Лапшин П.В.
соискатель кафедры бухгалтерского учета и аудита
Марийского государственного технического университета

ПОКАЗАТЕЛИ И ПРИНЦИПЫ ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ В ПРОИЗВОДСТВЕННОМ УЧЕТЕ

В статье рассматриваются сущность категории "издержки производства" и принципы организации производственного учета, позволяющие формировать эффективную учетно-аналитическую информацию для принятия управленческих решений.

В системе производственного учета создается, прежде всего, информация об издержках производства, которые являются одним из основных объектов учета процесса производства. Издержки производства (или затраты на производство) как экономическая категория в условиях происходящих экономических преобразований приобретают особую значимость.

Начало развития учения об издержках производства уходит в далекое прошлое. Уже в период античной философии, что относится к IV-V векам до н.э. начали возникать простейшие представления об издержках производства. В настоящее время нет единого, универсального определения издержек производства. Они рассматриваются либо с точки зрения отдельного предприятия (себестоимость продукции), либо общества в целом. С позиции общества издержки производства равны полным затратам живого и овеществленного труда. С точки зрения отдельного предприятия в состав издержек входят лишь его собственные расходы, как часть затрат живого и овеществленного труда, которые выступают в форме себестоимости продукции.

Издержки производства как затраты человеческого труда имеют различные взаимосвязанные значения в экономическом учении К.Маркса [1]. Карлом Марксом рассматриваются издержки производства в четырех значениях: 1 – действительные издержки; 2 – капиталистические издержки; 3 – издержки производства в значении цены производства; 4 – индивидуальные издержки производства функционирующего капиталиста или себестоимость.

Исследование экономической сущности издержек производства на основе теории, разработанной К.Марксом, позволяет сделать вывод о том, что себестоимость выступает как издержки производства предпринимателя, которые характеризуют процесс простого воспроизводства.

Большинство экономистов рассматривают издержки производства как затраты на приобретение средств производства и затраты на оплату труда. К этой величине приравнивается стоимость оприходуемой из производства продукции.

На наш взгляд, такое определение наиболее точно характеризует издержки производства предприятия, так как чистый доход, создаваемый жи-

вым трудом в процессе производства при оприходовании продукции не определяется, а выявляется только при реализации этой продукции.

В западной экономической литературе сущности издержек и себестоимости не уделяется большого внимания. Это передается и нашим экономистам, некоторые из них считают, что в условиях рынка роль учета затрат на производство и себестоимости снижается. Даже ПБУ 10/99 "Расходы организации" содержит только элементный подход к формированию себестоимости. Традиционное калькулирование себестоимости по статьям затрат в ПБУ не рассматривается.

На наш взгляд, это неправильно. В условиях развивающихся рыночных отношений себестоимость продукции является одним из основным показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Больше того, себестоимость должна формироваться в системе производственного учета, что позволит повысить информативность управления и своевременно воздействовать на ход процессов производства. Мы допускаем, что себестоимость, формируемая оперативным путем в системе производственного учета, будет иметь некоторые отклонения от той же себестоимости, отраженной в системе бухгалтерских счетов.

Это расхождение не так важно, если следовать задаче снижения себестоимости, как главному фактору выживания и получения прибыли в жесткой конкурентной борьбе.

Формирование себестоимости продукции основано на следующих принципах:

- четкое разграничение затрат предприятий по сферам хозяйственной деятельности;
- непосредственная связь затрат с процессами производства и обращения;
- возмещение затрат в процессе воспроизводства для возобновления основной производственной деятельности;
- полный учет фактических затрат независимо от степени соблюдения стандартов качества, технологических и других условий;
- прямая связь на производство с временным фактором.

Принципы формирования себестоимости взаимосвязаны с функциями, реализуемыми менеджерами организаций в процессе управления себестоимостью. Общий набор управленческих задач (функций управления себестоимостью) представлен в таблице 1.

Таблица 1

Содержание управления себестоимостью для перерабатывающих предприятиях

Функции управления себестоимостью	**Содержание функций**
1	**2**
Прогнозирование и планирование	1. Разработка прогнозных показателей себестоимости. 2. Составление полных нормативных калькуляций по от-

1	2
себестоимости продукции	делениям, участкам, цехам предприятию в целом на любую дату. 3. Составление полных нормативных калькуляций на вид продукции (на единицу продукции). 4. Составление плановых калькуляций на себестоимость товарного выпуска на год с поквартальной разбивкой, с учетом планового объема и ассортимента выпускаемой продукции предприятием. 5. Расчет плановой себестоимости товарной продукции за отчетный месяц. 6. Составление сметы затрат вспомогательных производств (по производствам) на год, квартал, месяц. 7. Распределение продукции вспомогательных производств по потребителям и по видам выпускаемой продукции. 8. Составление сметы общецеховых расходов (по цехам, предприятию) на год, квартал, месяц. 10. Составление сметы расходов по содержанию и эксплуатации оборудования на год, квартал, месяц.9. Составление сметы расходов по управлению предприятием (общезаводских) на год, квартал, месяц. 11. Расчет норм расходов сырья и материалов, используемых при переработке и при изготовлении продукции. 12. Составление сметы затрат по внутризаводскому перемещению сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции на год, квартал, месяц. 13. Составление сметы затрат на подготовку и освоение производства по статьям и экономическим элементам на год, квартал, месяц и определение сметных ставок на единицу выпускаемой продукции. 14. Составление сметы внепроизводственных затрат по статьям и экономическим элементам на год, квартал, месяц и определение сметных ставок на единицу продукции. 15. Расчет сметы транспортно-заготовительных расходов на год, квартал, месяц. 16. Расчет затрат на изменение остатков незавершенного производства на отчетные даты. 17. Расчет затрат на изменение остатков по расходам будущих периодов по экономическим элементам.
Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции	1. Учет и анализ использование сырья и материалов. Текущий контроль затрат. 2. Учет и анализ использования полуфабрикатов собственного производства. 3. Учет и анализ возвратных отходов.

1	2
	4. Учет и анализ затрат вспомогательных производств. 5. Контроль и анализ распределения продукции (услуг) вспомогательных производств по видам продукции и по потребителям. 6. Учет и анализ затрат по обслуживанию производства и управлению (общепроизводственных, общехозяйственных). 7. Контроль и анализ распределения затрат по содержанию и эксплуатации оборудования между готовой продукцией и незавершенным производством. 8. Распределение общецеховых затрат. 9. Распределение общезаводских затрат. 10. Учет и анализ потерь и непроизводительных расходов. 11. Инвентаризация остатков незавершенного производства, готовой продукции, сырья и материалов и т.д. 12. Учет изменений норм. 13. Расчет нормативной (плановой) себестоимости товарного выпуска, видов выпускаемой продукции, единицы продукции. 14. Составление отчетных калькуляций и анализ фактической себестоимости за отчетный период (год, квартал, месяц). 15. Оперативный учет себестоимости продукции по участкам, цехам, предприятию. 16. Составление отчета о затратах производства по экономическим элементам. 17. Определение маржинальной и полной прибыли за отчетный период.
Анализ себестоимости продукции	1. Анализ себестоимости товарной продукции по статьям калькуляции по цехам, по предприятию в целом за месяц, квартал, год. 2. Анализ затрат на 1 рубль товарной продукции за месяц, квартал, год. 3. Анализ себестоимости заготовления и оценка использованного сырья и материалов в производстве. 4. Анализ затрат по оплате труда по участкам, цехам и предприятию за месяц, квартал, год. 5. Анализ изменения нормативной себестоимости продукции пор цехам и предприятию за месяц, квартал, год. 6. Анализ затрат по содержанию и эксплуатации оборудования за месяц, квартал, год. 7. Анализ общецеховых расходов за месяц, квартал, год. 8. Анализ расходов по управлению предприятием (общезаводских расходов) за месяц, квартал, год.

1	2
	9. Ежедневный (оперативный) анализ себестоимости по прямым затратам в разрезе структурных подразделений предприятия и видов выпускаемой продукции.
Регулирование уровня себестоимости продукции и сокращение затрат на производство	1. Регулирование процесса уменьшения потерь по материальным затратам. 2. Регулирование процесса уменьшения потерь по оплате труда. 3. Регулирование процесса уменьшения потерь по комплексным затратам. 4. Регулирование процесса снижения себестоимости продукции за счет внедрения элементов нормирования. 5. Регулирование процессов снижения себестоимости продукции за счет увеличения объемов выпускаемой продукции. 6. Внедрение методов управленческого (производственного) учета, элементов хозяйственного расчета, трансфертного ценообразования, бюджетирования и др.

Как видно из таблицы, большая часть областей управления является сложной, информация может использоваться в разных учетных системах, вне только в производственном.

В мировой практике выделяются следующие принципы формирования себестоимости, которые можно, на наш взгляд, использовать в производственном учете:

Первый принцип – затраты должны быть приближены к местам их возникновения, каждый вид затрат должен быть исчислен по тому центру, в котором он возникает. В основе отношения между продукцией и затратами лежит деление затрат на прямые и косвенные, а также подразделение предприятия на центры затрат. Это положение вытекает из принципа учета "причинности" или "сопоставления затрат и доходов".

Второй принцип также базируется на принципе учета "причинности". В себестоимость не должны включаться неосуществленные расходы.

Третий принцип – отход от консерватизма. В рамках финансового учета при составлении баланса соблюдается принцип "консерватизма". Исходя из данного принципа, материалы на складе оцениваются по меньшей величине, сравнивая при этом фактическую заготовительную себестоимость и рыночную цену. В рамках производственного учета этот принцип не используют, поскольку управление предприятием может получить неправильную информацию, что отрицательно повлияет на принятие соответствующих решений.

Четвертый принцип – в себестоимость продукции нельзя включать потери сверх норм.

Пятый принцип – в себестоимость продукции следующих отчетных периодов не включаются затраты прошлых отчетных периодов. В случае несо-

блюдения указанного принципа данные о затратах не будут отражать реальной величины себестоимости продукции отчетного периода, что не позволит осуществлять оперативный контроль за затратами и принимать управленческие решения. Однако это не относится к расходам будущих периодов.

Как и любая другая модель, модель производственного учета характеризуется поставленными целью и задачами, имеет свою структуру, объединяющие основные элементы организации и управления деятельностью предприятия. Механизмом, приводящим в действие эту структуру, является система методов и инструментов получения и использования нужной информации.

Поэтому цель производственного учета мы рассматриваем в формировании информации для принятия решений в системе управления процессом производства (процессом переработки).

Производственный учет ориентирует процесс управления предприятием на создание такой системы управления, которая эффективно помогает решать текущие задачи производства: процесс формирования себестоимости, оптимизация соотношения "затраты-прибыль". "Относительная свобода в выборе методов и способов учета затрат и их отнесения на себестоимость и финансовые результаты" [3] является основной предпосылкой для развития моделирования подсистем производственного учета применительно к конкретным условиям действующего предприятия. Например, амортизация может начисляться дольше нормативного срока эксплуатации оборудования, при условии, что оно используется и в дальнейшем. Если в бухгалтерском учете имеются строгие формы ведения учета, в производственном учете таких требований не существует – в этом смысле производственный учет обладает высокой степенью гибкости и возможностью приспособления для выполнения текущих задач. Содержание других принципов производственного учета следующее:

1. *Принцип полноты отражения* – в учете должны отражать все издержки и доходы, которые касаются данного продукта и периода.

2. *Принцип экономичности* – это один из основных принципов деятельности любого предприятия. Он должен соблюдаться и для производственного учета. Поставленные цели должны достигаться с минимальными затратами.

3. *Принцип объективности*, согласно которому отражаются лишь те издержки и доходы, которые относятся только к данному продукту и периоду. Одни и те же производственные процессы, должны рассматриваться одинаково во всех случаях.

4. *Принцип происхождения*, при использовании которого на себестоимость конечного продукта можно отнести только те издержки, которые были непосредственно вызваны данным продуктом. Нельзя напрямую отнести накладные, постоянные издержки.

5. *Принцип пропорциональности:* накладные издержки должны переноситься на конечный продукт пропорционально выбранному критерию.

6. *Принцип отнесения* издержек на единицу мощности оборудования.

Накладные издержки распределяются на продукты в зависимости от используемой ими мощности оборудования. Если накладные издержки нельзя распределить по принципу происхождения, то их рассчитывают среднюю величину издержек на один продукт по какому-либо критерию.

7. *Принцип покрытия* издержек. Сначала определяется маржинальный доход без учета накладных издержек, которые затем распределяются пропорционально отпускной цене. Этот принцип имеет большой недостаток: он не отражает фактической величины полной себестоимости каждого продукта.

8. *Принцип непрерывности* означает, что структура видов затрат, центров затрат должна быть постоянна в течение одного периода. Это необходимо для возможности сравнения полученных данных.

9. *Принцип исключения чрезвычайных событий* – внеплановые расходы, которые происходят нерегулярно или случайно, для повышения точности анализа подлежат исключению.

10. *Принцип усредненности данных* – производственный учет может работать со статистическими средними величинами, не снижая при этом объективности расчетов.

11. *Принцип достаточной точности* – т.к. производственный учет в значительной мере оперирует оценочными данными, поэтому никогда нельзя точно определить фактический результат. Этот принцип напрямую вытекает из принципа экономичности.

12. *Принцип актуальности* – информация является тем актуальнее, чем короче промежуток времени между полученными результатами и самим событием. Это необходимо для возможности своевременно отреагировать на изменения.

Применение указанных принципов производственного учета влияет на выбор критериев классификации затрат.

Общая цель классификации затрат, как любой другой классификации, состоит в создании упорядоченной структуры, в нашем случае данных о затратах организации. Без такой структуры невозможно определение объектов учета.

Классификация затрат, по сути, сводится к образованию групп затрат с одинаковыми характеристиками *по отношению к установленному объекту затрат*. Объект затрат определяет выбор классификации. Изменение объекта затрат может изменить категорию конкретных затрат в заданной классификации. Приведенные выше утверждения позволяют сделать важный вывод: избранная классификация (классификации) должна соответствовать задаче, ради выполнения которой она выбрана. Анализ управленческих решений требует, чтобы затраты (и выручка) были классифицированы на релевантные и нерелевантные [1].

В международной практике разработаны различные системы формирования и учета издержек, которые различаются по временному диапазону и объему исчисляемых издержек. По временному диапазону различают:

– расчет плановых издержек;
– учет и формирование стандартных издержек, который исключает случай-

ные влияния и использует средние величины;

– учет и формирование фактических издержек, который охватывает фактически произошедшие издержки.

Зарубежные экономисты классифицируют издержки по ряду признаков:

1. По *виду потребляемых предметов*: материальные, капитальные, издержки на содержание персонала.

2. По *месту возникновения*: издержки производства, издержки управления, издержки обращения (центры затрат).

3. По *происхождению потребляемых материалов:* первичные, вторичные издержки.

4. По *назначению*: издержки продукта, издержки услуги.

5. По *способу отнесения* на себестоимость: прямые, накладные издержки.

6. По *зависимости от объема производства*: переменные, постоянные. Чтобы установить эту зависимость, вводится определенный масштаб измерения – время работы оборудования для производства единицы продукта. На производственных предприятиях часто используются два вида масштаба: время работы оборудования и зарплата основных рабочих (обычно сдельно-повременная оплата).

7. По *возможности влияния на величину издержек*: подверженные и неподверженные влиянию.

Отметим, что издержки, связанные с производством, к какой бы классификации они не относились, в бухгалтерском учете носят название затрат. Производственный учет, обоснованно, на наш взгляд, использует данную терминологию.

Разделение затрат на виды зависит от поставленной задачи. Например, зарплата вспомогательных рабочих рассматривается как постоянные затраты для отдельного центра затрат, и как переменные для всего предприятия в целом. Многие затраты в краткосрочной перспективе рассматриваются как постоянные, а в долгосрочной перспективе – как переменные.

Особую трудность представляет разделение затрат на постоянные и переменные. Для этого используют несколько методов, к наиболее известным можно отнести следующие три метода:

1. *Бухгалтерский метод*. Каждый отдельный вид затрат исследуется на предмет зависимости от изменения объемов производства. Полупеременные затраты относятся к той или иной группе или делятся на две части с помощью статистических методов. Но так отсутствуют объективные критерии, то достоверность результатов будет не велика.

2. *Математический метод* исходит из двух различных объемов производства, для которых определяются совокупные затраты. Затем отмечаются на графике две точки и строится линейная функция:

$$f(x) = (K_2 - K_1) / (X_2 - X_1) = K_f - dx.$$

Но так как принимаются во внимание лишь две эмпирические точки, то

результат будет зависеть от случайностей.

3. *Статистический метод* расчета тренда. Определенные комбинации объемов производства и суммы соответствующих затрат отмечаются на графике, строится тренд изменения затрат в зависимости от объема производства. Этот метод дает относительно точный результат при условии что имеется достаточное количество исходных данных, положительная корреляция объемов производства и соответствующих затрат, а влияние других факторов на величину затрат исключено.

При использовании данных методов необходимо обращать внимание на то, что структура затрат остается неизменной на протяжении длительного времени. Постоянство во временном периоде позволяет использовать выбранную классификацию постоянных и переменных затрат для учета производственных процессов перерабатывающих организаций.

Литература

1. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 224 с
2. Маркс К. Капитал. Т. 2: Процесс обращения капитала. – М.: Политиздат, 1974. – 648 с.
3. Schmidt A. Kostenrechnung. Grundlagen der Vollkosten-, Deckungsbeitrags-, Plankosten- und Prozesskostenrechnung. – Verlag W. Kohlhammer: Berlin, 1996. – 272 c.