

Калькуляционная политика фирмы

П. М. Лебедева,
Санкт-Петербургский
государственный университет,
polinalebedeva@hotmail.ru



Исчисление себестоимости выпущенной продукции (оказанных услуг, выполненных работ) необходимо для расчета финансового результата деятельности фирмы. Стремление к максимизации прибыли фирмы, с одной стороны, побуждает ее руководство к поиску решений по увеличению объема продаж, а с другой — к оптимизации объема издержек.

Информация о положении дел, которую при этом получает руководство от бухгалтера, должна способствовать принятию оптимальных управленческих решений. Например, таких как: установление цены продажи, управление ассортиментом, управление издержками производства.

Кроме того, возникает проблема выбора наиболее подходящего для фирмы метода учета затрат и калькулирования себестоимости (например, исчисление себестоимости по фактическим затратам или по нормативным, либо способ отнесения накладных расходов). При этом, как правило, руководство стремится увидеть несколько вариантов расчета себестоимости и прибыли, а также получить учетную информацию с различной степенью детализации, которая обусловлена индивидуальными особенностями фирмы.

В этом ключе необходимо выработать определенную *калькуляционную политику*, под которой следует понимать формулировку целей предприятия при исчислении себестоимости и выбор таких сочетаний методов калькулирования себестоимости, которые способствовали бы реализации поставленных целей.

Для дальнейшего определения направлений калькуляционной политики фирмы необходимо сформировать группы методов исчисления себестоимости (рис.).

Формируемые таким образом варианты сочетаний методов калькулирования себестоимости позволяют разработать пошаговый процесс формирования положений калькуляционной политики фирмы.

Шаг 1. Выбор объекта калькулирования

Объектом калькулирования себестоимости может выступать либо выпускаемая на предприятии продукция (работы, услуги) в целом, либо отдельные составляющие. Тогда себестоимость совокупного выпуска будет складываться путем их суммирования.

Первый вариант может быть назван "котловым способом" или калькулированием себестоимости без выделения объекта учета.

Второй вариант представляет собой пообъектную калькуляцию.

Далее рассмотрим критерии, исходя из которых фирма должна выбрать тот или иной способ учета.

Калькулирование себестоимости "котловым способом" или без выделения объекта учета применимо в случаях, когда предприятие выпускает один вид продукции или услуги, когда это средний или малый бизнес, когда в целом отсутствует необходимость выделения отдельных объектов калькулирования. Себестоимость единицы продукции при этом исчисляется путем деления совокупной себестоимости выпуска на количество выпущенных единиц. "Котловой способ" исчисления также может быть выбран, если затраты на исчисление себестоимости объекта превышают полезность получаемой при этом информации, поскольку производить более трудоемкие расчеты для фирмы нецелесообразно.

Пообъектная калькуляция необходима там, где есть многопродуктовое производство либо несколько видов предоставляемых услуг, в том числе по разным видам деятельности, многоступенчатый производственный процесс. Пообъектная калькуляция, скорее всего, будет необходима для крупных фирм.

Если говорить о выборе конкретного объекта калькулирования себестоимости, то он обусловлен несколькими факторами.

по оперативности учета и контроля	фактическая				нормативная	нормальная
по полноте учета затрат	полная			сокращенная	полная	
специальные методы/по объектам учета	простая	метод "ABC"	"таргет-костинг"	"директ-костинг", "маржинал-костинг"	простая	
котловая или без выделения объекта учета	калькулирование полной фактической себестоимости котловым способом	X	калькулирование полной фактической себестоимости котловым способом с применением "таргет-костинга"	калькулирование фактической себестоимости котловым способом по методу "директ-костинг"	калькулирование полной нормативной себестоимости котловым способом	калькулирование полной нормальной себестоимости котловым способом
пообъектная	калькулирование полной фактической себестоимости по объектам калькулирования	калькулирование полной фактической себестоимости по объектам калькулирования с применением "ABC"	калькулирование полной фактической себестоимости по объектам калькулирования с применением "таргет-костинга"	калькулирование фактической себестоимости по объектам калькулирования по методу "директ-костинг"	калькулирование полной нормативной себестоимости по объектам калькулирования	калькулирование полной нормальной себестоимости по объектам калькулирования

Рис.

Во-первых, это вид деятельности и характер производства предприятия. При массовом типе производства, при производстве с непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатуре продукции, в отсутствие или с незначительным объемом незавершенного производства целесообразно применять попроцессный метод калькулирования. Например, в добывающих отраслях промышленности (угольная, газовая, нефтяная), в энергетике, а также в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом и на вспомогательных производствах.

В индивидуальном и мелкосерийном производствах, на предприятиях машиностроения, в инструментальных, строительных, электротехнических, приборостроительных, авиационных, судостроительных производствах, а также в строительстве применяется позаказное калькулирование.

На предприятиях, где технологический процесс может быть разделен на части, при этом по завершении каждой из частей производится готовый полуфабрикат, наилучшим с точки зрения информативности и эффективности будет попередельное калькулирование себестоимости. Примерами таких производств явля-

ются химическая, нефтеперерабатывающая, текстильная, лакокрасочная, мукомольная, резинотехническая, металлургическая, стекольная, горная, цементная промышленности.

Во-вторых, это потребность компании в укрупнении либо разукрупнении калькуляционных объектов для принятия управленческих решений на основании этих данных (себестоимость единицы продукции, себестоимость выполненного заказа, себестоимость бизнес-процесса, валовая себестоимость производства).

Шаг 2. Целеполагание

Определившись с выбором наиболее подходящего для фирмы объекта, необходимо определить калькуляционный метод, представляющий собой определенное сочетание известных подходов, классифицируемых по разным признакам.

Основой для выбора направления политики калькулирования служат, как уже отмечалось, цели, преследуемые руководством. Можно выделить шесть задач, достижению которых способствуют калькуляционные методы:

— установление цены продажи, долгосрочное планирование — калькулирование полной фактической себестоимости;

— точное распределение косвенных расходов по объектам калькулирования, для предприятий с высокой долей косвенных расходов — калькулирование полной фактической себестоимости с применением "ABC";

— достижение конкурентоспособности по цене для предприятий, действующих на рынке с высокой ценовой конкуренцией либо где цены регулируются на законодательном уровне, — калькулирование полной фактической себестоимости с применением "таргет-костинга";

— многоступенчатый анализ прибыли, управление ассортиментом, анализ порогов рентабельности, краткосрочное планирование, принятие решения об объемах производства, установление цены — калькулирование фактической себестоимости по методу "директ-костинг";

— полное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства, управление затратами по отклонениям, нормирование всех затрат — калькулирование полной нормативной себестоимости;

— нормирование косвенных затрат, достижение сопоставимости размеров себестоимости по периодам путем сглаживания различий размеров косвенных расходов — калькулирование полной нормальной себестоимости.

Шаг 3. Соотнесение способа калькулирования объекта с определенными менеджментом целями

Понимая, каким способом будет рассчитан тот или иной вид себестоимости, можно определить направление калькуляционной политики фирмы.

Поставленные менеджментом компании задачи обуславливают выбор метода, а индивидуальные особенности фирмы и характеристики производственного процесса и его тип позволяют выбрать оптимальный объект калькулирования себестоимости.

Отметим, что фирма не обязательно должна выбрать какой-то один метод калькулирования (как при формировании учетной политики) и применять его в течение отчетного года. Калькуляционная политика предоставляет возможность применения нескольких методов, причем как параллельно, так и последовательно, если это необходимо для достижения поставленных целей.

Примером необходимости осуществления параллельных исчислений может служить ситуация, когда в компании применяется нормативный метод калькулирования себестоимости.

В этом случае для цели управления всегда есть потребность в определении финансового результата с учетом фактических расходов за период, чтобы оценить реальный результат от деятельности и понять, насколько эффективно фирма работала в отчетном периоде.

Нормирование поможет управлять затратами по отклонениям и не допустить сильных скачков в размере показателя прибыли в различных отчетных периодах (что важно для внешней отчетности), а исчисление фактической себестоимости покажет реальный размер прибыли отчетного периода.

Последовательное применение разных направлений калькуляционной политики оправданно, когда с течением времени и развития фирмы меняются потребности руководства.

На начальном этапе для входа на существующий рынок возникает необходимость установить такую цену, которая удовлетворяла бы текущий спрос. Адаптация к цене, заданной рынком, осуществляется через применение "таргет-костинга".

Себестоимость при этом рассчитывается исходя из цены и планируемой нормы прибыли и представляет собой целевой показатель, который достигается всеми возможными способами.

В дальнейшем, когда ситуация стабилизируется, необходимость в таком исчислении отпадает и можно закрепить другое направление калькуляционной политики, например расчет фактической себестоимости по методу "директ-костинг".

Рассмотрим формирование калькуляционной политики на примере.

Таким образом, были рассмотрены различные варианты соотношения методов исчисления себестоимости, классифицируемые по разным критериям, а также определено, какие цели они призваны достичь. Оче-

видно, что многообразие методов исчисления себестоимости и их влияние на размер прибыли фирмы определяет необходимость обоснованного подхода к выбору направлений калькуляционной политики.

ПРИМЕР

Фирма занимается выполнением архитектурно-строительных работ. Данный вид работ выполняется согласно заключенным договорам с заказчиками. Целью менеджмента является установление цены на работы, анализ рентабельности по выполненным заказам, формирование финансового результата.

Отвечает заданным целям расчет полной фактической себестоимости по объекту калькулирования, которым выступает заказ (договор на архитектурно-строительные работы), а также калькулирование фактической себестоимости "котловым способом" по методу "директ-костинг". По окончании отчетного периода имеются следующие данные:

- выручка – 27 830 тыс. руб., в том числе:
7 000 тыс. руб., договор выполнен целиком;
5 600 тыс. руб., договор выполнен на 56 %, общая сумма договора 9 958 тыс. руб.;
- 15 230 тыс. руб., договор выполнен на 75 %, общая сумма договора 20 230 тыс. руб.;
- прямые расходы – 24 000 тыс. руб., из них незавершенное производство 6 020 тыс. руб. (эта часть расходов относится к незавершенной на текущий момент сумме договора);
- накладные расходы – 8 100 тыс. руб. (относятся на заказы пропорционально прямым расходам).

Произведем расчет себестоимости выполненных работ, прибыли, а также рентабельности продаж по заказам в соответствии с двумя выбранными направлениями калькуляционной политики: расчет полной фактической себестоимости по объектам калькулирования, и калькулирование фактической себестоимости "котловым способом" по методу "директ-костинг" (табл.).

При исчислении полной фактической себестоимости по заказам в нее входят прямые расходы за минусом незавершенного производства

(17 980 тыс. руб.) и часть накладных расходов (6 068 тыс. руб.), распределенных пропорционально прямым расходам. В результате получаем показатель прибыли от продаж по каждому из заказов и по организации в целом (3 782 тыс. руб.).

Полученные данные о показателях по каждому заказу (договору) позволяют выполнить их сравнение, рассчитать рентабельность продаж по каждому из них. Произведенный расчет позволяет руководству сделать вывод о том, что цена на "Заказ 2" была, скорее всего, занижена, что сделало его не таким выгодным, как два других заказа.

При втором направлении калькуляционной политики результатом деятельности фирмы является убыток (4 270 тыс. руб.). Такое различие по сравнению с предыдущим вариантом получилось в результате отнесения всех расходов фирмы (прямые 24 000 тыс. руб. и накладные 8 100 тыс. руб.) на уменьшение прибыли отчетного периода. Являясь неверным с точки зрения признания в бухгалтерском учете доходов и расходов, этот метод отражает положение фирмы на текущую дату с допущением того, что в последующие периоды работы по исполнению заказов не будут продолжены либо доход по этим работам по каким-либо причинам не будет признан. Выбор такого допущения базируется на оценке риска неполучения дохода. Если риск оценивается как высокий, то принятие этого направления политики калькулирования позволит получить правильную информацию о размере прибыли. Если как низкий, то полученная информация о прибыли не будет полезной для управления фирмой. Данное направление калькуляционной политики позволяет руководству сопоставить реально полученный на текущую дату доход и понесенные за период затраты без признания какой-либо части этих затрат в качестве актива фирмы.

Показатель	Расчет полной фактической себестоимости по объектам калькулирования				Расчет фактической себестоимости "котловым способом" по методу "директ-костинг"
	Всего	Заказ 1	Заказ 2	Заказ 3	
Выручка	27830	7000	5600	15230	27830
Себестоимость, в том числе:	24048	6125	5350	12573	32100
прямые расходы	17980	4580	4000	9400	24000
накладные расходы	6068	1545	1350	3173	8100
Прибыль	3782	875	250	2657	-4270
Рентабельность продаж в процентах	-	13	4	17	-

Литература

1. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: Инфра-М, 2011.
2. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2004.
3. Управленческий учет: учеб. пособие (Бакалавриат) / Под. ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Магистр, 2010.

ЖУРНАЛ
Бухгалтерский учет

РУБРИКА

«Научная жизнь»

предназначена для специалистов, занимающихся проблемами теории бухгалтерского учета, аудита, анализа хозяйственной деятельности, а также научно-исследовательской и научно-педагогической работой в этих областях экономических знаний.

«Научная жизнь» как самостоятельная рубрика журнала «Бухгалтерский учет» необходима прежде всего тем, кому нужны публикации в центральном специализированном издании для соискания ученых степеней доктора или кандидата экономических наук, а также ученых званий доцента и профессора в соответствии с требованиями ВАК.

Требования к статьям:

- материал должен соответствовать профилю журнала;
- объем статьи должен быть не менее 16 000 и не более 32 000 печатных знаков (с пробелами);
- в отдельном файле со статьей необходимо прислать аннотацию и ключевые слова на русском и английском языках;
- текстовые материалы подготавливаются в редакторе «Word» и представляются в электронном виде по адресу: kuzmin@buhgalt.ru

После отправки статьи просьба позвонить по телефонам: (495) 699-20-12, 699-90-63.
На все вопросы, связанные с публикациями, Вам ответит Кузьмин Геннадий Валерьевич.