

О РАЗВИТИИ ПОПРОЦЕССНОГО МЕТОДА ПЛАНИРОВАНИЯ И УЧЕТА ЗАТРАТ В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ.

Определение попроцессного метода в современной литературе довольно неоднозначно. Для понимания его сути необходим глубокий ретроспективный анализ методов планирования и учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В статье рассмотрен исторический аспект развития именно попроцессного подхода к планированию и учету затрат.

Результаты анализа научных трудов отечественных и зарубежных ученых, специалистов в области управления затратами, говорят о том, что различные подходы к описанию попроцессного метода планирования и учета затрат можно условно разделить на три группы. Это подходы, сложившиеся в советской и зарубежной теории и практики управленческого учета XX в., а также современный взгляд, развивающий и дополняющий предыдущие.

В первой половине XX в. для обозначения метода калькулирования себестоимости массовой продукции, имеющего два основных признака – период и процесс, российскими и советскими учеными предлагались и использовались разнообразные термины. В частности, Р.Я. Вейцман выделял общий, или собирательный, метод калькуляции, предполагающий равномерное распределение издержек производства на множество однородных предметов, созданных в производстве.

Д. Никольсон и Д. Рорбах для непрерывного производства, продолжающегося в течение длительного времени, предлагали расходы распределять по отдельным операциям производственного процесса, и обозначили такой способ «калькулированием себестоимости по операциям».

В разное время учеными предлагались такие названия рассматриваемого метода планирования и учета затрат, как периодический (В.И. Стоцкий), повременный (П.Г. Войтехов), простой (С.А. Щенков), массовый (А.С. Чудов, В.Н. Орлов) и ряд других.

Одна из точек зрения заключалась в том, что попроцессным называли попередельный метод калькулирования для технологических циклов в один передел. Сущность попередельного метода учета затрат на производство состояла в том, что все затраты на производство продукции, сгруппированные в разрезе калькуляционных статей расходов, относились ко всей продукции одного определенного передела. В целях максимальной локализации затрат по отдельным видам продукции затраты на производство группировались по процессам, стадиям или другим элементам технологического цикла.

Впервые в отечественной практике термин «попроцессный» метод калькулирования себестоимости продукции был введен А.Ш. Маргулисом в 1973 г. Он призывал отойти от использования термина «простой» метод, считая название метода не вполне удачным. Несмотря на то, что попроцессный метод по сравнению с методами, используемыми в сложном многоассортиментном производстве, проще (отсутствует или несущественно незавершенное производство, калькулируются лишь один или несколько видов продукции и т.д.) он совсем не является простым, если необходимо вести дифференцированный учет затрат по видам работ, в зависимости от применяемой техники, структурным подразделениям; выявлять и изучать в процессе контроля за издержками специфические причины отклонения от плановых норм, увязывать затраты с объемом работ, качеством продукции и т.д. А.Ш. Маргулис видел несколько

основных проблем, возникающих в отраслях, применяющих данный метод в планировании и учете. Одна из них, по его мнению, это обобщение издержек по участкам, процессам, фазам и иным центрам возникновения затрат, как предварительная стадия контроля за себестоимостью конкретного калькулируемого объекта. Другая – внедрение такого способа документирования издержек, с помощью которого можно определять отклонения от заданных норм с выявлением причин, не дожидаясь составления отчетной калькуляции.

В трудах В.Т. Слабинского большое внимание уделено значению попроцессного калькулирования для повышения эффективности деятельности предприятий. Одной из основных функций управления затратами, как известно, является оперативный контроль за формированием себестоимости продукции, выявление отклонений от запланированной величины, вскрытие неиспользуемых резервов по повышению эффективности производства. В связи с этим группировка затрат по этапам производственного процесса является важным инструментом управления затратами, поскольку может быть использована для контроля за уровнем затрат по отдельным звеньям технологического процесса с выявлением отклонений от принятой технологии и норм, для сравнительного анализа себестоимости одинаковой продукции, выпускаемой разными предприятиями. Составление попроцессных калькуляций по статьям расходов может позволить выявить отклонения по переменным расходам за счет норм и цен на материалы, топливо, энергию, а по условно-постоянным – установить влияние на себестоимость продукции технико-экономических показателей, относящихся только к данному технологическому процессу. Таким образом, попроцессное планирование и учет затрат позволяют добиться управляемости издержками производства.

По мнению В.Т. Слабинского, сочетание планирования и анализа затрат по технологическим процессам с планированием и анализом соответствующих им технико-экономических показателей позволяет решить одновременно несколько задач:

- появляется возможность отказаться от ориентировочных методов планирования затрат и перейти к планированию на основе строгих расчетов;
- установить конкретные причины изменения затрат в сравнении с прошлым периодом и отклонения фактических показателей от плановых;
- более четко определяются резервы снижения себестоимости продукции, поскольку при попроцессном планировании и учете наглядно видны технические возможности улучшения производственного процесса;
- также, поскольку при названном подходе затраты группируются по подразделениям наиболее низких ступеней управления, появляется реальный способ соизмерения затрат и результатов работы отдельных участков.

Взгляды А.Ш. Маргулиса и В.Т. Слабинского разделял П.С. Безруких. По его мнению, сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитывают по установленным статьям расходов на весь выпуск продукции, в связи с чем среднюю себестоимость единицы продукции определяют путем деления всех производственных затрат (и по каждой статье) на количество выпущенной за отчетный период готовой продукции.

Таким образом, полностью характеристики попроцессного метода были сформулированы в отечественной теории калькулирования себестоимости продукции только в конце 80-х гг. XX в. Это метод, в большинстве случаев применяемый на предприятиях с массовым характером производства одного или нескольких видов продукции, с кратким периодом технологического процесса и отсутствием в большинстве случаев незавершенного производства. Также следует указать на отличительную черту попро-

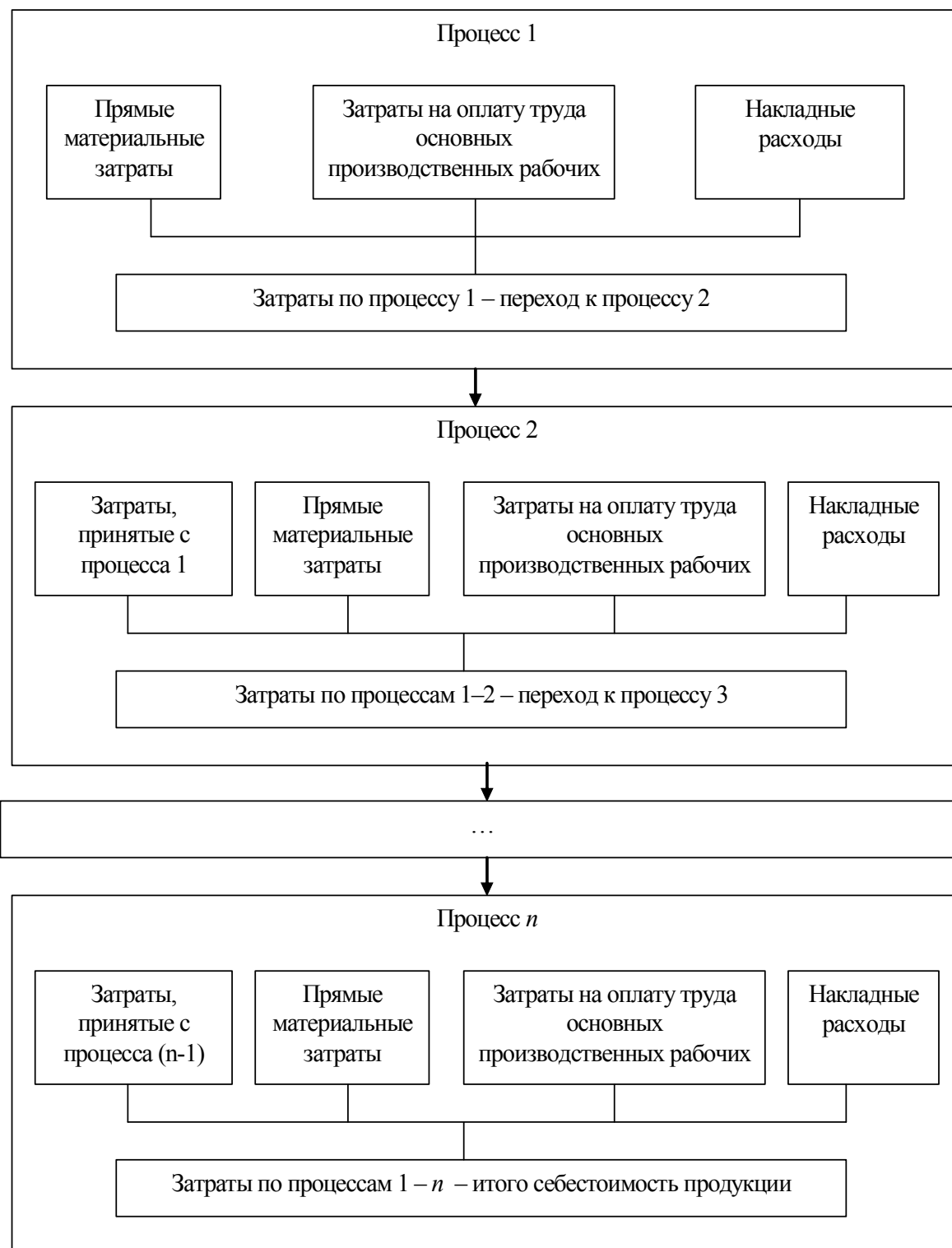
цессного метода калькулирования, такую, как отсутствие полуфабрикатов завершеного вида. Это очень важный признак, так как именно он наиболее четко указывает на различие процессного и поперечного методов. Кроме того, некоторыми исследователями, например В.Ф. Палием, отмечалась возможность выделения однопроцессного и многопроцессного вариантов метода. Следует отметить, что в целом у специалистов отношение к выделению процессов неоднозначное. Одни полагают, что однопроцессный метод следует применять для выявления себестоимости получения одного и того же продукта разными технологическими способами. Другие считают производственный процесс сложным, состоящим из нескольких стадий, на каждую из которых необходимо локализовать соответствующую часть затрат и выявить себестоимость продукта на каждый процесс. Такой вариант калькулирования эти ученые называют многопроцессным. Распределение затрат между выпуском продукции и незавершенным производством, а также между несколькими видами продуктов, в этом варианте калькулирования может быть произведено на любой стадии производственного процесса в зависимости от конкретных технологических характеристик производства.

Таким образом, в соответствии с сформировавшимся в отечественной практике подходом попроцессный метод чаще всего применяется в добывающих производствах (угольном, горнорудном, газовом, нефтяном и др.), а также в энергетическом производстве, некоторых предприятиях обрабатывающих производств с несложным производственным циклом, на транспорте.

В работах зарубежных авторов понятие «попроцессный» метод несколько шире, и во многом сходно с отечественным понятием «поперечного» метода. Согласно мнению представителей классической теории западного управленческого учета (Р. Гаррисона, К. Друри, Ч.Т. Хорнгрена и др.) на производствах, где используется система попроцессной калькуляции затрат, изделия переходят от одного процесса (подразделения) к другому, пока изделие не будет изготовлено полностью. Каждое производственное подразделение осуществляет какую-либо часть общего процесса и доставляет изделие после этой операции в следующее подразделение, где оно обрабатывается на следующей операции. После завершения производства в последнем подразделении изделие отправляется на склад готовой продукции. Таким образом, процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Прямые и накладные расходы определяются для каждого процесса.

Схематически данный подход к калькулированию себестоимости можно представить в виде рисунка.

Схема составлена исходя из того, что под процессом понимается основной производственный процесс, или процесс, выполняемый непосредственно для изготовления основной продукции. В этом случае предполагается, что отдельный технологический процесс протекает в отдельном производственном подразделении. Под производственным подразделением в данном случае понимается организационная единица, в которой осуществляется производство продукта, т.е. учитываются материальные, трудовые и накладные расходы, формирующие его себестоимость. Кроме того, предполагается, что все подразделения обладают двумя обязательными признаками: во-первых, в одном производственном подразделении вся продукция, проходящая через него, проходит через одни и те же технологические операции, а во-вторых, вся продукция должна быть однородной. Еще В.Т. Слабинский отмечал, что характерными чертами процесса в понимании американских экономистов являются границы полномочий и контроля, сходство выполняемой работы и территориальное размещение работников и оборудования на заводе.



Попроцессное калькулирование себестоимости в зарубежной теории управленческого учета

После свода материальных, трудовых и накладных расходов, понесенных подразделением, должен быть определен объем произведенной данным подразделением продукции. Трудность этой работы заключается в том, что в подразделении на конец отчетного периода обычно имеется некоторый объем незавершенного производства. Зарубежными экономистами предлагается перевести эти частично обработанные изделия в эквивалентные прошедшим полную обработку в подразделении единицам про-

дукции. В процессе калькулирования себестоимости эквивалентные единицы определяются как произведение количества частично обработанных изделий и процента обработки этих изделий. Эквивалентный объем производства за период предлагается, как правило, рассчитывать одним из двух способов – методом средневзвешенной величины, учитывающим выпущенную продукцию и затраты на ее производство как за текущий, так и за предшествующий период, и методом ФИФО (FIFO), при котором эквивалентные единицы и их себестоимость относятся только на те работы, которые выполнены в текущем периоде.

Среди современных отечественных теоретиков и практиков, занимающихся вопросами калькулирования себестоимости продукции, нет единой точки зрения в отношении попроцессного метода калькулирования. Например, В.Э. Керимов определяет попроцессный подход как синоним попередельного. А Ефремова А.А. даже выделяет, что попроцессный метод формирования себестоимости продукции может быть реализован в двух вариантах – полуфабрикатном и бесполуфабрикатном. Хотя, как было отмечено выше, подход отечественных ученых к попроцессному методу в конце прошлого века определял в качестве одного из определяющих его признаков отсутствие полуфабрикатов, соответственно полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты использовались только для попередельного метода калькулирования затрат. Подобное смешение понятий может объясняться широким распространением известного за рубежом метода Job-Order Cost (JOC), который в русском переводе получил название «попроцессный», описываемый в трудах зарубежных классиков и рассмотренный выше. Надо сказать, что некоторые современные ученые, например В.П. Суйц, продолжают развивать попроцессный метод калькулирования себестоимости продукции как самостоятельный, используя в своих работах элементы как отечественного, так и зарубежного опыта. В качестве дополнения для повышения эффективности контроля за себестоимостью продукции этим исследователем предлагается в попроцессный метод внести элементы нормативного метода. В.П. Суйц отмечает, что при применении процессного метода для контроля за себестоимостью продукции неизменными условиями должны быть наличие норм затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нормативов использования средств производства, смет производственных затрат и организация учета отклонений фактических затрат от норм и нормативов. Соблюдению данных условий способствует то, что предприятия, применяющие процессный метод, добывают либо выпускают на протяжении длительного периода простую однородную продукцию, располагают налаженным нормативным хозяйством, т.е. имеют обоснованные текущие нормы.

Таким образом, в настоящее время можно выделить два сформировавшихся подхода к определению попроцессного метода планирования и учета затрат, а также современный подход, основанный на двух сложившихся, развивающий и дополняющий их. Значительный вклад в развитие отечественной теории практики попроцессного калькулирования внесли А.Ш. Маргулис, В.Т. Слабинский, П.С. Безруких, Н.П. Новиченко и др. Второй устоявшийся подход сформирован западными учеными, в их понимании попроцессный метод схож с отечественным попередельным. Кроме того, в настоящее время многие современные ученые пытаются скомбинировать отечественный и западный подходы, усовершенствовать попроцессный метод калькулирования продукции, внося в него элементы других методов, например, нормативного, или метода калькуляции себестоимости по видам деятельности (Activity Based Costing – ABC-метода).