

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ПЛАНИРОВАНИЕ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ (МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ)

Розглядаються питання функціонування системи планування, калькулювання та аналізу собівартості продукції одночасно з перебудовою системи обліку витрат згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Рассматриваются вопросы функционирования системы планирования, калькулирования и анализа себестоимости продукции одновременно с перестройкой системы учета затрат в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета.

Problems of function of the system of planning and analysis of prime cost of output simultaneously with reformations of the system of accounting in accordance with national standards of accounting are considered.

Изменение всей экономической деятельности предприятий в связи с переходом к рыночной экономике вызвали необходимость реформирования бухгалтерского учета.

В большинстве публикаций посвященных реформе учета, основное внимание уделяется тем или иным аспектам финансового и управленческого учета, различным нюансам применения национальных стандартов. В то же время проблема влияния реформы на планирование и калькулирование себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) остается в некоторой степени вне поля зрения рыночных аналитиков. Недостаточно внимания уделяется учету и распределению расходов на производство отдельных видов продукции. Поскольку и планирование, и учет должны базироваться на общих принципах и подходах, т. е. на общей методологии становится понятно, что одновременно с перестройкой системы учета должен осуществляться и пересмотр методологических основ планирования, калькулирования и анализа себестоимости продукции.

Цель работы – выработка методологии планирования, калькулирования и анализа себестоимости продукции в условиях реформирования бухгалтерского учета. Для исследования поставленного вопроса использовались международные и национальные стандарты бухгалтерского учета.

Для эффективного управления предприятием необходимо иметь полную и точную информацию о затратах на осуществление того или иного вида деятельности, а внутри их – о затратах на производство и реализацию отдельных изделий (работ, услуг).

Методы учета затрат определяются технологическими и организационными особенностями производства и должны отображать процесс их формирования в конкретных условиях

В литературных источниках нет единого подхода к классификации методов производственного учета затрат.

Так, М. Вахрушина группирует методы учета затрат и калькулирования за следующими тремя признаками:

- объектами учета затрат (попроцессный, попередельный, заказной, калькулирование затрат по функциям – ABC-метод);
- полнота учета затрат (калькулирование полной себестоимости и неполной (цеховой) себестоимости);
- оперативность учета и контроля затрат [4, с. 107].

С. Голов рассматривает калькулирование себестоимости продукции на основе учета затрат за объектами расходов [6, с. 134].

Ю. Мишин выделяет два классификационного признака учета затрат: относительно технологии и организации производства (технологический, попроцессный, позаказной, попередельный, нормативный, оперативный) и относительно объектов производства (деталь, изделие, узел, группа изделий, заказ, передел, производство) [9, с. 123].

Выбор конкретных методов определения (калькулирования) себестоимости продукции (работ, услуг) зависит от необходимости получения необходимой информации для принятия оперативных, тактических и стратегических решений. Методы калькулирования, кото-

рые будут применяться на предприятии должны найти свое отображение в приказе об учетной политике.

Существует целый ряд задач, которые предприятию приходится решать в процессе производства:

- оценка мероприятий по совершенствованию технологии и организации производства, направленных на повышение объемов выпуска и улучшения качества продукции;

- обоснование изменения ассортимента (снятие с производства одних видов продукции, освоение выпуска новых и т. д.);

- установление оптимальной цены на выпускаемую продукцию (работы, услуги), а также «нижнего» уровня цены ее реализации.

Общим для всех перечисленных задач является то, что принятие соответствующего управленческого решения возможно только при наличии информации о производственной и полной себестоимости выпускаемой и проектной продукции.

Формирование себестоимости отдельных видов продукции относится к сфере внутрихозяйственного (управленческого) учета. Согласно статье 1 Закона Украины от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (с изменениями и дополнениями) внутрихозяйственный (управленческий) учет представляет собой систему обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей в процессе управления предприятием. Этим же Законом предприятиям предоставлена самостоятельность в разработке системы и форм внутрихозяйственного (управленческого) учета, отчетности и контроля хозяйственных операций.

Одним из основополагающих вопросов организации управленческого учета на предприятии является определение понятия «объект расходов». Согласно пункту 4П(С)БУ 16 «Расходы» объектом расходов является продукция (работы, услуги) или вид деятельности предприятия, нуждающегося в определении связанных с их производством (выполнением) расходов. При этом вопрос о степени детализации объектов расходов является внутренним делом каждого предприятия.

Приведенное выше определение понятия «объект расходов» соответствует двум методам производственного учета: позаказному и попередельному. При первом методе учета объектов и калькулирования является отдельный производственный заказ, открываемый на одно или

несколько однородных изделий, которые предусмотрено выпустить в течение определенного периода времени (месяца, квартала). В случае применения попередельного метода учета расходы на производство учитываются в каждом цехе, включая себестоимость полуфабрикатов, являющихся продукцией других цехов. Перечень объектов расходов, как один из элементов учетной политики, определяется приказом по предприятию самостоятельно.

Все расходы предприятия делятся на производственные расходы и расходы определенного отчетного периода. К производственным расходам относятся прямые расходы на изготовление продукции и общепроизводственные расходы. Перечень и состав статей калькуляции производственной себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием самостоятельно, согласно требованиям П(С)БУ 16 и приводится в приказе об учетной политике предприятия.

В состав производственной себестоимости продукции (работ, услуг) включаются: прямые материальные расходы; прямые расходы на оплату труда; прочие прямые расходы, общепроизводственные расходы.

В состав прямых материальных расходов включается стоимость сырья и основных материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, вспомогательных и других материалов, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов. В состав прямых расходов на оплату труда включается заработная плата и прочие выплаты работникам, занятым производством продукции, выполнением работ (или предоставлением услуг), которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов. В состав прочих прямых расходов включаются все прочие производственные расходы, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов, в частности отчисления на социальные мероприятия, плата за аренду земельных и имущественных паев, амортизация и т. п.

В состав общепроизводственных расходов включаются: расходы на управление производством; амортизация основных средств общепроизводственного назначения; амортизация нематериальных активов общепроизводственного назначения; расходы на содержание, эксплуатацию и ремонт оборудования, страхование, операционную аренду основных средств, прочих необоротных активов общепроизводственного назначения; расходы на совершенство-

вание технологии и организации производства; расходы на отопление, освещение, водоснабжение, водоотвод и другое содержание производственных помещений; расходы на обслуживание производственного процесса; расходы на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей природной среды; прочие расходы (потери от брака, оплата простоев и т. п.)

Составление калькуляции себестоимости продукции, работ или услуг является наиболее важным и ответственным делом на любом предприятии, от которого зависит экономическое благополучие предприятия, поскольку себестоимость реализованной продукции составляет основу цены, по которой осуществляется их продажа. Изучение плановой и фактической себестоимости, сравнение входящих в них показателей, сопоставление с данными аналогичных предприятий, позволяют при проведении анализа выявить внутренние резервы предприятия в целях обеспечения конкурентоспособности продукции (работ, услуг). Это означает, что правильный учет и прогнозирование себестоимости, их анализ дает возможность своевременно выявить нерентабельные виды продукции (работ, услуг) и прекратить их производство; откорректировать их цену в сторону снижения для обеспечения конкурентоспособности или повышения в целях обеспечения получения большего дохода. Кроме того, калькулирование себестоимости необходимо осуществлять как по каждому виду продукции (работ, услуг), так и по каждой их единице.

Авторы разделяют мнение Врублевского Н. Д. [5, с. 48] о разделе процесса калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) на три этапа. На первом этапе рассчитывают себестоимость продукции в целом, на втором – фактическую себестоимость каждого вида продукции, на третьем – себестоимость единицы продукции.

Важность такого подхода в современных условиях обусловлено изменением порядка калькулирования, определенного П(С)БУ16, переходом на международные правила калькулирования и подсчета производственной себестоимости, а также изменением порядка выведения финансовых результатов от реализации продукции, поскольку целый список расходов, которые в соответствии с ранее действующими нормативными документами входили в себестоимость реализованной продукции, теперь исключены из нее. Это проценты за кредит, расходы на снабжение, административные расходы, уценка запасов. Поэтому необходимо

четко представлять, какие именно расходы включаются в производственную себестоимость реализованной продукции и каким образом.

Одной из основных проблем калькулирования является экономично обоснованное распределение затрат отчетного периода между готовой продукцией и незавершенным производством, между отдельными видами продукции и работ. От правильного его решения зависят точность калькуляционных расчетов. Неправильное распределение затрат может привести к тому, что рентабельность продукции может быть в одних случаях завышенной, в других заниженной. Это может привести к нежелательным последствиям при налоговой проверке.

В настоящее время методология учета и планирования изменилась, вследствие чего с чистыми доходами от реализации продукции, работ и услуг, признанными по методу начисления независимо от факта их оплаты, при выведении финансовых результатов от реализации (прибыли или убытков) сравнивается только производственная себестоимость реализованной продукции. В тоже время для определения финансового результата от операционной деятельности к прибыли (убытку) от реализации добавляются прочие операционные доходы и вычитаются прочие операционные, административные расходы и расходы на сбыт.

Таким образом, источником покрытия операционных расходов должны быть операционные доходы и валовая прибыль, а источником покрытия административных расходов и расходов на сбыт – валовая прибыль, причем при ее недостатке образуется убыток от операционной деятельности.

В тоже время расходы на уплату процентов за кредит и расходы, связанные с получением кредита, не включаются в себестоимость реализованной продукции. Источником их покрытия должны быть финансовые доходы, например, доходы от участия в капитале (и другие финансовые доходы), а также остаток от валовой прибыли.

Согласно пункта 7 П(С)БУ16 расходы признаются, т. е. сопоставляются с доходом и включаются в расчет при определении финансовых результатов, в течение определенного периода одновременно с признанием дохода, для осуществления которого они задействованы. Если актив обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, то расходы признаются путем систематического распределения их стоимости между соответствующими отчетными перио-

дами, что регулируется пунктом 8 П(С)БУ 16. Это касается, прежде всего, амортизации. Отсюда следует, что при калькулировании себестоимости реализованной продукции необходимо руководствоваться требованиями П(С)БУ 3 «Отчет о финансовых результатах», т. е. учесть, что с доходом от реализации продукции, работ, услуг необходимо сопоставлять только производственную себестоимость реализованной продукции, в которую не включены следующие позиции: административные расходы, расходы на сбыт, прочие операционные расходы, финансовые и прочие расходы.

Таким образом, в полную себестоимость реализованной продукции при осуществлении ее калькулирования входят: прямые материальные расходы; прямые расходы на оплату труда, прочие прямые расходы; общепроизводственные расходы – переменные и постоянные распределенные.

Остальные финансовые, прочие операционные, прочие расходы, административные расходы, расходы на сбыт источником погашения имеют либо аналогичные доходы, либо прибыль от реализации продукции (работ, услуг). Это означает, что проценты за кредит, арендная плата по операционной аренде, административные расходы, расходы на сбыт фактически источником погашения имеют только прибыль.

Выводы

1. Методы распределения затрат должны базироваться на их экономической природе, быть адекватными условиям рынка, учитывать объемы производства и реализации продукции, ее себестоимость, рентабельность и ценовую политику.

2. Затраты могут распределяться между структурными подразделениями, видами работ и единицами продукции. Если распределение затрат выполнено правильно это позволит получить точные данные для калькулирования производственных затрат и определения себестоимости продукции и ее цены, будет объективной основой для принятия управленческих решений.

3. Методы калькулирования затрат, применяемые в процессе производства должны быть отображены в учетной политике предприятия.

4. Выработка методологии планирования, калькулирования и анализа себестоимости продукции в условиях реформирования бухгалтерского учета Украины, связанного с переходом на национальные, приближенные к международным, стандарты бухгалтерского учета позволит специалисту по-новому осмыслить и понять значение того «нормативного багажа», которым он должен руководствоваться, своевременно выявить рентабельные виды продукции и принять необходимое управленческое решение. При этом она способна развиваться и совершенствоваться далее. Всегда возможны корректировки в соответствии с потребностями отдельных предприятий, поэтому существует необходимость в дальнейших научных разработках в данном направлении.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996-XIV.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы». Утверждено приказом Минфина Украины от 31.12.99 г. № 318.
3. Василенко В. Теорія та практика розробки управлінський рішень. К.: ЦУЛ, 2002 – 420 с.
4. Вахрушина М. А. Бухгалтерський управленський учет: Учеб. – 3-е изд., - М.-Л., 2004. – 576 с.
5. Врублевський Н. Д. Управленський учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : Учеб. пособ. - М. 2004. – 376 с.
6. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. – К., 2003. - 704 с.
7. Горицкая Н. Г. Особенности бухгалтерского учета в современных условиях. – К.: Газета «Бухгалтерия. Налоги. Бизнес», 2002. – 352 с.
8. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит, 2006, № 12. - С. 19-25.
9. Мишин Ю. А. Управленський учет : управление затратами и результатами производственной деятельности : Монография. – М., 2002. – 176 с.

Поступила в редколлегию 07.05.2007.