

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости и основные направления их совершенствования

Горлов В.В.

Российский университет кооперации, Москва

Өндірісті басқару талаптарының артуына байланысты бухгалтерлік есептің қаржылық есептің халықаралық стандартына бейімделу қажеттілігінен өнімнің, жұмыстардың және қызметтердің өзіндік құнын калькуляциялау әдістемесін зерттеу мәселелері өзекті болып табылады. Өндіріс дамуының негізгі көздері болып өндіріс үдерісінің қарқынды факторлары алынады: ғылым мен техника жетістіктерінің қолданылуы, өнім сапасының үздіксіз артуы, еңбек және материалдық шығындардың қысқаруы, еңбек өнімділігінің артуы. Шаруашылық жүргізудің тиімді құралы ретіндегі өзіндік құнның маңызының артуы осыдан келіп туындайды.

In line with the increasing demands of production management, the need to adapt accounting with international accounting standards are very topical issues related to the study methodology, calculation of the cost of goods, works and services. The main sources of output growth are intensive development factors of production: the use of science and technology, improve product quality, reducing labor and material costs, improving productivity. This explains the increasing importance of cost as an important lever of effective management.

В соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг на предприятиях химического комплекса себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) производственных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу.

Себестоимость как показатель эффективного хозяйствования требует, прежде всего, выяснения сущности, ее экономической природы и на этой основе разработки рекомендаций научно обоснованного разграничения затрат, включаемых в себестоимость продукции.

В условиях рыночных отношений обоснованно развитие товарно-денежных отношений. При этом важное значение имеют вопросы экономического содержания издержек производства и себестоимости, так как часто экономисты в одно и то же понятие издержек вкладывают различное содержание, что ведет к неправильному толкованию экономических процессов.

Так, ряд экономистов под себестоимостью понимают сумму издержек производства, выраженных в деньгах. Эти авторы допускают отождествление издержек производства с себестоимостью.

Под издержками производства понимают совокупные затраты общественного труда (живого и прошлого) на производство продукции. Термин «издержки производства» в экономической теории используется в различном значении. Выделяют общественные издержки производства или полные издержки производства конкретной организации. Общественные издержки производства — это совокупность затрат общества в целом на производство какого-либо продукта. Они равны или близки к стоимости произведенного продукта, которая показывает, во что обходится обществу производство этого или другого продукта. Стоимость же проявляется через издержки производства и состоит из:

- 1) стоимости потребленных средств производства;
- 2) стоимости продукта, созданного необходимым трудом (для себя), что выражается в расходах на оплату труда;
- 3) стоимости продукта, созданного прибавочным трудом (для общества), используемого на расширение производства, создание резервов и прочее.

Первые две части являются издержками производства конкретной организации, т.е. они представляют собой часть стоимости, отражающей затраты потребленных средств производства и стоимость продукта, созданного трудом на себя. Следовательно, себестоимость как часть общественных издержек производства отражает прошлый труд, воплощенный в израсходованных средствах производства, и ту долю вновь затраченного труда, которая создает продукт для себя. К.Маркс отмечал: «Издержки производства товара отнюдь не являются такой рубрикой, которая существует лишь в капиталистическом счетоводстве. Обособление этой части стоимости практически постоянно дает о себе знать в действительном воспроизводстве товаров, так как из своей товарной формы эта часть

посредством процесса обращения снова и снова должна превращаться обратно в форму производительного капитала и, следовательно, на издержки производства, потребленные на производство товара» [1; 33].

Наиболее полную формулировку себестоимости предлагает Ю.Д.Корнилов: «...себестоимость представляет собой денежную форму части стоимости, которая выступает в практике как денежные издержки общества на потребление средств производства и оплату труда» [2].

Стоимость и себестоимость — две взаимосвязанные между собой экономические категории, так как в их основе лежит труд, затраченный на производство продукции. Однако между ними есть количественные и качественные различия, состоящие в том, что если действительные издержки производства практически совпадают со стоимостью, то издержки производства конкретной организации представляют лишь ее часть. Количественное различие состоит в том, что себестоимость меньше стоимости на величину продукта, созданного прибавочным трудом, т.е. трудом для общества.

Себестоимость отличается от стоимости и качественно, так как в ней выражается денежная форма части стоимости: стоимости потребленных средств производства и продукта для себя. В связи с этим себестоимость отличается от той части стоимости, которую она выражает.

Таким образом, стоимость, издержки производства, себестоимость — это три стоимостные категории. Мы разделяем точку зрения М.З.Пизенгольца о том, что «стоимость проявляется через издержки производства. Издержки производства на поверхности экономических явлений в практике хозяйственной деятельности находят свое выражение в себестоимости» [3].

Можно сделать вывод о значимости и необходимости разработки рекомендаций по разграничению затрат, включаемых в себестоимость и возмещаемых за счет других источников, и прежде всего за счет прибыли

По нашему мнению, при отнесении тех или иных затрат на себестоимость продукции или непосредственно на прибыль необходимо исходить из сущности себестоимости как экономической категории и показателя, характеризующего хозяйственную деятельность организации, а также его значения в управлении производством. Включаемые в состав себестоимости затраты должны носить общественно необходимый характер. Это касается затрат не только основного производства, но и вспомогательных, обслуживающих основное, без которых не может быть произведена продукция, выполнены работы, оказаны услуги.

В целях снижения себестоимости необходимо изыскивать резервы экономии, производственных ресурсов на каждой стадии производства.

Организации, работающие по принципам рыночной экономики, должны располагать информацией о произведенной продукции, эффективности каждого принимаемого решения и их влияния на финансовые результаты от их деятельности. Поэтому учет затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции нельзя сводить к регистрации и арифметическому исчислению затрат, а необходимо увязывать их с планированием и контролем.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости выражается в определенной последовательности взаимосвязей приемов и способов контроля и отражения производственных затрат.

В отечественных научных публикациях представлено много классификаций метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Анализируя исследования, проводимые в данной области, можно сделать вывод, что одна группа исследователей рассматривает методы учета затрат и калькулирования себестоимости, которую составляет только информация, созданная на этапах учета производственных затрат. Такой точки зрения придерживаются А.Ф.Аксененко, П.С.Безруких, В.А.Белобородова, А.А.Додонов, М.Х.Жебрак, А.Ш.Маргулис, В.И.Стоцкий, С.А.Стуков, А.П.Чечета, С.А.Щенков, несмотря на то, что указанные авторы писали в условиях плановой экономики. Однако мы придерживаемся этой точки зрения, так как составной частью управленческого учета является производственный, под которым понимаются учет затрат на производство, калькулирование и анализ издержек. На основе информации о затратах на производство принимаются управленческие решения.

При множестве классификаций метода учета затрат и калькулирования во всех из них выделяются позаказный, попередельный, нормативный, попроцессный (однопредельный, простой) методы, отмечается производственный метод. Остальные классификации, по существу, представляют собой определенную степень детализации упомянутых выше по тем или иным технико-экономическим пара-

метрам (попередельно-нормативный, полуфабрикатный, пооперационный, пофазный и тому подобное).

При использовании попроцессного метода калькулирование ведётся по производственному процессу в целом, без калькулирования себестоимости на каждой фазе производства, т.е. прямые и косвенные затраты учитываются на весь выпуск продукции.

Среднюю себестоимость единицы продукции определяют делением суммы всех затрат (по итогу по каждой статье) на количество готовой продукции. При данном методе калькулирования может использоваться метод усреднения или метод FIFO. Этот метод применим для предприятий с массовым характером производства, одним или несколькими видами производимой продукции, с кратким периодом технологического процесса и отсутствием незавершенного производства. В фармацевтической промышленности использование этого метода имеет смысл в том случае, если невозможно учесть затраты на каждой стадии технологического процесса.

Попередельный метод применяется на предприятиях с однородным исходным сырьем, материалом и характером выработки массовой продукции, при производстве которой преобладают физико-химические и термические производственные процессы, с превращением сырья в готовую продукцию в условиях непрерывного технологического процесса. При использовании сложного технологического процесса расходы могут учитываться по цеху, стадии, а себестоимость отдельных видов продукции исчисляться с помощью коэффициентов. В фармацевтической промышленности применение этого метода возможно на предприятиях, связанных с получением субстанций биологически активных веществ, при использовании химических процессов для получения синтетических препаратов.

Позаказный метод применяется в индивидуальном и мелкосерийном производстве при выпуске уникальных, единичных и сложных изделий. При этом калькулируется отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определённое количество продукции. Общепроизводственные расходы могут быть распределены по видам продукции только с помощью специальных искусственных методов. При их списании часто используют нормативные коэффициенты распределения общепроизводственных расходов, устанавливаемых на год для каждого подразделения. Фактическая себестоимость единицы изделий определяется после выполнения заказа путём деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции. Применение этого метода в фармацевтической отрасли возможно только на небольших предприятиях, выпускающих ограниченную номенклатуру препаратов.

Нормативный метод связан с использованием элементов нормативной базы для некоторых видов затрат, таких как нормы, нормативы, тарифы, платежи, цены, процентные ставки, индексы и т.д. Нормы и нормативы должны быть прогрессивными и научно обоснованными, направленными на рациональное расходование всех ресурсов предприятия. Этот метод наиболее широко применяется на предприятиях с массовым производством однородной продукции и чётко налаженным планированием при составлении калькуляций на новые виды продукции. Использование этого метода в неизменном виде в современных рыночных условиях при производстве препаратов можно считать нецелесообразным, так как это не способствует соблюдению принципов рыночных отношений. Однако при формировании отпускной цены на ЖНВЛС возможно и целесообразно использование данного метода. Это может быть обусловлено массовым и серийным производством разнообразной и сложной по составу продукции, которой и являются лекарственные средства. При использовании данного метода можно установить нормативы на основные статьи затрат, осуществить контроль за их соблюдением и своевременно выявить и установить причины отклонения фактических расходов от действующих норм основных затрат и смет расходов.

Анализ мирового опыта по регулированию процесса ценообразования показал, что чаще других используется регистрация цен. Регистрации могут подлежать как розничные, так и оптовые цены на препараты отечественного и зарубежного производства. Так, в Швеции цены регистрируются на уровне закупочных, в странах ЕС — чаще всего на уровне розничных, а в странах Центральной и Восточной Европы — на уровне цен производителей. Во многих странах при регистрации цен принимают во внимание структуру затрат, объём продаж на рынке и получаемую прибыль; иногда применяют дифференцированный подход к оценке оригинальных препаратов и дженериков и учитывают соответствие производства данного ЛС требованиям GMP.

Предприятие, которому будет дано право выпуска ЖНВЛС, должно быть сертифицировано в соответствии с современными требованиями системы менеджмента качества, иметь современное обо-

рудование, высококвалифицированных специалистов, использовать ресурсосберегающие и инновационные технологии и загружено на полную мощность.

При использовании нормативного метода определения затрат считаем необходимым, прежде всего, уточнить перечень ЖНВЛС и провести мониторинг постатейных расходов предприятия. Затем следует составить и утвердить единую классификацию расходов на каждую номенклатурную позицию лекарственных средств и на основании анализа статей расходов предприятий, выпускающих ЖНВЛС, установить структуру затрат на выпуск продукции. Далее необходимо определить статьи расходов, по которым возможно снижение затрат и разработать их нормативы при производстве каждой номенклатурной позиции.

Разработанные нормативы следует апробировать на нескольких современных предприятиях, провести их корректировку и утвердить на предполагаемый период.

Полученные положительные результаты могут быть внедрены на всех предприятиях, выпускающих ЖНВЛС. Мониторинг выполнения разработанных нормативов позволит контролировать уровень цен. Для эффективного функционирования этих предприятий необходимо предусмотреть внедрение системы льгот при налогообложении и использовать систему государственного финансирования части расходов для некоторых предприятий, занятых выпуском инновационных и высокозатратных ЛС.

Основываясь на государственной политике, направленной на недопущение необоснованного роста розничных цен на лекарственные средства, снижение конечных цен необходимо рассматривать на всех этапах его формирования. Важное место в этом занимает фактическое снижение себестоимости, основанное на экономии, поэтому снижение затрат является основополагающим фактором, при котором величина дохода может быть оставлена на том же уровне.

Многие экономисты считают, что в условиях новых форм хозяйствования нет необходимости исчислять себестоимость каждого вида изделий, работ, услуг и контроль за материальными затратами не нужен, поэтому более приемлем «котловой» метод учета затрат.

Мы не разделяем данной точки зрения, так как в условиях рыночных отношений возрастает конкуренция, и поэтому для повышения эффективности производства продукции (работ, услуг) важно знать, насколько выгодно ее производить и насколько она конкурентоспособна. Следовательно, необходимо контролировать и управлять системой производства, что возможно при учете затрат и калькуляции отдельных видов продукции, работ, услуг.

Таким образом, главное не в том, нужна или не нужна себестоимость, а самое главное, по нашему мнению, себестоимость должна быть показателем качества управления. Информация о себестоимости фармацевтической продукции должна быть оперативной и пригодной для принятия экономических решений.

Метод калькулирования может предполагать различные способы и последовательность учетной работы при воздействии на затраты, сформированные в системе методов учета затрат. Метод калькуляции — это совокупность приемов и способов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции (всей или единицы). Поэтому есть основание для выявления элементов метода калькуляции, которыми являются: определение объектов калькуляции, способы калькуляции.

По мнению Н.П.Кондракова, «объект калькуляции — это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется» [4].

И.Н.Бельй, А.П.Михалкевич считают, что под объектом калькуляции следует понимать конкретный вид или группу однородной продукции (услуг), по которым исчисляется себестоимость их производства, выполнения работ (услуг). Для измерения объектов калькуляции с целью исчисления себестоимости продукции используются калькуляционные единицы:

- 1) натуральные единицы измерения объекта (продукта) без учета его качества;
- 2) натуральные единицы измерения объекта (продукта) с учетом его качественных параметров;
- 3) единицы измерения работы (тонно-коломтр, киловатт-час, рабочий день, машино-день) [5].

Группировки единиц калькуляции обусловлены видами производимой продукции: основной, сопряженной, побочной. Основной считается продукция, в целях получения которой организовано производство. Основная продукция является самой значимой. Продукция, получаемая при выполнении обязательных технологических процессов при производстве основной продукции, но не являющаяся значимой, считается побочной.

Продукция, получаемая при производстве основной, имеющая высокие потребительские свойства, но не имеющая равную с ней значимость, называется сопряженной (полученный приплод в молочном скотоводстве).

В отечественной практике калькулирования отсутствует понятие совместно производимой продукции.

Если в процессе производства получают несколько основных равноценно значимых видов продукции, то они являются совместно производимыми. Следовательно, объектами калькуляции могут быть: основная, побочная, сопряженная и совместно производимая продукция.

Однако предложенная выше группировка единиц калькуляции не дает возможности считать объектом совместно производимую продукцию. В этой связи группировку единицы продукции следует осуществлять следующим образом:

- натуральные единицы измерения объекта (продукта), без учета его качества;
- натуральные единицы измерения объекта (продукта), с учетом его качественных параметров;
- единицы измерения работы (тонно-километр, киловатт-час, рабочий день, машино-день);
- условные единицы продукции.

Применение условных единиц продукции представляет возможность определять себестоимость совместно произведенной продукции.

Калькуляция себестоимости условной калькуляционной единицы продукции производится следующим образом. Сначала определяется общая сумма калькулируемых затрат, т.е. себестоимость всего объема производимой продукции. Затем исчисляют себестоимость калькуляционной единицы. Второй этап калькуляции — наиболее сложный и трудоемкий, так как возникает необходимость разграничения затрат между основной и сопряженной продукцией, совместно производимыми видами продукции, оценки побочной продукции. Такое разграничение затрат обусловлено несовпадением объекта калькуляции с объектом учета.

Один из основоположников калькуляции Р.Я.Вейцман отмечал, что «калькуляция есть исчисление себестоимости путем суммирования разнородных издержек производства и обращения, относящихся к единице продукции». Он указывал на то, что «... производственный учет и производственная калькуляция органически увязаны между собой» [6; 194, 195].

Взаимосвязь учета затрат и калькулирования предполагает, что учет затрат может быть организован для целей калькулирования и в то же время калькулирование может обусловить потребность в соответствующей организации учета затрат. Практика показывает, что калькулирование взаимосвязано не только с учетом затрат, но и с планированием. Калькулирование базируется на плановых и учетных данных, и в этом проявляется их взаимосвязь.

Однако ряд ученых, указывая на взаимосвязь бухгалтерии и калькуляции, все же считали, целесообразным отделить учет и калькулирование друг от друга.

О разграничении учета затрат и калькулирования себестоимости отмечают в своих работах отечественные ученые Н.Т.Чумаченко, И.А.Басманов, А.Ш.Маргулис, В.Ф.Палий, Я.В.Соколов.

В.Ф.Палий делит процесс производственного учета на две составные части: учет затрат на производство и калькуляционный учет. Он обосновывает это следующим образом: «Учет затрат и калькулирование, даже просто как словосочетание, указывают на раздвоение понятий, которые они отражают, на учет и калькулирование. Основная цель учета затрат — выявить и отразить все фактические затраты на производство по многочисленным объектам учета и признакам, необходимым для управления. Действительно, учет затрат на производство можно вести в любой детализации, интересующей управление. А калькуляционный учет ограничен целевыми установками калькулирования. Поэтому производственный учет шире системы калькулирования. Калькуляционный учет представляет собой только часть производственного учета. Производственный учет включает в себя и учет затрат на производство самых различных аналитических группировок, и калькулирование как совокупность учета затрат по калькуляционным объектам и расчетных процедур, исчисление себестоимости продукта определенной, потребительной стоимости» [7].

Следовательно, они могут функционировать самостоятельно. Это утверждает Я.В.Соколов: «... калькулирование и учет затрат — два параллельных и, в сущности, невзаимозаменяемых процесса» [8; 234]. Мы разделяем данное мнение, так как в управленческом учете придается важное значение учету затрат и определению себестоимости единицы продукции, работ, услуг, что позволяет усилить контроль и выявить резервы экономного использования производственных ресурсов.

Существуют различные подходы к распределению затрат, что обусловило разнообразие способов калькуляции.

При определении общих признаков для классификации способов калькуляции необходимо исходить не из заключительной стадии расчета себестоимости единицы продукции, а из последовательности калькуляционных операций.

Н.Г.Чумаченко предложена группировка, состоящая из семи способов калькуляции:

- 1) калькулирование способом расчета по прямому признаку;
- 2) калькулирование способом суммирования затрат;
- 4) калькулирование способом исключения затрат;
- 5) коэффициентный способ калькулирования,
- 6) пропорциональный способ калькулирования,
- 7) комбинированный способ калькулирования,
- 8) нормативный способ калькулирования [9; 124].

Приведенная последовательность калькуляционных операций — основная характеристика способов калькуляции. В одном случае это деление затрат на объем продукции, в другом — предварительное суммирование всех затрат, в третьем — расчет калькулируемых затрат путем предварительного исключения затрат на незначимые виды продукции.

И.Н.Белый считает, что способы калькуляции можно объединить в следующие группы:

- способ прямого расчета;
- способ исключения затрат на побочную продукцию;
- способ коэффициентов;
- способ распределения затрат пропорционально экономически обоснованной базе;
- способ суммирования затрат;
- комбинированный способ.

Рассмотрение способов калькулирования позволило определить все возможные варианты последовательности осуществления калькуляционных операций. Основные этапы калькуляционной работы сводятся к прямому расчету (деление затрат на объем продукции) и предварительному распределению затрат между видами продукции. Область применения нормативного калькулирования зависит от применяемого метода учета затрат, а определение объема калькулируемых нормативных затрат может предшествовать любой дальнейшей последовательности калькуляционных операций.

Таким образом, применяемый метод калькуляции зависит от определения объекта калькуляции и применяемого способа калькуляции. Взаимосвязь последовательности этапов калькуляции (способов) и объектов калькуляции очевидна, так как последовательность этапов калькуляции будет зависеть от того, себестоимость какой продукции (основной, сопряженной или совместно производимой) необходимо рассчитать.

В результате обобщения исследования методов калькуляции возможна их классификация в соответствии с определенными основными и дополнительными признаками классификации.

Более приемлемая классификация методов калькуляции сводится к следующей группировке:

1. по объектам калькуляции:

- а) калькуляция себестоимости основной продукции;
- б) калькуляция себестоимости основной и сопряженной продукции;
- в) калькуляция себестоимости совместно производимой продукции;

2. по способам калькуляции:

- а) прямое калькулирование;
- б) предварительное распределение затрат между видами продукции:
 - простой расчет;
 - коэффициентный расчет;
 - распределение затрат пропорционально экономически обоснованной базе;
 - распределение затрат в соответствии с качественными характеристиками получаемой продукции;
 - комбинированный расчет.

Приведенная характеристика способов калькуляции дает точное представление о взаимосвязи объектов калькуляции и последовательности калькуляционных работ. Практическое применение спо-

способов калькуляции предполагает сочетание различных вариантов последовательности калькуляционных работ, что приводит к комбинированным расчетам (табл.).

Т а б л и ц а

Область применения способов калькулирования себестоимости

Способ калькуляции себестоимости	Область применения
Прямое калькулирование	Применяется в производствах, для которых не характерно производство побочной продукции (строительство, автотранспорт) или побочная продукция не имеет потребительских свойств
Предварительное распределение затрат между видами продукции а) простой расчет	Применяется в производствах, для которых характерно получение основной, побочной, сопряженной, совместно производимых видов продукции. Осуществляется делением затрат на объем продукции
б) коэффициентный расчет	Осуществляется путем распределения затрат между различными видами продукции с помощью коэффициентов. Распределению затрат предшествует пересчет всех видов совместно производимой продукции в условную
в) распределение затрат пропорционально экономически обоснованной базе	Осуществляется путем распределения затрат между видами продукции, получаемой от одного производства пропорционально экономически обоснованной базе (например, распределение накладных расходов пропорционально оплате труда производственных рабочих). Применяется для расчета себестоимости основной и сопряженной продукции
г) распределение затрат в соответствии с качественными характеристиками получаемой продукции	Осуществляется путем распределения затрат в соответствии с качественными характеристиками продукции (например, содержание крахмала в картофеле различных сортов). Применяется для расчета себестоимости совместно производимой продукции
д) комбинированный расчет	Осуществляется путем последовательного выполнения всех или некоторых указанных выше способов калькулирования

Исследование методологии учета затрат позволило определить, что учет затрат на производство состоит из ряда элементов, включающих классификацию затрат, бухгалтерский учет, метод калькулирования. Метод калькулирования включает два элемента: объекты калькуляции и способы калькуляции.

Таким образом определение составляющих метода учета затрат на производство позволяет определить общие подходы к терминологии, а также дает основание считать, что метод учета затрат на производство и метод калькулирования — обособленные объекты исследования.

Список литературы

1. Маркс К. Капитал. — Т. 1 // Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. — Т. 23.
2. Корнилов Ю.Д. Как правильно исчислять себестоимость сельскохозяйственной продукции. — Минск: Урожай, 1978. — 137 с.
3. Пизенгольц М.З. Экономическое содержание издержек производства и себестоимости // Учет и финансы в колхозах и совхозах. — 1973. — № 4.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА, 2001. — 835 с.
5. Вейцман Р.Я. Курс учета. — М.: Союзторгучет, 1936. — 416 с.
6. Палий В.Ф. Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288 с.
7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
8. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции — М.: Финансы, 1965. — 124 с.
9. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. — Минск: Мисанта, 1999. — 198 с.