

УДК 657.471

UDC 657.471

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАЗЛИЧНЫХ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

THE COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF DIFFERENT COST ACCOUNTING METHODS AND CALCULATION OF COST PRICE

Дегальцева Жанна Владимировна
к.э.н., профессор
Кубанский государственный аграрный университет

Degalceva Zhanna Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., professor
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассматриваются традиционные и инновационные методы учета затрат и калькулирования себестоимости, их анализ в сравнении с традиционными методами

The article considers traditional and innovative methods of cost accounting and cost calculation, their analysis in comparison with traditional methods

Ключевые слова: ЗАТРАТЫ, УЧЕТ, МЕТОДЫ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ, СЕБЕСТОИМОСТЬ

Keywords: COST, ACCOUNTING, METHODS, CALCULATION, COST PRICE

В отечественной и мировой бухгалтерской практике вопросам управленческого учета, в том числе методам планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, придается большое значение.

Себестоимость готовой продукции (работ и услуг) представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации ресурсов. Этот показатель отражает эффективность производственно-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и используется в качестве дескриптора в производственном учете, управленческом учете, налоговом учете, стратегическом учете [4].

Главное сущностное содержание данного дескриптора учетно-аналитических и управленческих процедур заключается в том, что этот показатель отвечает на вопрос: в какую сумму обошлось хозяйствующему субъекту производство готовой продукции и ее продвижение до конечного потребителя? Важнейшей особенностью показателя «себестоимость» является то, что она носит объективный характер, то есть не зависит от такого рода обстоятельств, как наличие или отсутствие нормативных документов

по ее регулированию, желание или возможность ее исчисления в бухгалтерской службой и т. п.

В настоящее время категория «себестоимость» прямого нормативного регулирования не имеет. Действующее Положение по бухгалтерскому учету «расходы организации» ПБУ 10/99 и гл. 25 Налогового кодекса РФ определяют только перечень расходов организации, принимаемых или непринимаемых при определении налогооблагаемой базы.

Исчисление себестоимости зависит от многих факторов, например:

- от степени готовности продукции различают себестоимость валовой, товарной, отгруженной и проданной;

- в зависимости от количества продукции – себестоимость единицы продукции, всего объема произведенной;

- в зависимости от полноты включения затрат – производственная, полная, сокращенная;

В зависимости от оперативности формирования – плановая, нормативная, провизорная, фактическая.

Понятие «калькуляция» появилось в России в середине XIX века в связи с развитием промышленности. Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы готовой продукции (работ, услуг). В процессе калькуляционных расчетов затраты соотносятся с количеством произведенной продукции и определяется себестоимость ее единицы.

Калькулирование осуществляется в соответствии с определенными принципами:

- научно-обоснованной системой затрат на производство готовой продукции (работ и услуг);
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- определение методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам производства – технологическим стадиям, учетным периодам предполагает использование метода начисления;
- выбор метода учета затрат и калькулирования.

Метод калькулирования предполагает систему управленческого (производственного) учета, при котором определяется себестоимость продукции (работ, услуг), а также издержки на единицу продукции. Выбор метода калькулирования себестоимости связан с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции. Основным классификационным признаком методов калькулирования является полнота учета затрат.

В настоящее время классификация методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции все еще является предметом дискуссий, поэтому считаем возможным предложить следующую классификацию:

1. Традиционные (позаказный, попроцессный, попередельный, нормативный) методы.

2. Инновационные (нетрадиционные) методы (АВС-метод или учет по функциям, учет по системе «точно в срок», учет по последней операции) [3].

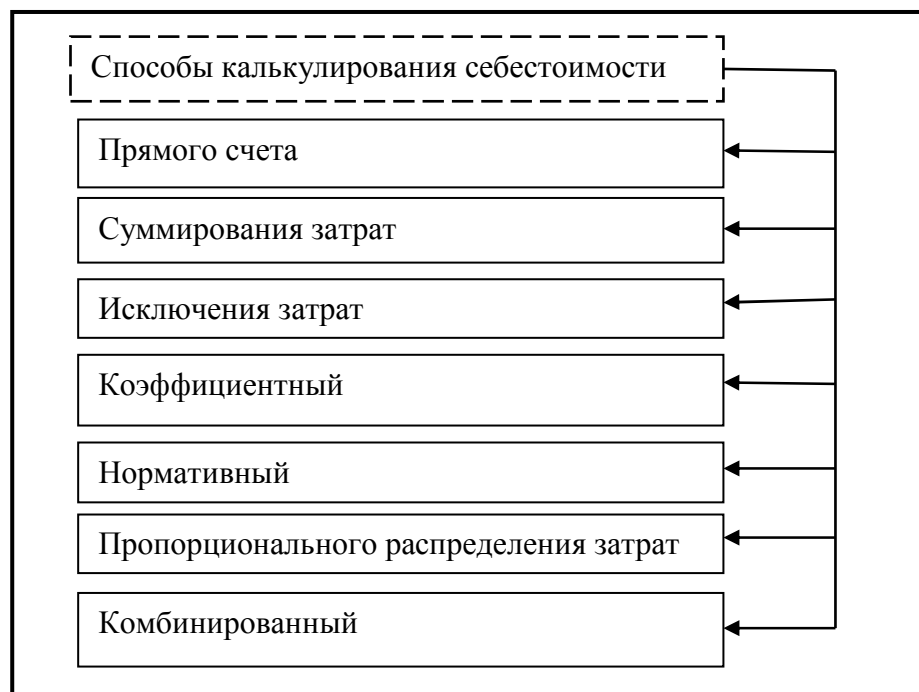


Рисунок 1 – Способы калькулирования готовой продукции (работ, услуг)

Традиционные системы калькулирования себестоимости были созданы в период, когда большинство организаций производили ограниченный ассортимент продукции и основными затратами были затраты на основные материалы и заработную плату основного производственного персонала. Расходы на обслуживание производства и управление, являющиеся в большинстве своем косвенными, были относительно невелики, поэтому искажения производственных затрат вследствие их распределения пропорционально одному фактору - заработной плате производственного персонала, на продукцию были незначительными. Стоимость обработки информации, напротив, была достаточно высокой, поэтому применение более сложных методов распределения накладных расходов было неоправданно.

В условиях рыночной экономики назрели предпосылки для изменения метода распределения накладных расходов:

- расширился ассортимент выпускаемой продукции;
- в результате автоматизации производственных процессов, внедрения инновационных технологий, высокопроизводительной техники и робототехники уменьшилась доля прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и увеличились косвенные расходы;
- автоматизированная обработка данных учетных процессов позволила применять более сложные методы распределения накладных расходов.

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления новых методов учета затрат и калькулирования себестоимости [5].

Рассмотрим отдельные инновационные подходы и проведем их сравнительный анализ.

ABC-метод (AB-костинг, учет затрат по функциям, бизнес-процессам) – это калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции и определения эффективности бизнес-процессов. Используется метод поэтапного распределения косвенных расходов на себестоимость продукции. Экономический субъект рассматривается как набор технологических операций, определяющих его специфику.

Может сложиться впечатление, что использование ABC-метода является решением всех проблем учета затрат. Безусловно, ABC-метод улучшает систему учета затрат предприятия, приводя к более точным данным. Однако существуют и ограничения в его использовании:

1) Известная произвольность в выборе показателей распределения. Критики ABC-метода утверждают, что некоторые общехозяйственные расходы могут распределяться на продукцию произвольно, т. к. они рассчитываются только на весь выпуск. Однако защитники ABC-метода воз-

ражают, что, несмотря на это, он все равно дает более точную информацию, и это дает ему преимущество [1]. Более того, рассматриваемый метод может использовать в качестве фактора распределения косвенных расходов не только затраты хозяйствующего субъекта на содержание производственного персонала, но воспользоваться и иными, например – энергоемкость, материалоемкость готового продукта. Доля данных факторов в современной себестоимости продукции значительно выше затрат на оплату труда. Такие примеры распределения накладных расходов уже отражены в отраслевых методических рекомендациях МСХ РФ (заработная плата управленческого персонала распределяется пропорционально заработной плате производственного персонала, а остальная сумма накладных расходов - пропорционально затратам на содержание основных средств - амортизация, ГСМ, ремонт - и заработной плате производственного персонала).

2) Использование ABC-метода требует больших затрат на исследование операций, ведение документации и т. д., поэтому в некоторых случаях эти расходы могут превышать ожидаемые выгоды. Следовательно, предприятие, которое хочет использовать ABC-метод, должно соответствовать определенным характеристикам для получения выгоды от его использования (таблица 1).

Важно понимать, что ABC-анализ не является самоцелью, это всего лишь инструмент, который при умелом обращении способен дать определенный результат. Одно и то же множество объектов анализа будет разделено на группы по-разному, в зависимости от цели анализа. Такой подход позволяет проявить творчество при решении задачи снижения издержек производства.

Почему порой внедрение данного метода заходит в тупик? Да потому, что многие начинающие логисты и управленцы делают одну и ту же ошибку воспринимают ABC-анализ как стратегию, а не как инструмент, метод классификации объектов управления. А инструмент можно исполь-

зовать только в нужное время, в нужном месте и с определенной целью. Человек берет в руки молоток для того, чтобы забить гвоздь или расколоть орех, а не просто потому, что это хорошая и нужная штука. Точно так же мы берем на вооружение ABC-анализ, когда надо разделить сотни или тысячи наименований объектов (запасов, клиентов, поставщиков, каналов сбыта и т. д.) на группы, которыми можно управлять по общим принципам.

Таблица 1 - Сравнение инновационного ABC-метода и традиционного позаказного метода калькулирования

Признаки сравнения	ABC-метод	Позаказный метод
1. Производственная деятельность (бизнес-процесс)	Делится на основные функции, операции, например, оформление заказов на материалы, эксплуатацию основного технологического и вспомогательного оборудования, контроль качества и т. д.	Представлена единым комплексом операций
2. Объект учета затрат	Операции, необходимые для выполнения заказа	Заказ, готовая продукция
3. Объект калькуляции	Промежуточный – операции, итоговый – готовая продукция	Заказ, готовая продукция
4. База распределения накладных расходов	Для каждого вида деятельности выбирается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения	Основная заработная плата персонала (трудоzатраты)
5. Число ступеней распределения накладных расходов	Две	Одна
6. Контроль расходов по стадиям их возникновения	Возможен	Затруднен
7. Применение	Сложное, но упрощается в результате автоматизированной обработки расчетов	Простое
8. Ориентация на задачи	Управления	Учета

Система управления «точно в срок» характеризуется тремя ключевыми аспектами:

1. Организацией бизнес-процессов, способствующей приближению совокупных затрат к величине затрат на обработку.
2. Сплошным контролем качества.
3. Организацией материального потока, исходя из ориентации на спрос покупателя.

Примером эффективного использования подхода «точно в срок» является Япония. В условиях природных и экономических ограничений после второй мировой войны японские производители искали пути наиболее эффективного использования ограниченных ресурсов, работая над соотношением затрат и качества [2].

Точно-в-срок (анг. Just-in-Time, JIT, точно вовремя) - один из базовых столпов производственной системы Toyota, метод организации производства. Заключается в том, что во время производственного процесса необходимые для сборки детали оказываются на производственной линии точно в тот момент, когда это нужно, и в строго необходимом количестве. В результате компания, последовательно внедряющая подобный принцип, устраняет простои, минимизирует складские запасы, или может добиться сведения их к нулю. Основные характеристики – иметь только необходимые запасы, когда это необходимо; улучшать качество до состояния «ноль дефектов»; уменьшать длительность цикла путем снижения времени оснащения, размер очереди и величину производственной партии; постепенно модифицировать сами операции; и выполнять эти виды деятельности с минимальными издержками. Калькулирование «точно в срок» представляет собой модификацию попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Достоинствами системы «точно в срок» являются:

- уменьшение уровня запасов и минимизация вложений в сырье и материалы. Идеальный вариант – нулевые запасы;

Таблица 2 - Сравнение инновационного метода «точно в срок» и традиционного попердельного метода учета затрат и калькулирования

Признаки сравнения	Метод «точно в срок»	Попердельный метод
1. Страхование запаса	Отсутствует	Присутствует
2. Размер запаса, размер закупок материальных ресурсов	Показывает текущую потребность	Определяется по формуле экономического (рационального) размера заказа
3. Сбыт	Имеет приоритетное значение	Не имеет приоритетного значения
4. Наличие запаса незавершенного производства	Нет	Есть
5. Качество продукции	Отсутствие брака	Допускается небольшой брак
6. Варианты сводного учета	Не используется полуфабрикатный способ учета	Учет движения полуфабрикатов на специальных счетах
7. Расходы на хранение И внутрихозяйственную транспортировку	Минимизируются	Имеют существенное значение
8. Затраты на оплату труда основного производственного персонала	Включаются в состав общепроизводственных расходов	Прямо относятся на счета затрат
9. Бухгалтерские записи по учету затрат на производство и расходов на продажу	Дебет счета 90 «Продажи», Кредит счета 10 «Материалы» – израсходованы материалы на производство продукции; Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения» - начислена зарплата и начисления в фонды социальной защиты населения; Дебет счета 90 «Продажи», Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» – распределены общепроизводственные расходы на себестоимость продукции.	Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит счета 10 «Материалы» – израсходованы материалы на основное производство; Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения» - начислена зарплата и начисления в фонды социальной защиты населения; Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», Кредит счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения» - учтены общепроизводственные расходы; Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» - распределены общепроизводственные расходы в себестоимость продукции; Дебет счета 43 «Готовая продукция», Кредит счета 20 «Основное производство» – оприходована готовая продукция; Дебет счета 90 «Продажи», Кредит счета 43 «Готовая продукция» – списана себестоимость проданной продукции.

- сокращение количества поставщиков с уменьшением времени и затрат на переговоры;

- использование долгосрочных контрактов с покупателями и снижение затрат на заключение договоров;
- повышение качества продукции;
- сокращение затрат на внутреннее перемещение материалов и готовой продукции;
- уменьшение затрат на хранение;

Стратегия «точно в срок» дает и другие выгоды, в том числе неэкономического характера.

Использование подхода «точно в срок» за счет снижения затрат и повышения качества приводит к повышению эффективности бизнес-процесса и к повышению конкурентоспособности организации в долгосрочном периоде. Однако при его использовании возможны следующие трудности: сложно избежать ошибок в ассортименте и срывов поставок, а каждый такой сбой приведет в условиях производства «точно в срок» к остановке производственного процесса с неизбежными последствиями.

Для эффективного внедрения стратегии «точно в срок» необходимо изменение способа мышления целого коллектива, занимающегося вопросами производства и сбыта.

Традиционный стереотип мышления типа «чем больше, тем лучше» должен быть заменен схемой «чем меньше, тем лучше», если речь идет об уровне запасов, использовании производственных мощностей, продолжительности производственного цикла или о величине партии продукции.

ЛИТЕРАТУРА

1. Каверина, О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
2. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование/ О. В. Рыбакова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
3. Говдя, В. В. Развитие методологических основ управленческого учета: научное издательство [Текст] / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева. – Краснодар: Изд-во «Манускрипт», 2013. – 187 с.

4. Дегальцева Ж. В. Механизм формирования системы управленческого учета в агрохолдингах / Ж. В. Дегальцева // Экономика и предпринимательство. – 2013. - № 2. – С. 246-251.

5. Дегальцева, Ж. В. Управленческий учет: планирование и бюджетирование: учебное пособие [Текст] / Ж. В. Дегальцева. – Краснодар: ФГБОУ ВПО «Кубанский ГАУ». – 2012. – 217 с.

References

1. Kaverina, O. D. Upravlencheskij uchet: sistemy, metody, procedury / O. D. Kaverina. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

2. Rybakova, O. V. Buhgalterskij upravlencheskij uchet i upravlencheskoe planirovanie/ O. V. Rybakova. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

3. Govdja, V. V. Razvitie metodologicheskikh osnov upravlencheskogo ucheta: nauchnoe izdatel'stvo [Текст] / V. V. Govdja, Zh. V. Degal'ceva. – Краснодар: Izd-vo «Manusk-ript», 2013. – 187 с.

4. Degal'ceva Zh. V. Mehanizm formirovanija sistemy upravlencheskogo ucheta v agroholdingah / Zh. V. Degal'ceva // Jekonomika i predprinimatel'stvo. – 2013. - № 2. – S. 246-251.

5. Degal'ceva, Zh. V. Upravlencheskij uchet: planirovanie i bjudzhetirovanie: uchebnoe posobie [Текст] / Zh. V. Degal'ceva. – Краснодар: FGBOU VPO «Kubanskij GAU». – 2012. – 217 с.