

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

PROBLEMS OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF EXPENSES AND ACCOUNTING OF PRODUCT COST

Аннотация. В статье изложены основные проблемы организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Выделены факторы, влияющие на величину себестоимости на предприятии. Указаны наиболее важные цели использования информации о затратах в управлении предприятием. Рассказано о возможностях применения различных видов себестоимости для разных целей управления. Обоснованы принципы разработки новых методов учета затрат.

Abstract. The article outlines the main problems of the organization of cost accounting and product costing. There are four factors that influence the magnitude of the cost of the enterprise. Indicate the most important goal of cost information in enterprise management. Talked about the use of different types of costs for different management purposes. The principles of the development of new methods of cost accounting.

Ключевые слова. Затраты, себестоимость, объект калькулирования, калькуляция, калькуляционная единица, статьи калькуляции, методы учета затрат.

Keywords. Costs, cost, object calculation, calculation, costing, order cost unit, Article costing methods of cost accounting.

Путем включения затрат в себестоимость конкретных продуктов организация обеспечивает возмещение своего основного и оборотного капитала. Себестоимость представляет собой один из важнейших показателей деятельности организации. Переоценить его значение невозможно. Данный показатель выполняет целый ряд функций:

- 1) выступает одним из факторов, определяющих уровень цены на продукт;
- 2) является базой для оценки эффективности деятельности как производственного, так и управленческого персонала;
- 3) определяет, наряду с выручкой от реализации, финансовый результат хозяйствования.

Кроме того, изучение производственных издержек по видам производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, сравнение их уровня с получаемой выручкой дает возможность определить экономическую выгодность производства; сопоставление уровней затрат на аналогичные продукты в нескольких организациях или со среднеотраслевым уровнем позволяет установить его сравнительную экономическую эффективность.

Говоря о значении показателя себестоимости в информационном обеспечении управленческой деятельности, следует помнить о том, что управление направлено, прежде всего, на конечный финансовый результат работы организации, то есть на получение прибыли. Прибыль организации упрощенно можно представить в виде разницы между доходами и расходами хозяйствующего субъекта.

Таким образом, можно сделать вывод: для того, чтобы эффективно управлять финансово-хозяйственной деятельностью организации, необходимо управлять как доходами, так и себестоимостью. При этом известно, что в рыночных условиях пути наращивания доходов, как правило, ограничиваются емкостью рынка, ценами конкурентов и т.д. Вместе с тем, в какой бы мере хозяйствующему субъекту не удавалось увеличить свой доход, при отсутствии эффективной системы планирования и контроля расходов он не сможет значительно повысить результаты своей деятельности.

Себестоимость продукции (работ, услуг) формируется под воздействием целого ряда факторов (см. Рис. 1). К ним можно отнести: производительность труда, эффективность использования материалов и оборудования, уровень организации производства и материально-технического снабжения, продолжительность производственного цикла и др. (внутренние факторы), а также изменение цен на ресурсы, налоговых ставок и проч. (внешние факторы).

С точки зрения управления в составе себестоимости необходимо выделять расходы, на которые менеджмент может оказывать свое управленческое воздействие, то есть контролировать и регулировать их уровень, и расходы, которые почти не поддаются управленческому воздействию со стороны менеджмента (нерегулируемые или слабо регулируемые).

На практике к первой группе обычно относятся переменные и условно-переменные расходы (затраты на продукт), ко второй – постоянные и условно-постоянные расходы (расходы отчетного периода).

В состав себестоимости входят как текущие расходы (как правило, полностью), так и единовременные (обычно включаются в нее частями на протяжении определенного периода времени).

Методология и методика калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) разрабатывались на протяжении длительного периода в многочисленных научных исследованиях,

проверялись в ходе практической экономической работы. Помимо решения общих вопросов калькуляции ее приемы и способы уточнялись применительно к условиям деятельности и организационно-техническим особенностям отдельных отраслей экономики. В результате возникли и получили распространение специальная научная литература и методические указания, разработаны нормативные акты, практически регламентирующие эту работу.



Рис. 1. Факторы, оказывающие влияние на себестоимость продукции, работ, услуг

В то же время на сегодняшний день отсутствует четкое и однозначно трактуемое определение самого понятия калькулирования себестоимости.

Так, В.Ф. Палий указывает: «Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно рассматривать как совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продукта или процесса» [7, с.80].

М.А. Вахрушина определяет калькулирование как «систему экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг)» [1, с.90].

И.Г. Кондратова считает: «Калькулирование себестоимости заключается в аккумуляции затрат на производство и отнесении их на готовый продукт» [4, с.33].

М.Ю. Медведев предлагает следующую трактовку калькулирования: «Калькулирование себестоимости – одна из алгоритмических стадий процесса исчисления финансового результата в категориях дохода и расхода... подсчет всех расходов, относящихся к производству и реализации продукции, работ и услуг» [5, с.552].

В.Б. Ивашкевич подчеркивает: «С позиций управленческого учета калькулирование следует рассматривать как исчисление себестоимости материальных результатов деятельности организации и ее подразделений для целей управления производством, экономического обоснования цен, плановых показателей и проектных предложений» [3, с.201].

Я.В. Соколов утверждает, что калькуляция 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 эта калькуляция определяет характер экономической работы на предприятии. Вторая может возникнуть в связи с экономическими или контрольными вопросами, обусловленными выпуском каких-то определенных видов продукции, или в связи со статистической задачей исчисления себестоимости всех видов продукции на какой-то момент» [8, с.231].

Как видно из анализа приведенных источников, часть экономистов склонна видеть в калькулировании сами процессы исчисления себестоимости, другие же трактуют его как некие приемы и способы расчетов себестоимости продукции в денежном выражении.

Разносторонние точки зрения подчеркивают сложность и важность данной области учета.

По нашему мнению, под *калькулированием* следует понимать комплексный процесс сбора информации о затратах, основанный на использовании определенных приемов и способов, в результате

которого совокупность производственных затрат аккумулируется в денежном выражении в себестоимости конкретного продукта, работы, услуги, либо определенной стадии производственного цикла и т.д.

Для того чтобы можно было использовать результаты процесса калькулирования в целях принятия управленческих решений, необходимо иметь информацию не только об общей сумме себестоимости продукта, но и данные по отдельным частям продукции, стадиям производственного цикла, уметь увязывать ее составные части с формирующими их факторами. Важно знать структуру себестоимости, удельный вес ее составных частей; проводить анализ и выявлять на всех стадиях производственного цикла факторы, вызвавшие отклонения фактической себестоимости от плановой и нормативной. Необходимо, чтобы на каждом участке производства был организован оперативный контроль за рациональным использованием материальных ресурсов, основных фондов, заработной платы и других средств. Учет должен обеспечить своевременное выявление резервов экономии всех видов ресурсов, пресекать нерациональные издержки и потери, не допускать списания на производство ресурсов сверх установленных норм, а также по действующим нормам при наличии экономии.

Кроме того, работники управленческой бухгалтерии обязаны содействовать внедрению эффективных форм предварительного и текущего контроля за соблюдением каждым работником, бригадой, участком, цехом и иным подразделением организации установленных норм расхода материалов, топлива, электрической и тепловой энергии, нормативов использования механизмов и инструментов, а также заданий по экономии материальных ресурсов.

Реализация этих задач возможна только в условиях качественной организации учетной и контрольно-аналитической работы, результатом которой является калькуляция себестоимости продукции как система разнообразных, но взаимосвязанных расчетов, выполняемых по установленной методике.

Сложность себестоимости продукции и разнообразие образующих ее затрат обусловили необходимость введения специальной системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости как до начала, так и после завершения процесса производства. Учет затрат заключается в их фиксировании посредством документов и учетных регистров в установленных разрезах, а калькулирование состоит из ряда последовательных расчетов, основанных на достоверных данных учета. Таким образом, учет затрат и калькулирование себестоимости являются разными стадиями единого процесса, основанного на одних и тех же принципах.

Для правильной организации учета затрат в организациях важное значение имеет точное определение объекта учета.

Так, С.А. Николаева отмечает: «Объектами калькулирования могут быть продукт, часть продукта, группа однородных продуктов, группа одноименных продуктов, набор продуктов (заказ), причем как по затратам производства в целом (законченные обработкой), так и по отдельным производственным операциям (переделам, стадиям, фазам)». И далее: «Процесс калькулирования упрощается, а результаты калькулирования становятся более достоверными, когда объекты калькулирования устанавливаются применительно к технологическим процессам изготовления продуктов» [6, с.81].

Н.Д. Врублевский указывает, что объекты калькулирования «являются индивидуальными носителями издержек производства и основой для последующих калькуляционных расчетов себестоимости проданной продукции» [2, с.241].

В.Б. Ивашкевич указывает на тот факт, что круг объектов калькулирования не должен ограничиваться исчислением себестоимости изделий, услуг, работ, а включать, например, мероприятия технического прогресса, проекты инвестирования, социально-культурные мероприятия и др. По его словам, «в качестве объектов калькулирования – носителей затрат обычно выступают конечные продукты, работы и услуги, производство и реализация которых являются целью деятельности данного предприятия. Но ими могут быть и отдельные составные части продукции, узлы и полуфабрикаты, услуги вспомогательных и обслуживающих производств, особенно если они реализуются на сторону» [3, с.203].

В результате можно сделать вывод: под *объектом калькулирования* понимается продукция определенной потребительской стоимости разной степени готовности, себестоимость которой исчисляется для познания издержек на ее производство. Если технологический процесс состоит из ряда последовательных однообразных или периодически повторяющихся работ, то объектом калькулирования может быть готовая часть одного вида продукции, которая полностью завершена в отчетном периоде. В производствах, где ведутся только определенные работы, объектом калькулирования становятся конкретные их виды.

В зависимости от выбранной в организации методики распределения производственных затрат между отдельными объектами калькулирования выделяют *методы калькулирования* себестоимости. Основными из них являются позаказный и попроцессный. Кроме того, существуют различные модификации выше указанных методов. Использование того или иного метода калькулирования себестоимости зависит, прежде всего, от особенностей технологии производства и массовости выпуска продукции. Так, выделяют единичные, серийные, массовые и комплексные виды производства. Под *единичным* понимается производство отдельных единиц или очень маленьких партий продукта. К *серийному* относится производство продукции большими партиями (сериями). Для *массового* производства характерен непрерывный выпуск однородной продукции ограниченной номенклатуры. Производство относят к *комплексному* в случае, если в результате одной производственной технологии обработки ресурсов

получают несколько видов продукции, причем затраты имеют относительно равное отношение ко всем продуктам.

В основе позаказного метода учета затрат лежит индивидуальное суммирование издержек, относящихся к конкретному объекту калькулирования. Данный метод характерен, прежде всего, для организаций сферы услуг и выполняющих различные работы. При попроцессном методе учет затрат организуется в разрезе отдельных производственных стадий (процессов). В результате суммирования издержек по процессам и деления на количество произведенной продукции получают среднюю себестоимость одной калькуляционной единицы.

Н.Д. Врублевский выделяет следующие организационные принципы построения калькуляционного учета:

«1) документальное подтверждение принадлежности прямых издержек производства к отдельным видам продукции на основе первичного учета целевого потребления ресурсов в производстве;

2) ведение документально подтвержденного первичного поэлементного учета косвенно-распределяемых издержек производства;

3) локализация аналитических первичных учетных данных об издержках производства по местам возникновения и сферам деятельности предприятия с учетом его организационной и функциональной структур» [2, с.244].

Объекты калькулирования принято измерять с помощью *калькуляционных единиц*, под которыми понимаются различные количественные меры произведенных продуктов. Основной целью использования калькуляционных единиц является возможность индивидуализации затрат, относимых к конкретным видам продукции, работ, услуг, а также возможность их количественного учета. При этом выделяемые калькуляционные единицы должны быть относительно устойчивы в использовании, обеспечивать сопоставимость калькуляций сходных продуктов и, кроме того, что особенно важно для управленческого учета, быть пригодными для планирования и контроля объемов производства.

На практике чаще всего используются натуральные калькуляционные единицы: непосредственно изделие, услуга, работа, меры длины, площади, массы, объема и т. д.

Производственный учет должен обеспечить планомерное снижение себестоимости, контроль за соблюдением лимитов материальных, трудовых и финансовых затрат, соблюдением смет накладных и других расходов.

В зависимости от целей калькулирования выделяют различные виды себестоимости: прямую производственную, общую производственную, полную, плановую, сметную, нормативную, фактическую, сокращенную переменную.

Под *прямой производственной* себестоимостью понимается совокупность прямых издержек на производство продукции, работ, услуг; то есть таких издержек, величину которых можно непосредственно соотнести с конкретным продуктом (напрямую включить их в его себестоимость).

Общая производственная себестоимость включает в себя, помимо прямых производственных затрат, производственные накладные расходы, включаемые косвенным путем на основании расчета-распределения.

В *полную* себестоимость продукции, работ, услуг входят все затраты предприятия, связанные с производством, а также с управлением и сбытом (см. Рис. 2).

Плановая себестоимость является результатом заранее произведенных расчетов. Необходимость в расчете плановой себестоимости возникает всегда, когда речь идет об управленческом учете затрат. Она лежит в основе учета затрат по центрам ответственности и бюджетного планирования деятельности производственных подразделений. Без использования показателей плановой себестоимости невозможно планирование финансового результата деятельности организации.

Фактическая себестоимость продукции, работ, услуг рассчитывается на основе данных о фактически сложившихся издержках, информация о которых формируется в рамках производственного учета. Данные о фактической себестоимости собираются в организации вне зависимости от того, ведется ли в ней управленческий учет или нет. В управленческом учете информация о фактической себестоимости необходима для возможности сопоставления реальных результатов хозяйствования с запланированными показателями в целях выявления и анализа причин вызвавших отклонения.

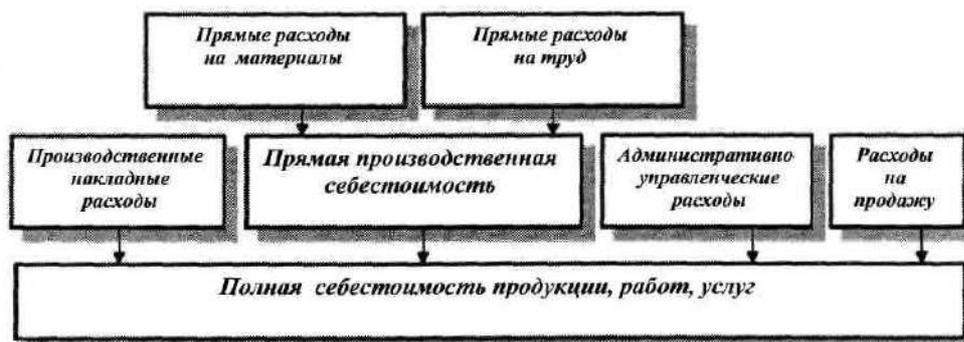


Рис 2. Формирование себестоимости продукции, работ, услуг

Сметная себестоимость рассчитывается на основе составленной сметы затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг. Наиболее часто данный вид себестоимости применяется в строительной отрасли, в сфере научно-исследовательских разработок.

Нормативная себестоимость рассчитывается на основе используемых в организации норм и нормативов затрат на единицу продукции, работ, услуг.

Сметную и нормативную себестоимости можно рассматривать как разновидности плановой себестоимости.

Сокращенная переменная себестоимость включает в себя только переменные производственные издержки и используется для принятия целого ряда оперативных управленческих решений, когда данные о полной себестоимости не позволяют правильно оценить ситуацию.

Кроме выше указанных видов, в экономической литературе можно встретить понятия средней и индивидуальной себестоимости. *Средняя* себестоимость является результатом попроцессного калькулирования, *индивидуальная* себестоимость рассчитывается при позаказном методе учета затрат.

При расчете себестоимости конкретных видов продукции, работ, услуг используются статьи расходов, называемые также *статьями калькуляции* или *калькуляционными статьями*. В основе выделения статей калькуляции лежит признак отнесения затрат к продукту. Таким образом, часть калькуляционных статей будет отражать прямые затраты, другая часть – косвенные. Кроме того, с помощью статей калькуляции производится распределение ответственности за расходы между менеджерами различных подразделений в зависимости от того, какие из расходов являются регулируемыми со стороны того или иного менеджера.

Для эффективного управления расходами необходимо наиболее полно и своевременно отражать в учете все составляющие себестоимости продукции.

По нашему мнению, разработка новых методов учета затрат на производство должна базироваться на следующих принципах:

- планирование затрат следует осуществлять на базе технически обоснованных нормативов, отражающих организацию и технологию производства;
- методы учета и калькулирования себестоимости должны соответствовать новым рыночным условиям, сложившимся в экономике;
- планирование, учет и калькулирование себестоимости работ должны иметь общую принципиальную и методическую основу, в связи с чем следует разработать и утвердить единое положение по планированию, учету и калькулированию себестоимости;
- основное направление совершенствования управленческого учета затрат должно определяться необходимостью всемерного повышения его аналитичности и оперативности, системным отражением в учете результатов деятельности отдельных звеньев организаций на разных уровнях.

Литература

1. Адамова Г.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М., 2009.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М., 2002.
3. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. – М., 2002.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М., 2006.
5. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. – М., 2000.
6. Медведев М.Ю. Общая теория учета. – М., 2001.
7. Николаева С.А. Управленческий учет. – М., 2002.
8. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М., 2003.
9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М., 2000.