

GAMYBOS IŠLAIDŲ APSKAITOS IR PRODUKCIJOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMO METODŲ ANALIZĖ

A. JANKAITIENĖ

Pastaruoju metu ekonominėje literaturoje daug dėmesio skiriama gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu taikymui atskirose pramonės šakose. Tačiau ši problema galutinai nėra išspręsta. Daugelyje publikacijų vyrauja nuomonė, kad pagrindiniai gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai yra užsakyminis, fazinis ir normatyvinis. Tokius metodus rekomenduoja ir „Pagrindiniai produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo pramonės įmonėse nuostatai“ [14, p. 70] (Toliau jie vadinami sutrumpintai „Pagrindiniai nuostatai“.)

Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klausimu yra ir kitokių nuomonių. Kai kurie autoriai [19, p. 77; 1, p. 65; 15, p. 175; 2, p. 85; 13, p. 22], be anksčiau minėtųjų, savarankiškais metodais laiko dar detalinį, grupinį, paprastąjį, vienfazinį-normatyvinį, fazinį-normatyvinį, užsakyminį-normatyvinį, normatyvinį, apibendrinantį „katilinį“ metodus. A. Margulis nurodo [12, p. 194], kad gavybinėje pramonėje ir elektrinėse naudojamas paprastasis kalkuliavimo metodas, o apdirbamosios pramonės šakose — fazinis, stadijinis, užsakyminis, užsakyminis-normatyvinis ir normatyvinis kalkuliavimo metodai. Vadinasi, be „Pagrindiniuose nuostatuose“ numatytų trijų gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų, prisideda dar eilė savarankiškų metodų. Ankstesniuose buhalterinės apskaitos darbuose [3, p. 48; p. 45] savarankiškais metodais buvo laikomi fazinis, detalinis ir operacinis metodai.

Pateikti pavyzdžiai rodo, kad iki šiol nėra vieningos nuomonės gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klausimu. Tai yra nemažas trūkumas, teoriškai sprendžiant šią problemą. Be to, šių metodų klasifikavimas, kaip tikslios apskaitos ir kalkuliavimo organizavimo pagrindas, turi ne tik teorinę, bet ir didelę praktinę reikšmę. Todėl mokslinškai pagrįsta gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikacija yra tikslinga.

Sprendžiant šią problemą, reikia išsiaiškinti, ar yra skirtumas tarp gamybos išlaidų apskaitos metodų ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų. Tuo klausimu ekonomistų nuomonės yra labai skirtingos. Kai kuriose publikacijose [16, p. 28—29; 9, p. 5—9] gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai yra sutapatinami. Šios nuomonės autoriai remiasi tuo, kad „Pagrindiniuose nuostatuose“ yra numatyta vieninga gamybos išlaidų apskaitos ir kalkuliavimo metodų klasifikacija. Daugelis autorių [19, p. 18, 45, 122; 5, p. 7; 1, p. 61—62; 13,

p. 211 yra tos nuomonės, kad gamybos išlaidų apskaitos metodai ir kalkuliavimo metodai nėra identiškos sąvokos. Tačiau, suprantama, šie metodai yra tarpusavyje susiję ir vienas antrą sąlygoja, nes savikaina apskaičiuojama, remiantis gamybos išlaidų apskaitos duomenimis, o kalkuliavimas, savo ruožtu, turi tiesioginės įtakos, organizuojant gamybos išlaidų apskaitą. Be to, kiekvienas šių metodų turi savą objektą.

Gamybos išlaidų apskaitos objektu įmonėse laikomas apskaitinis vienetas, kuriam vedama analitinė gamybos išlaidų apskaita. Juo gali būti atskiros gamybos šakos, cechai, skyriai, technologinio proceso stadijos, užsakymai, vienerūšių gaminių grupės, atskiri gaminiai ir pan. Kadangi gamybos išlaidų apskaitos objektas parenkamas, atsižvelgiant į gamybos organizavimą, technologinio proceso sudėtingumą, specializacijos laipsnį ir pan., tai įvairiose įmonėse, gaminančiose netgi vienerūšę produkciją, gamybos išlaidų apskaitos objektai gali būti skirtingi.

Kalkuliavimo objektu gali būti užsakymas, atskiros gatavų gaminių rūšys, markės, dydžiai, pusfabrikačiai, darbai ir patarnavimai, t. y. tai, kas kalkuluojama konkrečioje įmonėje. Kalkuliavimo objektu dažniausiai būna gatavas gaminytis natūrine išraiška. Kalkuliavimo objekto parinkimas priklauso nuo gamybos organizavimo, gaminamos produkcijos būdo ir jos mato vieneto. Pavyzdžiui, baldų gamybos įmonėse kalkuliavimo objektas yra įvairių artikulų baldai, pavyzdžiui, stalai, kėdės, spintos, sofas ir pan. Kombinuotose baldų gamybos įmonėse kalkuliavimo objektu gali būti įvairių medienos veislių rupių ruošiniai.

Praktikoje pasitaiko atveju, kai gamybos išlaidų apskaitos objektai ir kalkuliavimo objektai sutampa, pavyzdžiui, individualinės gamybos tipo įmonėse, kur produkcija gaminama pagal vartotojų užsakymus. Čia gamybos išlaidų apskaitos ir kalkuliavimo objektas yra užsakymas.

Taigi reikia skirti gamybos išlaidų apskaitos metodus ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus. Mūsų nuomone, gamybos išlaidų apskaitos metodu reikėtų taikyti būdus, naudojamus išlaidoms gamybai kaupti pagal analitinės apskaitos objektus, o kalkuliavimo metodu — būdus, naudojamus atskirų gaminių savikainai apskaičiuoti.

Daugelis ekonomistų gamybos išlaidų apskaitos metodą ir kalkuliavimo metodą sutapatina [8, p. 212—250; 15, p. 191—226]. Neretai, apibūdinant metodą, jis suprantamas kaip gamybos išlaidų apskaitos būdas, o kartais — kaip produkcijos savikainos kalkuliavimo būdas. Pavyzdžiui, M. Zebrakas rašo, kad faziniam savikainos kalkuliavimo metodui būdinga tai, kad visų tiesioginių gamybos išlaidų arba jų dalies analitinė apskaita vedama pagal gamybos fazes ir kad šias išlaidas reikia paskirstyti tarp atskirų produkcijos rūšių. A. Margulis laikosi nuomonės, kad tose įmonėse, kurios naudojami fazinis arba stadijinis kalkuliavimo metodai, apskaičiuojant skirtingos produkcijos, pagamintos iš vienerūšės medžiagos (skirtingos markės plieno ir špižiaus, piauotos miško medžiagos, mėsos produktu ir kt.), savikainą, plačiai naudojamas koeficientų būdas [12, p. 194]. Mūsų nuomone, šiose įmonėse taikytinas fazinis gamybos išlaidų apskaitos metodas ir koeficientinis savikainos kalkuliavimo metodas. Koeficientinis kalkuliavimo metodas naudotinas, esant ne tik faziniam, bet ir užsakyminiam gamybos išlaidų apskaitos metodui, kai užsakymas vykdomas grupei vienerūšių gaminių. Praktikoje, naudojant vienodus gamybos išlaidų apskaitos metodus, gali būti naudojami skirtingi kalkuliavimo metodai, ir, atvirkščiai, esant skirtingiems gamybos išlaidų apskaitos metodams, — vienodi kalkuliavimo metodai. Pavyzdžiui, vienose baldų gamybos įmonėse išlaidos apskaitomos pagal gaminių rūšis (tipus), t. y. naudojamas užsakyminis gamybos išlaidų apskaitos metodas, o atskiriems gaminių artikulams tos išlaidos paskirstomos proporcingai planinėms normoms. Kitose įmonėse

gamybos išlaidos apskaitomos pagal gamybos stadijas, t. y. naudojamas fazinis gamybos išlaidų apskaitos metodas, o atskiriems gaminiams tos išlaidos paskirstomos taip pat proporcingai planiniams normoms

Galiojančiuose produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo normatyviniuose dokumentuose, vadoveliuose bei kitoje ekonominėje literatūroje kalkuliavimo metodų ir gamybos išlaidų apskaitos metodų sutapatinimas iš dalies trukdo toliau šiuos metodus tobulinti. Mūsų nuomone, N. Cumačenka teisingai buvo iškėlęs klausimą dėl apskaitos metodų klasifikavimo dviem pagrindiniais etapais [19, p. 18] pirmas etapas apima darbus, liečiančius gamybos išlaidų paskirstymą apskaitos objektams, šių išlaidų analitinę apskaitą ir visos pagamintos produkcijos savikainos apskaičiavimą; antras etapas — produkcijos savikainos kalkuliavimas — apima atskirų gaminių ir išleistos produkcijos vieneto savikainos apskaičiavimo operacijas. Tokia klasifikacija teoriniuose tyrimuose pilnai pasiteisina. Ji leidžia ieškoti tobesnių gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų.

Naudojamus gamybos išlaidų apskaitos metodus tikslinga klasifikuoti pagal du požymius: priklausomai nuo išlaidų sistematizavimo pagal apskaitos objektus ir nuo gamybos išlaidų kontrolės operatyvumo, palyginti su nustatytomis normomis.

Jei klasifikavimo pagrindu laikomas išlaidų paskirstymas apskaitos objektams, tai, mūsų nuomone, gali būti naudojami tik du metodai: gamybos išlaidų apskaitos metodas, kurio objektu būtų išleista produkcija, pavyzdžiui, atskiri užsakymai, gaminiai, gaminių grupės arba patarnavimai, ir metodas, kurio objektu būtų gamyba, gamybinis procesas ir atskiros jo stadijos bei poskyriai (cechai, skyriai ir pan.). Pirmuoju metodu gamybos išlaidų analitinė apskaita vedama pagal išleistos produkcijos rūšis, o antruoju — pagal atskiras gamybos fazes, technologinius procesus ir operacijas. Pirmąjį metodą galima vadinti užsakyminiu, o antrąjį — faziniu gamybos išlaidų apskaitos metodu.

„Pagrindiniuose nuostatuose“, apibrėžiant užsakyminį ir fazinį gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, remiamasi išlaidų apskaitos objektais. Ten nurodyta, kad, esant užsakyminiam metodui, apskaitos ir kalkuliavimo objektu yra atskiras išankstinis gamybinis užsakymas nustatytam gaminių kiekiui [14, p. 75]

Teoriškai apibūdinant šių metodų esmę ekonominėje literatūroje, taip pat remiamasi „Pagrindiniuose nuostatuose“ esamais teiginiais. Todėl ekonomistai S. Ščenkovas, M. Zebrakas teigia [21, p. 224, 241; 8, p. 218, 245], kad, esant faziniam metodui, visos gamybos išlaidos apskaitomos pagal gamybinio proceso fazes, stadijas, o esant užsakyminiam metodui, — pagal atskirus užsakymus. Tačiau toks užsakyminio ir fazinio metodų apibūdinimas neapima visų išlaidų apskaitos objektų. Todėl ekonominėje literatūroje, papildant užsakyminį metodą, atsiranda gamybos išlaidų gaminių grupėms, gaminiams, detalėms metodai, o papildant fazinį, — stadijinis, vienfazis gamybos išlaidų apskaitos metodai [19, p. 45—85; 12, p. 193].

Apibūdinant visų pirmiau sumintų metodų esmę, remiamasi taip pat išlaidų apskaitos objektais, kuriais gali būti: gaminių grupės, gaminiai, detalės, stadijos ir gamyba apilai. Tuo būdu, gamybos išlaidų apskaitos objektams gali būti produkcija arba gamyba apilai. Du išlaidų apskaitos objektų tipai atitinkamai apsprendžia ir skirtingus apskaitos metodus.

Priklausomai nuo gamybos organizavimo ypatumų ir apskaitai keliamų reikalavimų, apskaitos objektai gali būti stabinami arba smulkinami. Todėl minėti metodai (detalinis, grupinis, vienfazis, stadijinis ir kt.), mūsų nuomone, yra ne kas kita, kaip užsakyminio arba fazinio metodų konk-

retizavimas. Pavyzdžiui, stadijinis gamybos išlaidų apskaitos metodas yra fazinio metodo atmaina. Gamybos išlaidų apskaitos objektas yra stadijos, fazės, t. y. atskiros technologinio proceso dalys.

Užsakyminis metodas tiek praktikoje, tiek ir ekonominėje literatūroje jau seniai neteko tos reikšmės, kuri nurodyta „Pagrindiniuose nuostatuose“ Gamybos išlaidų apskaitos objektais, naudojant šį metodą, laikomas ne tik atskiras išankstinis gamybinis užsakymas tam tikram gaminių kiekiui, bet ir atskiros gaminių rūšys, grupės ir detalės masinėje ir stambiaserijinėje gamyboje.

Antai baldų gamyboje ir kai kuriose kitų pramonės šakų stambiaserijinės ir masinės gamybos įmonėse kartais naudojamas išlaidų apskaitos metodas, pagrįstas pastoviais (metiniais) užsakymais. Visiems išleistiems gaminiams suteikiamas šifras, kuris vadinamas „užsakymu“ Per metus išlaidos kaupiamos atskiriems užsakymams, o per mėnesį pagamintų gaminių savikaina nustatoma, dalijant išlaidų sumą (atsižvelgiant į nebaigtosios gamybos likučio pakitimą) iš pagamintos produkcijos vienetų skaičiaus. Toks išlaidų apskaitos metodas mažą ką bendro turi su užsakyminiu metodu, apibūdintu „Pagrindiniuose nuostatuose“

Kai kurie ekonomistai, kaip, pavyzdžiui, P. Šneivas [20, p. 11], detalinį metodą apibūdina kaip užsakyminį. Jis rašo, kad detalinio gamybos išlaidų metodo esmę sudaro tai, kad jei kas mėnesį vieny ir tų pačių detalių gamyba kartojasi dideliais kiekiais, tai išlaidos apskaitomos atskiroms detalėms, t. y. užsakymas priimamas kiekvienai detalei.

M. Zebrakas teigia, kad „kai įmonėje pradėdama gaminti daugiau panašių pagal konstrukciją gaminių su vienodomis detalėmis, tai padaugėja „vidaus užsakymų“ bendroms detalėms, o padidėjus bendrų detalių skaičiui, užsakyminis savikainos kalkuliavimo metodas tampa tokiu metodu, kurį galima pavadinti užsakyminiu-detaliniu“ [8, p. 246]

Užsakyminis-detalinis metodas, esant dideliame detalių skaičiui, praktikoje beveik nenaudojamas. Dabartiniu metu tose įmonėse, kur gaminami tokie gaminiai su dideliu skaičiumi vienetų detalių ir mazgų, „vidaus užsakymai“ priimami ne visoms detalėms, o vienu ar kelioms gaminių grupėms. Todėl šį metodą analogiškai galima vadinti užsakyminiu-grupiniu.

Kiekvienoje įmonėje analitinė gamybos išlaidų apskaita vedama arba pagal gaminamos produkcijos rūšis, arba pagal gamybos fazes, t. y. naudojant užsakyminį arba fazinį gamybos išlaidų apskaitos metodus. Vienc ar kito metodo parinkimas priklauso nuo konkrečių įmonės darbo sąlygų (produkcijos rūšies, gamybos organizavimo būdo bei kitų veiksnių). Skirtinguose tam tikros įmonės padaliniuose gali būti naudojami užsakyminis arba fazinis metodai.

Be išvardytų metodų, naudojamas dar normatyvinis metodas. Ekonominėje literatūroje šis metodas dažnai priešpastatomas užsakyminiam ir faziniam metodams. Kai kurie autoriai [7, p. 159; 17, p. 185] laikosi nuomonės, kad, priklausomai nuo išleidžiamos produkcijos, taip pat nuo technologijos ir gamybos organizavimo ypatumų, turi būti sprendžiamas klausimas, kokį metodą naudoti gamybos išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimui: normatyvinį, fazinį ar užsakyminį.

Kaip rodo praktika, normatyvinis metodas gali būti naudojamas daugelyje pramonės šakų, nepriklausomai nuo produkcijos rūšies bei gamybos organizavimo būdo [2, p. 100]. Paprastai taip pat lieka tie patys gamybos išlaidų apskaitos bei produkcijos savikainos kalkuliavimo objektai. Pavyzdžiui, baldų įmonių susivienijime „Vilnius“, pereinant prie normatyvinio metodo, nei išlaidų apskaitos, nei kalkuliavimo objektai nepasikeitė. Maskvos koordinacinių-teknamųjų staklių gamykloje gamybos išlaidos buvo apskaitomos užsakyminiu metodu. Vėliau, perėjus prie užsakyminio-nor-

matyvinio metodo, kiekvieno užsakymo tiesiogines išlaidas pradėta apskaičiuoti atskirai pagal normas ir nukrypimus nuo normų. Šitai padėjo techninėms ir ekonominėms tarnyboms išaiškinti nukrypimų nuo normų priežastis ir kaltininkus [18, p. 24]. „Alma-Atos“ baldų gamybos firmoje buvo naudojamas fazinis metodas. Tačiau, siekiant padidinti apskaitos analitiškumą ir operatyvumą, fazinį metodą čia imta derinti su normatyviniu metodu [11, p. 39]. Daugelyje įmonių, kur naudojamas normatyvinis metodas, visos išlaidos „surenkamos“ pagal atskirus užsakymus, gaminius, vienarūšių gaminių grupes, stadijas ir pan., tačiau atskirai pagal normas ir nukrypimus nuo normų.

Remiantis čia pateiktais ir kitais pavyzdžiais, galima padaryti išvadą, jog metodologiškai yra neteisinga normatyvinį apskaitos metodą nagrinėti vieningoje klasifikacijoje su faziniu ir užsakyminiu metodais, nes šis metodas pagrįstas kitais principais.

Normatyvinio metodo pritaikymą apsprendžia operatyviškumo principas, faktines išlaidas palyginant su nustatytomis normomis. Remiantis operatyviškumo principu, N. Cumačenka ir I. Basmanovas gamybos išlaidų apskaitos metodus skirsto [19, p. 77; 1, p. 61–62] į normatyvinį, kurio esmę sudaro tai, kad nukrypimai nuo nustatytų išlaidų normų išaiškinami operatyviai, jų atsiradimo momentu, ir į faktinių išlaidų apskaitos metodą, kai einamojoje apskaitoje atvaizduojamos tik faktinės išlaidos gamybai, o nukrypimai nuo nustatytų išlaidų normų išaiškinami, pasibaigus apyskaitiniam laikotarpiui, ir faktines išlaidas palyginus su normatyvinėmis. Normatyvinis metodas daugiausia naudojamas masinės gamybos įmonėse, nes čia yra pastovesnė išleidžiamos produkcijos nomenklatura ir žymiai didesnės galimybės nustatyti ilgesniam laikui techniškai pagrįstas normas. M. Žebrakas teigia [8, p. 250], kad tokie gamybos išlaidų apskaitos metodai, kaip detalinis-partijinis ir detalinis-operacinis, masinės ir serijinės gamybos sąlygomis pasirodė esą labai gremėzdiški ir kad jų vietą užėmė normatyvinis metodas.

Praktiškai šie metodai iš tikrųjų labai darbo imlūs, o normatyvinis metodas supaprastina gamybos išlaidų apskaitą, nes faktinės išlaidos grupuojamos atskiriems gaminiams, gaminių grupėms, stadijoms, visai gamybai, cechams, nedetalizuojant jų pagal atskiras detales ir operacijas. Normatyvinio metodo pranašumas yra tas, kad jis įgalina sužinoti detales savikainą, dar nesuskaičiavus faktinių išlaidų, taigi normatyvinė detalės savikaina gali būti žinoma iš anksto. Visi nukrypimai nuo normų apskaitomi gaminiams, gaminių grupėms, užsakymams, fazėms, cechams, skyriams arba visai gamybai, taip pat nustatomi jų atsiradimo priežastys ir kaltininkai.

Laikantis M. Žebrako nuomonės, galima prieiti klaidingą išvadą, kad normatyvinis metodas užimsias užsakyminio ir fazinio metodų vietą, nes dabartiniu metu ir smulkiaserijinėje individualinėje gamyboje, ir tose gamybos šakose, kur technologinis procesas susideda iš cیلės nuoseklių stadijų (fazių), diegiamas normatyvinis gamybos išlaidų apskaitos metodas. Savo esme normatyvinis metodas nepriklauso nuo atskirų pramonės šakų technologijos ypatumų ir praktiškai tik papildo užsakyminį ir fazinį metodus. Ši išvada peršasi dar ir todėl, kad techninė ir normatyvinė dokumentacija paruošiama pagal fazes, užsakymus ir gaminius. Normatyvinis metodas gali būti naudojamas tik lygiagrečiai su užsakyminiu ir faziniu metodais. Jo negalima jiems priešpastatyti, nes normatyvinis metodas nepanaikina metodų klasifikavimo į fazinį ir užsakyminį.

M. Žebrako pasekėjai [6, p. 365; 22, p. 223] yra tos nuomonės, jog pagrindinis užsakyminio ir fazinio metodų trūkumas yra tas, kad jie nelėidžia operatyviai kontroliuoti gamybos sąnaudų, ir todėl siūlo pakeisti juos

progresyviu-normatyviu gamybos išlaidų apskaitos metodu. Tokį pasiūlymą galima aptikti ir direktyviuose dokumentuose. Pavyzdžiui, TSRS Valstybinio plano komiteto ir TSRS Finansų ministerijos 1967 m. rugpjūčio 4 d. rašte sakoma, kad vietoj pasenusių užsakyminio ir fazinio metodų turi būti taikomas normatyvinis apskaitos metodas, kuris įgalina produkcijos gamybos procese kontroliuoti gamybos išlaidas, išaiškina nukrypimus nuo išlaidų normų ir tų nukrypimų atsiradimo priežastis. Tačiau praktika rodo, kad užsakyminį ir fazinį metodus pakeisti normatyviu negalima. Juos galima tik derinti.

Praktikoje, apskaitant faktines išlaidas, nukrypimai nuo normų einamojoje apskaitoje neatvaizduojami, gamybos procese išlaidos operatyviai nekontroliuojamos, o nukrypimai nuo normų išaiškinami, tik mėnesiui pasibaigus. Tai neleidžia laiku nustatyti lėšų poreikvojimą, gamybos nuostolius, jų atsiradimo priežastis ir kaltininkus. Šis metodas vaidina pasyvaus faktų registratoriaus vaidmenį, todėl jis dabartinėmis sąlygomis neatitinka apskaitai keliamų reikalavimų.

Išplėtus įmonių operatyvinių-ūkinį savarankiškumą, remiantis TSKP CK rugsėjo (1965 m.) Plenumo nutarimu, įmonių vadovai turi galimybę operatyviai vadovauti gamybai, o tam jie privalo turėti savalaikius ir tikslius duomenis apie skyrių, cechų ir visos įmonės darbo rezultatus. Labiausiai šiuos uždavinius atitinka normatyvinis gamybos išlaidų apskaitos metodas. Jis pasižymi dideliu operatyvumu ir gali teikti operatyvias žinias apie gamybos išlaidas per dekadą, penkiadienį arba kiekvieną dieną. Kiekvienos dienos nukrypimų nuo normų apskaita suteikia įmonės vadovams galimybę operatyviai įsijungti į gamybinę įmonės veiklą, siekiant užkirsti kelią neigiamiems ir įtvirtinti teigiamus nukrypimus. Tuo pačiu apskaita įgauna operatyvinių pobūdį ir tampa savalaikė ir konkrečia priemone gamybai paveikti. Normatyvinio metodo naudojimo praktika patvirtina didelę jo įtaką ūkiskaitai stiprinti, produkcijos savikainai mažinti ir gamybos rezervams išaiškinti.

Apie normatyvinio metodo pranašumą daug rašoma specialioje literaturoje. Tačiau, deja, daugumas autorių nepagrįstai priešpastato jį ne faktinių (buvusių) išlaidų apskaitos metodui, o užsakyminiam ir faziniam metodams, greta kurių jį naudojant, padidėja šių metodų operatyvumas ir veiksmingumas. O faktinių (buvusių) išlaidų apskaitos metodas, kaip neatitinkantis šiuolaikinių reikalavimų, turi būti pakeistas operatyvesniu — normatyviu metodu.

Produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klausimu galima sutikti su N. Cumačenkos ir I. Basmanovo teiginiais [19, p. 95—123; I, p. 129—133], kad pramonės įmonių praktikoje naudojami apskaičiavimo pagal tiesioginį požymį, išlaidų sumavimo, išlaidų išjungimo, koeficientų, proporcingumo (indeksų), kombinuotas ir normatyvinis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai. N. Cumačenką produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų parinkimą aiškina kaip priklausomumą nuo gamybos išlaidų apskaitos organizavimo. Todėl jis visus kalkuliavimo metodus grupuoja į dvi grupes:

kai apskaitomos faktiškai padarytos išlaidos, neišskiriant nukrypimų nuo normų;

kai apskaitomos išlaidos, operatyviai išaiškinant jas, pagal normas ir nukrypimus nuo normų.

Pirmuoju atveju, N. Cumačenkos nuomone, gali būti taikomi visi kalkuliavimo metodai, o antruoju — tik normatyvinis. Ir tai teisinga. Tačiau S. Sčenkovas teigia [21, p. 252], kad normatyvinis gatavos produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas dažnai naudojamas, netgi operatyviai neišaiškinant ir nevedant nukrypimų nuo normų apskaitos. Čia bendras nu-

кrypимų (neskirstant jų pagal atsiradimo priežastis) dydis nustatomas apskaičiavimo būdu, tik mėnesiui pasibaigus.

Nagrinėdamas normatyvinio metodo kalkuliavimo principus, M. Zebraкас teigia, jog, siekiant operatyviai išaiškinti nukrypimus, einamoji gamybos išlaidų apskaita turi būti organizuota taip, kad būtų galima lengvai atskirti išlaidas pagal normas ir pagal galiojančius įkainius nuo įvairių pereinamųjų arba ekonomijos. Toliau jis pažymi, kad tokia gamybos išlaidų einamosios apskaitos tvarka yra svarbi, naudojant bet kurį produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą [2, p. 254—264], nes, naudojant normatyvinį savikainos kalkuliavimo metodą, nukrypimų išaiškinimas įgauna ypatingą reikšmę. Tuo būdu, M. Zebraкас pripažįsta galimybę ir būtinumą operatyviai išaiškinti nukrypimus, esant bet kuriam savikainos kalkuliavimo metodui.

Teisingai pastebi ir kiti autoriai [10, p. 13; 2, p. 102], kad pastaraisiais metais nukrypimų nuo normų išaiškinimas nėra vien normatyvinio metodo skiriamasis bruožas. Naujuose „Pagrindiniuose nuostatuose“ [14, p. 73—75] taip pat nurodoma, kad pagrindiniai normatyvinio metodo elementai (nukrypimų nuo normų apskaita) turi būti taikomi, naudojant ir fazinį bei užsakyminį metodus.

Naujomis ūkininkavimo sąlygomis normatyvinis gamybos išlaidų apskaitos metodas vis plačiau naudojamas drauge su kitais produkcijos savikainos kalkuliavimo metodais, nes savalaikis nukrypimų nuo normų išaiškinimas turi didelę reikšmę operatyviam įmonės vadovavimui ir gamybos valdymui. Toliau mechanizuojant ir automatizuojant gamybos procesus, tobulinant gamybos organizavimą ir valdymą, naudojant matematinis metodus ir diegiant skaičiavimo techniką, normatyvinis metodas tampa ne tik apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu, bet ir koordinuota gamybos organizavimo sistema.

Vilniaus Valstybinis
V Kapsuko universitetas
Buhalterinės apskaitos katedra

Redakcinei kolegijai
įteikta
1974 m. vasario mėn.

LITERATURA

- 1 Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькуляции себестоимости промышленной продукции. М., «Финансы», 1970.
- 2 Безруких П. Организация бухгалтерского учета на предприятии. М., «Финансы», 1966.
- 3 Беляев В. А. Методы калькулирования себестоимости продукции на предприятиях лесопильной и деревообрабатывающей промышленности. М., «Государственное лесное техническое производство», 1934.
- 4 Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии. «Экономическое образование», 1926.
- 5 Гильде Э. Методы учета затрат на производство. «Бухгалтерский учет», 1968 г. № 2.
- 6 Ведерников С. С. Курс бухгалтерского учета. М., «Статистика», 1967.
- 7 Дмитриев М. В. Методика учета и анализа себестоимости промышленной продукции. М., «Социально-экономическая литература», 1961.
- 8 Zebraкас M. Pramoninės apskaitos kursas. V., 1962.
- 9 Зарудный Н., Красильщиков Б. Бухгалтерский учет в промышленном предприятии (учет производственных затрат). М., «Финансы», 1966.
- 10 Иванов Н. Внедрение нормативного учета на предприятии. М., «Финансы», 1970.
- 11 Карчагин А., Нидеккер Г. Нормативный метод учета на мебельной фирме. «Бухгалтерский учет», 1964, № 4.
- 12 Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. М., «Финансы», 1966.
- 13 Новиченко П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности. М., «Финансы», 1970.
- 14 Основные положения по планированию, учету и калькулированию продукции на промышленных предприятиях. М., 1971.

15. Поклад И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. М., «Финансы», 1966.
16. Рубинов М. Некоторые вопросы калькулирования себестоимости продукции. «Бухгалтерский учет», 1969, № 3.
17. Сумцов А. Методы и формы бухгалтерского учета и проблемы их совершенствования. М., «Статистика», 1969.
18. Урлашов Н. От позаказного к нормативному методу учета. «Бухгалтерский учет», 1964, № 6.
19. Чумаченко Н. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М., «Финансы», 1965.
20. Шнейвас П. Нормативный метод учета производства и необходимые предпосылки для его внедрения. М., 1952.
21. Щенков С. Бухгалтерский учет в промышленности. М., «Госфиниздат», 1961.
22. Щенков С. Бухгалтерский учет в промышленности. М., «Финансы», 1969.

АНАЛИЗ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

А. ЯНКАПТЕНЕ

Резюме

Применяемые методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в работе подвергнуты подробному анализу, обобщена их теория и практика. При рассмотрении этого вопроса подчеркнута необходимость различения методов учета затрат на производство от методов калькулирования себестоимости продукции. Можно считать доказанным, что эти методы взаимосвязаны и обуславливают друг друга, так как себестоимость продукции исчисляется по данным учета производственных затрат, а калькулирование, в свою очередь, имеет непосредственное влияние на организацию учета затрат на производство. Кроме того, каждый из них имеет свой объект. По мнению автора, метод учета затрат на производство — это способы, применяемые для накопления производственных затрат по объектам аналитического учета, а метод калькулирования — это способы, применяемые для исчисления себестоимости отдельных видов изделий.

Анализ и обобщение данных действующей практики и теоретических исследований позволили автору сделать вывод, что применяемые методы учета затрат на производство целесообразно классифицировать по двум признакам: в зависимости от систематизации затрат по объектам учета и в зависимости от оперативности контроля за уровнем затрат на производство в соответствии с установленными нормами.

Если за основу классификации принять систематизацию затрат по объектам учета, то тогда могут быть только два метода учета затрат на производство: метод, объектом которого является выпускаемая продукция, и метод, объектом которого являются отдельные фазы и стадии производственного процесса или производственные подразделения. При первом методе аналитический учет затрат на производство ведется по видам выпускаемых изделий, а при втором — по отдельным фазам производства, технологическим процессам и операциям.

Независимо от организации и технологии производства, учет должен способствовать осуществлению контроля за уровнем затрат на производство в соответствии с установленными нормами, оперативно выявлять отклонения от норм на месте их образования по причинам и виновникам, своевременно выявлять результаты производственной работы предприятия. Исходя из этого, приходим к выводу, что нормативный метод учета затрат на производство может применяться на многих предприятиях раз-

ных отраслей промышленности, независимо от вырабатываемой продукции, от типа и характера организации производства, параллельно с по-заказным и попередельным методами, сочетание которых значительно увеличивает их оперативность и действенность. Метод фактических затрат, как не отвечающий современным требованиям, должен быть заменен оперативным нормативным методом.