

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СЕБЕСТОИМОСТИ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Тайгашинова К.Т.

д.э.н., профессор КазЭУ им. Т.Рыскулова, г.Алматы

Байталасова К.А.

докторантка БФЭА

Аннотация

В статье рассматриваются значение и роль себестоимости в производстве, и ее влияние на формирование учетной политики.

Ключевые слова: *себестоимость, учетная политика, затраты.*

В современных условиях никому ни секрет, что значение себестоимости значительно возросло. Это связано с рынком не только товаров, но и услуг или выполненных работ. В этой связи теория себестоимости играет важную роль именно в условиях рынка. Так как от себестоимости зависит «судьба», «доход» товаропроизводителя. Именно поэтому существует понятие управление себестоимостью, а ее начало заложено в управлении затратами.

Российские ученые по этой проблеме: Н.П. Кондраков в своей трактовке о себестоимости утверждает, «Себестоимость продукции – выражены в денежной форме затрат на ее производство и реализацию».[1,с.257].

Здесь же он отмечает, что в условиях рынка себестоимость продукции имеет важнейшее значение, и он прав.

Подобные мнения высказывают В.Ф. Палий, Д.А. Шеремет, Я.В. Соколов, О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова и другие.

Поддерживая мнение этих ученых, что себестоимость сегодня стоит во главе угла и управление им очень важная задача. Более того, управление издержками и системный контроль менеджмента в управлении себестоимостью, как никогда актуальны и своевременны.

И поэтому менеджеры, используя информацию «о затратах», «о себестоимости», выдвигают требования к формированию новых информаций основываясь на принципе «различная себестоимость, для различных целей». Этот принцип реализуется в трех типах себестоимости: *полная производственная себестоимость*, которая используется для установления цен и принятия оперативных решений при нормальных обстоятельствах; *прямая производственная (усеченная)себестоимость*, используемая для установления цен и принятия оперативных решений при специфических обстоятельствах; *себестоимость по центрам ответственности*, которой оперируют при планировании и контроле деятельности ответственных исполнителей.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используют основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как товаропроизводителю, так и всему обществу. Именно такая информация формируется в системе бухгалтерского управленческого учета.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в экономической литературе традиционно выделялись следующие ее виды:

- *цеховая* – включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;
- *производственная* – состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;
- *полная себестоимость* – производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель интегрирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Такой подход несколько противоречит *Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки*: прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из производственных затрат. Кроме того, различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость. Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретной компании по производству продукции; среднеотраслевая – характеризует средние по отрасли затраты на производство данного продукта. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей компании.

Наконец, существуют плановая и фактическая себестоимость. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты компании на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

Некоторые молодые ученые М.Н. Эгембердиева, исследуя различные методы себестоимости считают: «Таким образом, методика анализа, основанная на делении затрат на постоянные и переменные, имеет очень большое значение в анализе, планировании и прогнозировании себестоимости продукции. Внедрение ее на наших предприятиях позволит более эффективно управлять процессом формирования затрат и себестоимости на микроуровне» [2, с.342].

План по себестоимости промышленной продукции составляется по единым для всех предприятий правилам, установленным в инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции. В этих инструкциях содержится перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции, и определяются способы калькулирования себестоимости.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек, он первичен по отношению к калькированию. Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Калькуляция себестоимости на каждом предприятии имеет свои особенности и составляется в соответствии со спецификой производства. Для анализа по каждой статье калькуляции определяется абсолютное отклонение. Затем определяют влияние объема и структуры производства на изменение полной себестоимости и выявляют экономию или перерасход по каждой статье.

Исследование литературных источников по этой проблеме можно констатировать мнение ученых в этой области. К.Т. Тайгашинова пишет: «Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции» [3, с.315]. *Себестоимость продукции* – выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) компании складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию.

Российские ученые И.В.Тишков, А.И.Балдинова считают что, «отражение и своевременный контроль над затратами, связанными с производством и реализацией продукции и услуг, осуществлением учета по центрам затрат и ответственности, исчисление фактической себестоимости продукции» [4, с.5]

О себестоимости пишет С.А.Котляров. «Себестоимость продукции (работ и услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ и услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.» [5, с.21]

Отношение в нашей стране к себестоимости продукции как экономической категории заслуживает отдельного исследования. Были у нее и взлеты, когда она оценивалась как качественный синтетический показатель работы целых отраслей промышленности, и падения, когда считалось, что себестоимость вообще не может служить показателем хозяйственной деятельности. На самом деле место себестоимости в хозяйственной деятельности предприятия лучше всего отражено в ее определении, пишет С.А.Котляров.

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основании судебных решений).

В системе управленческого учета порядок формирования себестоимости не столь регламентирован. Эта себестоимость формируется не для целей налогообложения, а для того, чтобы управляющий имел полную картину об издержках. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В себестоимость могут включать даже те издержки, которые не предусмотрены, такие как, брак или потери.

Учитывая что, организация учета затрат на производства продукции (работ и услуг), как один из показателей эффективности производства, суммирует во что обходится предпринимателю изготовление и сбыт продукции. В условиях рыночной экономики экономия затрат имеет важное значение на производство продукции, что в результате положительно влияет на снижение себестоимости продукции и увеличение дохода. Поэтому в учетной политике компании следует предусмотреть раздел: «Затраты и себестоимость продукции, услуг и работ».

Одной из первых публикации в сфере учетной политики была произведена ученым М.С. Ержановым. Именно он предлагает в учетной политике раздел «организации учета затрат и методы исчисления себестоимости продукции».[6, с.52.]

Сегодня множество публикации по составлению учетной политики, однако в них нет рекомендаций по ведению учета затрат и исчисления себестоимости продукции. Вот одна из таких публикаций. М.Л. Черемичина пишет:

Таблица 1

По данным публикаций. М.Л. Черемичиной

1	2	3
<p>Расходы (как правило, в производственных организациях данный раздел раскрывается при формировании учетной политики по управленческому учету, так как в большей степени зависит от отраслевых особенностей)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Классификация расходов организации (на постоянные -переменные). 2. Состав и порядок учета производственных расходов. Применяемый метод калькуляции себестоимости (например, абзорпшнкостинг или директ-костинг). Позаказная или попроцессная калькуляция. Распределение накладных расходов (база распределения- по % от стоимости труда, материальных затрат и пр.; по единице или центру затрат). Применяемый метод распределения накладных расходов (прямой; пошаговый; повторного распределения или линейных уравнений). Учет услуг вспомогательных производств. 3. Состав и порядок учета расходов периода: административных; расходов по реализации; расходов на финансирование (вознаграждения). 4. Документирование и контроль. 5. Раскрытие в отчетности 	<ul style="list-style-type: none"> – Корреспонденции по счетам данного подраздела. – Документооборот по объектам подраздела (сроки, порядок оформления, право подписи, ответственные лица и пр.). – Акты руководителя, касающиеся данного раздела учета

В данной публикации допущены несколько ошибок в понятиях:

- во- первых, следует писать автору не расходы, а затраты;

- во- вторых классификация затрат, а не расходов;
- в- третьих не только в управленческом учете следует выделить этот раздел.

В первую очередь следует в производственном учете затрат выделить следующие разделы:

1. Формирование, группировку затрат основного производства;
2. Классификация затрат и формирование себестоимости продукции;
3. Группировка затрат вспомогательных производств:

- ремонта текущего и капитального;
- автотранспорта;
- электроснабжения;
- водоснабжения и др.

4. Организация учета затрат содержания машин-механизмов;
5. Организация учета затрат обслуживающих производств;
6. Весь вышеперечисленные объекты учета затрат вспомогательных и обслуживающих

производств относятся к накладным затратам, поэтому уделено особое внимание принципу их распределения.

7. Последовательность распределения услуг и выполненных работ, закрытия счетов по учету этих услуг и принципы перераспределения накладных затрат.

Таблица 2

Предлагаемый раздел учета затрат основных и накладных в учетной политике

1	2	3
Затраты по производственному учету: 1.Основного производства цех 1 цех 2 2.Общехозяйственные затраты по управлению - цехами, принцип учета и распределение накладных затрат. 3.Формирование затрат вспомогательных производств: ✓ ремонты: текущий, капитальный ✓ грузовой автотранспорт ✓ электроснабжения ✓ водоснабжения и т. д 4.Формирование затрат обслуживающих производств. ✓ содержание инструментального цеха ✓ содержание машин-механизмов и принцип их распределения.	1.Классификация затрат основных и накладных (постоянных, переменных). 2.Порядок организации учета затрат- основных, накладных. 3.Используемый метод исчисления себестоимости продукции, услуг, работ. 4.Исчисление себестоимости 1 маш. часа, 1т/км; 1 квт. часа, 1 м3 воды. 5.Распределение накладных затрат. Принципы распре-деления. Перераспределение накладных затрат. 6.Учет расходов периода и коммерческих расходов. 7.Документация и контроль. 8.Раскрытие учет затрат. 9.Отчетность и учет. Аналитический учет затрат. Синтетический учет затрат и т.д. Отчетность учета затрат.	Документооборот по учету затрат МСФО 2 запаса. Корреспонденция счетов: 8110 основного производство 8114 накладные расходы 8310 вспомогательного.производство 8410 накладные затраты -закрытие этих счетов.
П р и м е ч а н и е – Составлена автором на основе изученных источников		

Предлагаемая методика способствует ведению более прозрачности учета затрат на производство продукции и услуг. В процессе производства, к сфере производственного учета относят:

- разработка методов учета затрат и внедрение систем производственных затрат;
- анализ фактических и будущих затрат как средство управления затратами;

- определение механизма формирования себестоимости произведенной продукции по производственным подразделениям;
- прогнозирование и контроль себестоимости по отчетным периодам;
- сравнение нормативной себестоимости с фактической.

Планирование и контроль затрат определяет прогноз себестоимости продукции или услуг, цен на продукцию, определение величины предполагаемого дохода в разрезе цеха. Эти важные вопросы определяют как большой интерес на раскрытие знания менеджером по методике учета затрат и исчисления себестоимости продукции и услуг, возрождается перед теорией и практикой производственного учета. Всё это на наш взгляд будет способствовать повышению эффективности производства и появится возможность постоянного поиска резервов снижения себестоимости продукции и наращивания дохода, что является основой в рыночной экономике. И в завершении следует отметить особую важность первичного учета, то есть документация, причем, каждого процесса в отдельности. Вместе с тем, следует отказаться от установленного документооборота. В первую очередь разработать оперативность документооборота процесса производства, реализации - сбыта и управления. Следующий момент – это совершенствование учета, увязать систему учета с системой управления. И самое важное – это оперативность в оформлении первичных документов внутри процесса и оперативность в управлении этими процессами в кругообороте средств и формирование достоверности в себестоимости продукции, услуг и работ.

Изменения в учетной политике компании могут иметь место при реорганизации компании (слияния, разделения, присоединения), смены собственников, изменений законодательства РК. или в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Казахстан разработки новых способов бухгалтерского учета

Современное управление процессом производства над формированием затрат, исполнением бизнес-плана «в целом по фирме» не имеет желаемых результатов. Поэтому необходимо составлять бизнес-план, на производство продукции более детализированный в разрезе цеха, а внутри цеха – по видам продукции. Вместе с тем, детализированный учет затрат на производство конкретной продукции в разрезе цеха, более приемлем для управления процессом производства менеджерами. Именно поэтому перед производственной бухгалтерией в части организации учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции стоят проблемы совершенствования учета затрат и исчисления себестоимости продукции. На наш взгляд, следует предусмотреть детализацию учета затрат, которая обеспечивает прозрачность учета затрат. Решение этих проблем в детализации учета затрат и исчисления себестоимости продукции работ и услуг требует безотлагательного своего совершенствования и выделения раздела в учетной политике. Изменения в учетной политике описывает С.Мусаева [8, с. 6], её предложения можно взять на заметку.

Список литературы

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие.-4-е изд., перераб. и доп.- М.:ИНФРА – М, 2001 – 640 с.
2. Эгембердиева М.Н. Сущность метода директ-костинг и особенности его использования в системе учета затрат в ЗАО «Шорс», с.339-344. Иссыкульский форум. «Исраиловские чтения», 2011, июль. Вестник КРспец.выпуск
3. Тайгашинова К.Т. Управленческий учет изд. «Экономика», 2008 г., с.315
4. Бухгалтерский учет. Учебник 2-е изд. исправ. и доп., И.Е.Тишков, А.И.Балдинова и др., Мн.выш.шк.1996, 687 с
5. Котляров С.А.
6. Ержанов М.С., Ержанова С.М. Учетная политика на казахстанском предприятии (практический аспект). Алматы: Бико, 1997.-54с.
7. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия – Москва: Бухгалтерский учет, 1994.- 112с.
8. Мусаева С. Изменение в учетной политике Ф.Б.-Главбух. №1(56) январь 2009-32с.

9. Тайгашинова К.Т. Теория и методология учета затрат и калькуляция продукции, работ и услуг изд. «Экономика», 2014 г., с.136