

Концептуальная модель учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью промышленной организации

© 2012 А.Н. Фунтиков

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: funtikoff2007@rambler.ru

Рассмотрены подходы к учетно-аналитическому обеспечению управления себестоимостью в промышленных организациях. Предложен авторский подход к формированию учетно-аналитической информации о затратах и себестоимости и ее мониторинг.

Ключевые слова: себестоимость, управление затратами, учет, методический инструментарий, калькуляционные системы.

В отечественной науке проблеме управления себестоимостью продукции во все времена придавалось большое значение. При этом в центре внимания стояли вопросы учета затрат, распределения косвенных расходов, выбор калькуляционной системы и методов калькулирования. Развитие теории и методики учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции рассматривались в отечественной науке: Н.А. Блатовым, И.А. Басмановым, Р.Я. Вейцманом, А.М. Галаганом, А.Ш. Маргулисом, А.С. Наринским, А.П. Рудановским, Я.В. Соколовым, С.А. Стуковым, А.Д. Шереметом, Н.Г. Чумаченко и другими учеными.

Советский период развития бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется накопленным значительным опытом в области количественного производственного учета, нормирования, определением результатов деятельности отдельных структурных подразделений в конечном результате предприятия, использованием коэффициентов трудового вклада (КТВ) и трудового участия (КТУ), чековых денежных книжек и т.д. Хорошо организованная система документирования технологических процессов, используемая для расчета норм и нормативов, послужила основой для разработки и внедрения нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. 30-е гг. XX столетия стали началом создания методического инструментария производственного учета. Работы М.Х. Жебрака, основанные на анализе американских систем “стандарт-кост” и “директ-костинг”, отражали системный подход к использованию в бухгалтерском учете того периода нормативной себестоимости, ее отклонений от фактической, а также норм и их изменений, классификаторов причин и виновников этих изменений.

Дальнейшее развитие современной школы производственного учета было связано с работа-

ми И.А. Басманова, С.А. Бороненковой, К.М. Гарифуллина, В.Б. Ивашкевича, П.П. Новиченко, С.А. Стукова и др.

В период становления и развития рыночных отношений управленческий (производственный) учет стал легко адаптироваться к зарубежным системам управленческого учета затрат, его методам, к калькуляционным системам. Большое значение для развития отечественной школы управленческого учета имели труды известных за рубежом авторов: А. Апчерча, К. Друри, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара, Т. Скоуна, - посвященные методологии и инструментарию управленческого учета; Р. Каплана, Д. Нортон, рассматривавших сбалансированную систему показателей; а также К. Уорда, исследования которого были посвящены взаимосвязи управленческого учета и стратегии развития компаний, получившие название “стратегический управленческий учет”.

Несмотря на богатую научную платформу и наличие огромного количества работ по учету затрат, формированию себестоимости, определению прибыли от продаж, использованию различных инструментов управленческого учета и калькуляционных систем, многие методические и организационные вопросы учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью промышленной продукции все еще нуждаются в более глубоком изучении. Это диктуется также многопрофильностью промышленной сферы экономики, где каждая отрасль, подотрасль отличаются своей технологической, организационной спецификой производства.

Управление себестоимостью промышленной продукции, так же как и любой другой, предопределено стратегией развития предприятия и разработанной на отчетный период (ряд периодов) программой производства. Ключевые показатели программы производства в сочетании с ключевыми факторами стратегического развития

предприятия являются своего рода индикаторами для формирования затрат на производство и калькуляционной стоимостью продукции. В зависимости от того, какие задачи преследуются системой управления, менеджерами разных ее уровней определяются содержание учетно-аналитического обеспечения, организация учета, формирование схем, учетной политики, рабочих планов счетов и регламентов учета тех или иных затрат. В арсенале каждой учетной системы есть свой набор методического инструментария для отражения затрат, включаемых в себестоимость продукции для целей бухгалтерского, налогового, управленческого, стратегического учета и формирования отчетности.

Представим модель учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью (рис. 1).

соответствии с целями и конкретными задачами управления. Большую часть информации о затратах предоставляет система бухгалтерского учета. Главной проблемой использования такой информации является то, что закрытие счетов, расчет фактической себестоимости осуществляются в конце отчетного периода, поэтому информация может оказаться несвоевременной. Параллельное ведение учета затрат в разрезе мест возникновения, центров затрат, по видам выпускаемой продукции, по заказам и так далее в системе управленческого учета решает вопрос своевременности и оперативности, но формирование затрат в управленческом учете невозможно осуществить полностью по фактической стоимости. Поэтому в системе управленческого учета чаще всего используется нормирование прямых зат-

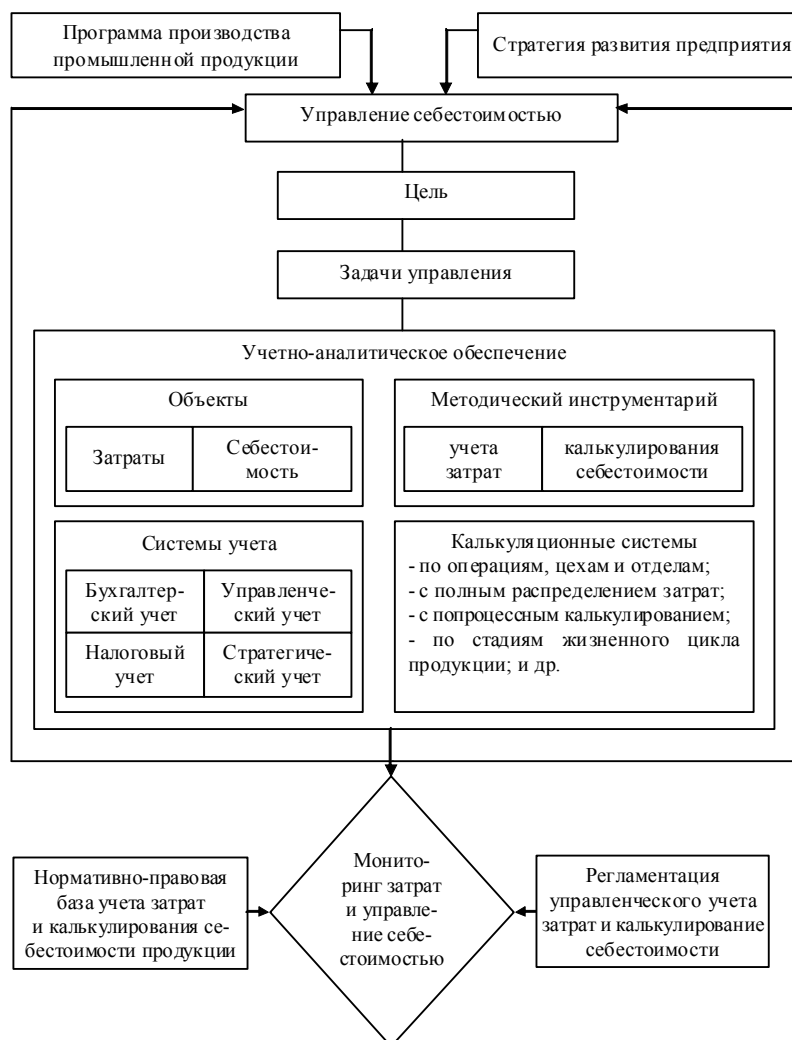


Рис. 1. Концептуальная модель учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью

Содержание информации, обеспечивающей эффективное управленческое решение в части формирования себестоимости, определяется в

зат, сметное определение косвенных расходов, связанных с содержанием и обслуживанием цехов (общепроизводственных расходов) и связан-

ных с управлением предприятием в целом (общехозяйственных расходов).

Важную роль в информационном обеспечении принимаемых решений играет налоговый учет, поскольку не все затраты, фактически отраженные в бухгалтерском учете, могут быть приняты для исчисления налоговых расходов и определения налоговой базы по налогу на прибыль. В этом отношении информация налогового учета важна для управления рисками, которые могут привести к нежелательным финансовым последствиям, неправильному исчислению налогов, появлению штрафных санкций и т.д.

Кроме налоговой, в состав учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью нами отнесена информация стратегического учета, необходимость которого диктуется в настоящее время выбранными приоритетами развития предприятия, политикой устойчивого долгосрочного развития бизнеса. Данные стратегического учета чаще всего моделируются на основе фактической информации прошлых отчетных периодов, на основе тенденций, связанных с условиями осуществления бизнеса и производственными программами, в которых определены объемные показатели производства и стоимостные показатели себестоимости, выручки и прибыли от продаж.

раты, включаемые в себестоимость продукции, в аналитическом учете отражаются с большой детализацией: учитывается классификационная группа товарно-материальных запасов, вид, наименование материала. Кроме традиционных сырья, основных и вспомогательных материалов, в машиностроении, например, используется большое количество всевозможных комплектующих изделий. Приобретение товарно-материальных запасов от разных поставщиков, разными видами транспорта, на разных условиях диктует необходимость своевременного и точного определения транспортно-заготовительных расходов. С этой целью в учетной политике предприятия должен быть определен метод оценки запасов, обосновано его применение для целей бухгалтерского и налогового учетов.

Надо отметить, что международная практика накопила достаточно большой опыт в использовании методического инструментария оценки запасов, среди которых, кроме традиционных методов (ФИФО, по средней себестоимости, по себестоимости единицы запаса) широко используются методы ЛОФО, ХИФО, НИФО и др. Заметим, что каждому методу свойственны свои условия применения, что видно на примере табл. 1.

Таблица 1. Характеристика методов оценки запасов, не предусмотренных российскими стандартами бухгалтерского учета (ПБУ)

Метод оценки запасов	Особенности применения метода
1. ХИФО - метод оценки, при котором списание запасов осуществляется по наивысшей цене партии материалов	Рекомендуется применять тем предприятиям, которые имеют высокую прибыль и стремятся уменьшить сумму налогов, чтобы оптимизировать финансовое состояние в результате снижения базы налогообложения
2. ЛОФО - метод оценки, при котором списание материалов осуществляется в первую очередь по ценам партии, закупленной по наименьшей стоимости	Целесообразно применять для отражения в учете большей суммы прибыли, что способствует привлечению потенциальных инвесторов
3. НИФО - метод оценки, при котором списание материалов на производство происходит в порядке очередности, начиная с цены второй закупленной партии. Остатки запасов на складах на конец месяца при этом методе всегда оцениваются по цене первой закупленной партии	Требует особого внимания учетчиков, занимающихся оформлением документов на отпуск материалов в производство. Не удобен для предприятий, выпускающих большой ассортимент продукции

Большую роль в формировании учетно-аналитического обеспечения играет выбор объектов учета, к которым могут быть отнесены затраты в поэлементном и постатейном разрезе. Формирование (калькулирование) себестоимости промышленной продукции требует обоснованного выбора калькуляционных систем, которые должны быть адаптированы к особенностям деятельности подразделений предприятия. В большинстве отраслей промышленности выпущенная продукция является материалоёмкой. Материальные зат-

раты на себестоимость, кроме материальных затрат, влияют и другие, связанные с производством продукции. Например, затраты на оплату труда в составе себестоимости продукции занимают такой же большой удельный вес, как и материальные затраты. В управленческом учете, в отличие от бухгалтерского, оценка данного элемента определяется не только в стоимостном выражении, но и в рабочем и машинном времени, в показателях трудоёмкости и машиноёмкости производства. Контролируя ход и экономич-

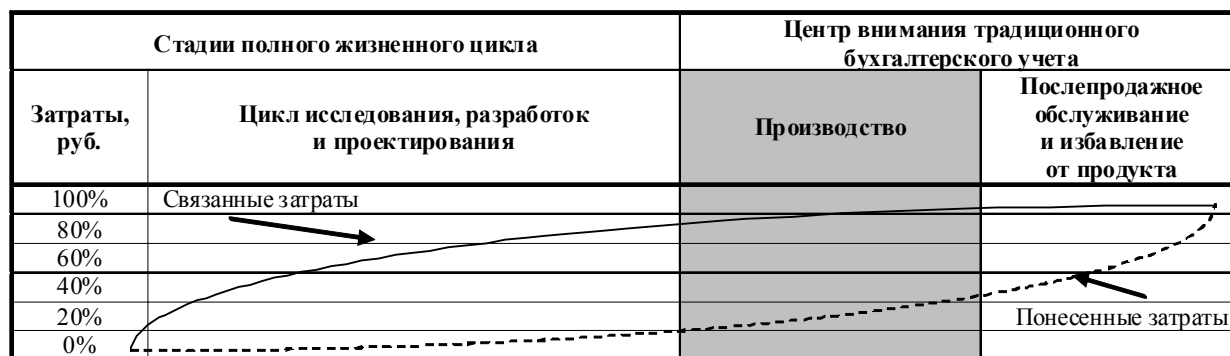


Рис. 2. Калькуляция затрат полного жизненного цикла: взаимосвязь между связанными и понесенными затратами

ность процесса, прежде всего, фиксируется время изготовления продукции. Так, на важные работы, технологические операции устанавливаются нормы времени и отслеживаются и учитываются фактический расход и отклонения. Оценка затрат на оплату труда в стоимостном выражении ведется по традиционным формам оплаты труда: сдельной, повременной, аккордной.

На себестоимость продукции, как правило, прямым путем относится заработная плата основных производственных рабочих, которые непосредственно связаны с изготовлением продукции. Остальная часть оплаты труда рабочих, косвенно связанных с изготовлением продукции, распределяется пропорционально:

- сметным нормативным ставкам на изделие, заказ, машинокомплект;
- затратам времени на изготовление тех или иных изделий и их составляющих частей (деталей, узлов, полуфабрикатов).

Каждое предприятие производит страховые отчисления во внебюджетные фонды по установленным законодательством нормам. Величина отчислений зависит от величины начисленной заработной платы.

Традиционные подходы к формированию себестоимости по элементам не всегда удовлетворяют менеджеров предприятия, которые отслеживают, например, жизненные циклы продукции, запущенные в производство на основании инновационных проектов. Традиционное калькулирование заменяется целевым калькулированием, в котором формирование себестоимости отслеживается по жизненным циклам продукции (см. рис. 2).

Для того чтобы произвести оценку затрат при целевом калькулировании, необходимо:

- провести маркетинговые исследования рынка идентичных товаров;
- определить целевую цену, по которой будет реализовываться товар, и целевой объем продаж;

- инженерное проектирование и разработка товара;
- оценка и целевое калькулирование себестоимости товара;
- оценка фактической себестоимости товара;
- выявление отклонений между фактической и целевой себестоимостью, определение способов снижения фактических затрат до уровня целевых в том случае, если идет превышение фактических затрат.

Можно считать, что предприятия, использующие целевое калькулирование, стремятся сократить затраты данного продукта до минимума уже в самом процессе производства. Отметим, что при этом следует учитывать не только такие затраты, как начальная цена покупки, но и затраты на эксплуатацию, обслуживание, вывод продукта с рынка и его утилизацию.

Целевая себестоимость рассчитывается как разница между целевой ценой и целевой прибылью. Целевая прибыль базируется на рентабельности продаж.

$$Ц_{c/c} = Ц_u - Ц_n,$$

где $Ц_{c/c}$ - целевая себестоимость;

$Ц_u$ - целевая цена;

$Ц_n$ - целевая прибыль.

Как только целевая себестоимость установлена, компания должна определить целевые затраты по каждому компоненту. Процесс конструирования ценности (анализ ценности или функциональный анализ) включает в себя исследование каждого компонента (узла, детали) продукта для того, чтобы определить возможности сокращения затрат при сохранении функциональности и эксплуатационных характеристик изделия (табл. 2).

Из табл. 2 видно, что на этапе производства возможно большее количество использования способов оценки затрат. На данном этапе жизни товара появляется возможность минимизации затрат.

Таблица 2. Способы оценки затрат на различных этапах жизненного цикла продукта

Этапы жизненного цикла продукта	Способы оценки затрат					
	Инжини-ринговый	Анализ счетов	Графи-ческий	Стапи-стический	Оценка результатов	Регрессионный анализ
Цикл исследования, разработок и проектирования	+		+	+		
Производство		+	+	+	+	+
Послепродажное обслуживание, вывод продукта с рынка и утилизация		+	+	+	+	

В формировании учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью большую роль играет хорошо организованный мониторинг затрат на производство, информационная база которого строится на использовании существующей учетно-аналитической информации, ее обработке для разных задач управления, аналитической интерпретации и подготовке управленческих решений.

Все вышеизложенные элементы концептуальной модели учетно-аналитического обеспече-

ния управления себестоимостью могут быть приняты, по нашему мнению, на предприятиях разных отраслей промышленности и адаптированы к конкретным условиям производства при помощи учетной политики.

1. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2011.

2. *Шлычков Д.С.* Развитие теории и методики калькулирования себестоимости продукции в деревообрабатывающих организациях : монография. Йошкар-Ола, 2011.

Поступила в редакцию 04.06.2012 г.