

Ботобеков А.Б.

КЫРГЫЗ ЭКОНОМИКАСЫНДАГЫ ӨНДҮРҮШ ПРОДУКЦИЯЛАРЫНЫН ЧЫГЫМДАРЫНЫН ЭСЕПТИК ЫКМАЛАРЫ

Ботобеков А.Б.

О МЕТОДАХ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В КЫРГЫЗСКОЙ ЭКОНОМИКЕ

A.B. Botobekov

ON THE METHODS OF COST ACCOUNTING FOR PRODUCTION IN THE KYRGYZ ECONOMY

УДК: 338.2/620 (575.2)

Башкаруу системасын жаңы шартта түзүүдө биринчи кезекте бухгалтердик эсепти жакшыртуу зарыл. Рынокко өтүүдө бухгалтердик эсеп жөнүндө улуттук, ошол ишканалардагы башкаруу системасынын өндүрүштөгү сегменттери жана бөлүмдөрдүн түзүмдөрү өзгөрөт. Кыргыз экономикасынын ушул шартында технологиянын эсептик өзгөчөлүгү жана өндүрүш уюмдарынын да чыгым жана калькуляциянын ар түрдүү ыкмалары колдонулат.

Негизги сөздөр: башкаруу эсеби, ыкма, методика, талдоо, аудит, контроль, чыгымдар, өндүрүш, продукция, стандарттар, өздүк нарк.

Создание системы управления в новых условиях предполагает, прежде всего, необходимость улучшения бухгалтерского учета. С переходом к рынку меняется традиционное представление о бухгалтерском учете, а именно о производственном его сегменте в системе управления предприятием и структурными подразделениями. В этих условиях в кыргызской экономике с учетом особенности технологии и организации производства применяются большое разнообразие методов учета затрат и калькулирования. Данная статья посвящена вопросам развития существующих методов.

Ключевые слова: управленческий учет, методы, методика, анализ, аудит, контроль, затраты, производство, продукция, стандарты, себестоимость.

Creating a control system in a new environment involves, first of all, the need to improve accounting. With the transition to the market changes the traditional view of accounting, namely the production of its segment in the enterprise management system and structural divisions. Under these conditions in the Kyrgyz economy, taking into account the features of the technology and organization of production are used a great variety of methods of cost accounting and calculation. This article focuses on the development of existing methods.

Key words: management accounting, techniques, methods, analysis, audit, control, costs, production, products, standards and costs.

В кыргызской экономике применяются большое разнообразие методов учета затрат и калькулирования. Позаказный, попередельный, попроцессный, попереходный, однопредельный (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 мелкосерийных 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 производства, следовательно, позаказный метод является методом непериодического калькулирования.

Вторым основным методом в кыргызской экономике считается попередельный, применяемый для массовых и серийных производств, в которых исходное 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 [1]. Таким образом, понятие попроцессного калькулирования в зарубежной литературе близко по смыслу к калькулированию по переделам, рассматриваемому в

отечественных источниках (выделение по процессному методу, 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, 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. Множество методов калькулирования следует классифицировать на два подмножества: индивидуальные (непериодические) и массовые (периодические) [2].

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 разноплановыми, 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).

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 по процессной калькуляции.

На практике, особенно в сложных производствах, редко один из методов применяется в чистом виде, действующие методы могут существенно различаться, но все методы (поиздельный, 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 [3]. 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.

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 Арзыбаева А.А., Курманбеков О.К., Осмоналиева А.О. 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 [4]. 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 послед-

него. 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.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета. Журнал «Бухгалтерский учет», №17, 2008. - С. 58-62.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, Изд. 4., 2015. - С. 546.
3. Арзыбаев А.А. Монография. «Современная система учета и анализа эффективности использования капитала». - Б.: «Электронная библиотека», 2015. - С. 260.
4. Ботобеков А.Б. Электронная статья. Развитие системы бухгалтерского управленческого учета в Кыргызской Республике в условиях современных рыночных отношений. - Б., 2013.

Рецензент: д.э.н., профессор Арзыбаев А.А.