

ВАРИАНТНОСТИ СПОСОБОВ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

А. ВЛАДЫЧЕК, ассист препод. Б.Г.У.
докторант Экономической Академии

At the present stage primary goal is realization of the concept of transition of economy of Moldova to the steady development, supposing more an effective utilization of resource potential of various branches of economy. Increase of management efficiency and the organization of production at the enterprise are connected, mainly, to perfection of processes of a supply with information of participants of management, in particular, with perfection of the organization of the accounting being the major part of a control system.

В нашем государстве начинает складываться новая экономическая система, основу которой составляют рыночные отношения. В этих условиях качественные изменения претерпевают экономические рычаги управления, в том числе учёт, контроль и анализ.

В связи с этим появилась необходимость адекватной трансформации как содержания и сущности бухгалтерского учёта и отчётности, так и роли бухгалтерского аппарата предприятия. Необходимость комплексного подхода к реформированию системы бухгалтерского учёта диктуется как причинами методологического характера, так и чисто прикладными аспектами бухгалтерской деятельности. С обретением хозяйственной самостояте-

льности всё большее число предприятий включается в международный бизнес. Поэтому новая система бухгалтерского учёта и разрабатываемые новые правила и нормы постановки и ведения бухгалтерского учёта предприятия, равно как контроля за достоверностью и надёжностью информации, должны создать элементы рыночной инфраструктуры, обеспечивающие благоприятные условия для инвестирования, в том числе иностранных инвестиций.

С 1998 года Республика Молдова перешла на принятую в международной практике систему учёта и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики. В связи с этим Министерство финансов разработало Концептуальные основы бухгалтерского учёта, в которых определена основа построения системы бухгалтерского учёта в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране. Они базируются на последних достижениях науки и практики, ориентируются на модель рыночной экономики, используют опыт стран с развитой экономикой, отвечают международно-признанным принципам учёта и отчётности.

Новая система нормативного регулирования бухгалтерского учёта состоит из документов четырёх уровней:

1-й уровень – законодательный - Закон Республики Молдова «О бухгалтерском учёте» и другие правовые акты, регламентирующие вопросы учёта и отчётности;

2-й уровень – нормативный - Национальные стандарты бухгалтерского учёта, раскрывающие его основные принципы, в их взаимосвязи с другими законодательными актами, регулирующими хозяйственную деятельность предприятий;

3-й уровень – План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и методологические нормы применения счетов бухгалтерского учёта и методические указания (инструкции, рекомендации) по бухгалтерскому учёту различных видов активов, денежных средств и обязательств;

4-й уровень – документы, формирующие учётную политику предприятия, определяющие внутренние правила бухгалтерского учёта активов, расчётов и обязательств, базирующиеся на документах предыдущих уровней.

Как показало изучение нормативной базы бухгалтерского учёта за период с 1998 по 2005 год подготовлено и введено в действие более 30 Национальных стандартов бухгалтерского учёта, связанных с новыми рыночными реалиями. Всё это позволяет приблизиться к соблюдению принятых в международной практике способов и приёмов ведения бухгалтерского учёта, усилить нормативное регулирование ведения учёта.

Учёт издержек производства и калькулирование себестоимости продукции является одним из элементов системы управления экономической производством продукции. Важность правильного формирования состава затрат на производство и расходов на управление и продажу, а также их учёта очевидна. От рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, являющихся основными составляющими затрат при изготовлении продукции зависит размер получаемой прибыли и жизнедеятельность самого предприятия.

Поэтому система затрат на предприятии, работающем в условиях рынка, является основой всей системы его управления. В системном бухгалтерском учёте собирается и отражается информация, являющаяся достоверной благодаря документальной обоснованности каждой хозяйственной операции, с помощью которой можно всесторонне охарактеризовать финансово-хозяйственную деятельность предприятия, определить ответственность за производимые расходы. Результат (прибыль или убыток) от продажи продукции определяется, в большей степени, методикой учёта затрат и калькулирования себестоимости.

Зарубежный опыт показывает, что в рыночной экономике высокая конкуренция побуждает предприятия работать рентабельно за счёт снижения себестоимости продукции. Получить достоверную информацию об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов возможно только при своевременном и правильном исчислении себестоимости, составлении калькуляций, позволяющих объективно оценить эффективность производственных затрат и выявить влияние различных факторов на себестоимость продукции.

Кроме того, учёт затрат и калькулирование себестоимости продукции позволяет получить информацию об общей сумме затрат, дифференцированно по отдельным видам продукции, стадиям производственного процесса и центрам ответственности, а также выявить структуру затрат, формирующих себестоимость.

Система бухгалтерского учёта может полностью удовлетворить потребности управленческого персонала в информации, необходимой для решения проблем управления. Таким образом, учёт затрат на производство продукции непосредственно связан с эффективностью её производства и с конечными результатами деятельности управленческого персонала предприятия. Менеджеры любого предприятия при выработке стратегии и политики управления руководствуются данными учёта производственных затрат. Это подтверждают и высказывания некоторых экономистов: «Когда вы планируете стать акционером фирмы или предоставить кредит, вы дол-

жны знать, сколько фирма зарабатывает и сколько тратит. Если вы директор фирмы, то ответ на данный вопрос нужен для эффективного контроля за развитием предприятия и мотивацией персонала. Таким образом, информация о затратах предприятия является важной при принятии решений как внешними по отношению к фирме пользователями, так и внутренними»⁴.

На современном этапе происходит постепенная адаптация отечественного производственного учёта к потребностям рыночной экономики, к требованиям экономических методов управления предприятием, но для её успешной реализации требуется тщательная подготовка в организационных и методологических аспектах. При этом внимательно изучая зарубежный учёт, заимствуя из него всё полезное для нас, необходимо беречь и сохранять традиции отечественного бухгалтерского учёта, а также использовать в практической работе те начинания, которые не смогли получить развитие в условиях централизованной экономики.

Так, например, на некоторых материалоёмких предприятиях, где удельный вес затрат по сырью и материалам в себестоимости продукции составлял не менее 80%, был организован, так называемый, ежедневный учёт себестоимости. Сравнивая суточные затраты сырья и материалов с выходом продукции (полуфабрикатов) на предприятии быстро определяли, соответствуют ли фактический расход затратам по нормам. Данная информация давала возможность оперативно выявлять величину и причины перерасхода, а также принимать меры по его недопущению. При этом ежедневные сведения о прямых затратах накапливались в течении месяца, обеспечивая информацией, на какую себестоимость выйдет предприятие на конец месяца.

На ряде промышленных предприятий использовался подекадный учёт затрат, при котором затраты исчисленные за первую декаду суммировались с затратами второй декады и т.д., что позволяло до истечения месяца видеть тенденцию в формировании себестоимости и в случае необходимости принять оперативные меры по сокращению или ликвидации перерасхода.

Для сбережения производственных ресурсов на некоторых предприятиях были привлечены рабочие к непосредственному участию в учёте и контроле посредством ведения лицевого счетов экономии и эффективности.

На современном этапе нормативный метод учёта и контроля затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по-прежнему сохраняет свою актуальность. При данном методе контроль за приме-

⁴ Шевченко И.Г. Управленческий учёт.-М.:ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 2001, стр.39.

нием установленных в производстве норм при изготовлении продукции осуществляется с помощью бухгалтерского учёта на основе установленной документации по оформлению затрат по нормам, по отклонениям от норм и по изменениям норм. Отклонения от норм обеспечивают информацией, как соблюдается технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда. Сама организация нормативного регулирования учёта в нынешних экономических условиях (высокий уровень инфляции) представляется трудной, но она перспективна и важна.

Рыночные процессы, происходящие на данном этапе в молдавской экономике, привели к снижению объёмов производства и реализации продукции, что повлекло увеличение доли постоянных затрат в их общем объёме, тем самым к повышению себестоимости продукции, а следовательно и снижению прибыли при условии стабильных цен реализации выпущенной продукции. Поэтому для внутреннего пользования появилась необходимость в информации о затратах на изготовление продукции и её реализацию, не искажённой в результате распределения косвенных производственных затрат, относительно постоянных при изменении объёма производства. Такую информацию можно получить используя систему учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции, известную под названием «директ-костинг», широко применяемую в странах с развитой экономикой. Главной особенностью данной системы является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат, принадлежащих произведённой продукции, коммерческим расходам, общим и административным расходам, а также калькулирования неполной (ограниченной) себестоимости. Постоянные затраты, относящиеся к косвенным производственным затратам и постоянные расходы, входящие в состав расходов периода, не учитываются при исчислении себестоимости и возмещаются из дохода. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на начало и конец года и незавершённое производство.

Калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг» даёт возможность менеджерам: осуществлять контроль над постоянными затратами, вложениями в получении прибыли от каждого выпускаемого вида продукта; выявлять неконтролируемые центрами ответственности издержки, при этом определять прибыльные, неприбыльные операции поведения затрат относительно нормативов; осуществлять контроль за уровнем рентабельности. «Что касается такой задачи калькулирования, как контроль за уровнем рентабельности, то окупаемость изделия при калькулировании по прямым (переменным)

затратам видна лучше, так как она не искажается в результате того же распределения косвенных расходов»⁵.

Кроме этого при данном методе калькулирования обеспечивается связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая обеспечивает менеджеров информацией для расчёта оптимального соотношения затрат и прибыли. В системе «директ-костинг» содержится два финансовых показателя: маржинальный доход и прибыль. Информация о поведении постоянных затрат в стоимости маржинального дохода даёт возможность менеджеру проверять выполнение краткосрочных и долгосрочных планов. Уровень маржинального дохода позволяет менеджеру принять решение какие виды продукции следует продавать, а какие временно складировать, а также при решении вопроса о снижении цены и использовании премий, стимулирующих объём продаж. «Высокий уровень маржинального дохода является показателем при увеличении дохода от продаж. Низкий маржинальный доход указывает на необходимость увеличения объёма продаж для покрытия постоянных расходов»⁶.

Информация, полученная в результате использования системы «директ-костинг» позволит предприятию достичь конечной цели – получение чистой прибыли. Оптимизация прибыли предприятия, при учёте затрат по системе «директ-костинг», требует постоянной внешней и внутренней информации о формировании себестоимости по местам возникновения, по видам изделия, по отклонениям от смет, по учёту реализации, по полноте затрат и по выявлению отклонений расходов ресурсов от стандартных норм. Необходимо отметить две особенности, два преимущества «директ-костинг» -снижение трудоёмкости, упрощение учёта и дополнительные аналитические возможности посредством иного подхода к калькулированию.

Несмотря на очевидные преимущества этого метода в плане обеспечения руководителей всех уровней необходимой информацией для принятия управленческих решений, он пока ещё не нашел должного применения на предприятиях нашей республики.

В настоящее время в США и других государствах с рыночной экономикой предприятия широко используют для учёта и контроля затрат систему «стандарт-кост» как средство управления прямыми затратами. Данная система предусматривает разработку норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства. Стандартные за-

⁵ Николаева С.А. Управленческий учёт: проблемы адаптации к российской теории и практике //Бухгалтерский учёт,1996,№3,стр.48.

⁶ Цуркану В. Калькулирование себестоимости.-Кишинэу,2002, стр.35.

траты показывают величину максимальных затрат, связанных с отработанным временем или с материалами. Фактический объём и фактические затраты определяются согласно этим стандартам для приведения операций в соответствие с планом управления предприятия. Если объём или фактические затраты превышают стандартные, рассматривается только разница (отклонения). Значимость выявленных отклонений определяется в каждом случае менеджером. Обычно значимым считается отклонение, если оно составляет более 10% суммы нормативных затрат.

Стандарты норм и нормативов разрабатываются предприятием самостоятельно, с учётом изучения предыдущего опыта в соотношении с изменением экономического положения, спроса и предложения на рынке, а также появлением более прогрессивных технологий. Стандарты должны отражать эффективные операции для будущего. Существует и такое мнение: в государствах с рыночной экономикой предприятия, ведущие учёт и контроль по методу «стандарт-кост» приняли политику, при которой нормы (стандарты) они разрабатывают, исходя из возможной рыночной цены на всю продукцию. Правила рынка диктуют разрабатывать нормы (стандарты) таким образом, чтобы стандартная себестоимость продукции была значительно ниже возможной рыночной цены, обеспечивая необходимый уровень рентабельности. Если в условиях централизованной экономики к цене приходили от затрат, то в рыночных условиях к нормативным (стандартным) затратам вынуждены идти от рыночной цены.

Применение системы «стандарт-кост» позволяет: составлять схемы выявления тех видов деятельности, в которых происходят постоянные и существенные отклонения от нормативов, рассчитывать прогнозные значения будущих издержек производства, которые будут использованы при принятии управленческих решений; упростить задачи учёта затрат и сократить время на ведение учётного процесса.

Положительной стороной «стандарт-кост» является то, что все выявленные отклонения от норм списываются на счет прибылей и убытков с указанием в каком подразделении, по какой причине и чьей вине допущены эти отклонения. Методом цепных подстановок общая сумма отклонений по косвенным затратам делится на отдельные суммы, обусловленные влиянием различных факторов, которые списываются на счет прибылей и убытков, соответственно на его дебетовую (убытки) и кредитовую (прибыли) стороны. Такой способ отражения отклонений показывает влияние качества хозяйствования в производственных цехах на конечный результат работы всего предприятия. За счет этого можно определить вклад каждого подраз-

деления предприятия, включая управленческие службы и отделы, в достижении рентабельной и высокоэффективной работы.

Рассмотрим возможность использования на предприятии ещё одного метода калькулирования себестоимости по операциям, который называется Activity based costing – ABC. Этот метод достаточно широко применяется в западных странах (его используют около 10% крупнейших компаний). Зародившись в США, данный подход получил распространение в Великобритании, континентальной Европе, Австралии и сейчас «завоёвывает» Японию. Он позволяет учитывать динамику косвенных производственных затрат и определять источники (причины) возникновения этого вида затрат, а также порядок их отнесения на готовую продукцию.

Основной особенностью ABC является выделение затрат, относимых на производство единицы продукции, партии изделий, общепроизводственных и общехозяйственных затрат. Этот метод позволяет подробно анализировать косвенные производственные затраты, что имеет большое значение для принятия управленческих решений. Особо надо отметить подход к распределению косвенных производственных затрат на каждый вид выпускаемой продукции – это разделение носителей затрат (база распределения) на объёмозависимые и объёмнезависимые, и в соответствии с учётом затрат по функциям применяется соответствующая база распределения, что обеспечивает точность отнесения затрат в каждом случае. На первой стадии этого метода обеспечивается разделение затрат по видам деятельности, таких как транспортные услуги, ремонт и обслуживание машин, отдел технического контроля, обеспечивающий производственный процесс. На второй стадии производится распределение затрат в соответствии с такой ставкой распределения, которая является определяющей для каждого вида деятельности в отдельности. «Метод ABC – это многократное определение подходящей базы распределения для различных производственных структур предприятия. И вместо одной ставки распределения метод ABC распределяет косвенные затраты в соответствии с определёнными производственными факторами, которые присущи данным производственным структурам»⁷. В разрезе нормативных затрат при оценке запасов на основе этого метода, следует выделить два основных момента. Первый касается выделения непроизводительных расходов, которые рассматриваются как периодические затраты, а не производственные, поэтому и списываются на прибыль отчётного периода. Второй момент связан с порядком отражения затрат, который

⁷ Financial Managerial Accounting, C.Warren, V.Reevt, V.Feze, 1994.

основан на предположении, что иногда более существенное влияние на затраты оказывают факторы, не связанные с объёмом (ассортимент выпускаемой продукции, сложность производства). Таким образом, ABC даёт возможность более точно определить затраты на неиспользуемые мощности для периодического их списания на счёт прибылей и убытков. Стоимость единицы продукции, оценённая с помощью данного метода, является наилучшей финансовой оценкой потребляемых ресурсов, так как учитывает сложные альтернативные способы определения связей между продукцией и использованием ресурсов. Поэтому метод может рассматриваться как оптимальный с точки зрения получения информации о средних затратах (исключая издержки упущенных возможностей).

Идеальных методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции, приемлемых на все случаи жизни, не существует. В разных ситуациях при принятии решений необходима различная информация о затратах и себестоимости, поэтому следует сосредоточить внимание на пополнении отечественных методов новыми, зародившимися в условиях рыночной экономики, дать им законодательное закрепление и решить вопросы взаимодействия и сосуществования с налоговым законодательством. Таким образом, необходимо извлечь преимущества из сочетания единой организации системы учёта на всех предприятиях в главных её элементах и вариантности способов учёта.