

Взаимосвязь систем учета и калькулирования затрат промышленных предприятий для целей их стратегического управления

Беляева Наталья Сергеевна,

*аспирант Киевского национального университета технологий и дизайна,
Украина.*

Разработана модель взаимосвязи отечественных и зарубежных систем учета и калькулирования затрат для промышленных предприятий, которая учитывает существование всех систем учета и показывает, как они соотносятся с возможностью их использования в стратегическом управлении затратами.

Объекты и методы исследования

Объектом исследования являются прошлые и существующие системы учета и калькулирования затрат. Для решения соответствующих задач используются статистические методы, методы индукции и дедукции.

Постановка задачи

Актуальность проблемы стратегического управления конкурентоспособными затратами промышленного предприятия и ее решение содержится в процессе синергии теории управления предприятиями развитых стран с практикой функционирования отечественных промышленных предприятий. Успешность деятельности промышленного предприятия заключается в сочетании различных конкурентоспособных действий и подходов к бизнесу, которые интегрирует стратегия.

Сегодня система управления затратами должна обеспечивать формирование устойчивого и долгосрочного конкурентного преимущества предприятия на рынке по показателям расходов. Уменьшение себестоимости продукции путем эффективного управления затратами без снижения объемов реализации, валовых доходов, качества обуславливает возможность увеличения прибыли. В связи с этим правильный учет затрат и исчисления себестоимости, своевременный контроль за их формированием, оперативный анализ имеют важное значение для эффективного управления затратами предприятия.

При этом только на основе управления непосредственно процессом формирования себестоимости, то есть в местах возникновения затрат и в тесном сочетании всех функций управления возможно осуществить управление себестоимостью согласно требованиям системы управления.

Результаты и их обсуждение

В специальной литературе до сих пор исследуются вопросы классификации методов учета затрат на производство и калькулирования, определяются области их применения. При этом, ни в официальных документах, ни в специальной литературе не указано конкретного перечня методов учета затрат и методов калькулирования, которые являются рекомендуемыми для использования предприятиями различных отраслей промышленности.

Проведенный обзор литературных источников показывает, что проблемы применения методов калькулирования себестоимости продукции на предприятиях Украины сегодня исследуются многими учеными. В отечественных и зарубежных научных кругах продолжаются дискуссии относительно методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данная тема исследуется в трудах А. Апчорча, И. Белоусовой, Ф. Бутынца, С. Голова, Н. Гуре, К. Друри, Т. Карповой, И. Садовской, Т. Слэзко, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера и других. Детальная классификация методов учета затрат приведена в работах Ю.А. Мишина, Л.В. Нападковской, В.В. Сопка. Исследованию метода бухгалтерского учета, как системы приемов реализации его функций достаточное внимание уделил Г.Г. Кирейцев [1]. М.Д. Врублевский [2] выделил и описал этапы каждого из методов учета затрат и калькулирования производственной себестоимости продукции.

Тем не менее проблема исследования калькулирования себестоимости и учета затрат в целом требует дальнейших исследований, поскольку нет единого мнения среди специалистов (А. Апчорч, И. Белоусова, Ф. Бутынец, М.Х. Жебрак, В.Б. Ивашкевич, А.В. Козаченко, Н.П. Кондраков, В.Г. Линник, В.Ф. Палий, С.И. Селезнёв, В.Г. Швец) и касательно классификации методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Распределение расходов для предприятий промышленности в Украине в финансовом учете осуществляют согласно П(С)БУ 16 «Расходы» [3], а в управленческом - согласно Методических рекомендаций по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности от 09.07.2007 г. [4].

Выбор метода учета затрат относится к сфере управленческого учета, поскольку в национальных стандартах бухгалтерского учета данное понятие отсутствует.

В отечественном управленческом учете могут применяться различные системы учета затрат и калькулирования себестоимости, которые отличаются друг от друга объектами калькуляции, подходами к учету постоянных накладных расходов, контролем расходов.

Переход Украины к рыночной экономике требует изучения зарубежного опыта учета затрат и калькулирования в целях совершенствования отечественных методов, которые хорошо зарекомендовали себя на практике и сейчас адаптируются к новым условиям хозяйствования. То, что вместо полной себестоимости продукции, П(С)БУ 16 «Расходы» [3] предусмотрено калькулировать производственную себестоимость продукции (т.е. без учета административных и сбытовых расходов) не производит ощутимого влияния на сущность отечественных методов. Под калькулирование себестоимости продукции по полным затратам в данном случае надо понимать, что в себестоимость включаются все издержки производства без деления их на переменные и постоянные. Такое разграничение является обязательным только при калькулировании неполной себестоимости, в которую включают только переменные затраты.

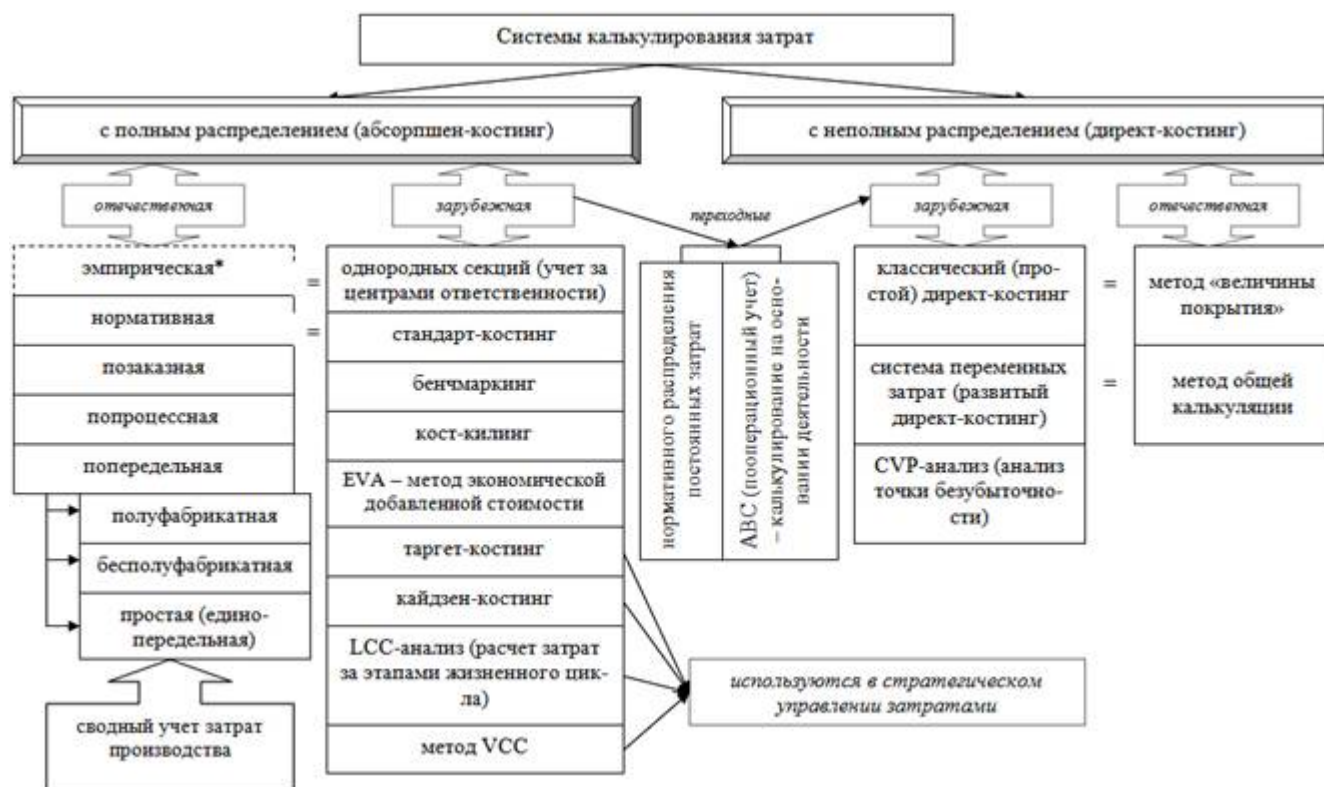
В мировой практике хозяйствования применяют различные методы калькулирования, что, прежде всего, обусловлено различным назначением калькуляций, типом производства и традициями внутрифирменного управления [5, с.119].

Нами разработана общая схема систем калькулирования затрат (рис. 1), что включает и отечественную практику, и зарубежную, а кроме того, мы отдельно выделяем системы, которые используются в стратегическом управлении затратами для дальнейших исследований в этой области.

Таким образом, исходя из приведенного на рис. 1, в зависимости от учета в процессе калькуляции постоянных накладных расходов все методы можно разделить на калькуляции себестоимости с полным распределением затрат (абсорпшен-костинг) и калькуляции себестоимости по переменным затратам (директ-костинг).

То есть, в зарубежных странах при классификации систем учета затрат предприятия за полнотой их включения в состав себестоимости готовой продукции выделяют традиционную систему учета полных затрат, призванную удовлетворять потребности стратегического управления (при том, по мнению зарубежных ученых, она не подходит для управления затратами, поскольку используется для ценообразования государственными учреждениями), и систему учета неполных (переменных, ограниченных) затрат, ориентированную на удовлетворение потребностей оперативного управления.

Такие системы как ABC и нормативного распределения постоянных расходов, которые относятся к зарубежным системам, рассматриваются как переходные между абсорпшен-костинг и директ-костинг.



* - прошлые методы отечественного учета затрат и калькулирования.

Рис. 1. Взаимосвязь систем учета и калькулирования затрат промышленных предприятий (собственная разработка).

В то же время, для целей стратегического управления затратами нами выделяются 4 системы в пределах абсорпшен-костинг:

- таргет-костинг;
- кайдзен-костинг;
- LCC-анализ (расчет затрат за этапами жизненного цикла);
- метод VСС.

В целом же, общей чертой обеих систем (абсорпшен-костинг и директ-костинг) является признание административных расходов, расходов на сбыт и других расходов как расходов отчетного периода, что предполагает их возмещения за счет прибыли предприятия. Принципиальное же отличие между системой учета неполных затрат и системой учета полных затрат заключается в отношении к постоянным общепроизводственным расходам.

Так, система учета полных затрат, которая базируется на распределении затрат на прямые и косвенные, предусматривает включение в себестоимость продукции всех понесенных затрат - как переменных, так и постоянных. Соответственно, все понесенные расходы распределяются между изделиями и включаются в себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. Это подтверждает, что система учета полных затрат в основном ориентирована на производство, а ее принципы учета способствуют отражению технологических аспектов производственного процесса. Они в полной мере проявились в методах учета и калькулирования по заказам и процессами.

Система учета неполных затрат, наоборот, больше ориентируется на процесс реализации, а ее принципы отвечают потребностям исследования рынка. Она основана на классификации затрат по степени влияния объемов деятельности предприятия и предусматривает включение в себестоимость продукции только переменных производственных затрат.

Различия между калькуляциями с полным распределением затрат и по переменным затратам также выявляются при составлении отчетности для внутренних и внешних пользователей для оценки себестоимости товарно-материальных ценностей и финансовых результатов:

– калькуляции с полным распределением затрат используются в международной практике для подготовки отчетов о прибылях и убытках в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета, а в национальном учете – для составления Баланса и Отчета о финансовых результатах;

– отчет о прибылях и убытках, подготовленный с использованием директ-костинга, применяют для внутренней отчетности. В этом отчете показывают маржинальный доход, который является разницей между доходом и всеми переменными затратами.

Сравнение влияния систем учета полных и неполных затрат на Отчет о прибылях и убытках, составленный различными способами, показывает, что:

– при одинаковых объемах производства и реализации продукции прибыль предприятия будет одинаковой, несмотря на то, какая система учета применяется;

– при условии, что объем производства превышает объем реализации продукции, использование системы учета полных затрат приводит к более высокому размеру прибыли, чем применение системы учета неполных затрат;

– при условии, что объем реализации превышает объем производства продукции, использование системы учета неполных затрат приводит к более высокому размеру прибыли, чем использование системы учета полных затрат.

Причиной такой разницы в размере прибыли является расхождение объемов производства и реализации. При использовании системы учета неполных затрат, прибыль предприятия зависит только от объема реализации, в то время как в системе учета полных затрат прибыль находится под влиянием как объема реализации, так и объема производства продукции.

Операционная прибыль при калькулировании неполных затрат изменяется только под влиянием объема реализации, а при калькулировании полных затрат - под влиянием объема реализации и запасов.

Итак, принципиальное отличие системы калькулирования неполных затрат от системы калькулирования полных затрат заключается в подходе к постоянным производственным накладным расходам. При использовании системы калькулирования неполных затрат не только операционные расходы (связанные с управлением, сбытом и т.д.), но и постоянные производственные затраты рассматриваются как расходы периода и списываются из прибыли. В результате в себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются только переменные производственные затраты. Эта система обеспечивает оперативный контроль связей между производством и реализацией, используя сигнальную информацию.

Система учета неполных затрат является инструментом оперативного управления производственным процессом предприятия, ориентированная на принятие краткосрочных управленческих решений, покрытия прямых затрат и оптимизацию маржинального дохода (прибыли-брутто).

Однако, совершенных систем управления затратами не существует, в каждой системе, методе - свои достоинства и свои недостатки. Главная задача при выборе системы учета затрат заключается в максимально эффективном использовании положительных ее преимуществ. Применение каждой из систем является наиболее целесообразным для конкретных условий и целей в управлении затратами. Для того, чтобы выбрать лучший метод, руководству предприятия необходимо провести глубокие исследования на своем предприятии почти по всем вопросам его функционирования. Кроме того, для эффективного управления затратами необходимо использовать совокупность нескольких систем, например, взаимодействие систем таргет-костинг и кайдзен-костинг позволит эффективно управлять себестоимостью, применение системы ABC и EVA – распределить затраты капитала по работам и продуктам, после чего, сложив их с существующими операционными расходами, идентифицировать группу продукции, которая создает добавленную стоимость для инвесторов.

Вывод

Таким образом, от правильно выбранной системы калькулирования затрат или их совокупности зависит достижение эффективности в управлении затратами. Кроме того, важно

помнить каких целей предприятие на данный момент хочет достичь – от этого зависит выбор системы в пользу оперативного или стратегического управления.

Литература

1. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
2. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 г. № 318, действующее.
4. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утвержденные приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 г. № 373.
5. Володькина М.В. Экономика промышленного предприятия: Учеб. пособ. / М.В. Володькина. – К.: Центр учебной литературы, 2004. – 195 с.

Поступила в редакцию 11.03.2014 г.