

УДК 338.51

Е. В. БОЙКАЧЕВА

Белорусский государственный университет транспорта

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ЦЕЛЯХ УПРАВЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТЬЮ ПРОДУКЦИИ

Рассмотрены методологические подходы к управленческому учету затрат и калькулирования себестоимости, подходы к управлению себестоимостью продукции с целью повышения эффективности производства.

В общей системе показателей, характеризующих эффективность производства как всего предприятия, так и его подразделений, главное место принадлежит себестоимости. Себестоимость – это качественный показатель, в котором концентрировано отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы.

В современных условиях нестабильного валютного курса, неустойчивой конъюнктуры рынка калькулирование себестоимости представляет собой важную задачу управленческого учета, основой которой является подготовка необходимой информации для принятия управленческих решений по совершенствованию процесса производства и, как следствие, оптимизация самого процесса управления.

Проведение исследования методологических аспектов по практике учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятии позволили установить три варианта целей такой работы:

1) знать, во сколько обходится производство каждого продукта, что позволяет принимать решения о ценах, структуре программ производства и сбыта, направлениях инвестирования и авансирования финансовых ресурсов, т. е. для оценки статических показателей;

2) для анализа последствий, правомерности и качества уже принятых решений, сравнения прибыли и затрат по продуктам, подразделениям, рынкам в динамике, т. е. для оценки динамических показателей;

3) в целях их использования при разработке вариантов прогнозного развития – стратегий, программ, планов, бюджетов, т. е. для оценки будущих показателей.

Таким образом, задачи учета затрат и калькулирования себестоимости, необходимые самому предприятию, лежат в плоскости его внутренних целей и относятся к области управленческого учета.

При изучении исторического анализа становления финансовой и управленческой бухгалтерий было обнаружено, что разграничение их функций в странах с различными учетными системами начиналось с разделения счетов учета затрат. Например, для немецкой учетной школы XIX в. было характерно выделение производственной и торговой бухгалтерий. Так, Ф. В. Кронхейм в 1818 г. предложил из стандартной учетной системы вычленивать тройные счета производственной бухгалтерии, обобщающие натуральные показатели, а Б. Пенорф подчеркивал специфическое назначение счетов учета производства, т. е. он предлагал детализировать информацию по различным группам объектов (отделам, цехам, продуктам).

А вот Российская практика производственного учета, сложившаяся к середине XIX в., отражала ту же тенденцию в обособлении управленческого учета затрат в следующем: чтобы закрыть мелким акционерам доступ к конфиденциальной информации, акционерные компании Российской империи изобрели счета-экраны, отделив тем самым от внешней внутреннюю бухгалтерию, в которой помимо пообъектной детализации и многофакторной группировки затрат, осуществлялись планирование, план-факторный и ситуационный анализ.

Следующий исследованный аспект управленческого учета – это критерий временного промежутка, в рамках которого производят накопление, учет и анализ затрат.

В конце 1980 г. появляются две концепции, определяющие временную направленность в управленческом учете затрат: стратегический управленческий учет (Strategic Management Accounting) и учет затрат по этапам жизненного цикла (Life Cycle Costing, LCC).

Современный подход опровергает традиционные нормы о ежемесячном калькулировании себестоимости. Глобализация конкуренции сокращает жизненные циклы продуктов и требует значительных вложений на этапах ввода продукта на рынок (НИОКР, подготовка производства, презентация и продвижение) и его снятия с производства (утилизация мощностей, реинжиниринг процессов).

Общезвестно, что на этапах ввода продукта на рынок, спада и ликвидации выручка незначительна. И наоборот, зрелый продукт дает максимальную выручку при минимальных текущих затратах. Таким образом, управленческий учет должен доводить до пользователей два типа сведений: о текущих затратах и прибыльности и о тех же показателях, рассчитанных нарастающим итогом с начала разработки продукта. Последняя группа показателей позволяет идентифицировать этап жизненного цикла продукта и принимать решения о наращивании или сокращении его выпуска, стимулировании продаж. Кроме того, только по завершении производства и утилизации мощностей можно судить о реальной прибыльности проекта.

Критерий временной направленности вводит дополнительное требование накопительного учета затрат и доходов по объекту (вне системы счетов бух-

галтерского учета). Так, ЛСС предполагает, что убытки от ликвидации основных средств, утилизации иных мощностей, связанных с выводом продукта с рынка, включаются в состав окончательных затрат по жизненному циклу продукта, т. е. ЛСС расширяет понятие «себестоимость» до затрат по всему жизненному циклу (начиная с НИОКР и заканчивая утилизацией).

С позиции управленческого учета калькулирование следует рассматривать как исчисление себестоимости производственных результатов деятельности организации и ее подразделений для целей управления производством, экономического обоснования цен, плановых показателей и проектных предложений. В широком смысле процесс калькулирования заключается в группировке и соизмерении затрат с совокупностью объектов калькулирования.

Особенностью группировки затрат по объектам калькуляции является их непосредственная зависимость от вида продукции и характера производства. Калькуляция в первичном значении – комплекс затрат, калькулирование – процесс их исчисления.

В управленческом учете калькулирование представляет собой группировку издержек по их носителям. В качестве объектов калькулирования – носителей затрат обычно выступают конечные продукты, работы и услуги, производство и реализация которых являются целью деятельности данного предприятия [2].

В организациях система управленческого учета ориентирована на отражение и накопление информации, ее организация должна основываться в первую очередь на базовых бухгалтерских принципах, среди которых наиболее важными являются:

- двойная запись и отражение фактов хозяйственной деятельности в том периоде, когда они произошли; принцип существенности и достоверности представляемой информации;

- соблюдение баланса между выгодами и затратами;

- приоритет содержания над формой;

- принцип соответствия [1].

Наряду с этим управленческому учету присущи собственные принципы:

- оценка результатов деятельности структурных подразделений (сегментов) и их руководителей; преемственность и многократное использование учетно-аналитической информации для принятия решений;

- системность коммуникационных связей внутри организации;

- бюджетный метод управления затратами и прибылью;

- полнота и аналитичность информации о носителях и объектах учета;

- периодичность представления аналитической информации;

- конфиденциальность представляемой информации;

- оперативность подготовки информации.

На организацию системы управленческого учета в организации оказывают влияние следующие факторы:

- 1) уровень учета – в данном случае имеются в виду такие уровни планирования, как стратегия, планы мероприятий по реализации стратегии, бюджеты;
- 2) задачи учета – рассматриваются относительно управленческих процессов: принятие решений, контроль исполнения планов;
- 3) зона ответственности – приоритетное направление функциональных областей: снабжение, производство, техническое обслуживание и ремонты, продажи, финансы, управление персоналом и т. д.;
- 4) ответственные менеджеры – исходя из организационной структуры и поставленных целей.

Укрепление в условиях рыночных отношений самостоятельности и ответственности предприятий за результаты своей хозяйственной деятельности вызывает повышенное внимание к проблеме управления себестоимостью. Если в период перехода к рыночным отношениям многие предприятия стремились достичь роста рентабельности за счет повышения отпускных цен на продукцию, то в условиях жесткой конкуренции эти возможности резко сокращаются. Поэтому одним из главных инструментов в конкурентной борьбе становится управление себестоимостью.

В общем виде управление себестоимостью представляет собой планомерный процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, определения продажных цен и, следовательно, рентабельности производства, выявления резервов экономии и обеспечения систематического контроля за выполнением установленных заданий по себестоимости.

Проблемы, возникающие при функционировании системы управления себестоимостью, являются общими для большинства предприятий. Они неизбежно проявляются в следующих ситуациях:

- если принимается решение о ценовой конкуренции и, как следствие, возникает задача снижения себестоимости;
- внедряется система оценки эффективности бизнес-процессов;
- реализуется проект создания информационной системы управления, а задача управления затратами обозначена как одна из приоритетных.

Изучение мировой практики позволило установить, что накоплен значительный опыт управления себестоимостью продукции, которые используют различные методы, разрабатываемые в разное время и для разных предприятий, но имеющие общие принципы [3]:

- системный подход к управлению затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделий;
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Все эти принципы способствуют достижению ведущих позиций предприятия на рынке, но при этом обязательным условием является функционирование комплексной системы управления себестоимостью продукции.

Процесс управления себестоимостью заключается в последовательной реализации основных функций, находящихся в тесной взаимосвязи друг с другом и направленных на минимизацию и оптимизацию затрат (таблица 1).

Таблица 1 – Задачи и основные функции управления себестоимостью

Функция управления	Основные задачи
Планирование	<ol style="list-style-type: none"> 1 Разработка системы текущих планов и оперативных бюджетов затрат. 2 Определение необходимых производственных ресурсов и их распределение в процессе производства и реализации продукции на основе применения установленных норм и нормативов. 3 Составление среднесрочных и долгосрочных прогнозов изменения себестоимости
Учет и калькулирование	<ol style="list-style-type: none"> 1 Оперативное отражение затрат на производство и реализацию продукции. 2 Формирование достоверной и своевременной информации о затратах на производство продукции и себестоимости отдельных видов продукции. 3 Обеспечение контроля за рациональным использованием производственных ресурсов предприятия
Анализ	<ol style="list-style-type: none"> 1 Определение тенденции изменения себестоимости услуг за определенный период на основе сформированной базы исходных данных с помощью методов сравнительного, горизонтального, вертикального анализа. 2 Определение влияния факторов на сформировавшийся уровень себестоимости услуг с помощью методов факторного, структурного анализа. 3 Выявление, установка резервов по снижению себестоимости и разработка мероприятий по использованию этих резервов
Контроль и регулирование	<ol style="list-style-type: none"> 1 Контроль за соблюдением плановых нормативов и показателей расходования ресурсов. 2 Сопоставление фактических показателей себестоимости с плановыми. 3 Разработка мероприятий по достижению оптимального уровня себестоимости

Для обеспечения успешной деятельности предприятия постоянно должны выполняться все основные функции управления себестоимостью. Неэффективная работа одной функции сказывается на работе всех остальных функций (происходят сбои в работе всего процесса управления себестоимостью, что отражается на снижении эффективности управления деятельностью предприятия в целом).

Исследования показывают, что организация работ по управлению себестоимостью определяет последующую организационную структуру и ответственных лиц, методику формирования и места возникновения затрат, информационные потоки и инструменты их обработки, сроки предоставления. На рисунке 1 показана практика реализации процесса формирования себестоимости продукции по центрам затрат, начиная от производственных участков цехов и заканчивая предприятием в целом.

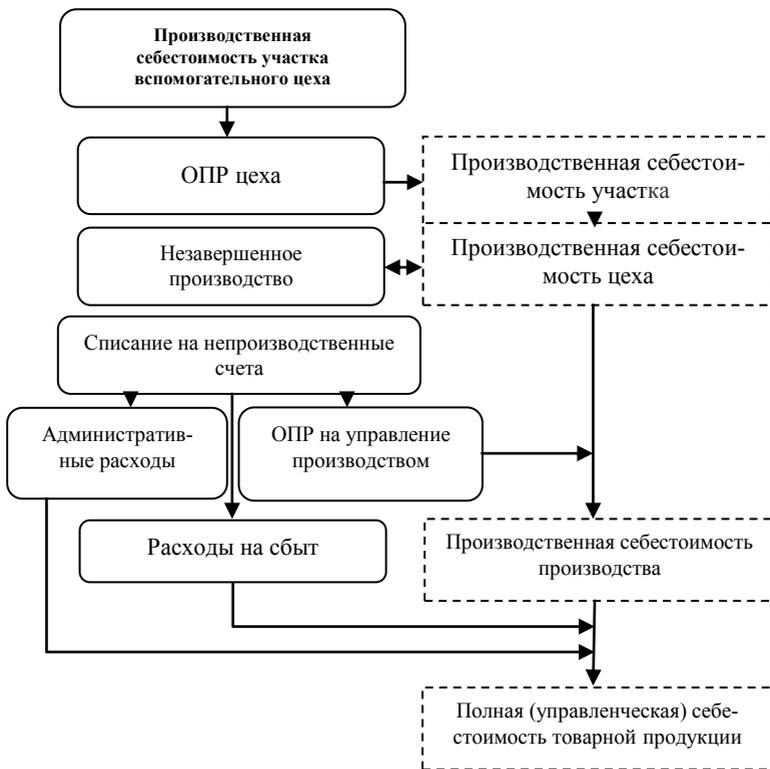


Рисунок 1 – Цепочка формирования себестоимости продукции

Прогнозирование себестоимости продукции на предприятиях связано с оценкой затрат на производство и реализацией продукции. Эффективное управление затратами на разных уровнях обеспечивается использованием методического единства, предполагающего единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу затрат на предприятии. Это обеспечивает система управленческого учета, которая соединяет

все эти элементы в методологическом и методическом пространстве и выступает как комплексное, системное исследование затрат на производство.

Если рассматривать учет затрат на производство как процесс отражения использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей деятельности соответствующей модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия, то такая система учета будет соответствовать основным задачам управления себестоимостью.

На предприятиях в организационную структуру системы управления себестоимостью входят экономические и бухгалтерские службы, а также службы, формирующие себестоимость изделий: конструкторские, технологические, маркетинговые, производственные.

Мотивация в системе управления себестоимостью предполагает установление порядка стимулирования участников производственного процесса за соблюдением определенных планом затрат и поиск направлений их снижения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Герасимова, Л. Н. Методы управленческого учета : учеб. / Л. Н. Герасимова. – М. : Проспект, 2016. – 192 с.

2 Гизатуллина, В. Г. Исследование современных финансовых инструментов в железнодорожной отрасли / В. Г. Гизатуллина // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты. – Новополоцк : Полоцкий государственный университет, 2018. – С. 668–671.

3 Гизатуллина, В. Г. Совершенствование методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях железной дороги / В. Г. Гизатуллина, О. В. Липатова // Вестник Белорусского государственного университета транспорта: Наука и транспорт. – 2004. – № 1(8). – С. 53–56.

4 Ежкова, И. В. Концепция управления себестоимостью продукции на предприятии / И. В. Ежкова // Молодой ученый. – 2011. – № 5. – Т. 1. – С. 180–183.

5 Пашковская, Л. В. Управленческий учет : учеб.-метод. пособие для слушателей системы повышения квалификации / Л. В. Пашковская. – 4-е изд., стереотип. – Минск : БГЭУ, 2016. – 137 с.

6 Шатров, С. Л. Развитие системы управленческого учета на железнодорожном транспорте / С. Л. Шатров // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. – 2011. – № 13. – С. 91–95.

E. BOYKACHEVA

Belarusian State University of Transport

METHODOLOGICAL ASPECTS OF MANAGERIAL ACCOUNTING FOR THE PURPOSE OF MANAGING PRODUCT COST

Considered the methodological approaches to management cost accounting and costing, the approaches to the management of production costs in order to improve production efficiency.

Получено 12.10.2018