

4) несоблюдение сроков предоставления первичных документов клиентам, ответов на запросы клиентов и аудиторских компаний, осуществляющих проверку организаций, с которыми имели место финансоворасчетные отношения, государственных органов, приводящее к ухудшению деловой репутации организации, осложнению или прекращению взаимоотношений с клиентами, применению различных договорных и административных санкций;

5) неиспользование в работе современных информационных технологий, методов и оборудования.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

А.П. Михалкевич, канд. экон. наук, профессор УО «БГЭУ»

Аннотация. Статья содержит теоретические вопросы по уточнению экономической сущности понятий «расходы», «затраты», «предмет», «метод» и «объекты» управленческого учета, «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости», использование которых будет способствовать рациональной организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.

THEORETICAL BASIS OF ACCOUNTING AND COST CALCULATION OF THE COST OF GOODS (WORKS, SERVICES)

A.P. Mihalkevich

Summary. The paper contains theoretical questions to clarify the economic substance of the terms «costs», the «cost», «object», «method» and «objects» of management accounting «method of cost accounting» and «the method of calculation of the cost,» the use of which will contribute to the rational organization of accounting cost accounting and cost calculation of products and services.

Внедрение рыночных отношений в экономику нашей страны предъявляет новые повышенные требования к учетноаналитической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, используемой для принятия управленческих решений.

Основу экономики страны составляют субъекты хозяйствования разных форм собственности, которые используют различные производственные и финансовые ресурсы для осуществления коммерческой деятельности, результатом которой является производство продукции, выполнение разных видов работ, оказание услуг.

Все основные производственные процессы организации осуществляются под руководством специалистов, которые принимают управленческие решения, используя при этом учетноаналитическую информацию, формирующуюся в системе управленческого учета.

Роль бухгалтерского учета в системе управления заключается не только в обеспечении руководителей и специалистов организации информацией, необходимой для принятия управленческих решений, но и для осуществления контроля за эффективным использованием производственных и финансовых ресурсов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Проспект, 2004.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102.
3. Панков, Д. А. Анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / Д. А. Панков. – Новое знание, 2004. – 408 с.
4. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2011: стат. сб. / Национальный статистический комитет Республики Беларусь. – Минск, 2011. – 634 с.
5. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50.
6. Шеремет, А. Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / А. Д. Шеремет. – Изд. доп. и исправ. – М.: ИнфраМ, 2009.

В зарубежных странах уже несколько десятилетий бухгалтерский учет разделен на финансовый и управленческий. Это связано с развитием техники и новых технологий в производственном процессе, науки и техники менеджмента, усилением конкуренции между товаропроизводителями, усложнением и увеличением расходов на управление, а также с появлением кризисных ситуаций в экономике зарубежных стран.

В связи с изменениями в условиях развития экономики наших субъектов хозяйствования внедрение управленческого учета является объективной необходимостью.

Управленческий учет представляет собой совокупность способов и приемов, с помощью которых обобщается производственная деятельность организации и ее структурных подразделений, достигаются определенные цели и обеспечивается управление ею.

Итак, предметом бухгалтерского управленческого учета является система учета и отчетности по результатам производственной и финансовой деятельности организации и ее центров ответственности.

Содержание предмета бухгалтерского управленческого учета раскрывается в его объектах. Основными объектами управленческого учета являются затраты на производство продукции в разрезе центров ответственности и по организации в целом, а также финансовые результаты деятельности структурных подразделений, ценообразование, внутренняя отчетность и т.п. Исходя из этого можно сделать вывод, что учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) – один из основных разделов управленческого учета.

Для осуществления коммерческой деятельности организации несут затраты трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти затраты могут быть оправданы только в том случае, если в результате производства и реализации продукции (работ, услуг) будут получены доходы, превышающие затраты организации.

При рассмотрении порядка учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, составляющих основу управленческого учета, необходимо, в первую очередь, уточнить экономическую сущность и различия таких понятий, как «расходы», «затраты», что позволит научно обосновать и совершенствовать методики учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

В международном стандарте финансовой отчетности № 1 «Представление финансовой отчетности» отмечается, что «расходы» это уменьшение активов за отчетный период, то есть за расходы принимается стоимость использованных за отчетный период денежных средств и материальных ресурсов. Следовательно, расходы имеют форму оттока, или убыли, истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов и основных средств.

Согласно «Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов», которая была утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011г. № 102, «расходы» организации – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанного с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

Не признаются расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением основных средств, доходных вложений в материальные ценности, нематериальных активов;

- в связи с вкладами в уставный капитал, приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью продажи;

- по договорам комиссии и иным аналогичным договорам в пользу комитента;

- в порядке предварительной оплаты материальнопроизводственных запасов и иных товаров, работ, услуг;

- в погашение кредитов, займов, ссуд, полученных организацией.

«Затратами» являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. Это затраты на воспроизводство оборотных активов, на переработку или использование материальнопроизводственных запасов для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Затраты на производство и реализацию продукции составляют полную ее себестоимость, которая включает:

- затраты на освоение производства продукции;

- затраты производственного характера, непосредственно связанные с изготовлением продукции;

расходы на обязательное страхование работающих и имущества организации;

прочие расходы, связанные с производством и реализацией продукции.

Полная фактическая себестоимость продукции используется при ценообразовании, позволяет определить финансовый результат от реализации производимой продукции и эффективность используемых в производственном процессе ресурсов. Поэтому предлагаемые методы учета затрат и калькулирования так называемой «усеченной» себестоимости могут быть использованы только для анализа деятельности субъектов хозяйствования и принятия управленческих решений.

Уточнение экономической сущности понятий «расходы» и «затраты» будет способствовать рациональной организации бухгалтерского учета затрат на производство продукции (работ, услуг), достоверному определению результатов от ее реализации и других показателей деятельности организации.

Для управления производственной деятельностью организации необходимо иметь информацию о затратах на производство продукции не только в целом по организации, ее структурным подразделениям, но и на единицу продукции (изделия), то есть необходимо осуществлять расчеты по определению себестоимости единицы продукции, работ, услуг.

Для научной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо применять различные методы, способы и приемы.

Под методом бухгалтерского учета затрат понимается совокупность способов и приемов, составляющих собой единую систему, с помощью которой отражается в бухгалтерском учете его предмет, в данном случае затраты на производство продукции (работ, услуг).

Под методом калькулирования следует понимать совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции, работ, услуг.

Следовательно, методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости имеют разные способы и приемы, цели и задачи, их использование не совпадает во времени.

Поэтому, по нашему мнению, методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг являются самостоятельными экономическими категориями, что необходимо учитывать при организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулировании себестоимости продукции, работ, услуг.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости имеют свои объекты, что также подтверждает их самостоятельность.

Объектами учета затрат являются виды производств, места возникновения затрат, отдельные изделия и группы однородных изделий, виды выполняемых работ и оказанных услуг, по которым осуществляется учет затрат.

Под объектами калькуляции следует понимать конкретный вид или группу однородной продукции организации в целом или ее структурных подразделений, технологических переделов, себестоимость которых определяется.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать заключение, что объекты и методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг имеют значительные отличия, что также подтверждает их самостоятельность.

Однако, среди ученых экономистов имеются различные мнения об экономической сущности понятий «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости». Отдельные ученые придерживаются мнения, что «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости» это разные экономические понятия. Другие же ученые эти понятия объединяют и называют их как «метод учета затрат и калькулирования себестоимости».

Первой точки зрения придерживаются такие ученые, как А.Д. Шеремет [4], И.Н. Белый [1] и др.; ко второй группе можно отнести ученых: Янковского К.П. [6], Ивашкевича В.Б. [3], и др.

Кроме того, нет единого мнения по вопросам классификации методов учета затрат.

Имеются предложения методы учета затрат на производство делить на прямые, транзитные и косвенные. Однако в действующих законодательных документах методы учета затрат делят на позаказный, попередельный и нормативный. Кроме того, имеются мнения, что необходимо выделять только два метода: метод полных затрат и метод переменных затрат.

Рассмотрим содержание наиболее часто встречающихся в практике коммерческих организаций методов, отметив их положительные и отрицательные стороны.

Позаказный метод учета затрат используется на транспорте, в машиностроении, при производстве мебели, при оказании аудиторских и консультационных услуг и других производствах.

Затраты на изготовление заказа учитывают на карточках производственного учета затрат, где отражаются все прямые затраты, связанные с выполнением работ по заказу. Затраты учитываются по

калькуляционным статьям. Косвенные затраты учитывают по местам возникновения и включают в себестоимость заказов путем их распределения. Все затраты на выполнение заказа являются незавершенным производством, приступают к исчислению себестоимости заказа только после выполнения всех работ по заказу.

На транспорте заказами являются перевозки по видам (грузовые, пассажирские) и их направлениям, транспортноэкспедиционные услуги и др.

Преимуществами позаказного метода учета затрат являются:

- достоверное и точное определение затрат на конкретный заказ;
- возможность определения эффективности выполнения заказов;
- более точное распределение косвенных расходов между заказами;
- использование принципов внедрения управленческого учета и использование его информации для управления.

К недостаткам позаказного метода следует отнести:

- анализ выполнения плана по затратам на конкретный заказ можно произвести только после завершения заказа;
- сложно произвести расчет стоимости незавершенного производства в целом по организации и по отдельным заказам;
- отсутствие конкретных методик распределения косвенных расходов;
- значительные суммы незавершенного производства при длительных сроках выполнения заказа и другие.

Попроцессный метод учета затрат используется организациями, которые производят большую массу однородной продукции при прохождении в процессе ее получения нескольких стадий, процессов.

Следует выделить преимущества попроцессного метода учета затрат, которыми могут быть:

- сбор и группировка производственных затрат по подразделениям (процессам);
- учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются за отчетный период, а не за время выполнения всех работ.

К недостаткам этого метода учета затрат следует отнести:

- сложность исчисления себестоимости продукции на определенной стадии (процесса);
- ограничена возможность его применения по причине того, что при его использовании требуется отсутствие запасов, полуфабрикатов и готовой продукции у организаций.

Попередельный метод учета затрат применяется в тех отраслях промышленности, в которых сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов, стадий).

Каждый передел представляет собой законченную стадию (фазу) обработки сырья, в результате которой получают не готовую продукцию, а полуфабрикат собственного производства. По результатам последнего передела получают готовую продукцию.

Преимуществом попередельного метода учета затрат является то, что он требует меньше усилий по сбору и группировке затрат по каждому переделу, позволяет исчислять себестоимость полуфабрикатов и готовой продукции, которые являются результатами деятельности каждого передела.

К недостаткам попередельного метода учета затрат можно отнести то, что применяется он только в организациях массового производства и лишь в производствах, имеющих отдельные переделы, стадии.

Кроме того, при этом методе учет затрат ведется по переделам, а не по видам продукции, имеются сложности в распределении косвенных расходов между переделами.

Нормативный метод учета затрат применяется чаще всего в организациях обрабатывающей промышленности. При этом методе до начала отчетного периода разрабатываются нормативы затрат на все виды используемых ресурсов. Учет фактических затрат на производство ведут отдельно в пределах норм и отклонений от норм с указанием места их возникновения, причин и виновных лиц.

Фактическая себестоимость продукции рассчитывается как сумма нормативной себестоимости, выявленных отклонений от норм и изменений норм по каждой статье затрат.

Нормативный метод учета затрат позволяет:

- в ходе производства продукции получать информацию о размере фактических затрат, анализировать причины отклонений, выявлять виновных лиц;
- внедрять в производственную деятельность организации прогрессивные нормы и нормативы и осуществлять контроль за их выполнением;
- получать фактические затраты на производство в пределах норм, отклонения от норм по местам их

возникновения, объектам учета, статьям, виновным лицам и т.п.

К недостаткам нормативного метода следует отнести:

- трудоемкость учетных работ;
- невозможность точного определения отклонений фактических затрат от норм;
- необходимость постоянного управления системой норм и нормативов;
- результаты выявления отклонений фактических затрат от нормативных данных не всегда отражают реальное положение дел.

Метод «стандарткост» является аналогом «советского» нормативного метода.

В основе этого метода лежит разработка стандартов (нормативов) и норм затрат материалов, энергии, заработной платы и других прямых производственных затрат, связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

«Стандарт» означает количество и стоимость прямых производственных затрат на изготовление единицы продукции. «Кост» представляет собой денежное выражение прямых производственных затрат на производство единицы продукции. Косвенные расходы включаются в себестоимость путем распределения с использованием различных методов. Цель метода «стандарткост» это своевременное выявление отклонений фактических затрат от стандартов и отражение их в учете.

Достоинством метода «стандарткост» является получение необходимой информации об ожидаемых затратах на производство продукции и определение цены продукции на основе заранее исчисленных стандартов затрат. Кроме того, он позволяет осуществлять контроль за формированием себестоимости продукции путем сопоставления фактических затрат со стандартными.

Недостатком этого метода является отсутствие методик распределения косвенных затрат и неточное определение полной производственной себестоимости продукции.

Метод «директкостинг» является альтернативным подходом к калькулированию полной себестоимости производимой продукции. При применении этого метода исчисляется неполная, усеченная себестоимость, которая включает только прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции и часть косвенных затрат. Однако, могут быть затраты, которые имеют отношение к производству продукции, списываются общей суммой на финансовые результаты. При этом методе в себестоимость включаются только переменные затраты. По переменным затратам оцениваются и остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Первоначально при этом методе в себестоимость включались только прямые затраты, а затем метод «директкостинг» трансформировался в систему, при которой в себестоимость включаются прямые переменные затраты и косвенные переменные затраты.

Однако необходимо отметить, что в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности метод «директкостинг» не используется для составления отчетности и определения налоговой базы. Он применяется в управленческом учете для экономического анализа и принятия управленческих решений.

Система «директкостинг» дает возможность осуществлять контроль за изменением маржинального дохода по видам продукции и по организации в целом. Использование «директкостинга» позволяет упростить учет, планирование и анализ, так как себестоимость ограничена только переменными затратами.

Недостатками данного метода учета затрат являются:

- трудности при распределении затрат на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных и чисто переменных затрат на практике очень мало;
- постоянные затраты также принимают участие в производстве продукции, поэтому они должны быть включены в ее себестоимость;
- усеченная себестоимость не характеризует реальные затраты на производство и реализацию продукции;
- отсутствует расчет полной себестоимости, заниженная оценка запасов и незавершенного производства.

Выбор методов учета затрат осуществляется организациями самостоятельно с учетом особенностей производственного процесса, его организации, объемов производимой продукции и потребности в информации для ее потребителей.

Все применяемые методы учета затрат отличаются между собой используемыми приемами и способами, с помощью которых отражаются в системе бухгалтерского учета затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) применяются соответствующие способы и

приемы, которые в совокупности формируют методы калькулирования.

В практике организаций Республики Беларусь широкое применение нашли следующие методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг:

метод суммирования затрат;

комбинированный метод;

метод исключения затрат на побочную продукцию;

метод коэффициентов;

метод пропорционального распределения затрат;

метод распределения затрат пропорционально стоимости каждого вида выпущенной продукции по ценам реализации.

Научное обоснование экономической сущности понятий «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости» будет способствовать рациональной организации бухгалтерского учета затрат на производство, улучшению достоверности калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг, а также определению реальных финансовых результатов деятельности субъектов хозяйствования.

ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИНЦИПОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ ПРИ ПЕРЕХОДЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

О.А. Шевчук, преподаватель кафедры учета
в производственной сфере,
ТНЭУ, Украина

Аннотация. Рассматриваются проблемы внедрения принципов бухгалтерского учета в практическую деятельность предприятий и способы их совершенствования при переходе Украины к международным стандартам учета. Освещено авторское видение построения финансовой отчетности на основе трех групп принципов, которые наиболее существенно влияют на консолидацию показателей хозяйственной деятельности предприятия.

Annotation. The article investigates the problem of implementing the principles of accounting practice firms and how to improve the transition of Ukraine to international accounting standards. Filed author's vision of building financial statements based on three groups of principles that most significantly affect the consolidation indicators of economic activity.

Финансовая отчетность, которую составляют предприятия разных стран мира, имеет определенные отличия, обусловленные социальными, экономическими и политическими факторами. Преодолеть эти отличия в какой мере позволяют международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ), что носят рекомендательный характер и служат наиболее удобным средством «общения» между предприятиями разных стран. Важно выяснить особенности механизма их применения в Украине.

Постановлением Кабинета министров Украины от 28.10.98 г. №1706 утвержденная Программа реформирования бухгалтерского учета, что предусматривает переход в 1999 – 2001 годах субъектов ведения хозяйства на применение международных стандартов финансовой отчетности. Кроме собственно стандартов, в состав международных стандартов учета входят Концептуальные основы подготовки

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве: Учеб. пособие для экон. Вузов. – Мн.: Вышэйшая школа, 1990. – 176 с.
2. Бухгалтерский управленческий учет в АПК: учеб. пособие/А.П. Михалкевич (и др.); под ред. А.П. Михалкевича. – Минск: БГЭУ, 2012. – 383 с.
3. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Юрист/ 2003. – 618 с.
4. Управленческий учет: Учебник/ А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова/ Под общей редакцией А.Д. Шеремета. – 3е изд., перераб. и доп. – М.:ИД ФБКПРЕСС, 2005, 344 с.
5. Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», 2001. – 216 с.
6. Янковский К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2011. – 368 с.