительным расходам, складским расходам и другим затратам на доведение материальных ресурсов до состояния, пригодного для использования, а в случаях, когда материальные или энергетические ресурсы производятся на предприятии, – о затратах на их добычу, изготовление, подачу и т. п.

В-третьих, данные бухгалтерского учета должны обеспечить достоверную информацию о составе и сумме прямых материальных затрат на выпуск продукции. При этом ставится задача не допустить включения прямых затрат в общепроизводственные или административные расходы, что может привести к занижению производственной себестоимости.

В-четвертых, данные бухгалтерского учета должны предоставить информацию не только об общей сум-

ме расходов на сбыт, но и о той части этих расходов, которую можно считать прямыми расходами на сбыт, т. е. расходами, прямо связанными со сбытом конкретного вида (нескольких видов) продукции, с выделением в составе этих расходов переменных затрат на сбыт.

Плановая управленческая калькуляция может быть двух видов:

- ✦ калькуляция для определения объема производства (продаж), которая составляется для различных вариантов фиксированных (заданных) цен;
- ✦ калькуляция для определения цен, которая составляется для заданного объема производства.

В случае, когда цена продукта более или менее задана рынком, составляется калькуляция для определения объема производства (продаж).

Для определения объема производства на предприятии, выпускающем несколько видов продукции в нескольких производственных подразделениях, необходимо распределение прямых постоянных расходов по продуктам, а косвенных постоянных расходов – по подразделениям. Такое распределение можно осуществлять как абсолютно субъективным путем, т. е. путем «нагрузки» затратами отдельных, перспективных, по мнению руководителя, продуктов, или пропорционально маржинальной прибыли. Возможен и другой подход – руководство предприятия, исходя из технических возможностей производства и емкости рынка, устанавливает плановые объемы продаж, которые затем проверяются на безубыточность и нормативную прибыльность.

В случае, когда цена на продукт может быть назначена в широких пределах, например для нового продукта, но возможности производства ограничены, составляется управленческая калькуляция для расчета безубыточной и нормативно-прибыльной цены.

При составлении такой калькуляции распределение постоянных расходов по подразделениям и продуктам имеет принципиально важное значение. Найти какой-то идеальный способ такого распределения невозможно, поэтому может потребоваться несколько вариантов управленческой калькуляции, исходя из которых руководитель будет делать выбор о цене продукта, руководствуясь своим видением (интуицией).

ВЫВОДЫ

Экономические расчеты – это основа управленческих решений, при принятии которых следует учитывать множество факторов.

Предложенные автором этапы калькулирования себестоимости, которые максимально объединяют подходы управленческого и бухгалтерского учета к данному вопросу, дают возможность не только определить безубыточный (нормативно-прибыльный) объем производства (продаж) и безубыточную (нормативно-прибыльную) цену, но и:

- ✦ определить реальную прибыльность продукта, чего невозможно сделать, используя данные только бухгалтерского учета;
- ✦ значительно уменьшить объем учетной работы путем использования уже имеющихся, рассчитанных в другом учете, данных. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Адаменко А. А. Управленческая отчетность как неотъемлемая составляющая системы контроллинга. *Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ*. 2012. № 1-2. С. 8–13.
2. Кондрашова Т. М. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах України за допомогою калькулювання. *Економіка Крима*. 2011. № 2. С. 282–287.
3. Азиева З. И., Неговелова В. Г. Контролинг в системе управленческого учета // Перспективы развития науки и образования: сб. науч. тр. по матер. Международной научно-практической конференции (Тамбов, 25 февраля 2015 г.). Тамбов: ООО «Консалтинговая компания «Юком», 2015. С. 12–14.
4. Миерманова С. Т. Традиционные методы учета затрат в системе управленческого учета. *Проблемы современной экономики*. 2013. № 2. С. 132–135.
5. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2012. 792 с.
6. Бурко К. В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. № 10 (3). С. 119–126.
7. Сигидов Ю. И., Гапоненко Ю. А., Баранников А. А. Теоретико-методический подход к формированию системы управленческого учета для целей налогообложения. Научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2013. № 89. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/teoretiko-metodicheskiy-podhod-k-formirovaniyu-sistemy-upravlencheskogo-ucheta-dlya-tseley-nalogooblozheniya>
8. Марущак Л., Павликівська О. Управлінський облік як основа для прийняття рішень. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 6. С. 92–98.

REFERENCES

- Adamenko, A. A. "Upravlencheskaya otchetnost kak neotemlemaia sostavlyayushchaya sistema kontrollinga" [Management reporting as an integral part of the controlling system]. *Ekonomika. Pravo. Pechat. Vestnik KSEI*, no. 1-2 (2012): 8-13.
- Aziyeva, Z. I., and Negovelova, V. G. "Kontroling v sisteme upravlencheskogo ucheta" [Controlling in the system of management accounting]. *Perspektivy razvitiya nauki i obrazovaniya*. Tambov: ООО «Konsaltingovaya kompaniya «Yukom», 2015. 12-14.
- Burko, K. V. "Kalkulirovaniya sobivartosti produktsii v systemi upravlinskogo obliku silskohospodarskykh pidpriemstv" [Calculation of the cost of production in the system of management accounting of agricultural enterprises]. *Ekonomichni nauky. Ser.: Oblik i finansy*, no. 10 (3) (2013): 119-126.
- Farion, I. D., and Pysarenko, T. M. *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: Tsentri navchalnoi literatury, 2012.
- Kondrashova, T. M. "Udoskonalennia systemy upravlinnia vytratamy na pidpriemstvakh Ukrainy za dopomohoiu kalkulirovaniia" [Improvement of cost management system at Ukrainian enterprises by means of calculation]. *Ekonomika Krima*, no. 2 (2011): 282-287.
- Marushchak, L., and Pavlykivska, O. "Upravlinskyi oblik yak osnova dlia pryiniattia rishen" [Managerial Accounting as the Basis for Decision-Making]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, no. 6 (2012): 92-98.
- Miermanova, S. T. "Traditsionnye metody ucheta zatrat v sisteme upravlencheskogo ucheta" [Traditional methods of accounting for costs in the management accounting system]. *Problemy sovremennoy ekonomiki*, no. 2 (2013): 132-135.
- Sigidov, Yu. I., Gaponenko, Yu. A., and Barannikov, A. A. "Teoretiko-metodicheskiy podkhod k formirovaniyu systemy upravlencheskogo ucheta dlya tseley nalogooblozheniya" [Theoretical-methodical approach to formation of system of the administrative account for the purposes of the taxation]. *Nauchnyy zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*. 2013. <https://cyberleninka.ru/article/v/teoretiko-metodicheskiy-podhod-k-formirovaniyu-sistemy-upravlencheskogo-ucheta-dlya-tseley-nalogooblozheniya>