

Ботобеков А.Б.

**ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ**

A.B. Botobekov

**ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF COST ACCOUNTING
AND COST CALCULATION**

УДК:643:338.4

В статье рассматриваются особенности финансового учета, а также организационно-методические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости.

The article considers features of the financial accounting, as well as organizational-methodological aspects of cost accounting and cost calculation.

Финансовый учет предполагает среди прочего сравнение текущих затрат с текущими доходами для определения прибыли, признаваемой за период и процедуру оценки запасов (материалов, незавершенного производства, готовой продукции и товаров) в балансе на конец периода. При оценке себестоимости произведенной продукции на предприятии, выпускающем товары большого ассортимента или имеющем большой перечень производимых работ, необходимо учитывать стоимость каждой выполненной работы. Общая сумма, складывающаяся из стоимости произведенных работ, работ в стадии производства и стоимости неиспользованного сырья, составляет стоимость запасов для включения в баланс. А себестоимость проданных за период товаров, работ и продукции вычитается из полученного дохода (продаж, выручки) от реализации этих товаров для определения прибыли. Поэтому стоимость исчисляется по каждому виду произведенных работ или продукции, т.е. тем самым подготавливаются необходимая информация для составления финансовых отчетов. Система производственного учета (учета производственных затрат, см. ниже) и была создана для подготовки и выдачи такой информации.

В 1950-х годах интерес к данным производственного учета стали больше проявлять внутренние, а не внешние пользователи. Это обстоятельство предопределило то, что накопление данных о производственных затратах для руководства предприятия начало осуществляться по иному принципу, чем в системе финансового учета. Результатом этого стало появление системы управленческого учета.

Главное требование системы управленческого учета предоставление соответствующей

финансовой информации менеджерам, позволяющей им принимать более обоснованные решения. Это включает как стандартные, так и нестандартные отчеты. Стандартная информация требуется применительно к рентабельности таких различных сегментов бизнеса, как продукты, услуга, потребители и каналы дистрибуции, для того чтобы гарантировать, что организация занимается только прибыльными видами деятельности. Такая же информация требуется для осуществления распределения ресурсов и принятия решений об ассортименте продукции и о том, какими видами продукции организация заниматься не будет. В некоторых ситуациях информация о расходах, извлекаемая из системы калькуляций затрат, также играет важную роль при установлении цен продаж, особенно на тех рынках, где предлагаются продукты и услуги на заказ, т.е. те, на которые нет готовых рыночных цен. Для принятия стратегических решений необходима также нестандартная информация. Такие решения принимаются через различные промежутки времени и включают отдельные решения, связанные с разработкой и внедрением новых продуктов и услуг, инвестициями в новые заводы и оборудование, а также переговорами о долгосрочных контрактах с заказчиками и поставщиками.

Точная информация о затратах требуется для принятия решений, связанных с определением того, какие виды деятельности являются прибыльными, а какие нет. Если система калькуляции затрат не обеспечивает достаточной точности получаемых оценок, потребление ресурсов по отдельным видам продукции в отчетных показателях окажется искаженным, и менеджеры могут отказаться от производства выгодных продуктов или, наоборот, будут продолжать производство невыгодных. Там, где стоимостная информация используется для установления цены продажи, недооценивание затрат на продукцию может привести к занятиям неприбыльными видами деятельности, в то время как завышенная оценка приводит к продукции с завышенными продажными ценами, на которую не находится

соответствующего спроса, и к отказу от прибыльных видов бизнеса.

Система управленческого учета также должна предоставлять необходимую информацию для планирования, контроля и измерения показателей функционирования организации. Планирование включает преобразование целей и задач в конкретные виды деятельности и ресурсы, необходимые для достижения этих целей и решения задач. Компании разрабатывают как долгосрочные, так и краткосрочные планы, и менеджерские учетные функции играют в этом процессе очень важную роль. Краткосрочные планы в виде процесса составления смет готовятся более детально, чем долгосрочные планы, и являются одним из основных механизмов, которыми пользуются менеджеры для осуществления контроля и оценивания показателей учета затрат и калькулирования.

В кыргызской экономике применяются большое разнообразие методов учета затрат и калькулирования. Позаказный, попередельный, попроцессный, попереходный, однопередельный (простой), нормативный, позаказно-нормативный, попередельно-нормативный, метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости (система "директ-костинг") – вот далеко не полный перечень методов. Несмотря на многообразие комбинаций методов, чаще всего применяются три: позаказный, попередельный и нормативный. Именно эти методы рекомендованы и обеспечены типовыми методическими указаниями калькулированию себестоимости подготовленными отделом методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина Кыргызской Республики.

Определения сущности позаказного метода в отечественной и зарубежной литературе совпадают. Считается, что позаказный метод применяется в индивидуальных и мелко-серийных производствах. Объектом учета и калькулирования при этом методе является производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемые изделия, серию изделий, часть изделия, отдельную работу или услугу. Принципиальные особенности позаказного метода состоят в следующем: в индивидуализации учета затрат и расчета себестоимости, при которой все прямые затраты группируются в аналитическом учете в строгом соответствии с открытыми заказами; калькуляция полученного продукта составляется после полного завершения работ по заказу независимо от длительности его изготовления. Калькуляционный период совпадает со временем произ-

водства, следовательно, позаказный метод является методом неперiodического калькулирования.

Вторым основным методом в кыргызской экономике считается попередельный, применяемый для массовых и серийных производств, в которых исходные сырье и материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы или группы их образуют переделы, каждый из которых завершается выпуском продукта-полуфабриката, который может быть передан на дальнейшую обработку или реализован на сторону. Объектами калькулирования при попередельном методе являются не только готовые конечные продукты, но и полуфабрикаты технологических переделов. Кроме того, иногда выделяется попроцессный метод.

В зарубежной литературе позаказному методу противопоставляется попроцессный, применяемый там, где в течение продолжительного времени массовая продукция проходит обработку по нескольким стадиям, называемым переделами. Таким образом, понятие попроцессного калькулирования в зарубежной литературе близко по смыслу к калькулированию по переделам, рассматриваемому в отечественных источниках (выделение попроцессного метода, на наш взгляд, не имеет принципиального значения). Традиционно в отечественной теории считается, что признаком классификации методов калькулирования на позаказный и попередельный является объект калькулирования. Но, по нашему мнению, наиболее четко главные методологические различия двух этих методов сформулированы Ержановым М.С., который считает, что одни методы направлены на локализацию и исчисление себестоимости продукции, ограниченной рамками заказа, а другие – временного периода. В первом случае исчисление себестоимости индивидуализировано для продукта или совокупности продуктов, объединенных одним заказом. Во втором случае выявляется усредненная себестоимость продуктов, полученных из производства за данный период времени. Также, проф. Дюсембаев К.Ш. справедливо полагает, что множество методов калькулирования следует классифицировать на два подмножества: индивидуальные (неперiodические) и массовые (перiodические).

Как видим, в основе разделения методов калькулирования лежат два основных признака: время (период) и характер производства (массовое или индивидуальное). И хотя эти признаки на первый взгляд кажутся разноплано-

выми, между ними существует взаимосвязь. Именно массовый характер производства, обезличенность потока выпускаемых продуктов определяют необходимость периодического условного прерывания непрерывного процесса производства в интересах калькулирования. Себестоимость единицы продукции определяют за период как среднюю величину, пренебрегая индивидуальными особенностями отдельных экземпляров. При позаказном методе определяется индивидуальная себестоимость заказа, который может представлять собой как единичное изделие (работу, услугу), так и партию одинаковых изделий. Себестоимость калькулируется только по завершении производства по данному заказу, а не по окончании какого-либо временного периода. Выбор объекта калькулирования не является произвольным, он предопределен характером производства, поэтому выделение объекта калькулирования в качестве основания классификации методов, на наш взгляд, не совсем удачно, но в то же время оно не противоречит разделению методов на индивидуальные (непериодические) и массовые (периодические).

На практике, особенно в сложных производствах, редко один из методов применяется в чистом виде, действующие методы могут существенно различаться, но все методы (произдельный, подетальный, пофазный и т.п.) могут быть отнесены к одной из двух групп – периодическим или непериодическим. Кроме того, у этих методов одна цель – получение информации о себестоимости единицы продукции. Такая информация может использоваться для оценки готовой продукции, ценообразования, анализа производственных затрат. На выбор одного из перечисленных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции оказывают влияние особенности технологии и организации производства, количество видов и степень сложности выпускаемой продукции, наличие и размеры незавершенного производства.

Говоря о позаказном и попередельном методах, мы подразумевали под ними методы калькулирования себестоимости. Имеет ли смысл подобное деление в отношении методов учета затрат? По мнению некоторых авторов, имеет. На наш взгляд, деление методов учета затрат по объектам учета не имеет смысла. Мы уже отмечали, что калькулирование себестоимости невозможно рассматривать в отрыве от учета затрат, поэтому калькулирование себестоимости одним из двух методов (позаказным или попередельным) предполагает соответствующую организацию аналитического учета

затрат. Если в первичных документах затраты не будут отнесены к определенному объекту, калькулирование себестоимости будет просто невозможно. Именно поэтому иногда говорят не о методах калькулирования, а о системах позаказной или поперцессной калькуляции.

Традиционно в кыргызской литературе особое внимание уделялось нормативному методу. Теоретическим проблемам и вопросам практической реализации этого метода посвящены специальные исследования. К ним можно отнести исследования таких видных экономистов как Исраилов М.И., Курманбеков О.К. и др. Но, тем не менее, в оценке метода отсутствует единство взглядов. Обсуждается вопрос, является ли нормативный метод методом учета затрат, методом калькулирования или его следует рассматривать как метод учета и калькулирования. Ряд авторов именно методы учета затрат подразделяют на нормативные и ненормативные. Нормативный метод учета предполагает учет затрат на изготовление продукции с подразделением на расход по нормам, на расход с связи с изменением норм и отклонением от норм. Альтернативой нормативному методу служат ненормативные, часто называемые методами учета фактических (прошлых, исторических) затрат. Нормативный же метод называют методом учета будущих затрат. Мы считаем, что названия эти не соответствуют сути методов. И нормативный, и ненормативный направлены на выявление и отражение в конечном итоге фактических затрат, но первый через отклонения от норм, а второй – путем непосредственного учета фактических затрат. Кроме того, нам представляется некорректным отнесение к ненормативным методам позаказного и попередельного. Применение нормативного метода не исключает учета затрат по различным объектам. Суть нормативного метода состоит не в самом факте выявления отклонений, а в оперативности их выделения, в применении системы управления по отклонениям. Формирование учетной информации о затратах на производство и калькулирование себестоимости продукции играют значительную роль в процессе принятия управленческих решений, поэтому необходимо создание такой учетной системы, которая обеспечивала бы получение своевременной, полезной и достаточной для управления информации. Нормативный метод более других отвечает потребностям нормативной системы управления затратами, которая представляет собой совокупность процедур по нормированию, планированию, составлению внутренней

отчетности, калькулированию себестоимости, контролю и анализу на основе норм затрат.

Основное преимущество нормативного метода организации учета заключается в высокой оперативности, которая обеспечивается тем, что большая часть отклонений от норм учитывается в момент их возникновения. Это позволяет своевременно предупреждать нерациональное расходование ресурсов в процессе производства. Все вышеизложенное относится к нормативному методу как методу учета затрат. Однако чаще в литературе нормативный метод рассматривается как метод учета затрат и калькулирования себестоимости (или, помимо нормативного метода учета затрат, рассматривается нормативный метод калькулирования). Нормативный метод калькулирования имеет самостоятельное значение, но он не может противопоставляться позаказному или попередельному методам, так как в основе классификации лежат разные признаки. При нормативном методе учета все затраты должны подразделяться на затраты по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм. Кроме того, составляются нормативные калькуляции; на детали и узлы их рекомендуется составлять по прямым статьям затрат, а нормативные калькуляции на изделие – с учетом всех затрат, в том числе общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Фактическая себестоимость продукции исчисляется путем прибавления к нормативной себестоимости или вычитания из нее выявленных в отчетном периоде отклонений от нормативных затрат или путем применения индексов, представляющих процентное отношение изменений норм и отклонений от норм к затратам по нормативам. Отклонения от норм и изменения норм списываются полностью на выпущенную продукцию или распределяются между себестоимостью выпущенной продукции и незавершенным производством пропорционально их нормативным стоимостям.

Нормативный метод выполняет две взаимосвязанные функции: функцию контроля за затратами в ходе производства и функцию сводного учета и калькулирования себестоимости продукции. По нашему мнению, важнейшая функция нормативного метода – оперативный контроль за затратами в процессе производства; учет нормативных затрат не исключает учета фактических затрат, его применение может рассматриваться как дополнение последнего. Данные учета являются источником анализа текущей деятельности и достигнутых в прошлом результатов. В ходе анализа

выявляются отклонения от установленных стандартов хода производства, причины отклонений по местам их возникновения, определяются факторы, повлиявшие на результаты деятельности. Традиционный учет ориентировался в основном на техническую сторону и методику отражения затрат на производство, методику исчисления себестоимости продукции; современный учет подразумевает не только собственно учет, но и обработку и анализ учетных данных с целью обоснования и принятия решений, направленных на повышение эффективности хозяйствования. Анализ отклонений в затратах на производство, в выпуске продукции позволяет своевременно принимать необходимые решения и осуществлять регулирующие действия, направленные на приближение фактического результата к нормативному (плановому). Вот почему имеет смысл говорить не просто о нормативном методе, а о системе нормирования, планирования, учета, анализа и регулирования.

Таким образом, если рассматривать учет затрат на производство как совокупность взаимосвязанных и выполняющихся в определенной последовательности организационных, логических, расчетных операций и процедур формирования информации о затратах, то имеет смысл говорить не о выборе какого-либо одного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, а о создании на каждом предприятии системы учета затрат, обеспечивающей достижение различных целей, решение разнообразных задач. При этом необходимо учитывать специфику предприятия: особенности технологии и организации производства, характер выпускаемой продукции, наличие и степень полноты нормативной базы, возможности, в том числе финансовые и технические, внедрения новых информационных технологий.

Литература:

1. Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета. ж. Бухгалтерский учет №17, 2008. с 58-62.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.-448с.
3. Ержанов М.С. Организация бухгалтерского учёта и новая корреспонденция счетов. Учебное пособие. Алматы: 2005. С. 340.
4. Дюсембаев К.Ш. «Аудит и анализ в системе управления финансами». – Алматы. – 2002. С. 340.

Рецензент: д.э.н., профессор Исраилов М.И.