

Т.В. Перелыгина, Н.А. Лытнева

ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ЗАТРАТ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

В данной статье раскрыты современные подходы к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, которые способствуют рациональному контролю затрат, являющихся одним из основных факторов, влияющих на получение максимально возможной прибыли.

Ключевые слова: калькулирование, себестоимость, затраты, методика, факторы, комплексный анализ.

Система управленческого учета в каждой отдельной организации уникальна, так как она «привязана» к ее специфическим особенностям. В то же время существуют общие для всех рыночных субъектов вопросы методологии организации управленческого учета [1].

Одной из целей отечественного управленческого учета является составление точных калькуляций, причем точность определяется полнотой включения в калькуляцию всех затрат отчетного периода. С развитием рыночных отношений значительно расширилась самостоятельность организаций. В этих условиях задача калькулирования - не только определить точную фактическую себестоимость изделия, но и позволить рассчитать такую себестоимость, которая могла бы дать определенную прибыль.

В современных условиях традиционные подходы к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции должны постепенно вытесняться более совершенными стратегиями производственного учета на предприятии. Так, преследуя цель получения максимально возможной прибыли, руководство предприятия должно ориентироваться не столько на внешние факторы производства, определяемые условиями рыночной среды, сколько на изыскание внутренних резервов снижения уровня затрат на производство продукции.

Одним из важнейших элементов управления затратами на современном этапе является анализ производственной деятельности предприятия в целом и отдельных его подразделений. Конкретные методические приемы анализа определяются содержанием и структурой управленческой информации, системой показателей, используемых для оценки фактического состояния объектов управленческого учета. В системе управленческого учета используется ретроспективный и оперативный анализ, что обусловлено задачами и целями изучения объекта анализа, его информационной базой и направлениями использования полученных результатов анализа на различных уровнях иерархического управления.

К анализу затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, на наш взгляд, следует подходить с системных и комплексных позиций. Основоположниками системного и комплексного подхода к экономиче-

скому анализу являются М.И. Баканов и А.Д. Шеремет [2], которые определяют системность как понятие кибернетического порядка. Системность требует исследования, анализа объекта в качестве единого целого, единой системы, включающей другие, находящиеся в определенном взаимодействии составные элементы. Целостность системы, отличаясь определенной завершенностью, предполагает и обособленный анализ элементов, ее составляющих.

Комплексность можно рассматривать важной составляющей системного анализа. Должно соблюдаться методологическое единство системности и комплексности. Системность и комплексность анализа выражаются в разработке и использовании системы показателей и всех видов экономической информации. Методология системного и комплексного анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в системе управленческого учета, ориентированного на перспективы развития производственного процесса, на наш взгляд, должна включать определение следующих элементов, приведенных на рисунке 1.

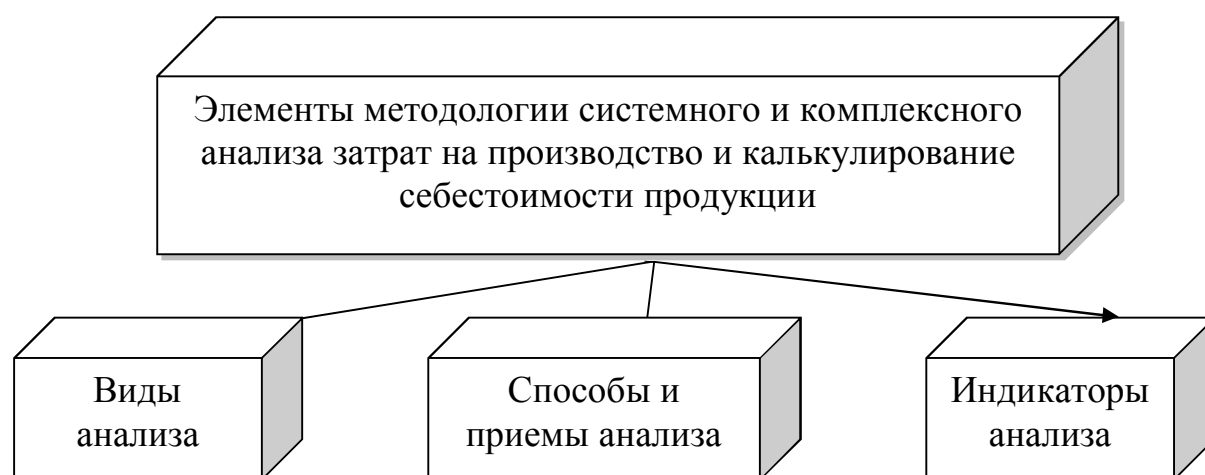


Рисунок 1 - Методология системного анализа затрат на производство и калькулирование продукции

Большое значение при реализации современной методологии анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции имеет разработка, определение и реализация новых принципиальных позиций, на которых должна базироваться методология анализа:

- взаимосвязь методологии управленческого и финансового учета, анализа и аудита затрат для разработки управленческих решений производственных предприятий в национальном масштабе и успешного претворения в жизнь национальной Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности;
- практическое применение анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в аудиторской практике на заключительном этапе аудита для подтверждения непрерывности деятельности организации;
- осуществление анализа затрат на производство и калькулирование се-

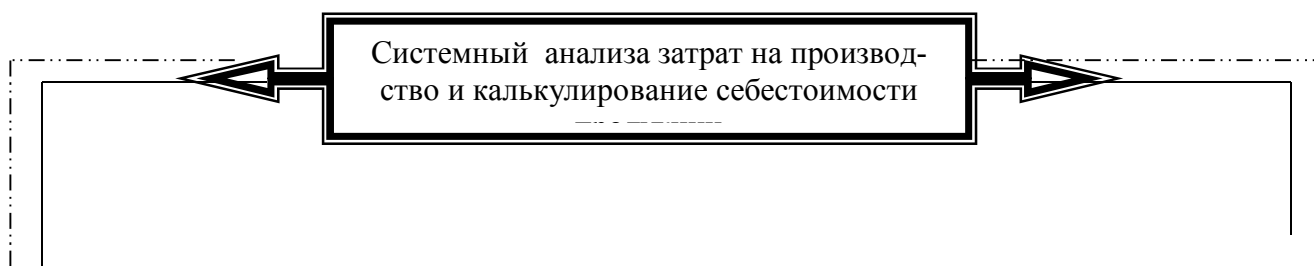
бестоимости продукции хозяйствующих субъектов в системе отраслевого, межотраслевого, регионального, межрегионального управления в масштабах национальной экономики для принятия эффективных и оптимальных управленческих решений на каждом уровне экономической инфраструктуры.

Для анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в системе современного управленческого учета должна быть определена его структура. Структура представляет собой иерархическую конструкцию, в основе которой лежит последовательное системное проведение анализа затрат на микро и макро уровнях управления. Анализ затрат и себестоимости продукции может быть представлен с одной стороны как целостная система более высокого уровня управления, а с другой стороны как целостная структура, которая обладает собственным внутренним содержанием. Более того, между различными уровнями анализа существует взаимная связь, которая, в свою очередь, имеет сквозное аналитическое значение. Такое системное представление анализа позволяет нам предложить следующую методологическую конструкцию системного анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (рис. 2).

Данная системная модель позволит дать комплексную оценку состояния затрат и себестоимости продукции промышленных предприятий, перспектив их регулирования на уровне хозяйствующего субъекта и экономики страны, основанную на анализе информации управленческого учета и отчетности.

Результаты проведенного анализа на макроуровне иерархического управления свидетельствует о том, что в целях получения информации для управления затратами исследованию подвергаются бухгалтерские данные, сформированные в системе финансового учета. Такая информация необходима для решения глобальных проблем по регулированию производственных затрат, их состава, перераспределению материальных ресурсов на межрегиональном и региональном аспектах. В рамках макроанализа отсутствует информация по калькулированию себестоимости продукции, расчету и формированию цены единицы продукции.

Согласно методике анализа затрат на производство и калькулирование продукции их глубокое исследование осуществляется на микроуровне в рамках отдельного предприятия. Такой анализ основан на управленческом учете. Анализ затрат на производство и себестоимости продукции направлен на выявление эффективности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства, снабжения и сбыта продукции. Их изучение позволяет полнее оценить показатель рентабельности, достигнутый на предприятии. При изучении производственных затрат выясняют, насколько точны принципы и методы распределения затрат на себестоимость отдельных видов продукции.



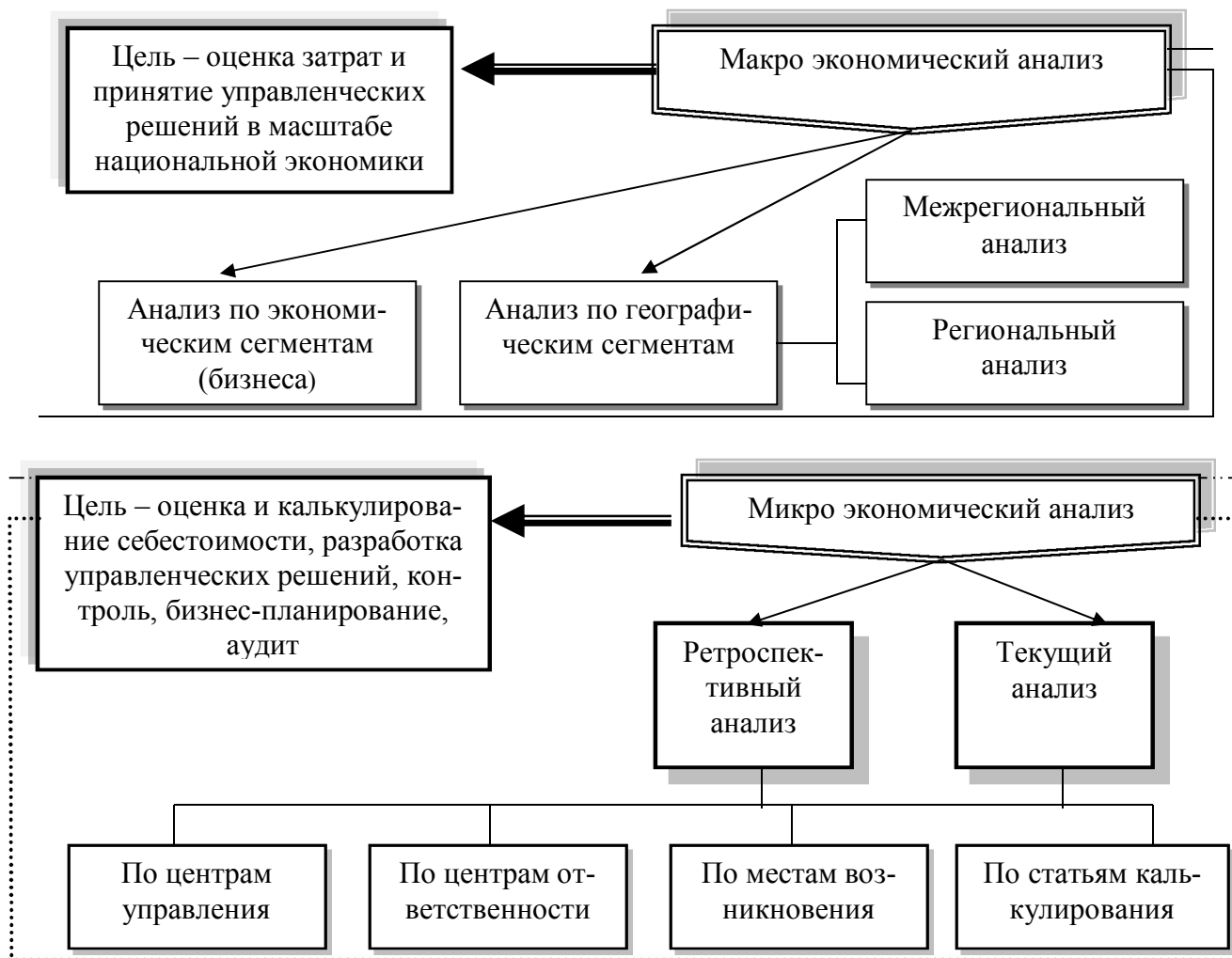


Рисунок 2 – Модель анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции для различных уровней управления

В целях принятия управленческих решений по управлению затратами организации проводится углубленный анализ по центрам управления, центрам ответственности, местам возникновения, калькуляционным статьям. Группировка затрат по статьям калькуляции определяет, куда, на какие цели и в каких размерах израсходованы ресурсы. Она необходима для исчисления себестоимости отдельных видов изделий в производстве, установления центров сосредоточения затрат и поиска резервов их сокращения. Анализ затрат по калькуляционным статьям, обобщенным по центрам управления, свидетельствует о различии состава статей, которые определяются спецификой выполняемых функций центров управления в производственном процессе. Наиболее значимыми статьями являются материальные затраты и затраты на оплату труда.

Анализ затрат на производство и калькулирование продукции детализируется в зависимости от поставленной цели. Результаты анализа служат основой для принятия управленческих решений. Качество проведения аналитиче-

ских работ в системе управленческого учета зависит от информации, сформированной в учете и отчетности, которая должна отвечать современному развитию бухгалтерского учета и требованиям международных стандартов бухгалтерской финансовой отчетности.

В настоящее время наиболее распространенными стандартами являются система международных норм в области бухгалтерского учета и составления отчетности - IAS (International Accounting Standards - международные стандарты финансовой отчетности - МСФО) и система GAAP (General Accepted Accounting Principles), используемая на биржах США и Канады. Основная цель МСФО - получение максимально достоверной информации о состоянии компании, которая необходима инвесторам для корректной оценки состояния бизнеса и составления достоверных прогнозов, а также использование полученной информации для управленческих целей. При рассмотрении вопроса о том, как должен быть организован управленческий учет, зачастую принимается решение строить его на основе принципов МСФО.

Использование Международных стандартов финансовой отчетности в качестве стандартов управленческого учета - наиболее оправданное решение для большинства компаний. Нет необходимости заново создавать принципы и правила учета многих хозяйственных операций, поскольку Международные стандарты финансовой отчетности и их интерпретации упрощают проблему регламентации и ведения учета.

В соответствии с МСФО основным критерием системы учета являются принципы, а не правила. Установить правила для всех случаев, возникающих в бизнес-практике, невозможно. Финансовая отчетность, составленная в соответствии с российскими ПБУ, до сих пор направлена на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других регулирующих органов. В результате этого корпоративная финансовая информация классифицируется и предоставляется в соответствии с налоговым законодательством. Финансовая отчетность требуется или может быть полезной различным пользователям в процессе хозяйственной деятельности. Чтобы это обеспечить, отчетность должна быть пересмотрена и переписана, прежде чем она может быть понятной и полезной.

Российская практика не позволяет руководству (управленческому персоналу) использовать свои суждения при принятии решений. Основной характеристикой нормативной базы российского учета является то, что она строго обязательна к применению, а санкции за ее неприменение могут быть достаточно жесткими.

Несмотря на то, что принципы российских ПБУ похожи на принципы Международных стандартов финансовой отчетности, практическое их применение сводится к достоверному отражению экономических событий. В МСФО отсутствует стандарт по учету затрат, в них определено понятие расходов. Существует несколько международных стандартов, затрагивающих вопросы учета расходов: стандарт № 1 «Представление финансовой отчетности», стандарт № 2 «Запасы», стандарт № 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и

ошибки», стандарт 23 «Затраты по займам», стандарт 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», стандарт № 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Общее определение расходов отражено в «Принципах» МСФО.

Согласно МСФО 1 (параграфы 77-85) для целей выделения компонентов финансовых результатов расходы классифицируются: по характеру (метод характера затрат); по функциям (метод функции затрат или «себестоимость продаж»).

При использовании первого метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с характером (амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата, затраты на рекламу). Этот метод применим для небольших компаний, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией.

При использовании второго метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их функциями как часть себестоимости продаж, распределения и административной деятельности.

В российских нормативных актах по бухгалтерскому учету деление расходов в зависимости от характера и функций отсутствует. Основным национальным стандартом по учету расходов является ПБУ 10/99 «Расходы организации». Однако в этом положении нет четкого разграничения понятий «расходы» и «затраты».

Согласно ПБУ 10/99 для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Поэлементный состав затрат практически совпадает с МСФО, перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Эта норма является новой для организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, так как в административной экономике, методические указания по себестоимости в которой действуют в настоящее время, перечень статей затрат устанавливается для отрасли централизованно. С нашей точки зрения, для целей организации управленческого учета в национальном стандарте целесообразно расшифровать перечень статей затрат.

Анализ положений МСФО 2 «Запасы» позволил нам определить особенности учета административных расходов (расходы на ведение бухгалтерского учета, работу с персоналом, проценты, уплаченные по кредитам и другие расходы, относящиеся к деятельности фирмы в целом). В соответствии с МСФО 2 «Запасы» в себестоимость запасов не включаются, а признаются в качестве расходов отчетного периода, административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния. Российские нормативные акты допускают вариантность в отношении способа списания затрат, собираемых на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Первый вариант – это традиционный для отечественного учета, так называемый калькуляционный вариант, при котором в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство»,

23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 36 «Общехозяйственные расходы и др.) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые и косвенные. Расходы собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в конце отчетного периода в дебет счетов 20 или 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования пропорциональной той или иной базе. Счета 25 и 26 закрываются и калькулируется полная фактическая производственная себестоимость готовой продукции. Однако, следует отметить, что такой вариант не соответствует требованиям МСФО.

Другой вариант, формально совпадающий с требованиями МСФО, предполагает подразделение всех затрат за отчетный период на производственные, обусловленные осуществлением производственного процесса, и периодические, более связанные с длительностью отчетного периода. В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции помимо прямых производственных затрат включаются и косвенные производственные затраты. Периодические затраты, собираемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы» не включаются в объекты калькулирования, а списываются в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от продажи продукции.

Если организация отражает общехозяйственные расходы в соответствии с первым вариантом, то в его отчетности, по сравнению с отчетностью, составленной в соответствии с требованиями МСФО, происходит завышение стоимости активов и соответственно, занижение расходов периода.

С нашей точки зрения, учитывая развитие концепции разделения расходов на производственные и периодические, общехозяйственные расходы, следует включать в состав прочих расходов и в конце отчетного периода осуществлять их списание непосредственно на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Результаты проведенного нами сравнительного анализа принципов и объектов бухгалтерского учета затрат на производство в системе МСФО и национальных стандартов свидетельствуют о наличии расхождений между российской системой бухгалтерского учета и МСФО, которые приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составленной в России и за ее пределами. По причине этих различий многие российские хозяйствующие субъекты, развивающие деловые международные отношения, в настоящее время нуждаются в том, чтобы их финансовая отчетность была подготовлена с учетом требований МСФО. Устранение выявленных расхождений позволит максимально приблизить показатели, характеризующие себестоимость продукции в российской системе бухгалтерского учета и отчетности, к международной.

Повышению качества отчетности, необходимой для управления затратами и калькулирования себестоимости продукции, способствует система аудита, в свою очередь отвечающая требованиям современных рыночных отношений и международным стандартам аудита.

В настоящее время проводится реорганизация всей национальной системы аудита. Федеральные правила (стандарты) аудита по уровню своих требований последовательно приближаются к Международным стандартам аудита. Сильное влияние на современный аудит в нашей стране оказывают успешно проводимые реформы бухгалтерского учета и уже существующие требования к ряду организаций составлять финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. В связи с успешно проводимой реформой бухгалтерского учета изменился спектр основных пользователей, которым предоставляется аудиторское заключение. Если ранее аудиторское заключение в основном предоставлялась собранию акционеров и налоговым органам, то сейчас отчетность также необходима для выхода на рынки капитала, в частности для открытых котировок акций компаний на биржах и для привлечения облигационного займа.

Отсутствие практического опыта работы многих аудиторских организаций по Международным стандартам аудита приводит к противоречиям во внутрифирменных стандартах. Нередко внутрифирменные стандарты не только противоречат международным стандартам, но даже утвержденным российским стандартам, что в принципе запрещено законодательно.

Содержание и результаты проведенного исследования понятийного аппарата затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции и концептуальных основ методологии управленческого учета, позволяют сделать вывод о том, что для понимания и управления затратами организаций в системе национальных бухгалтерских стандартов должно быть определено единое понятие затрат на производство, определены их состав и структура, порядок учета по центрам управления и ответственности, местам возникновения. Тем самым определяется проработанность и обоснованность положений существующих стандартов. Отсутствие в настоящее время стандарта по учету и аудиту затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции вызывает противоречия и несопоставимость учетных и контрольных процедур, которые влияют на достоверность бухгалтерской отчетности. В связи с этим, содержание действующих нормативных актов по регулированию производственных затрат требует доработки в соответствии с требованиями МСФО в части их признания, способов формирования и калькулирования себестоимости в системе управленческого учета.

Учитывая многогранность функций управленческого учета на современном этапе реформирования бухгалтерского учета, исследование затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции необходимо осуществлять на основе взаимосвязи управленческого, финансового и налогового учета.

Одним из основных инструментов организации управленческого учета затрат на производство является учетная политика, в которой определяется вся совокупность вопросов финансового, управленческого и налогового учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции. Экономически обоснованные методический и организационно-технический аспекты учетной

политики способствуют повышению эффективности формирования себестоимости продукции, рациональному использованию ресурсов и способствуют получению положительных финансовых результатов деятельности организации.

Формирование информации для управления затратами промышленных предприятий в системе управленческого учета предусматривает использование современных методов и приемов экономического анализа. В основу анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции должен быть положен системный подход, который позволяет дать оценку рациональному осуществлению затрат на различных иерархических уровнях управления, выявить негативные и отрицательные факторы, влияющие на развитие производства, разработать управленческие решения для повышения эффективности деятельности предприятий в различных сегментах бизнеса.

Список литературы:

1. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры [Текст]/О.Д.Каверина. -М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
2. Пьянова, Н.В. Методология развития инновационных подходов в механизме управления расходами торговых организаций [Текст]/ Н.В.Пьянова, Н.А. Лытнева//Вестник ОрелГИЭТ, Орел: Издательство ОрелГИЭТ. -2012. - №2 (20). –С. 117-125.
3. Сысоева, О.Н. Развитие инновационных методов в управлении результативностью хозяйственных систем [Текст]/О.Н. Сысоева, Н.А.Лытнева //Вестник ОрелГАУ, Орел: Издательство ОрелГАУ. – 2012.-№3(36). -С. 87-92.
4. Шеремет, А.Д. Анализ финансово-хозяйственной деятельности. [Текст]/А.Д. Шеремет.-М : Институт профессиональных бухгалтеров России. Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2003. -156с.

Лытнева Наталья Алексеевна
д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: ukap-lytneva@yandex.ru

Перелыгина Татьяна Владимировна
аспирантка Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: ttl83@mail.ru