

УДК 657.26 (575.2) (04)

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ
УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ РАБОТ И УСЛУГ**

Е.В. Зенина – старший преподаватель

Calculation of process costs is very important in production. Therefore production records comprise control activity behind a level of process costs, effectiveness of the resources use and prime cost management. Methods of production records are considered in the article.

В отечественной учетно-экономической литературе и в учетной политике в зависимости от вида работ и услуг, их сложности, типа и характера организации производства промышленным предприятиям рекомендуется применять различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (нормативный, попередельный и позаказный). В хозяйственной практике дополнительно выделяется также и попроцессный метод. В связи с этим возникает необходимость классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости работ и услуг, выделяя их существенные признаки. На наш взгляд, наиболее обоснованными классификационными признаками должны стать объекты учета затрат и объекты калькулирования.

Таким образом, в основе классификации методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции лежат два критерия, во-первых, объект учета затрат (позаказный, попередельный, попроцессный); во-вторых, объекты калькулирования, способ изучения, познания затрат (стандарт-кост).

Как известно, положения МСФО рекомендуют, что каждое предприятие выбирает ту систему учета затрат, которая более способствует реализации поставленных ими задач управления, производством и получения прибыли. Применение различных методов управления сильно влияет на систему учета затрат, на

производство услуг и работ. Как мы отметили, во многих трудах отечественных и зарубежных ученых-экономистов по производственному учету описаны три метода учета затрат: позаказный, попередельный и нормативный.

Отдельные экономисты предлагают отдельно излагать определение метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции. При этом к методам учета затрат на производство следует относить способы, приемы фиксирования, обобщения и группировки издержек производства по калькуляционным статьям для определения их общей величины и последующего отнесения на соответствующие объекты затрат, а калькулирование – это способ определения себестоимости как всей произведенной продукции, так и ее видов, частей, и фаз.

В современных условиях особое значение при организации производственного учета имеет американская система учета – «стандарт-кост», которая совпадает с отечественным нормативным методом учета затрат.

Стандарт – это заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы услуг и работ. Кост – это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы услуг и работ. Особенностью системы «стандарт-кост» является то, что все затраты на производство элиминируются до начала производства. Стандарт затрат при-

меняется с использованием натуральных и стоимостных показателей и специальных счетов, на которых могут отражаться фактические затраты и отклонения между фактической и стандартной (нормативной) себестоимостью. Таким образом, этот метод имеет более широкий охват затратных зон, чем отечественная учетная политика. В зарубежной практике более распространены два метода: учет затрат по заказам и учет по процессам. Методология попроцессного метода наиболее идентична нашим попередельным методам. Характерной особенностью попроцессного ведения учета в понимании американских экономистов является четкое выделение границ полномочий и контроля, сходство выполняемой работы и территориальное размещение работников и оборудования на предприятии. Существует три формы осуществления попроцессного метода учета затрат на производство: последовательный, параллельный и раздельный.

Последовательный вариант используется на всех предприятиях, где выполняемая работа или оказываемая услуга согласно технологии обрабатывается в различных цехах. При этом производственные затраты одного цеха или процесса последовательно перечисляются на счет следующего цеха обработки. К таким производствам относят предприятия снабжения и канализации, энергетические предприятия, предприятия по уборке улиц и вывозу твердых и бытовых отходов.

Параллельный учет ведется на тех предприятиях, где работы и услуги проходят одновременно несколько процессов, используемых для выполнения работ и оказания услуг. Данный учет необходимо вести на предприятиях городского дорожного строительства.

Раздельный вариант учета применяется там, где выполняются или оказываются однородные работы и услуги с разными процессами. Ближе к этому виду учета относится зеленое строительство, так, специфика деятельности данного субъекта характеризуется не только посадкой зеленых насаждений, но и поливом, и уходом за ними.

При попроцессном методе учета затрат на производство материальные затраты объектов строительства учитываются на основе требования на отпуск материалов. В нем указыва-

ются наименование цеха или процесса, изделия выпускаемого этим цехом. Сумма трудовых затрат также накапливается в каждом цехе или по каждому процессу. Например, если учетно-калькуляционным подразделением является цех, то зарплата начальника цеха прямо относится к издержкам данного цеха. Однако при этом методе учета затрат на производство сумма накладных расходов в большинстве случаев распределяется согласно заранее установленной ставке. Этот метод распределения применяется в основном на предприятиях, имеющих не только сезонный характер производства, но и где услуги оказываются равномерно в течение года. Сумма накладных расходов в этом случае распределяется равномерно на объем работ и услуг.

Значимость калькуляций в экономической работе вытекает из сущности себестоимости и факторов, определяющих их уровень: материалоемкости продукции, кооперирования и специализации производства, производительности труда, внедрению новой техники и технологии, качества продукции, потерь. Однако, несмотря на большое значение для предприятий калькулирования, в экономической литературе и в практике бытует мнение об отказе от составления калькуляций.

В современных условиях рыночного хозяйствования, когда основной целью любого производства и управленческих решений является получение прибыли и улучшение конкурентоспособности, необходимо акцентировать внимание на возможности усиления механизмов оперативного контроля за использованием ресурсов. Это нужно не только для выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, но и чтобы изыскать и мобилизовать внутрипроизводственные резервы. Однако конечные результаты хозяйственной деятельности субъектов искажаются влиянием разнообразных конъюнктурных колебаний, которые мешают точно определить в каждом конкретном случае, насколько то или иное изменение себестоимости обусловлено эффективностью работы самого предприятия и насколько оно вызвано сторонними причинами – удорожанием материалов и

услуг, ростом других расходов, не зависящих от субъектов.

Поэтому в современных условиях углубления рыночных отношений и конкуренции наиболее приемлемым в предприятиях и организациях считаем применение системы «директ-костинг» с элементами нормативного метода учета затрат. Раскрывая сущность данной системы, следует отметить, что «директ-костинг» – это западная система управленческого учета и в нашем учете практически не применялась. Важно, что, применяя директ-костинг (систему учета сумм покрытия или маржинального дохода), можно оперативно изучать взаимосвязи в зависимости между объемом производства, затратами и выручкой (чистым доходом и маржинальным доходом).

Главной особенностью системы «директ-костинг», основанной на классификации расходов на постоянные и переменные, является то, что себестоимость услуг и работ учитываются и планируются только в части переменных затрат, которые собираются на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются непосредственно на дебет счетов финансовых результатов. Постоянные же затраты не включаются в расчет себестоимости услуг и работ, а как расходы данного периода списываются с дохода в течение того периода, когда они были произведены. Следует отметить, что в соответствии с международным бухгалтерским стандартом система «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Рассматривая «директ-костинг» как систему управленческого учета, основанной на классификации затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема оказываемых услуг и выполняемых работ, следует отметить ее положительную роль в интегрировании учета и анализа затрат и финансовых результатов и выделить следующие ее достоинства.

1. Позволяет оперативно изучить взаимосвязь между объемом работ и услуг, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости при изменении конъюнктуры рынка.

2. Обеспечивает включение тех затрат, которые непосредственно относятся к оказываемым услугам и выполняемым работам. Существенно упрощает нормирование, планирование, учет и контроль резко сокращающегося числа затрат.

4. Снижает трудоемкость работ по распределению накладных расходов.

5. Позволяет определить точку безубыточности и запаса прочности субъекта.

6. Обеспечивает контроль за постоянными затратами.

Следует отметить, что производственный учет по системе «директ-костинг» не полностью решает вопрос учета затрат и калькулирования современного производства. В частности, без дополнительных работ трудно разделить переменные и постоянные расходы. Однако, используя методы корреляционного и регрессионного анализа, математической статистики, графического и алгебраического метода, можно определить форму зависимости затрат от объема оказываемых услуг и выполняемых работ. В этой связи предлагаем при определении переменных затрат на единицу оказываемой услуги использовать алгебраический метод; особенно при наличии информации о нескольких точках объема оказываемых услуг в натуральном выражении и соответствующих им затратах. Кроме того, «директ-костинг» дает возможность более оперативно контролировать переменные затраты, так как часто в процессе контроля за себестоимостью используют нормативные затраты или гибкие бюджеты, т.е. «нормативную себестоимость», скалькулированную предварительно с использованием норм материальных и трудовых затрат.