

## **РАЗВИТИЕ НОРМАТИВНОЙ БАЗЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ ЕЁ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ**

В период мирового финансово-экономического кризиса, начавшегося в 2008 г., особую актуальность приобретают вопросы обоснованного определения себестоимости производимой продукции, работ, услуг (далее – продукции). Это обусловлено тем, что определяющим фактором при принятии решения о приобретении товара значительно чаще стала выступать более низкая цена, а не его более высокое качество. При этом в случае завышения себестоимости продукции по сравнению с действительной производственное предприятие не имеет возможности в условиях конкуренции адекватно снижать цены, увеличивая тем самым объёмы реализации и прибыли. И наоборот, занижение себестоимости против действительной может привести к неоправданному снижению предприятием цен на свою продукцию и, в конечном счёте, к банкротству. Обоснованное определение себестоимости производимой продукции и постоянное её снижение на основе использования достижений науки и техники и совершенствования организации производства и управления обеспечивают весомые конкурентные преимущества предприятию.

Проблеме определения себестоимости производимой продукции посвящены работы Т. Скоуна, Ю. Бригхэма, Дж. Хьюстона, А. Филинкова, А. Шеремета, Е. Котлярова, В. Мякоты, О. Грищенко, Ж. Ришара, Б. Юровского и других учёных. Однако имеются ещё недостаточно разработанные аспекты этой многогранной проблемы.

Кроме того, существуют серьезные различия в правилах бухгалтерского учёта различных стран как в части определения издержек производства, себестоимости продукции, так и чистой прибыли. В

условиях ускоренной глобализации экономики это также необходимо учитывать. Например, исследования двух американских профессоров показали, что чистая прибыль гипотетической компании с учётом существующих различий в правилах бухгалтерского учёта за один и тот же период может быть оценена в 34600 дол. в США, в 260 тыс. дол. – в Англии и в 240,6 тыс. дол. – в Австралии. Расхождения вызваны целым рядом причин. В большинстве стран (в том числе в США) балансовая стоимость активов отражается в исторической стоимости за вычетом начисленной амортизации. Однако в некоторых странах стоимость активов корректируется для отражения их в текущих рыночных ценах. Различны методы оценки производственных запасов, нематериальных активов, прежде всего “гудвилла”. Многие расхождения проистекают вследствие различных методов отражения аренды, затрат на исследования и разработки и пенсионных планов [11, 86].

*Цель* настоящей статьи – анализ существующей нормативной и методической базы определения себестоимости продукции машиностроительных предприятий и выявление возможных путей их совершенствования.

Как известно, в экономической теории различают явные (бухгалтерские) и экономические затраты на производство и реализацию продукции. К явным относятся затраты, которые находят отражение в бухгалтерском учете и отчетности. Экономические затраты представляют собой сумму явных (бухгалтерских) и неявных (альтернативных) затрат. Категория «себестоимость продукции» отражает только явные затраты и не учитывает неявные

(альтернативные).

Полная себестоимость реализованной продукции – это выраженные в денежной форме явные затраты труда, материальных, информационных, финансовых и других ресурсов и на её производство и реализацию.

В практике учета, планирования и анализа хозяйственной деятельности рассчитывают себестоимость общего объёма не только реализованной, но и товарной, а иногда и валовой продукции за определенный период (месяц, квартал, год). Кроме суммарной себестоимости перечисленных видов продукции за определенный период важно достоверно оценить и среднюю себестоимость единицы продукции каждого вида.

По мнению авторов, конкурентоспособной следует считать продукцию, которая в данный момент времени является рентабельной или безубыточной на конкретном конкурентном рынке. При этом конкурентоспособность продукции на конкретном рынке тем выше, чем больше её предел (запас) конкурентоспособности  $\Pi_{\sigma}$ , который можно рассчитать по формуле

$$\Pi_{\sigma} = \frac{C_k - C_y}{C_k} \cdot 100,$$

где  $C_k$  и  $C_y$  – соответственно средневзвешенная цена, по которой в данный момент продукция продаётся на рынке и обеспечивает прибыль предприятию, и цена продукции, при которой она на данном рынке из рентабельной превращается в убыточную.

С помощью данной формулы можно рассчитать запас конкурентоспособности, основываясь как на информации о средневзвешенной цене, по которой в данный момент продукция продаётся на рынке и обеспечивает прибыль данному предприятию, так и основываясь на подобной информации не только данного предприятия, но и конкурирующих с ним предприятий. Получить же подобную информацию по предприятиям- конкурентам очень сложно.

В период мирового финансово-экономического кризиса вследствие снижения покупательной способности потребителей предел безопасности для конкурентоспособности продукции большинства промышленных предприятий

существенно снизился, и эта тенденция сохраняется. В этих условиях особую актуальность приобретают как вопросы снижения себестоимости продукции за счёт применения достижений НТП и совершенствования системы менеджмента, так и вопросы адекватного определения себестоимости. В случае неадекватной оценки себестоимости выпускаемой продукции предприятия неправильно оценивают предел безопасности для её конкурентоспособности на конкретном рынке, и принимают ошибочные стратегические и тактические решения.

Нормативная база для определения себестоимости производимой продукции в Украине с 1991 г. претерпевала многократные изменения. С 1991 по 1996 гг. действовали применяемые в бывшем СССР «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) на предприятиях СССР», утвержденные Госпланом СССР, Минфином и Госкомцен в 1990 г. с изменениями и дополнениями 1991 г. [1, 3-39]. В 1996 г. на смену этому документу пришло «Типовое положение по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности», утвержденное Кабинетом Министров Украины 26.04.1996 г., которое не внесло существенных изменений в методические подходы к определению себестоимости производимой продукции [2]. Этот документ, как и предыдущий, делал акцент на определение полной себестоимости каждого вида продукции, выпускавшейся или планируемой к выпуску на предприятии. В составе полной себестоимости выделялась производственная себестоимость. В ранее действовавших отраслевых методических рекомендациях по мере увеличения числа учитываемых статей затрат выделялись цеховая, производственная и полная себестоимость каждого вида продукции. Методология расчёта цеховой, производственной и полной себестоимости каждого вида продукции была основана на отражении всех прямых (переменных) и косвенных (постоянных) расходов либо только на её производство для товарной

продукции, либо на её производство и реализацию для реализованной продукции.

В 2000 г. в соответствии с программой реформирования системы бухгалтерского учета на основе международных стандартов Министерством финансов Украины было утверждено «Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 16 «Затраты» (далее – П(С)БУ 16), которое определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о затратах и определения себестоимости продукции на предприятиях всех видов деятельности и форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений) [3]. П(С)БУ 16 не содержит рекомендаций по определению полной себестоимости каждого вида реализованной предприятием продукции за определенный период, так как оно основано на распространённом в США и других промышленно развитых странах методе «директ-костинг» (“direct – cost”). Изначально в 30-е годы XX века этот метод был основан на учете в себестоимости продукции только прямых переменных расходов. Косвенные же постоянные затраты по всем видам выпускаемой на предприятии продукции просто вычитались из маржинальной прибыли, т.е. относились на счёт прибыли и убытков. Достоинство такого подхода заключалось в упрощении и в повышении оперативности расчёта неполной себестоимости продукции, а также в возможности более взвешенной оценки в краткосрочном периоде предельной цены для принятия заказов в условиях ценовой конкуренции и неполной загрузки производственных мощностей. А главный недостаток состоял в отсутствии информации о полных затратах на производство и реализацию каждого вида выпускаемой на предприятии продукции. Поэтому совершенствование этого метода происходило в направлении расширения круга учитываемых затрат. Из косвенных затрат стали выделять переменные элементы и прибавлять их к прямым переменным затратам. Данное обстоятельство свидетельствует о стремлении уменьшить главный недостаток данного методического подхода. Например, по степени охвата числа

статей затрат на предприятиях в англосаксонских странах в различные периоды времени французский профессор Жак Ришар выделил 4 методических подхода к оценке себестоимости реализованной продукции [14, 57-58]. На практике же большинство производственных предприятий промышленно развитых стран также рассчитывают полную себестоимость произведенной и реализованной продукции.

После ввода в действие П(С)БУ 16 не было отменено «Типовое положение по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности» 1996 г., но, к сожалению, не были сделаны пояснения различий в сферах применения и используемой терминологии в этих документах [3]. В таком виде эти существенно отличающиеся методическими подходами к определению себестоимости производимой продукции и терминологией документы действовали до 2002 г. параллельно. Так, например, П(С)БУ 16 регламентирует расчёт производственной себестоимости, которая в соответствии с «Типовым положением по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности» 1996 г. может быть определена как неполная производственная себестоимость без общехозяйственных (административных) затрат. «Типовое положение по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности» в 2002 г. было отменено, хотя многие предприятия продолжают пользоваться этим документом для калькулирования полной себестоимости реализованной продукции каждого вида. На наш взгляд, это правильная реакция на допущенную ошибку Кабмина Украины. «Типовое положение по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности» не следовало отменять, а совершенствовать в направлении учёта в них особенностей технологии и организации производства отдельных отраслей промышленности, пояснив различия в сферах применения и используемой терминологии.

Кроме того, П(С)БУ 16 имело ряд существенных недостатков. И только некоторые из них уже устранены. Например, только в конце 2002 г. в п. 11 появилось уточнение, что «производственная себестоимость продукции уменьшается на справедливую стоимость сопутствующей продукции, которая реализуется, и стоимость сопутствующей продукции, которая используется на самом предприятии в оценке возможного ее использования», хотя это обстоятельство учитывалось в «Типовом положении по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности» 1996 г. Попутная продукция имеет место в химической, нефтеперерабатывающей промышленности и некоторых других отраслях. Она образуется в процессе производства основной продукции, её стоимость может быть весьма значительной и должна вычитаться из себестоимости основной продукции, чтобы не допустить неоправданного её завышения. В связи с тем, что методологии учёта, определяемые П(С)БУ 16 и обязательным к исполнению «Законом о налогообложении прибыли» 1997 г. [4] существенно различаются, предприятия вынуждены вести параллельно бухгалтерский и налоговый учёт. В случае же, если применение П(С)БУ 16 не даёт предприятию возможности адекватно калькулировать себестоимость производимой продукции, это приводит к необходимости параллельного ведения третьего вида учёта – управленческого, что само по себе приводит к увеличению затрат и снижению конкурентоспособности его продукции.

Рассмотрим основные рекомендации П(С)БУ 16. В соответствии с п. 7 П(С)БУ 16 «расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отображаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены». Такой подход соответствует международным стандартам бухгалтерского учёта.

Согласно п.11 себестоимость реализованной на протяжении отчетного периода продукции состоит из её производственной себестоимости, нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов и сверхнормативных производственных расходов. При этом П(С)БУ 16 не даёт чёткого определения сверхнормативных производственных расходов.

Производственная же себестоимость продукции включает:

- прямые материальные расходы;
- прямые расходы на оплату труда;
- другие прямые расходы;

переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы.

Производственная себестоимость продукции уменьшается на справедливую стоимость сопутствующей продукции, которая реализуется, и стоимость сопутствующей продукции, которая используется на самом предприятии по оценке возможного ее использования (дополнено согласно приказу Минфина № 989 от 10.12.2002 г.).

В соответствии с П(С)БУ 16 перечень и состав статей калькулирования производственной себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются предприятием. В соответствии с п. 17 затраты, связанные с операционной деятельностью, которые не включаются в себестоимость реализованной продукции, делятся на административные расходы, расходы на сбыт и прочие операционные расходы. Таким образом, в соответствии с этой рекомендацией П(С)БУ 16 себестоимость реализованной продукции конкретного вида должна отражать только её неполную производственную себестоимость.

К административным (общехозяйственным) относятся затраты, которые связаны с управлением и обслуживанием предприятия. На производственном предприятии административные затраты в основном связаны с производством продукции, так как основная численность персонала машиностроительного предприятия занята управлением производством.

Поэтому их нельзя полностью выводить из производственных затрат (производственной себестоимости), как это произошло в П(С)БУ 16.

Так, например, в ОАО «Харьковский станкостроительный завод», осуществляющем единичное производство круглошлифовальных и вальцешлифовальных станков с длительным циклом изготовления, величина административных затрат составляет 30-35% от суммы производственной себестоимости, рассчитанной в соответствии с П(С)БУ 16. При этом цикл изготовления станков существенно различается (от 2 месяцев до года), их выпуск осуществляется неритмично (от 0 до 10 единиц в месяц). В таких условиях исключение административных расходов из себестоимости произведенной и реализованной продукции приводит к кардинальному искажению реальной себестоимости выпускаемой и реализуемой продукции и, соответственно, к перекосам в ценообразовании.

По нашему мнению, существенный недостаток П(С)БУ 16 состоит в том, что в нём, по сути, отсутствуют рекомендации по калькулированию полной себестоимости конкретного вида реализованной продукции, а рассматривается порядок определения суммарной себестоимости реализованной продукции всех видов за определённый период.

Порядок калькулирования себестоимости продукции существенно зависит от особенностей технологии и организации производства. Каждая отрасль (вид экономической деятельности) имеет свою специфику. Это обстоятельство чётко учитывалось до 2002 г. в отраслевых методических рекомендациях [1, 17]. Например, на отечественных машиностроительных предприятиях с единичным и мелкосерийным типом производства применяется позаказный метод. Объектом калькулирования выступает конкретный заказ. Сущность метода заключается в отнесении прямых затрат на конкретный заказ, а косвенные расходы распределяются между всеми заказами в

соответствии с принятыми на предприятии методами.

На предприятиях с массовым типом производства, узкой номенклатурой выпускаемой продукции и коротким производственным циклом применяют попроцессный метод. В соответствии с ним рассчитывают неполную производственную себестоимость товарной или реализованной продукции каждого вида по прямым затратам в разрезе всех последовательных операций технологического процесса, а затем прибавляют распределённые определённым способом косвенные затраты. Кроме машиностроения этот метод используют в электроэнергетике и добывающей промышленности.

На предприятиях производственный процесс изготовления продукции можно разделить на несколько переделов, по завершении каждого из которых получается полуфабрикат, пригодный как к дальнейшему использованию в производственном процессе предприятия, так и к реализации используют попередельный метод. Например, на металлургическом комбинате выделяют переделы производства чугуна, стали, проката, труб и т.д. Особенность этого метода заключается в том, что объектом калькуляции выступает продукт каждого передела отдельно. В машиностроении этот метод применяется в литейных цехах.

Поэтому целесообразно разрабатывать отраслевые методические рекомендации по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции, как это практиковалось ранее (например [1, 5]). В связи с этим П(С)БУ 16 должно допускать применение различных методологических подходов к определению себестоимости, которые могут применяться на предприятиях различных отраслей с различными типами производства, а применение конкретной методики оговаривалось бы в учётной политике каждого предприятия.

Таким образом, приходится констатировать, что из-за допущенных ранее ошибок Кабмином Украины в настоящее время отсутствует обоснованная нормативная и методическая база для

определения себестоимости продукции на промышленных предприятиях вообще и на машиностроительных в частности. Актуальным является вопрос совершенствования П(С)БУ16 и разработки отраслевых методических рекомендаций по определению себестоимости продукции в машиностроении и других отраслях промышленности.

### Литература

1. О составе затрат и единых нормах амортизационных отчислений. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 3-30.
2. Типовое положение по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – № 7. – С. 2-60.
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 16 «Затраты». Утверждено приказом Министерства финансов Украины № 318 от 31.12.1999 г. – К., 2000.
4. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22.05.1997 г. // Урядовий кур'єр. – 1997. – 12 июня (с изменениями и дополнениями).
5. Методические материалы по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки. – М.: Прейскурантиздат, 1975. – 220 с.
6. Иванов Ю.Б. Реформированная себестоимость (калькулирование в промышленности) / Ю.Б. Иванов, Е.В. Котляров // Украинский деловой еженедельник "Бизнес". Раздел "Бухгалтерия, право, налоги, консультации". – 2001. – № 20/1. – 14 мая. – С. 45-51.
7. Филинков А. Размеры предприятий и себестоимость продукции / А. Филинков // Экономика Украины. – 2003. – № 9. – С. 42-46.
8. Юровский Б.С. Планирование, учет и анализ себестоимости продукции: Метод. рук. для тех, кто определяет себестоимость продукции, планирует выпуск, устанавливает цены. Ч. 1 / Центр экон. исслед. и управленч. консультирования "Консульт". – 2-е изд., перераб. и доп. – Х.: Центр "Консульт", 2004. – 237 с.
9. Мякота В. Себестоимость продукции от выпуска до реализации / В. Мякота. – Х.: Фактор, 2002. – 264 с.
10. Киселева Т.К. Система калькулирования издержек производства в управленческом учете: учеб. пособие / Т.К. Киселева. – Запорожье: ЦНТЭИ, 2008. – 89 с.
11. Бригхэм Ю. Хьюстон Дж. Финансовый менеджмент. Экспресс-курс. 4-е изд.: пер. с англ. / Ю. Бригхэм. – СПб.: Питер, 2007. – 544 с.
12. Скоун Т. Управленческий учет: пер. с англ. / под ред. Н.Д. Эриашвили / Т. Скоун. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 180 с.
13. Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.
14. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / пер. с франц.; под ред. Л.П. Бельх / Ж. Ришар. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.