



Л.А. ЖАРИКОВА

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ



• ИЗДАТЕЛЬСТВО ТГТУ •

**Л.А. ЖАРИКОВА**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

*Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».*

Тамбов  
• Издательство ТГТУ •  
2004

ББК У.052.20 я 73  
Ж34

Рецензенты:

Кандидат экономических наук, профессор  
*А.П. Романов*

Доктор экономических наук, профессор  
*В.Д. Жариков*

**Жарикова Л.А.**

Ж34            Управленческий учет: Учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. 136 с.

Учебное пособие «Управленческий учет» написано на основе нового Плана счетов. Рассмотрены вопросы организации учета затрат на производство, их классификация. Значительное место отведено новым методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции («стандарт-кост», «директ-кост»), составу затрат включаемых в себестоимость продукции.

Предназначено для студентов экономических вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерский учет и аудит», работников бухгалтерского учета.

ББК У.052.20 я 73

ISBN 5-8265- 0281-9

© Жарикова Л.А, 2004  
© Тамбовский государственный  
технический университет  
(ТГТУ), 2004

Учебное издание

ЖАРИКОВА Любовь Александровна

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Редактор В.Н. Митрофанова  
Инженер по компьютерному макетированию Т.А. Сынкова

Подписано к печати 29.03.2004.

Формат 60 × 84/16. Гарнитура Times. Бумага офсетная. Печать офсетная.

Объем: 7,9 усл. печ. л.; 7,85 уч.-изд. л.

Тираж 250 экз. С. 190

Издательско-полиграфический центр  
Тамбовского государственного технического университета  
392000, Тамбов, ул. Советская, 106, к. 14

## ВВЕДЕНИЕ

Коренные изменения методологии управления производством, как в целом, так и в рамках организации, требуют создания новых и рекомбинации старых информационных потоков. В результате повседневной деятельности организации возникает значительное количество оперативной информации, поэтому все труднее обрабатывать ее возрастающие потоки, а значит, оперативно принимать решения. Накоплением, переработкой и анализом детализированной информации о хозяйственной деятельности предприятия призван заниматься управленческий учет.

*Управленческий учет* представляет собой процесс выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности предприятия, используемой для планирования, управления и контроля.

Его предназначение – обеспечить информацией руководителей различных уровней внутрифирменного управления, ответственных за достижение конкретных производственных целей. Информация, необходимая для принятия оперативных управленческих решений, в первую очередь, относится к издержкам производства и поэтому должна поступать в максимально короткий срок. Она обобщается или детализируется в соответствии с потребностями управления и формируется с учетом задач перспективного развития организации.

В соответствии с международными стандартами информация управленческого учета может быть представлена как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении, в ней допустимы приблизительные и примерные оценки.

Принципы организации управленческого учета предприятие определяет самостоятельно в зависимости от конкретных потребностей. Здесь оно свободно в выборе методов его ведения. Подробные, детальные отчеты в управленческом учете могут составляться ежемесячно, а по отдельным видам деятельности, центрам ответственности – еженедельно, ежедневно, а в некоторых случаях – немедленно.

Содержание управленческого учета определяется целями управления, оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от четко разработанной стратегии компании. Но признаки, характеризующие его как целостную информационно-контрольную систему предприятия, остаются неизменными, это непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Система управленческого учета позволяет:

- определить стратегию развития бизнеса, сформулировать цели и выработать пути их достижения;
- разработать систему сбора, консолидации и анализа информации, как финансовой, так и нефинансовой, которая быстрее сигнализирует о проблемах (например, количество отказов клиентов быстрее, чем уменьшение прибыли, сигнализирует о снижении качества продукции);
- повысить эффективность управления денежными средствами компании;
- установить систему взаимоотношений между структурными подразделениями, организовать эффективную многоступенчатую систему внутреннего контроля на предприятии;
- создать систему управления затратами с целью их оптимизации;
- внедрить систему бюджетирования;
- принимать обоснованные управленческие решения, как стратегические, так и оперативные.

## 1 ПОНЯТИЕ, ПРИНЦИПЫ И МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*Понятие, цели и задачи управленческого учета. Сравнение финансового и управленческого учета. Принципы управленческого учета. Объекты и методы управленческого учета.*

### 1.1 ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации.

Успешная реализация задач управления организацией в системе рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно, адекватно оценить и в реальном режиме времени отреагировать как на динамические внешние условия развития экономических процессов, так и на смену режима функционирования организации, связанную с изменением номенклатуры и объема производства продукции, структурными перестройками и т.д.

Однако во многих случаях при решении управленческих задач испытывается недостаток именно аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления.

В связи с данной проблемой в практике управления особая роль отводится управленческому учету. При этом большое внимание уделяется расширению и усилению функций бухгалтерского учета, использованию его аналитического потенциала в качестве основного и достоверного источника управленческой информации, методам ее анализа с целью формирования управленческих решений.

В системе руководства западных фирм управленческий учет начал развиваться уже в 40-е гг. XX столетия. Это было связано с увеличением масштабов производственных затрат, обостряющейся конкуренцией в рамках мирового хозяйства, растущей инфляцией, появлением новых методов планирования и анализа производственной деятельности, основанных на построении экономико-математических моделей. Появление управленческого учета как самостоятельной учебной дисциплины связано с Американской Ассоциацией бухгалтеров, разработавшей в 1972 г. программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтеров-аналитиков. Этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Однако не следует считать управленческий учет чем-то новым и для отечественной экономики. В 20-х – начале 30-х гг. функции бухгалтерских служб были значительно шире, чем в последние годы советской власти. Бухгалтер того времени занимался как учетной, так и планово-аналитической работой с применением различных методов: калькулирование, пофакторный анализ и т.д. Однако только в условиях рыночных отношений возможна объективная интеграция методов управления в единую систему управленческого учета. Таким образом, в условиях развивающихся рыночных отношений на российских предприятиях возникла реальная необходимость создания системы управленческого учета, который считают одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики.

Управленческий учет является отраслью бухгалтерского учета и предоставляет информацию внутренним пользователям, т.е. лицам, входящим в состав организации. Данный вид учета имеет присущие ему отличительные признаки, методы, приемы, способы и принципы ведения и выступает как особая область экономических знаний.

#### ***Основные черты управленческого учета:***

1 Управленческий учет осуществляется при необходимости, и информация подготавливается только в том случае, когда предполагают, что выгода от использования этой информации дирекцией (администрацией) больше, чем затраты на ее сбор (юридические требования).

2 Управленческий учет носит более приближенный характер, чем финансовый, так как администрация требует быстрой подачи данных, потому что принятие решений не может откладываться до получения информации в полном объеме. Приблизительная информация, которая подлежит быстрой обработке, обычно является достаточной для принятия решения (степень точности информации).

3 В фокусе управленческого учета находятся небольшие участки или сферы деятельности организации, например, отдельные виды продукции и показатели, отделы и зоны сбыта (масштаб учета).

4 Дирекция организации может выбрать для пользования те правила бухгалтерского учета, которые она считает наиболее полезными для принятия решений, нисколько не заботясь о том, соответствуют они общепринятым нормам или юридическим требованиям (принятые принципы учета).

5 В сферу интересов управленческого учета попадает информация, носящая характер прогноза, и информация о том, что уже имело место. Принимаемые решения обращены к будущему, и поэтому дирекция нуждается в детальной информации о предполагаемых затратах и доходах (временная соотнесенность информации).

6 Информация управленческого учета запрашивается администрацией немедленно, как только в ней появляется необходимость. Поэтому отчеты, содержащие данные управленческого учета, могут составляться ежедневно, еженедельно или ежемесячно (частота подачи информации).

Управленческий учет использует данные производственного учета, в рамках которого получают учетные данные о затратах с целью определения себестоимости продукции (работ, услуг) и ожидаемой прибыли от ее реализации, но в зависимости от цели управления эти данные, группируются по разным основаниям, что придает им более широкое смысловое содержание. Это производится с целью прогнозирования будущих издержек и обеспечения этой информацией менеджеров всех уровней управления организацией для принятия правильных решений по обеспечению будущих результатов ее деятельности.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направление развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющий руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важных целей управленческого учета. Целью управленческого учета является также создание и поддержка информационной системы в организации. Это вместе с тем является важнейшей предпосылкой функционирования управленческого учета. Другой предпосылкой является разработка необходимой системы показателей для управленческого учета и внутренних форм отчетности.

Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации. При внедрении системы управленческого учета необходимо решить следующие задачи:

- определение целей, которые при этом должны решаться;
- подготовка и принятие управленческих решений;
- установление уровня ответственности отдельных работников;
- текущий и последующий контроль за исполнением решений;
- учет полученных результатов;
- анализ тенденций;
- совершенствование текущего и последующего контроля.

Решение всех этих задач обеспечивает наиболее оптимальную систему принятия и реализации соответствующих управленческих решений.

Исторически сложилось так, что сначала выделяется какой-то вид деятельности, а далее в процессе его развития на основе уже сложившегося представления о нем данная область знаний получает свое четкое определение. Именно поэтому определение управленческого учета должно носить емкий, содержательный характер в плане соответствия всем признакам, особенностям, целям и задачам данного вида учета. В качестве такого определения предлагается следующее.

***Управленческий учет** – это интегрированная система сбора, обработки и предоставления аналитической информации внутренним пользователям для оптимизации деятельности предприятия и координации его будущего развития.*

Таким образом, в определении присутствуют основополагающие признаки управленческого учета (аналитичность информации и использование данных лицами, входящими в состав организации), главная цель (оптимизация деятельности предприятия) и основная задача (предоставление необходимой информации).

Неопределенность в понятии и определении управленческого учета, несмотря на ясность его целей и задач, возможно, связана с тем, что это сравнительно новое явление, исследователи которого еще не пришли к единому мнению по поводу места управленческого учета в общей системе бухгалтерского учета.

## **1.2 СРАВНЕНИЕ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Между управленческим и финансовым учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия. Одним из разделов этой системы является производственный учет, в котором накапливаются данные по затратам на производство, необходимые как в финансовом, так и в управленческом учете. Например, данные производственного учета обычно используются, чтобы помочь специалистам в установлении цен на производимую продукцию, и это – применение инфор-

мации в управленческом учете. Те же данные производственного учета используются для оценки запасов при составлении баланса фирмы, а это – уже применение их для целей финансового учета.

Однако эти два вида учета существенно отличаются друг от друга.

Рассмотрим наиболее важные различия.

1 *Цель учета.* Финансовый учет – это учет официальный, его ведение обязательно для всех без исключения предприятий и организаций. Документы финансовой отчетности представляются в органы налоговой инспекции, являются объектом аудиторской проверки, могут и должны быть опубликованы.

Управленческий учет – это учет, необходимый руководству, специалистам предприятия для принятия управленческих решений, оперативного реагирования на изменяющиеся условия производства, его материалы могут составлять коммерческую тайну.

2 *Источники информации.* Для финансового учета – это практически только данные учетной системы организации, которая накапливает финансовую информацию, а также элементы системы налогообложения.

Для управленческого учета источниками информации, кроме данных учетной системы предприятия, служат сведения о нормах расхода материальных ресурсов, технологических отходов, исследования о ситуации на рынке, отчеты о проведении научно-исследовательских работ, возможности использования их результатов в существующих условиях производства, размеры штрафных санкций при невыполнении сторонами пунктов хозяйственных договоров и многие другие.

3 *Пользователи результатов учета.* Финансовый учет называют иногда внешним учетом, его результаты, как правило, публикуются, причем отчеты содержат не только финансовую информацию, но и материалы рекламного характера, демонстрирующие успехи фирм в их деятельности, их новые продукты. Эта информация необходима акционерам компаний, держателям облигаций и других ценных бумаг, потенциальным инвесторам.

Управленческий учет можно соответственно назвать внутренним учетом, его результаты используются только персоналом фирмы, это своего рода «кухня» предприятия, где готовятся материалы для менеджеров.

4 *Формы представления отчетной информации.* Финансовая информация представляется в налоговые органы по формам, рекомендованным Министерством финансов РФ, Министерством по налогам и сборам и другими центральными ведомствами, они едины для всех предприятий независимо от их организационно-правовой формы.

Результаты управленческого учета могут быть представлены в произвольной форме, обязательных форм и бланков не существует. Более того, вести или не вести управленческий учет, решает руководство самой организации,

5 *Измерители учетной информации.* Для обобщения хозяйственных процессов в финансовом учете применяются денежные измерители, они являются универсальными, выражаются в рублях (национальной валюте).

Специалисты по управленческому учету в своей работе пользуются всеми видами измерителей: натуральными, трудовыми, денежными.

6 *Частота представления отчетов.* Для финансовой отчетности установлены строго определенные сроки, она представляется по окончании каждого квартала и за год. Материалы отчетов, подготовленных для менеджеров, не ограничены строгими временными рамками, но очевидно, что оформляться они должны гораздо чаще. Срок представления таких отчетов устанавливается непосредственно руководством предприятия, как правило, неделя, декада, месяц.

7 *Масштабы учета.* Финансовый учет рассматривает в качестве объекта учета организацию в целом, в бухгалтерском балансе приводятся данные синтетических счетов, т.е. обобщенная информация. При этом не указываются суммы по видам основных средств, производственных запасов, отдельным производственным подразделениям.

Объектами управленческого учета служат так называемые центры ответственности, центры затрат по услугам и изделиям. Ими могут быть предприятие в целом, отдельные цехи, участки, подразделения и т.д.

8 *Методика расчетов.* Материалы финансовых отчетов основываются преимущественно на первоначальных бухгалтерских данных.

Расчеты и управленческом учете сосредоточены прежде всего на подразделениях внутри организации, основываются на сочетании первоначальных данных, анализа материалов за прошедший период и прогнозных оценок на будущее.

9 *Принципы учета.* Бухгалтерский (финансовый) учет базируется на общепринятых принципах, таких, как принцип двойной записи, принцип обособленности предприятия, сравнимость данных и др. Этими принципами руководствуются как сами бухгалтеры, так и контролирующие органы.

Управленческий учет общепринятых принципов не имеет, главное – простота и удобство в использовании.

10 *Применение в практической деятельности.* Бухгалтерский (финансовый) учет регистрирует хозяйственные операции на основе документов, подтверждающих их совершение, т.е. этот вид учета имеет дело с уже происшедшими фактами хозяйственной жизни организации.

Напротив, целью управленческого учета является выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений. Вот почему управленческий учет называют иногда анализом на будущее.

### 1.3 ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Управление производственной деятельностью является сложным и комплексным процессом. Система учета, отвечающая требованиям управления, также сложна и состоит из множества процедур. К тому же состав элементов системы управленческого учета может меняться в зависимости от целей управления. Между тем любая система учета, организованная на конкретном предприятии, отвечает общепринятым принципам.

К принципам управленческого учета относятся: непрерывность деятельности предприятия; использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения; оценка результатов деятельности подразделений предприятия; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование показателей внутренней отчетности, как основа коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой. Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета, но не унифицирует учетный процесс.

**Непрерывность деятельности предприятия**, которая выражается отсутствием намерения самоликвидироваться, сократить масштабы производства, означает, что предприятие будет развиваться в будущем. Этот принцип нацеливает бухгалтеров на создание информационного обслуживания решения долгосрочных проблем – анализа конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоения новых продуктов, инвестиций и т.д.

**Использование единых планово-учетных единиц измерения** в планировании и учете производства обеспечивает между ними прямую и обратную связь. Планово-учетные единицы раскрывают сущность и различие систем оперативно-производственного планирования на разных его уровнях; с их помощью создается реальная возможность разработки методологии системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат, определения результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений.

На разных уровнях оперативно-производственного планирования планово-учетные единицы или детализированы или, напротив, более укрупнены. В основе детализации заложен принцип перехода от более крупных единиц на уровне предприятия (изделие, производственный заказ, серия изделий, наименование и т.п.) к более мелким на уровне цеха, участка, бригады (деталь, операция, комплекс операций, машинокомплект, узловой комплект, бригадный комплект и др.).

Следует отметить, что планово-учетные единицы управленческого учета производства и единицы измерения готовой продукции, сданной на склад, применяемые в бухгалтерском учете, идентичны. Через них прослеживается связь управленческого и финансового учета выполненных заказов. При этом возможна любая группировка информации в том или ином виде учета по объектам управления, будь то группировка по видам продукции, производственным заказам или структурным подразделениям. Кроме того, на уровне предприятия планово-учетные единицы совпадают с объектами калькулирования или



являются их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объектов учета затрат.

**Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия** – один из основополагающих принципов построения системы управленческого учета. При всем различии организационных форм на предприятиях, управленческий учет должен быть связан с оперативно-производственным и технико-экономическим планированием. В совокупности с системой планирования и контроля управленческий учет представляет собой механизм хозяйствования цеха, участка, бригады. Процессы оценки результатов деятельности предусматривают определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли от производства и реализации. Хозяйственный механизм предприятия должен быть приспособлен к нуждам оперативного управления подразделениями и внутри них.

Соблюдение в процессе сбора, обработки и транспортирования первичных данных принципа **преимущественности и многократного использования** упрощает систему учета и делает ее эффективной (меньше затрат – больше значения в решении поставленной перед менеджером цели). При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета. Иногда рассматриваемый принцип называют принципом комплексности. Сущность принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или произведенных расчетах и многократного их использования при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономичную систему учета сообразно его размерам и масштабам производственной деятельности. Его реализация означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации. Тогда управленческий учет выполняет свои функции.

Управленческая информация обладает способностью так формировать по данным первичного учета показатели внутренней отчетности, что они становятся **системой коммуникаций внутри предприятия**. На нулевом уровне возникает первичная учетная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных цехов; на первом уровне создается сводная документация отдела снабжения, внешней кооперации, производственных подразделений сбытового и финансового отдела, бухгалтерии, складского хозяйства; на последующих уровнях производится объединение и формирование отчетной сводной документации в функциональных отделах заводоуправления (главного конструктора, главного технолога, главного механика, отдела кадров, производственного и др.).

На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений, и преобразование ее в результирующую отчетную документацию производственно-диспетчерским, планово-экономическим отделами и бухгалтерией. Содержание отчетов зависит от целевого назначения и должности руководителя, для которого они предназначены. Бухгалтеры-аналитики составляют отчеты по анализу себестоимости с целью определения себестоимости продукции; сметы для планирования будущих расходов; текущие оперативные отчеты производственных подразделений для оценки результатов работы; отчеты о затратах на производство для принятия оперативных решений; анализ смет капитальных вложений для долгосрочного планирования или прогнозирования.

Особого внимания заслуживает принцип **бюджетного (сметного) метода управления** затратами, финансами, коммерческой деятельностью. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из процедур планирования всех сфер деятельности, отдельных подразделений; суммирования проектных решений всего коллектива; расчета проекта бюджета; расчетов вариантов плана и внесения корректив; окончательного планирования и учета изменяющихся условий и отклонений от запланированного.

Сметами (бюджетом) охватывают производство, реализацию, распределение и финансирование. В них находят отражение затраты на производство всего предприятия и его подразделений, доходы от видов деятельности, подразделений, предприятия в целом.

Система управленческого учета должна отвечать принципам **полноты и аналитичности** информации. Показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитической обработки, не предусматривать обратных синтезу (от низших до высших уровней управления) процедур. Нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и потере оперативности управления.

**Принцип периодичности**, отражающий производственный и коммерческий циклы предприятия, также важен для построения системы управленческого учета. Информация для руководителей необходима в том случае, когда это целесообразно, ни раньше, ни позже. Сокращение временного плана может значительно уменьшить точность информации, подготовленной управленческим учетом. Как правило, аппарат управления устанавливает график сбора первичных данных, их обработки и группировки в итоговой информации.

#### 1.4 ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Объектами управленческого учета являются издержки (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений; результаты хозяйственной деятельности, как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и внутренняя отчетность. Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные и лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Предметом управленческого учета является производственная деятельность центров ответственности (сегментов организации), поэтому иногда управленческий учет называют учетом по центрам ответственности, или сегментарным учетом. Однако отождествлять эти понятия неправомерно, поскольку сегментарный учет является важнейшей составляющей управленческого учета.

Сегментарный учет можно определить как систему сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений организации.

В рыночной экономике трудно переоценить значение учета по сегментам бизнеса. На базе информации сегментарного учета строится система управленческого контроля предприятия. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность. Анализируя последнюю, можно судить об эффективности функционирования того или иного структурного подразделения организации. Кроме того, основываясь на информации сегментарного учета и отчетности, администрация предприятия может принимать различные управленческие решения, например о целесообразности разукрупнения (децентрализации) бизнеса.

Основная задача управленческого контроля состоит в обеспечении согласованности поставленных задач, когда интересы каждого отдельно взятого сотрудника совпадают с интересами всей организации. Для реализации этой цели менеджеры должны надлежащим образом распределить обязанности своих подчиненных и разработать соответствующие критерии оценки их деятельности на основе данных сегментарного учета и отчетности.

Управленческий контроль включает ряд правил и процедур, используемых менеджерами для измерения результатов деятельности центров ответственности и определения того, соответствуют ли полученные результаты запланированным показателям, а если нет – для разработки корректировочных мер. Другими словами, речь идет о контроле и регулировании доходов и расходов по отдельным структурным подразделениям (или продуктам) на основе экономического анализа планов и фактических данных сегментарного учета.

Первым шагом на пути формирования в организации системы управленческого контроля является сегментарное планирование – разработка смет (бюджетов) для структурных подразделений. В отсутствии обоснованного плана процесс контроля невозможен. Иначе говоря, сегментарное планирование является одной из составляющих системы информационного обеспечения управленческого контроля. В качестве других составляющих выступают сегментарный учет и сегментарная отчетность.

Информационное обеспечение – это сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов. Эта информация отличается регулярностью, своевременностью, емкостью, простотой формы и восприятия.

Информационное обеспечение в системе управленческого контроля предполагает:

- идентификацию затрат и результатов с деятельностью конкретного структурного подразделения;
- персонализацию учетных документов;

- составление менеджерами смет на будущее и отчетов о результатах деятельности за отчетный период. Эти отчеты должны быть понятны как тем, кто оценивает, так и тем, чья деятельность оценивается.

Помимо названных функций важнейшей задачей бухгалтерского управленческого учета является калькулирование. На базе выполненных расчетов в системе управленческого учета можно просчитывать различные альтернативные варианты решения одной задачи, выбирать из них оптимальный и оперативно принимать эффективные управленческие решения.

Методы, используемые в управленческом учете, весьма разнообразны:

- элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод (применяемый в статистике);
- приемы экономического анализа (в частности, пофакторный анализ);
- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и др.).

Управленческий учет сегодня немыслим без использования ЭВМ.

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием.

На сегодняшний день отечественный профессиональный бухгалтерский язык пополнился таким новым термином, как эккаунтинг (accounting). Это чрезвычайно емкое экономическое понятие, в основе которого лежит счетоводство – ведение бухгалтерского учета в соответствии с общепринятыми принципами. Однако счетоводство – это лишь фундамент, база эккаунтинга. На основе счетоводства формируется информационная база, необходимая любому предпринимателю в условиях рыночной экономики. Ведением счетоводства и формированием связанной с ним информационной базы заняты специалисты в области бухгалтерского учета. На западных предприятиях нет плановых отделов, работающих изолированно от бухгалтерской службы, бухгалтеры занимаются планированием и прогнозированием на базе оперативной бухгалтерской информации. Данный вид профессиональной деятельности также является составной частью эккаунтинга. Таким образом, вся информация, необходимая для управления предприятием, готовится бухгалтерами, а связанная с этим профессиональная деятельность называется эккаунтингом. Сюда входит и работа по составлению отчетности предприятия, анализу его финансовых показателей, плановая работа, а также все, что связано с контролем за деятельностью предприятия.

Таким образом, бухгалтерский управленческий учет является неотъемлемой частью эккаунтинга.

## **2 ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОММЕРЧЕСКИХ СТРУКТУРАХ**

*Виды производств и их влияние на организацию управленческого учета. Объекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Организация бухгалтерского управленческого учета.*

### **2.1 ВИДЫ ПРОИЗВОДСТВ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Организация учета производственных затрат не зависит от организационно-правовых форм деятельности предприятия, а зависит от технологии изготовления продукции, организации производства, от характера выпускаемой продукции.

Эти факторы определяют различия в методах учета затрат на производство и калькулировании себестоимости продукции, в построении аналитического учета, первичной документации и т.д.

Все производства в зависимости от характера технологического процесса можно разделить на добывающие и обрабатывающие.

К добывающей промышленности относятся производства по извлечению из недр земли воды, органических и минеральных ресурсов и т.д. для последующей их переработки или использования (добыча угля, природного газа и т.д.). Характерной особенностью данного вида производства является относительно простая технология, непродолжительность производственного процесса, отсутствие незавершенного производства. Производственные запасы учитываются по производству в целом, в аналитиче-

ском учете – по цехам, участкам и т.д. Все затраты отчетного периода по статьям полностью относятся на количество добытой однородной продукции, образуя ее себестоимость.

Отрасли обрабатывающей промышленности – представляют собой достаточно разнообразную группу производств. В зависимости от характера технологического процесса обрабатывающая промышленность подразделяется на два вида.

К первому виду производств относятся те, в которых конечный продукт образуется путем последовательной переработки исходного сырья, и технологический процесс в этих производствах характеризуется рядом переделов. Продукт каждого передела, называемый полуфабрикатом, передается на следующий передел.

Полуфабрикаты используются в других производствах (металлургический завод, текстильная фабрика). Учет затрат здесь ведется по отдельным технологическим переделам, внутри переделов – по видам изготавливаемых изделий. Исчисляют себестоимость полуфабрикатов и конечного готового продукта.

Ко второму виду обрабатывающих производств относятся производства, в которых отдельные детали собираются в промежуточные узлы, те, в свою очередь, соединяются в изделия (машиностроительный завод, швейная фабрика).

Для таких производств характерны сложность технологического процесса, ряд других моментов, оказывающих влияние на построение учета затрат, выбора объектов калькулирования себестоимости.

В обрабатывающих производствах и первого и второго вида, имеются остатки незавершенного производства.

В зависимости от объема и номенклатуры выпускаемой продукции различают три вида производств: индивидуальное (единичное), серийное и массовое.

*Единичное* – производство отдельных видов продукции или мелких партий однородной продукции (судостроительный завод).

*Серийное* – характеризуется периодическим выпуском определенных партий продукции (станкостроение, инструментальное производство).

*Массовое* – представляет собой наиболее совершенный тип организации производства, где многие процессы автоматизированы. Здесь выпускается однородная продукция при относительно ограниченной номенклатуре (автомобильная, тракторная, пищевая, легкая).

По размеру предприятия делятся на: *крупные*, *средние* и *мелкие*. Кроме того предприятия подразделяются на цехи, участки и другие структурные единицы. Цех – это основная структурная единица промышленного предприятия, обособленная в административном и нередко в территориальном отношении.

На предприятии создаются две группы таких подразделений как основные и вспомогательные.

*Основное производство* – предназначено для изготовления той продукции, для выпуска которой создано предприятие. Эта продукция входит в состав товарной и реализуется договорами поставки.

Цехи основного производства подразделяются на группы заготовительные, обрабатывающие, сборочные и т.д.

*Вспомогательные производства* создаются для обслуживания основного производства. К ним относятся цехи по: производству различных видов энергии (электростанция, парокотельная, компрессорная и т.д.), изготовлению инструмента (инструментальный, штамповочный), ремонту.

Кроме того, на предприятиях могут быть производства и хозяйства непромышленного характера: жилищно-коммунальное хозяйство, детские сады, хозяйства, занимающиеся бытовым обслуживанием работников предприятия.

## **2.2 ОБЪЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Чтобы правильно определить себестоимость с учетом особенностей организации и технологии производства необходимо правильно установить объекты учета затрат и объекты калькулирования.

*Под объектами* учета затрат принято понимать места возникновения расходов, т.е. отдельные цехи, производства, участки и так далее, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции. Это позволяет определить результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности определенных подразделений предприятия.

На практике применяются три варианта группировки затрат по местам возникновения:

- системно по всем структурным подразделениям предприятия с определением себестоимости продукции данного подразделения;
- по подразделениям без определения себестоимости. В этом случае прямые затраты контролируются путем сопоставления их с плановой величиной на фактический объем выпуска, а косвенные расходы – в сопоставлении с плановой сметой;
- в целом по предприятию – на основе группировки затрат сырья и заработной платы производственных рабочих по подразделениям.

В производствах обрабатывающей промышленности с изготовлением деталей и узлов и последующим соединением их в изделия выделяют следующие объекты учета затрат: детали, группы однородных изделий, заказы. В производствах обрабатывающей промышленности – с последовательной переработкой исходного сырья и в добывающих отраслях в качестве объектов учета затрат применяются фазы, стадии, процессы, переделы и заказы.

*Места возникновения затрат* – это структурные подразделения предприятия, по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов, организации внутреннего хозяйственного расчета. На промышленном предприятии к местам возникновения затрат относятся производства, цехи, участки, отделы, бригады, другие подразделения.

Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам затрат на предприятии основными условиями для их образования являются:

1 Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В иных случаях большая часть расходов окажется смежной для различных мест затрат, что приведет к неточностям при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.

2 Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Соблюдение этого условия необходимо для установления единых методов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

3 Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат. Эффективность контроля за издержками производства и обращения во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении предприятия. Область ответственности определяется уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления.

4 Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т.е. возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете – на разновидности изделий и услуг.

В зависимости от последовательности группировки расходов на предприятии следует различать начальные, промежуточные и конечные места затрат. *Начальные места* издержек по существу представляют собой центр расходов, первую ступень их формирования. *Промежуточные места* соответствуют более высокой степени обобщения издержек, характерных для подразделений предприятия, изготавливающих части готовой продукции или полуфабриката. *Конечные места* расходов охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии. Здесь аккумулируются все прямые и распределяемые затраты на производство изделий и услуг, учитывается их выпуск, калькулируется производственная себестоимость. С точки зрения содержания деятельности и отношения к изготовлению продукции производственные места затрат подразделяются на основные, вспомогательные и сопутствующие. *Основные места затрат* выпускают продукцию, для изготовления которой создано предприятие, *вспомогательные* – предназначены для производства изделий и услуг, обеспечивающих нужды основного производства в инструменте, запасных частях, энергии, текущем ремонте. *Сопутствующие места издержек* либо заняты изготовлением продукции из отходов, либо имеют целевое назначение в качестве экспериментальных, опытных, исследовательских производств. В зарубежной литера-

туре по учету также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов.

Близким, но не идентичным месту затрат является понятие центра ответственности. Под *центром ответственности* в управленческом учете понимается область, сфера, вид деятельности, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер), имеющий права и возможности принимать и осуществлять решения. В отличие от места затрат центр ответственности, как правило, более масштабен. Каждый центр ответственности может состоять из нескольких мест затрат и, кроме того, осуществлять расходы, не имеющие четко выраженного места формирования внутри предприятия. Довольно часто центр ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Однако, если у данного места затрат есть лицо, служебно ответственное не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы, такое подразделение можно считать центром ответственности.

Организация учета по центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях менеджмента, устанавливать виновных за возникновение непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования.

При организации учета по центрам ответственности необходимо четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности. Желательно, чтобы для любого вида расходов предприятия существовал такой центр затрат, для которого данные издержки являются прямыми. Вместе с тем степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть достаточной, но не избыточной для анализа и принятия решений по управлению.

Опыт организации управленческого учета на зарубежных предприятиях свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, выполняемым каждым центром. Соответственно первому признаку центры ответственности подразделяют на центры текущих затрат, центры инвестиций, центры продаж и центры прибыли. При классификации по выполняемым функциям различают основные и обслуживающие центры ответственности. *Центр текущих затрат* представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т.п. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно.

*Центр инвестиции* – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций – достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия. Управление затратами здесь осуществляется при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков.

*Центры продаж* включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг, за затраты, связанные с их сбытом. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, но результаты деятельности оценивают главным образом по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения. *Центры прибыли* представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации (торговые представительства, магазины, фирмы и т.п.). Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета. Выделение центров ответственности по принципу производственных функций чаще всего встречается в организациях сферы материального производства. Здесь обособляют центры ответственности, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению. *Центр ответственности за снабжение* контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество

материальных ресурсов и т.п. Аналогичные задачи выполняет *центр ответственности сбыта*, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат. В отличие от них *центры ответственности управления*, обычно отделы и административные службы, могут иметь только затраты. Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют *производственные центры ответственности*, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производств и предприятия в целом. Для производственных мест затрат и центров ответственности важное значение имеет степень регулируемости соответствующих расходов. Различают места и центры с полностью регулируемы, слабо регулируемы и нерегулируемы (произвольными) издержками. Для *регулируемых затрат* должно быть определено оптимальное соотношение между расходами и объемом деятельности. Оно устанавливается на основе заранее исчисленных норм расхода материальных ресурсов, нормативной трудоемкости единицы продукции или выполненных работ. Нормативные затраты умножают на планируемый к выпуску объем производства. Управление расходами таких мест затрат и центров ответственности получило название *системы гибких бюджетов*. Гибкий бюджет устанавливает, какими должны быть затраты на единицу выпуска и валовые расходы при различных объемах производственной деятельности. Менеджер центра регулируемых затрат должен стремиться обеспечить минимизацию прямых издержек на единицу продукции. Эффективность его деятельности оценивается в зависимости от того, обеспечено ли данным подразделением достижение заданного планом (нормативом) уровня издержек на единицу выпуска или нет.

Для мест и центров с *произвольными, нерегулируемыми затратами* нельзя рассчитать оптимальную величину затрат в зависимости от объема деятельности, поскольку либо его невозможно измерить, либо нет функциональной связи между объемом и затратами. Для таких мест и центров вышестоящий уровень управления устанавливает фиксированную величину постоянных издержек в зависимости от численности персонала и задач, которые ему предстоит решать в предстоящем периоде. Примером таких подразделений могут служить отделы заводоуправления. Места и центры со *слабо регулируемыми затратами* имеют дегрессивную связь издержек с объемами деятельности. Их менеджеры практически не могут повлиять на величину удельных затрат, но должны иметь в виду, что их общая сумма косвенно зависит от объема выполненной работы.

*Объект калькулирования* – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительской стоимости.

Обоснованная номенклатура объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляций, обеспечивает необходимую информацию о себестоимости продуктов, определяет структуру калькуляционного учета.

Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают на каждом предприятии с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат. Нередко *объект калькулирования называют носителем затрат*.

В добывающей промышленности и энергетике отсутствует незавершенное производство и, как правило, выпускается один вид продукции, накладные расходы имеют небольшой удельный вес и потому объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования – видом продукции. Это относится к изготовлению единичных экземпляров, небольших серий, отдельных видов изделий в массовых производствах, выполнению разовых заказов, опытно-экспериментальных и однородных работ.

Отрасли машиностроения, легкой промышленности, черной и цветной металлургии, строительных материалов, резинотехнических изделий характеризуются большой номенклатурой продукции, значительным уровнем унификации отдельных частей изделий между собой. Эти отрасли укрупняют калькуляционные объекты по признаку однородности выпускаемых изделий. Однородными считают виды продукции, которые характеризуются общностью технологии, конструкции, наличием общих деталей, узлов и полуфабрикатов, вырабатываемых из однородного сырья и материалов, примерно одинаковым уровнем материалоемкости и трудоемкости. Соблюдение принципов группировки изделий в единый

объект калькулирования является основным условием, отвечающим требованиям управления себестоимостью.

Однородные группы создаются и в индивидуальных, и в мелкосерийных производствах в отношении деталей и узлов с общей применяемостью в разных заказах. Причем в отдельный объект калькулирования выделяют оригинальные детали и узлы, относящиеся к конкретным заказам. Внутри однородных групп изделий калькулируют отдельные сорта, марки, фасоны и виды изделий.

Объектами калькулирования в отраслях с длительным циклом производства крупных и сложных изделий (судостроение, турбо-энергостроение и т.п.) выступают обособленные конструкционные части этих изделий.

Отрасли с физико-химическими и химическими методами переработки сырья, где процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных стадий производства, объектом калькулирования выбирают продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Необоснованный выбор объекта калькулирования и нарушение общепринятых принципов разработки номенклатуры объектов приводят к искажению данных о фактической себестоимости конкретных изделий и обезличиванию издержек по отношению к видам продукции.

Общие принципы формирования объектов учета затрат и объектов калькулирования обусловлены единством метода учета затрат на производство и способа калькулирования.

### **2.3 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Обратимся к истории развития управленческого учета в западных странах. После Второй мировой войны во многих странах, принимавших в ней участие, началось восстановление разрушенной экономики. В конце 1940-х гг. Англо-американский совет по производительности обратил внимание на то, что динамика развития экономики США превосходила рост эффективности производства в других странах. Было принято решение командировать в США несколько бригад специалистов для изучения опыта управления промышленными предприятиями. Среди них была и группа бухгалтеров, которая изучила состояние бухгалтерского учета на предприятиях США; по изученным вопросам был представлен соответствующий отчет. Он был опубликован в Великобритании в 1950 г. под названием «Управленческий учет» (Management Accounting), но ни в названии книги, переведенной позднее на русский язык, ни в предисловии к ней, ни в тексте этот термин не встречался.

Составители отчета об опыте ведения бухгалтерского учета в промышленности США основное внимание обращали на организацию управленческого (производственного) учета, основой которого был контроль за издержками производства.

Внимание к издержкам производства привело американских бухгалтеров к формированию комплексной системы контроля издержек производства, которая получила название «управленческий учет». При этом учетом он назывался, можно сказать, по инерции, поскольку выполнялся бухгалтерами. По своему содержанию управленческий учет значительно шире собственно учета, его можно назвать системой управления себестоимостью продукции. Но сохранение в названии этой системы контроля и управления термина «учет» правомерно, потому что учетные операции (учет производственных затрат, составление калькуляции нормативной себестоимости, калькулирование фактической себестоимости продукции) являются его основой.

Создание системы «управленческий учет» привело к необходимости существенного повышения квалификационного уровня бухгалтера, его вхождения в бригаду управления, повышения уровня и содержания учета. В связи с этим следует напомнить, что руководители многих компаний (General Motors, Pepsi Co) в прошлом являлись бухгалтерами. Опыт учетной работы сыграл ключевую роль в их карьере, ибо эти люди благодаря учету, который пронизывает все службы предприятия, были тесно связаны с оперативным планированием и контролем.



Следует добавить, что пока в нашей печати ведутся бесплодные дискуссии о правомерности применения управленческого учета, в западных странах форсируют его развитие. Свидетельством этого является появление третьего издания «продвинутого» (повышенного) курса управленческого учета (Kaplan R.S., Atkinson A.A. *Advanced Management Accounting – Upper raddle River, New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1998*), где во введении авторы пишут, что в книге широко представлена новая практика управленческого учета, внедренная инновационными компаниями всего мира, включая калькулирование себестоимости продукции с учетом жизненного цикла изделия, цели производства и новых подходов к интегрированной финансовой оценке деятельности компании.

В международной практике существуют четыре варианта организации управленческого учета в системе бухгалтерского учета.

При первых двух вариантах управленческий и финансовый учет ведутся отдельно. Учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности ведется в финансовой бухгалтерии; учет затрат в разрезе статей калькуляции и доходов по видам вырабатываемой продукции (работ, услуг) – в управленческой. Для этой цели в организациях используются три класса счетов: счета *финансового* учета, счета *управленческого* учета, счета *забалансового* учета. При этом учет затрат и доходов как в финансовом, так и в управленческом учете ведется методом «затраты – выпуск» и требует применения специальных счетов для отражения затрат в пределах установленных норм (стандартов) и по отклонениям от них.

При *первом варианте* для осуществления взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом используются специальные связующие счета. При *втором варианте* управленческий учет по отношению к финансовому становится полностью автономным, а взаимосвязь между ними осуществляется оперативным путем, т.е. вне системы счетов бухгалтерского учета.

При *третьем варианте* учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности ведется в финансовой бухгалтерии. Управленческий учет объединяется с оперативным учетом и ведется без использования системы бухгалтерских счетов.

При *четвертом варианте* управленческий и финансовый учет ведутся в общей бухгалтерии с использованием единого счетного плана. Этот вариант основан на полной интеграции учета затрат и доходов в объединенную бухгалтерию. Следует отметить, что в большинстве отечественных организаций применяется именно этот вариант организации бухгалтерского учета.

По какому же варианту целесообразнее организовать управленческий учет? Ответ на этот вопрос во многом зависит от того, какому счетному плану отдать предпочтение. В настоящее время эта проблема широко обсуждается в отечественной экономической литературе. Одна группа экономистов предлагает расширение действующего счетного плана, его приспособление к требованиям финансового и управленческого учета. Другая группа экономистов выбирает принятие нового плана счетов, согласно которому все счета синтетического учета подразделяются на три части.

Управленческий учет может быть организован по-разному:

- без специального отражения операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи (т. е. синтетический учет не затрагивается);
- с отдельным отражением операций управленческого учета на счетах синтетического бухгалтерского учета (в том числе с применением разных вариантов корреспонденции счетов).

Естественно, самый простой вариант состоит в том, чтобы отражать операции управленческого учета в общей системе записей синтетического бухгалтерского учета без выделения отдельной корреспонденции счетов для этих операций. Другими словами, операции управленческого учета отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах (20 «*Основное производство*», 23 «*Вспомогательные производства*» и др.) и эти бухгалтерские счета являются как бы счетами управленческого учета.

Конечно, при таком варианте допускается определенная относительность, так как разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий осуществляется в значительной мере условно. В системе бухгалтерского синтетического учета обороты финансового и управленческого учета отдельно не выделяются, разграничение в значительной мере происходит на уровне аналитического учета.

Реальное выделение подсистем управленческого и финансового учета осуществляется лишь после введения для них отдельной корреспонденции счетов (*двухкруговая система*). При этом варианте счета подразделяются на счета финансового и управленческого учета не чисто формально, а отражают реальные обороты каждой из этих подсистем. На практике могут применяться разные варианты корреспонденции счетов и, соответственно, взаимосвязи финансового и управленческого учета. Каждый из них имеет свои достоинства и недостатки и используется в тех или иных конкретных условиях.

**Первый вариант.** Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом осуществляется при помощи *контрольных счетов*. К ним относятся счета доходов и расходов или элементов затрат финансовой бухгалтерии, с которых обороты зачисляются на соответствующие счета управленческой бухгалтерии. В случае прямой корреспонденции счетов управленческого учета с контрольными счетами финансового учета обеспечивается интегрированная, *однокруговая система* бухгалтерского учета в организации, но с выделением подсистем финансового и управленческого учета.

**Второй вариант.** Используются парные контрольные счета одного и того же наименования (*отраженные, зеркальные счета* или *счета-экраны*). Через эти счета обороты финансового и управленческого учета разграничиваются изначально. При данном варианте подсистемы финансового и управленческого учета являются автономными, замкнутыми.

**Третий вариант.** Применяются специальные *передаточные счета*, через которые передаются обороты из одной подсистемы в другую. Например, для этих целей может использоваться сч. 79 «*Внутрихозяйственные расчеты*», как это предлагал в свое время профессор В.Ф. Палий.

В новых планах счетов операции управленческого учета необходимо отражать следующим образом:

- для крупных организаций с выходом на международный рынок – с отдельной корреспонденцией счетов и обособлением управленческого учета от финансового в синтетическом учете по одному из трех вариантов, приведенных выше;
- для обычных коммерческих организаций это делать пока преждевременно и следует оставить действующий порядок учета без обособления в синтетическом учете управленческого учета с отдельной корреспонденцией счетов.

В новом счетном плане предприняты некоторые шаги к реализации варианта с двумя системами счетов.

В частности, сч. 30 – 39 оставлены свободными и предназначены для организации учета затрат по элементам. Связь между финансовой и производственной бухгалтерией рекомендовано организовывать с помощью так называемых отражающих счетов или счетов-экранов.

Если организация принимает вариант с двумя системами учета, то для учета затрат должны быть открыты синтетические счета, приведенные в табл. 1. Счета, помеченные «\*», являются отражающими. Схема корреспонденции счетов финансовой и производственной бухгалтерии описана в табл. 2.





### **3 ГРУППИРОВКА ИЗДЕРЖЕК, ЗАТРАТ И РАСХОДОВ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

*Понятие издержек, затрат и расходов организации. Классификация затрат и ее использование в управленческом учете. Группировка затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции.*

#### **3.1 ПОНЯТИЯ ИЗДЕРЖЕК, ЗАТРАТ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ**

Очень часто в официальных документах, статьях, книгах употребляются понятия «затраты», «расходы», «издержки», подразумевая под этими понятиями либо одни и те же, либо разные категории. Затраты – самое неопределенное слово в учете; оно употребляется во множестве различных значений. Издержками называют денежное выражение использования производственных факторов, в результате которого осуществляются производство и реализация продукции.

По мнению многих экономистов, издержки производства представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период, безотносительно к тому, приходится ли затраты на законченный продукт (это соответствует себестоимости продукции) или на незавершенное производство. В этом отношении издержки производства и затраты на производство близки по своему экономическому содержанию.

Слово «затраты» может иметь различное значение в зависимости от контекста, в котором оно употребляется. Данные о затратах, которые необходимы для одной цели, могут быть совсем не подходящими для другой. Например, затраты по производству хлопчатобумажных тканей в прошлом году важны для предприятия-производителя при определении дохода за год. Однако эти данные будут бесполезны при разработке мероприятий по окраске тканей, планируемых предприятием на предстоящий год, если стоимость хлопка существенно изменилась или если улучшена технология производства тканей. Важно то, что разные определения и концепции затрат используются для разных целей. Понимание этих концепций позволяет специалистам по управленческому учету обеспечивать руководство соответствующими данными по затратам на производство.

*Затратами* в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. Это затраты на маркетинг, логистику, воспроизводство активов, расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки или использования материально-производственных запасов для изготовления (добычи) продукции, выполнения работ и оказания услуг их продажи, а также реализации (перепродажи) товаров.

Часть затрат может быть нейтральной к процессу производства и включаться в их общую сумму в соответствии с налоговым законодательством, ценовым регулированием или по счетно-техническим соображениям. К нейтральным затратам относят, например, налоги и приравняемые к ним платежи за счет себестоимости, а также так называемые калькуляционные расходы.

Ни одно управленческое решение нельзя осуществить без затрат, и от его реализации всегда ожидается или обеспечивается определенный результат.

Между затратами и результатами деятельности существуют определенные количественные и качественные зависимости, которые должны быть оценены и измерены с общетеоретических позиций и, по возможности, исходя из математических соотношений. Решение этой проблемы усложняется тем, что затраты и результаты их осуществления даже для отдельно взятого предприятия весьма разнообразны. Как правило, они не совпадают во времени и подвержены влиянию многих, иногда действующих в противоположных направлениях факторов. Зависимости между расходами и результатами деятельности редко носят функциональный характер, чаще всего они стохастические, но тем не менее существуют всегда.

Главный объект управленческого учета – текущие затраты основной деятельности. Они отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе изготовления (добычи) продукции, выполнения работ, оказания услуг. Эти затраты осуществляются за счет собственных оборотных средств (оборотного капитала) организации и возмещаются в выручке от продажи продукции, товаров, работ, услуг. Возникает

потребность управления затратами производства и результатами продаж, сопоставления расходов и доходов основной деятельности, что составляет основу целевого назначения управленческого учета.

В отличие от финансового учета к расходам по обычным видам деятельности в управленческом учете относят платежи и кредиторскую задолженность, связанные с приобретением материально-производственных запасов и других активов. В финансовом учете согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО 1) расходы обычно принимают форму оттока, или убыли, истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств.

Определение расходов в ПБУ 10/99 практически полностью соответствует определению этого термина в МСФО: расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Чтобы считаться расходом, отток активов должен уменьшать капитал. Например, оплату кредиторской задолженности можно принять за отток активов (денег-то стало меньше), но будет ли при этом уменьшен капитал? Очевидно, нет, поскольку оба показателя (активы и обязательства) уменьшатся на одну и ту же величину, значит, их разность останется неизменной. Получение сырья означает увеличение обязательств, но капитал при этом опять-таки не уменьшается, поскольку и обязательства, и активы увеличиваются на одну и ту же величину. Поступление готовой продукции означает равновеликий прирост одних активов и уменьшение других, поэтому капитал вновь остается неизменным. Капитал организации будет уменьшен, если оттока (истощению) активов не соответствует адекватное (на ту же самую величину) сокращение обязательств прирастают без адекватного притока активов.

Примеры признания расходов:

- отгрузка продукции (Д-т сч. 90, К-т сч. 43) означает выбытие актива на сумму иную, чем связанное с ним поступление другого актива – дебиторской задолженности (Д-т сч. 62, К-т сч. 90), так как себестоимость продукции, как правило, меньше ее цены; присуждение или признание штрафов (Д-т сч. 91, К-т сч. 76) означает увеличение обязательств без поступления каких-либо активов;
- признание курсовой разницы (Д-т сч. 91, К-т сч. 62) отражает уменьшение активов без сокращения обязательств или притока других активов;
- списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности (Д-т сч. 91, К-т сч. 62) показывает уменьшение активов без какого бы то ни было сокращения обязательств или появления других активов; начисление амортизации (Д-т сч. 20, К-т сч. 02) означает износ активов (объекта основных средств), однако расходом признано быть не может, поскольку сопровождается равновеликим приростом другого актива – стоимости незавершенного производства.

В отличие от расходов, затраты в момент их признания не оказывают влияния на прибыль. Если бы осуществление затрат было связано с показателем прибыли, стал бы бессмысленным один из наиболее важных бухгалтерских процессов – калькулирование себестоимости продукции, которая формируется в производстве, но признается расходом в момент продажи продукции. Только в момент продажи могут быть отражены доходы, расходы и прибыль от реализации. В ходе производственного процесса эти показатели не могут быть признаны в силу того, что характеризуют именно процесс обращения и еще «не существуют» до продажи продукции. Производственная бухгалтерия как раз и основана на необходимости исчислить себестоимость без влияния каких-либо прибылей и убытков или, как указано во всех учетных стандартах, по сумме фактических затрат. Для разграничения терминов «затраты» и «расходы» важно понять, что осуществление затрат не уменьшает капитал организации.

Таким образом, осуществление затрат – это уменьшение одних активов с условием равновеликого прироста других активов либо прирост активов и обязательств на одну и ту же величину. Это «перетекание» стоимости отражается на калькуляционных счетах. Иными словами, затраты – это принятая к учету стоимостная оценка использованных ресурсов различного вида – материальных, финансовых, трудовых и прочих, – стоимость которых может быть измерена с достаточной степенью надежности.

Затраты осуществляются в течение определенного периода. Завершение периода накопления затрат определяется тем моментом, когда соблюдены условия признания активов, ради создания которых были осуществлены данные затраты, или когда становится очевидным, что понесенные затраты уменьшают экономические выгоды организации без создания какого-либо объекта имущества. Таким образом, по окончании периода накопления затраты приводят к образованию активов либо расходов.

Затраты приводят к образованию активов двух видов – оборотных и внеоборотных. Затраты, понесенные с целью создания и отнесенные на формирование стоимости оборотных активов называются некапитализированными (некапитальными). Затраты, понесенные с целью создания и формирующие стоимость внеоборотных активов, называются капитализированными (капитальными).

Примеры осуществления затрат:

в целях создания оборотных активов:

расходование трудовых ресурсов (Д-т сч. 20, К-т сч. 70), материальных ресурсов (Д-т сч. 20, К-т сч. 10), использование основных средств (Д-т сч. 20, К-т сч. 02) и нематериальных активов (Д-т сч. 20, К-т сч. 05) в целях производства продукции. При этом создание оборотного актива отражается с одновременным списанием всей суммы накопленных затрат (Д-т сч. 43, К-т сч. 20);

в целях создания внеоборотных активов: расходование трудовых ресурсов (Д-т сч. 08, К-т сч. 70), материальных ресурсов (Д-т сч. 08, К-т сч. 10), использование основных средств (Д-т сч. 08, К-т сч. 02) и нематериальных активов (Д-т сч. 08, К-т сч. 05) при строительстве объекта недвижимости.

При этом создание внеоборотного актива отражается с одновременным списанием всей суммы накопленных затрат (Д-т сч. 01, К-т сч. 08).

Примеры признания расходами:

капитализированных затрат:

затраты по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительного результата, признаются внереализационными расходами (Д-т сч. 91, К-т сч. 08); вложения в создание внеоборотных активов признаются расходами при любом выбытии незавершенных объектов – продаже, передаче в уставный капитал, передаче безвозмездно незавершенного строительства, незавершенных НИОКР и т.д. (Д-т сч. 91, К-т сч. 08); некапитализированных затрат: себестоимость выполненных работ, оказанных услуг признается расходом в момент подписания акта или по мере завершения определенного календарного периода (Д-т сч. 90, К-т сч. 20, 23);

затраты, понесенные в связи со сдачей основных средств в аренду, признаются расходами по мере завершения календарного периода (Д-т сч. 90, К-т сч. 20);

затраты на производство, не давшее результата, признаются расходами в случае принятия решения о прекращении производства (Д-т сч. 91, К-т сч. 20, 23).

Как правило, для создания актива, выполнения работы или услуги должны быть израсходованы ресурсы самых различных видов. Именно большое количество операций по использованию тех или иных ресурсов и длительный период их осуществления заставляют бухгалтера делать калькуляцию. Здесь под калькулированием мы понимаем выделение и накопление затрат, понесенных для создания продукта, на определенных калькуляционных счетах: 08 – для капитализированных затрат; 20, 23, 25, 26, 29 – для некапитализированных.

Признание активов:

Д-т сч. 01, 04 и др., К-т сч. 08

принятие к учету объекта внеоборотных активов после истечения периода накопления капитализированных затрат;

Д-т сч. 43, К-т сч. 20, 23

принятие к учету объектов оборотных активов после истечения периода накопления некапитализированных затрат.

Признание расходов:

Д-т сч. 90, 91, К-т сч. 43, 01 и др.

признание расходов в случае выбытия объектов оборотных или внеоборотных активов;

Д-т сч. 90, К-т сч. 20, 23

признание расходов в случае списания накопленной себестоимости работ, услуг;

Д-т сч.91, К-т сч.08

списание капитализированных затрат, не приведших к признанию объекта внеоборотных активов;

Д-т сч. 91, К-т сч. 20, 23

списание некапитализированных затрат, не приведших к признанию оборотных активов.

Таким образом, затраты – это сумма стоимостей использованных ресурсов. Окончание периода накопления затрат означает необходимость признания актива или расхода. Расходом признаются затраты, не приведшие к образованию оборотного или внеоборотного актива. Также расходом признается списание оборотного актива, не связанное с его производственным потреблением, или списание внеоборотного актива по любым причинам.

Как видим, признание расходов всегда осуществляется на счетах 90 или 91, на которых доходы «встречаются» с расходами и формируют прибыль. Говорить об отражении расходов на затратных счетах (08, 97, 15, 20 и т.п.) – некорректно, поскольку эти счета не связаны с образованием финансового результата, они находятся в начале той цепочки, которая затем приводит к финансовому результату.

В российской экономической литературе издержки производства чаще всего отождествляют с понятием себестоимость.

Издержки производства можно рассматривать с различных позиций (например, государственного регулирования, налогообложения, производства, инвестиций и т.д.).

Термин «издержки» получил широкое распространение в России совсем недавно. Длительный период времени в нашей стране был распространен один единственный термин – себестоимость продукции. С переводом экономики на рыночные рельсы в экономической лексике широкое распространение получил термин «издержки». Оценивая значимость данного термина, следует отметить, что это не просто механическое внедрение западного показателя в российскую практику, но и реальная необходимость его использования в условиях рыночной экономики.

Начиная любое дело, необходимо помнить «золотое правило» экономики: доходы должны превысить все совокупные издержки. Совокупные издержки могут изменяться из-за объектов производства, временного периода, стратегии бизнеса.

**Издержки** – денежное выражение затрат, необходимых для осуществления предприятием своей производственной и реализационной деятельности.

В современной экономической литературе издержки подразделяются на *постоянные* и *переменные*.

В России, на практике, издержки подразделяются на *издержки производства* (издержки всех производственных форм) и *издержки обращения* (издержки сбытовых, торгово-посреднических фирм).

В последние годы синонимом себестоимости продукции стали бухгалтерские издержки.

В экономической литературе выделяют следующие виды *издержек*:

- бухгалтерские издержки (себестоимость продукции);
- технологические издержки (реальные производственные издержки);
- полные издержки (полные затраты, включая себестоимость продукции налоговые и другие отчисления).

Развернувшаяся в литературе дискуссия предполагает наличие диаметрально противоположных точек зрения. Ряд экономистов считают, что имеют право на жизнь только бухгалтерские издержки (себестоимость). Другие являются приверженцами технологических издержек; третьи – отстаивают необходимость использования полных издержек.



Бухгалтерские издержки – себестоимость реализованной продукции. Они используются для ведения бухгалтерского учета, составления внешней отчетности, осуществления налогового учета и планирования.

Технологические издержки – реальные производственные издержки. Чаще эти издержки используют для ведения учета (бухгалтерского и налогового) на предприятиях с длительным циклом производства.

Полные издержки – издержки, полностью отражающие затраты производства и реализации продукции. Они включают в себя себестоимость продукции, налоги и другие отчисления. Иными словами полные издержки – издержки, реально отражающие процесс производства и реализации продукции.

Невозможно отрицать значение бухгалтерских издержек, как учетной функции. Поэтому вести учет себестоимости необходимо для систем бухгалтерского учета и налогообложения. Однако, можно ли планировать, прогнозировать экономическое положение фирмы на основе себестоимости? Можно, но более точные результаты мы получим в результате использования полных издержек. Исходя из этого, целесообразно параллельное применение бухгалтерских издержек и полных издержек.

При подсчете издержек предприятия возможна определенная степень неточности (ошибок). Нивелировать эти ошибки возможно за счет оптимизации выбора метода расчета.

Все издержки фирмы подразделяются на прямые и косвенные. Под прямыми издержками понимают издержки, связанные непосредственно с производством продукции (материальные затраты, заработная плата, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования и др.). Эти затраты могут быть отнесены на конкретный вид изделия.

Под косвенными издержками понимают издержки, которые не могут быть распределены по объектам издержек (административные и управленческие расходы, освещение и др.). На практике такие издержки называют общехозяйственными.

Общая сумма издержек, связанных с производством продукции называется полной производственной себестоимостью.

Издержки, которые непосредственно связаны с производством продукции (реклама, научные исследования, выплата процентов по кредиту и др.), называют непроизводственными издержками или расходами.

Полная себестоимость продукции включает производственную себестоимость и непроизводственные издержки.

В сфере «обращения» в общей величине издержек выделяют:

- дополнительные издержки (затраты, связанные с продолжением процесса производства – хранение, транспортировка, обработка, расфасовка);
- чистые издержки (реклама, уплата процентов по кредиту и др.).

Все издержки производственной фирмы группируются по определенным экономически обоснованным признакам: экономическая однородность издержек; общность их производственного назначения, роль в процессе производства и реализации продукции; место возникновения издержек (центры ответственности); объем производства и др.

Под издержками утраченных возможностей понимают издержки и потери дохода, которые возникают за счет отдачи предпочтения неоптимальному из альтернативных способов осуществления технологий производства и реализации продукции.

### **3.2 Классификация затрат и ее использование в управленческом учете**

Одной из предпосылок рациональной организации учета производственных затрат является экономически обоснованная их классификация. Затраты, формирующие себестоимость продукции, группируются в бухгалтерском учете, смете (плане) и внутрипроизводственной отчетности по определенным признакам: технико-экономическому содержанию и назначению, способу включения в себестоимость, их составу, по отношению к объему производства, по степени охвата планом, месту возникновения и центрам ответственности. При сборе и анализе информации о затратах в целях принятия управленческих решений могут быть выделены и другие признаки – важность затрат для определения типа решений, цель их анализа и т.п. Способы группировки и списания производственных затрат обусловлены ря-

дом факторов: спецификой деятельности предприятия, особенностями технологии и организации производства, номенклатурой вырабатываемой продукции, организационной структурой предприятия и др.

**По технико-экономическому назначению** затраты на производство подразделяются на основные и накладные производственные расходы. Под *основными* понимают технологически неизбежные расходы, обусловленные процессом изготовления продукции. Сюда входят: прямые затраты сырья и материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, производственных работ и услуг со стороны, топлива и энергии для технологических целей; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на их социальное страхование и обеспечение; затраты на подготовку и освоение производства и др.

К *производственным* накладным расходам относятся затраты на оплату труда управленческого персонала цехов (участков) и других работников, выполняющих общепроизводственные функции; амортизацию, ремонт и эксплуатацию оборудования и транспортных средств; отопление, водоснабжение, освещение, амортизацию и содержание производственных помещений; охрану труда и технику безопасности (расходы некапитального характера) и др.

В отдельную группу накладных расходов следует выделить: административно-управленческие, хозяйственные и бытовые расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом, т.е. затраты на оплату труда аппарата управления предприятия и отчисления от этих расходов на социальные нужды; амортизацию, арендную плату, содержание и ремонт помещений и других основных средств общехозяйственного назначения; уплату процентов по полученным от банков кредитам под товарно-материальные ценности и затраты производства; подготовку и переподготовку кадров и др. К данному комплексу затрат относятся расходы на сбыт продукции: транспортировку, упаковку, рекламу, комиссионные сборы.

**По способу включения в себестоимость** затраты делятся на прямые и косвенные. *Прямыми* считаются расходы, которые связаны с производством определенных видов продукции и могут быть отнесены на их себестоимость непосредственно по данным первичных документов. К таким затратам можно отнести в большинстве отраслей промышленности расход сырья, основных материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, затраты на оплату труда производственных рабочих и др.

*Косвенными* называются расходы, которые связаны с производством нескольких видов продукции и распределяются между ними пропорционально принятому в данной отрасли промышленности базису. Сюда входят перечисленные выше накладные производственные расходы.

Принадлежность отдельных видов расходов к прямым или косвенным в известной мере обусловлена особенностями технологического процесса и организации производства.

**Для целей налогообложения прибыли** затраты классифицируют на *нелимитируемые* и *лимитируемые*.

В условиях развивающихся рыночных отношений согласно требованиям международной практики бухгалтерского учета затраты подразделяют на расходы, обусловленные производством продукции (производственные затраты), и расходы, обусловленные отчетным периодом (месяцем), в котором они возникли (периодические затраты).

К *производственным* относятся все прямые затраты (учитываемые непосредственно на счете «Основное производство») и общепроизводственные (учитываемые на счете «Общепроизводственные расходы»), а к *периодическим* – расходы на управление предприятием (общехозяйственные – счет «Общехозяйственные расходы») и бытовые (расходы – счет «Расходы на продажу»).

Затраты делятся также на планируемые и непланируемые. К *планируемым* относятся все расходы предприятия (объединения), вытекающие из характера хозяйственной деятельности и предусмотренные сметой затрат на производство и техпромфинпланом.

*Непланируемые* – это непроизводственные затраты, не вытекающие из нормальных условий хозяйственной деятельности предприятия (объединения): недостачи и порча сырья, материалов и продуктов при хранении, потери от простоев, другие непроизводственные расходы.

**По сфере возникновения все затраты делятся на производственные и внепроизводственные.**

К *производственным* относятся расходы, которые связаны с изготовлением продукции и в сумме составляющие ее производственную себестоимость.

Под *внепроизводственными* понимают расходы на реализацию изготовленной продукции. Их присоединение к производственным расходам дает полную себестоимость выпущенной продукции.

**Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования** предполагает их разграничение на *регулируемые* и *нерегулируемые*.

Для осуществления контроля за издержками необходимо установление взаимосвязи между затратами и доходами и действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств. Организация такого учета составляет основу учета затрат по центрам ответственности. Он предполагает выделение зон (центров) ответственности за расходование средств и доходов в соответствии с организационной структурой предприятия. В качестве центра ответственности может быть производственная бригада или участок, цех, подразделение и т.п., руководитель которого индивидуально отвечает за результаты его работы.

По каждому центру ответственности составляется смета затрат. В соответствии со сметой за ним закрепляются определенные статьи и элементы затрат, которые зависят от его деятельности и за эффективность расходования которых руководитель данного центра несет ответственность. Такие затраты принято называть регулируемыми. Другие затраты, включаемые в смету центра ответственности и не зависящие от его деятельности, относятся к нерегулярным расходам.

Аналогичное деление затрат на зависящие и не зависящие от работы соответствующего подразделения применяются на наших предприятиях при организации внутрипроизводственного хозрасчета, для планирования, учета и контроля за деятельностью подразделений.

Осуществление контроля и регулирования затрат непосредственно связано с их динамикой в зависимости от изменений объема производства, деления издержек на переменные, постоянные, полупеременные и полупостоянные. Разграничения затрат с учетом их изменений в зависимости от колебаний объема производства позволяют составлять гибкие сметы и правильно оценивать работу менеджеров. Для этого необходим пересчет сметных затрат в соответствии с реальным, фактическим объемом производства отчетного периода при оценке и анализе отчетов о выполнении сметы по центрам ответственности.

Состав, методы измерения и оценки затрат в управленческом учете могут существенно отличаться от финансового учета. Это проявляется уже в классификации издержек производства и сбыта. В дополнение к существующей в финансовом учете и отчетности, классификации затрат **в учете для внутреннего управления выделяют релевантные и нерелевантные расходы; реальные и вмененные издержки, внешние, внутренние, постоянные, переменные, валовые, приростные и предельные затраты.** В западной литературе по управленческому учету иногда встречаются и другие группировки и обозначения расходов предприятия, используемые в учете для управления, например возвратные и безвозвратные, устранимые и неустраиваемые расходы, инкрементные альтернативные затраты и т.п.

Важное значение в управленческом учете имеет деление затрат на зависящие от принимаемого решения (релевантные) и независящие, неизбежные при любом варианте решения (нерелевантные) расходы. Релевантность или нерелевантность тех или иных издержек производства и сбыта зависит от вида, назначения затрат и специфики принимаемого управленческого решения. *Нерелевантными* всегда являются расходы прошлых отчетных периодов, на которые уже нельзя повлиять, а также большая часть текущих затрат, зависящих от продолжительности периода, за который определяется их величина, *полностью регулируемым*, расходам обычно относят прямые затраты основной деятельности, *к частично регулируемым* (произвольным) – издержки на маркетинговые исследования, НИОКР, сервисное обслуживание. *Слабо регулируемые* затраты имеют место в административных и функциональных управленческих службах предприятия. Степень релевантности издержек зависит от специфики конкретных производств и предприятий, применяемой ими технологии, особенностей организации и структуры управления. На нее влияет длительность периода времени, за который учитываются затраты, уровень полномочий должностных лиц, принимающих решения. Единой методики учетной группировки расходов по степени релевантности нет и быть не может.

Учет релевантности издержек может существенно повлиять на принимаемые решения по управлению.

С релевантными и нерелевантными затратами непосредственно связано понятие устранимых и неустраиваемых, т.е. принимаемых и не принимаемых в расчет при выборе варианта решения, расходов. *Устранимые расходы* – это затраты, которых можно избежать при ином варианте альтернативного решения. *Неустраиваемых расходов* избежать невозможно. При принятии оптимального решения принимают во внимание устранимые затраты.

Своеобразной и специфичной для управленческого учета является необходимость различать *реальные* (бухгалтерские) затраты и *экономические расходы*, включающие кроме реальных еще и *вмененные издержки*. На любом предприятии материальные, трудовые и денежные ресурсы ограничены, ограни-

чены и возможности их использования, поскольку производственные мощности – это тоже ресурс. Чтобы увеличить производство какого-либо товара или освоить выпуск нового изделия, приходится снижать производство других.

Вмененные затраты характеризуют издержки иной альтернативы, которая заменяется более предпочтительной. Это всегда дополнительные затраты, отнесенные на объект их учета, несмотря на отсутствие фактической операции-основания, отраженной в бухгалтерском учете. Невнимание к ним, недоучет их величины могут привести к неправильным решениям. Это особенно важно при калькулировании себестоимости продукции, работ и услуг для целей ценообразования, оценки эффективности инвестиционных проектов и других предстоящих расходов. Вмененные затраты обычно включают величину упущенной прибыли, издержки риска, амортизацию по уже списанным объектам основных средств, процент на капитал и другие, так называемые, *калькуляционные расходы*.

В управленческом учете необходимо отличать внешние расходы от внутренних затрат организации. К *внешним* относят денежные расходы на приобретение сырья, топлива и других средств труда, оплату услуг сторонним поставщикам и подрядчикам. *Внутренние затраты* – это расход ресурсов для осуществления производственно-хозяйственной деятельности. Если предприятие в отчетном периоде произвело закупку сырья, оно осуществило денежные расходы. Они превращаются в затраты по мере потребления сырья и материалов для производства и реализации продукции, работ и услуг. Внешние расходы влияют на оборот денежных средств, внутренние затраты – на результаты производственно-хозяйственной деятельности.

В теории и практике управленческого учета выделяют так называемые *инкрементные*, или дифференциальные, затраты. Они представляют собой величину разности издержек двух сопоставимых вариантов решения. В одном из вариантов они могут отсутствовать полностью или присутствовать в меньшей или большей сумме. Дифференциальные затраты и доходы чаще всего имеют место при производстве и продаже дополнительных единиц товара. Обычно такие затраты и доходы в расчете на единицу выпуска и продаж называют *маржинальными*.

Маржинальные затраты на изготовление и сбыт, как правило, различны при разных объемах производства и при увеличении продаж снижаются. Их величину находят путем деления переменных расходов на объем выпуска продукции, работ, услуг.

**Особое значение в управленческом учете имеет деление затрат на *постоянные и переменные*.** На нем базируется большинство расчетов по оптимизации соотношения «затраты – результаты», обоснованию максимальной по прибыли программы производства и сбыта, наиболее приемлемых цен и ценовой политики, систем директ-костинга, измерения приростных и предельных затрат, маржинальной себестоимости и дохода.

Основной критерий группировки затрат по степени переменности – их зависимость от изменения объема деятельности, с которой эти затраты связаны. Для организации в целом – это зависимость издержек от количества или стоимости выпущенной и реализованной продукции, товарооборота, величины оказанных услуг. Для подразделений предприятия динамика затрат определяется изменением объема их деятельности, измеряемом в натуральных, условно-натуральных, стоимостных показателях, в нормо- и машино-часах и других величинах.

В краткосрочном периоде, т.е. в пределах года (до изменения производственных мощностей), затраты предприятия на основную деятельность можно подразделить на постоянные и переменные. Величина постоянных затрат определяется длительностью периода, за который их учитывают. Величина затрат не зависит от объема деятельности и не изменяется при его росте или уменьшении.

Переменные расходы в общей сумме изменяются с увеличением или уменьшением объема выпуска (реализации) продукции, степени использования производственных мощностей.

Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой *валовые расходы* предприятия.

В постоянной части они существуют даже тогда, когда предприятие не выпускает продукции, и увеличиваются главным образом при росте переменных затрат.

На основе показателя валовых издержек можно рассчитать *средние затраты* на выпуск единицы продукции и *предельные маржинальные расходы*, или дополнительные затраты, связанные с изменением количества выпускаемых изделий (услуг) или добываемых полезных ископаемых. Чтобы получить средние затраты, нужно валовые издержки определенного периода разделить на количество продукции в этом периоде. Предельные расходы находят путем вычитания валовых затрат при увеличении объема продукции на единицу или прямым счетом.

В условиях конкуренции изготовитель должен внимательно следить за средними переменными издержками, предельными расходами и средними валовыми затратами. Информация о средних переменных издержках нужна для решения вопроса, производить (покупать для перепродажи) данный товар или нет. Производить (покупать) товар следует тогда, когда средние переменные издержки ниже ранее имевшего место уровня или при достаточной ставке покрытия постоянных расходов.

Данные о величине предельных затрат используют при принятии решения о наилучшем, оптимальном для существующих условий объеме производства.

Не всегда стремление максимально увеличить объем производства приводит к снижению себестоимости или средних валовых издержек изготовления (добычи) и сбыта продукции.

*Приростные*, или дифференциальные, затраты представляют собой дополнительные расходы, возникающие в результате изготовления или продажи группы различных единиц продукции. В них может входить и часть постоянных издержек предприятия, зависящая от принимаемого решения. В принципе, они во многом аналогичны предельным затратам организации и отличаются в основном тем, что характеризуют результат увеличения объема выпуска не единицы, а группы изделий. Показатели приростных затрат используют главным образом при оценке целесообразности освоения новых секторов рынка и организации дополнительных мест сбыта продукции.

Для оценки эффективности предельных затрат вводят понятие *предельного дохода*. Он равен дополнительному доходу от продажи еще одной единицы товара. Если реализация осуществляется по неизменным ценам, предельный доход равен этой цене. Но поскольку в условиях рынка цена формируется под воздействием спроса и предложения и при увеличении количества предложения обычно снижается, предприниматель должен знать, в какой мере он может пойти на такое снижение и с какого объема продаж. Предельный доход в расчете на единицу продукции, как правило, меньше ее цены и уменьшается с ее снижением.

### **3.3 ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ И СТАТЬЯМ КАЛЬКУЛЯЦИИ**

*Экономическим элементом* принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, включая консалтинговые, аудиторские и подобные им услуги, который на уровне конкретного предприятия невозможно разложить на составляющие.

Подразделение затрат по элементам необходимо для определения затрат по основной, уставной деятельности организации в целом, безотносительно к их целевому назначению и позволяет указать вид затрат по предприятию в целом независимо от места их возникновения.

Перечень элементов в ПБУ 10/99 «Расходы организации» регламентирован довольно жестко, потому что для целей определения финансовых результатов и налогообложения прибыли группировка затрат по элементам лучше подходит и как уже говорилось, она не зависит от вида деятельности и вида принадлежности. Все организации обязаны предоставлять отчетные данные в разрезе экономических элементов, потому что в деле контроля со стороны государства упор делается на весь объем издержек производства и обращения независимо от того, относятся затраты на выпущенную продукцию или к составу незавершенного производства.

На производственных предприятиях, где могут быть остатки незавершенного производства, затраты по элементам в целом по предприятию не совпадают с себестоимостью выпущенной продукции. В этом случае для проверки правильности подсчета затрат по элементам следует к стоимости остатков незавершенного производства на начало отчетного периода прибавить себестоимость товарного выпуска и из полученных результатов исключить стоимость оприходованных отходов, забракованной продукции и остатков незавершенного производства на конец отчетного периода.

Если на счете «Основное производство» и «Вспомогательные производства» не значатся остатки на начало и конец отчетного периода и часть издержек производства не списывалась на непроизводственные счета, то общая сумма издержек производства по статьям расходов будет равна сумме затрат по экономическим элементам.

Затраты, образующие себестоимость продукции группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- 1) материальные затраты (за минусом стоимости возвратных отходов);
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

В элементе «Материальные затраты» отражается стоимость:

- приобретенных со стороны сырья и материалов, которые являются необходимым компонентом при изготовлении продукции;
- покупных материалов, используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды;
- покупных полуфабрикатов;
- работ и услуг производственного характера выполняемых сторонними организациями;
- природного сырья (плата за воду, за древесину отпускаемую на корню);
- приобретаемого со стороны топлива всех видов;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;
- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

В элемент «Затраты на оплату труда» входят расходы на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате предприятия работников, занятых в основной деятельности. Эти данные собираются по кредиту счета «Расчет с персоналом по оплате труда», но следует обратить внимание, что не все доходы работников относят на издержки производства.

При подсчете сумм, отражаемых по элементу «Отчисления на социальные нужды» задействован счет «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Вместе с тем этот счет кредитуется не только с производственными счетами, но и со счетами, на которых учитывают инвестиции и затраты непромышленной сферы. Поэтому обороты по кредиту счета «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» будут больше оборотов по дебету счетов учета издержек производства при наличии инвестиционной деятельности и структурных подразделений, не связанных с основной деятельностью.

Определить сумму амортизационных отчислений включенных в издержки производства, трудности не составляет, это данные кредита счета «Амортизация основных средств». Он корреспондирует со счетами учета издержек производства и со счетами учета производственных запасов (счет «Материалы» и «Заготовление и приобретение материалов»), если в составе стоимости материальных ресурсов находят отражение амортизация складских помещений и других объектов основных средств, обслуживающих процесс заготовления производственных запасов.

Элемент «Прочие затраты» задействован с большим количеством счетов. Облегчением определения затрат этой группы является то, что его можно определить как разность между общей суммой издержек и первыми четырьмя элементами. Такой подсчет допускается в случае, когда количество записей в бухгалтерском учете незначительно, а все издержки учитываются на счете «Общехозяйственные расходы» или «Издержки обращения».

К элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся налоги, сборы, отчисления в специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, по обязательному страхованию имущества предприятия, учитываемого в составе производст-

венных фондов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг), вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, платежи по кредитам в пределах ставок, установленных законодательством, оплата работ по сертификации продукции, затраты на командировки по установленным законодательством нормам, подъемные, плата сторонним предприятиям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на организационный набор работников, на гарантийный ремонт и обслуживание, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов, износ по нематериальным активам, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Достоверность учетных и отчетных данных о поэлементном составе производственных затрат контролируется на основе записей в журнале-ордере № 10 (раздел 2 «Расчет затрат на производство по экономическим элементам»). Однако следует иметь в виду, что журнал-ордер № 10, квартальная и годовая отчетность о затратах на производство (форма № 5 – затрат, раздел I) содержат обобщенные сведения о поэлементных затратах, формирующих производственную себестоимость валовой (а не товарной) продукции, с добавлением затрат, относимых на счета «Расходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов» и на различные непроизводственные счета. Следовательно, чтобы определить достоверность учетных и отчетных данных о производственной себестоимости выпущенной за отчетный период готовой (товарной) продукции, необходимо из общей суммы производственных затрат по соответствующим элементам исключить расходы, финансируемые за счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли и других целевых поступлений; затраты на выполненные работы и услуги непромышленного характера; потери, отнесенные на виновных лиц или поставщиков; другие списания на непроизводственные счета. Кроме того, вычитают прирост или прибавляют убыль (по сравнению с данными на начало года) остатков незавершенного производства, полуфабрикатов, инструментов и приспособлений собственной выработки, а также остатка по счету «Расходы будущих периодов». Одновременно прибавляют прирост и вычитают сумму сокращения остатка по счету «Резервы предстоящих расходов».

В условиях использования ЭВМ имеется возможность получения данных о величине затрат по элементам по предприятию в целом и по отдельным его подразделениям непосредственно. Для этого предусматривается дополнительная группировка затрат, относимых в дебет и в кредит производственных счетов по признаку их принадлежности к тем или иным элементам, и исключаются суммы внутреннего оборота. Если в управленческом учете используют специальные счета, они выступают в качестве группировочных признаков. Для целей управления состав затрат по элементам может быть существенно расширен. Судя по практике управленческого учета в зарубежных компаниях и фирмах, здесь чаще всего выделяют:

- основные материалы, (сырье и материалы для изготовления продукции);
- материалы общего назначения;
- горюче-смазочные материалы;
- энергетические затраты (электро- и теплоэнергии, сжатого воздуха и т.п.);
- заработная плата и оклады (жалованье) сотрудников;
- социальные выплаты, включаемые в себестоимость продукции;
- услуги сторонних организаций;
- налоги, сборы, страховые платежи, включаемые в затраты предприятия;
- транспортные расходы, затраты на рекламу;
- арендные платежи;
- калькуляционные расходы;
- специальные затраты.

Небольшие фирмы ограничиваются укрупненным составом наименований затрат по видам, средние и крупные предпочитают развернутую номенклатуру издержек. Внутри подразделения предприятия часть расходов (например, сырье и материалы) могут быть учтены и по отдельным наименованиям ресурсов.

Из приведенного перечня издержек видно, что состав затрат по элементам в бухгалтерском, налоговом и управленческом учете может быть существенно различным. Это вызвано разным целевым назначением группировки издержек по элементам в каждом виде учета. В бухгалтерском учете она служит для определения общей суммы затрат и финансовых результатов отчетного периода, нормирования

оборотных средств, исчисления относительных величин фондоотдачи и других обобщенных в масштабах всего предприятия показателей производственно-хозяйственной деятельности.

В налоговом учете главное назначение группировки издержек по видам – исчисление совокупной величины регламентированных налоговым законодательством и документально подтвержденных расходов, осуществленных налогоплательщиком. Налоговому учету чужды понятия себестоимости, калькуляции, основных и накладных расходов, и он их не использует. Для определения общей суммы вычитаемых из полученных доходов произведенных предприятием затрат ему достаточно ограничиться их кратким общим перечнем. Но во всех случаях необходимо детально указать, что и в какой величине в этот перечень входит.

В управленческом учете затраты на производство и продажу и обобщающая их величина себестоимости – важнейшие показатели эффективности хозяйствования, рациональности управления, как в целом по предприятию, так и по его подразделениям, видам продукции, работ, услуг. Здесь группировка по элементам издержек должна осуществляться не только по организации в целом, но и в разрезе мест и носителей затрат. Налоговые соображения играют при этом второстепенную роль. Главное – возможность наблюдать за экономичностью производственно-сбытовой деятельности, осуществлять контроль формирования затрат и результатов хозяйствования, управлять ими. Если в налоговом и бухгалтерском учете состав элементов издержек строго регламентирован, то в управленческом учете он определяется самим предприятием.

При этом в первую очередь исходят из удельного веса, важности и значимости того или иного вида издержек в себестоимости продукции, возможностей их контроля на низовых и верхних уровнях управления. Так, за последние годы во всем мире резко выросли затраты на горюче-смазочные материалы и энергетические расходы. Углубляющаяся специализация и кооперирование производства существенно повысили удельный вес услуг сторонних организаций и арендные платежи. Почти всюду необходимы значительные затраты на рекламу и социальные выплаты, включаемые в себестоимость. Многим организациям пришлось их выделить из общих расходов и контролировать обособленно в системе управленческого учета и контроллинга. Существенной реорганизации подверглась и группировка затрат по статьям калькуляции.

Статьей расходов, или *калькуляционной статьей*, принято называть определенный вид, затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции, так и продукции предприятия в целом. В основу такой группировки расходов положено отношение затрат к способу их включения в себестоимость определенного вида продукции (прямо или косвенно).

Сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий.

При этом целесообразно такое построение аналитического учета производственных затрат, которое обеспечивает максимально возможное выделение прямых затрат, относимых на себестоимость конкретных изделий по данным первичных документов.

Простейшая группировка затрат включает калькуляционные статьи:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы по цене возможного использования (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- затраты на оплату труда производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы (расходы на продажу).

Часть калькуляционных статей представляет собой одноэлементные, т.е. однородные по своему экономическому содержанию расходы. К ним относятся покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические цели, затраты на оплату труда производственных рабочих, отчисления на социальные нужды.



Некоторые калькуляционные статьи себестоимости являются комплексными и объединяют несколько экономических элементов. Например, статья «Общепроизводственные расходы» включает затраты смазочных, обтирочных и других материалов на обслуживание оборудования, а также расходы на оплату труда, амортизацию оборудования, а также расходы на оплату труда, амортизацию оборудования и производственных помещений, топливо и энергию в производственных целях и др. Комплексный характер носят и такие калькуляционные статьи как общехозяйственные расходы, затраты на подготовку и освоение производства, потери от брака и др.

Информацию о простейшем составе затрат по предприятию в целом содержит журнал-ордер № 10 (раздел 3 «Расчет себестоимости товарной продукции»).

Номенклатура статей калькуляции может быть различной в зависимости от характера продукции (работ, услуг), особенностей отрасли, к которой принадлежит предприятие, целей и методов калькулирования, требуемой точности расчетов и т.п. В небольших хозяйственных организациях часто достаточно ограничиться следующими калькуляционными статьями:

- прямые расходы на оплату сырья и материалов;
- прямые затраты на заработную плату;
- косвенные производственные расходы;
- затраты по управлению и сбыту.

На большинстве средних и крупных предприятия статьи калькуляции целесообразно подразделить на:

- 1) прямые затраты материалов;
- 2) общие материальные расходы (материальные затраты, всего);
- 3) прямые затраты на заработную плату;
- 4) общие расходы на оплату труда (расходы на оплату труда по производству продукции);
- 5) прочие прямые затраты по изготовлению продукции;
- 6) общие расходы по управлению;
- 7) общие расходы по реализации продукции;
- 8) прямые расходы на продажу [валовые затраты (себестоимость производства и сбыта продукции)].

Отличительная особенность этой номенклатуры расходов состоит в группировке затрат по статьям калькуляции в зависимости от их связи с объемом производства и продаж, что в наибольшей степени отвечает принципам управленческого учета. Большинство специалистов по учету для управления рекомендуют именно этот состав статей калькуляции.

В нашей стране в настоящее время нет единой обязательной для всех хозяйственных организаций группировки статей калькуляции. На практике государственные предприятия используют такие статьи, как сырье и материалы; покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, топливо и энергия на технологические цели:

- основная заработная плата производственных рабочих; дополнительная заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальное страхование; расходы на подготовку и освоение производства; расходы на содержание оборудования; цеховые расходы; общезаводские расходы;

- потери от брака; прочие производственные расходы; коммерческие расходы. Эти статьи были установлены как обязательные для государственных предприятий Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденными Госпланом, Министерством финансов.

Государственным комитетом цен и ЦСУ СССР в 1970 г.

В настоящее время эта номенклатура затрат не отвечает требованиям управления производственно-хозяйственной деятельностью организаций в условиях рыночной экономики. Кроме того, она повышает трудоемкость планирования и учет затрат.

Планирование и учет издержек производства по статьям калькуляции позволяет группировать расходы по целевому назначению: непосредственно связанные с производством продукции, затраты на управление предприятием, на реализацию продукции и т.п. Такая группировка нужна для контроля исполнения сметы расходов по обслуживанию и управлению и других комплексных затрат на выпуск товарной продукции и для исчисления себестоимости реализованных изделий, услуг и товаров.

Целевым назначением группировки издержек в комплексы является стремление объединить различные по характеру затраты соответственно их роли в процессе производства и образования себестоимости.

мости продукции. Выделение в планировании и учете комплексных издержек необходимо для контроля за экономичностью производства и результатами проведенных мероприятий по снижению общепроизводственных и общехозяйственных расходов, ликвидации потерь от брака и непроизводительных затрат. Одновременно по величине комплексных расходов можно судить об уровне издержек на обслуживание и управление по цехам и предприятию в целом, о затратах на подготовку и освоение производства, коммерческих расходах и т.д. В действующей практике на многих предприятиях сохраняются следующие комплексные статьи:

- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- общецеховые расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- расходы на продажу (коммерческие расходы).

В зависимости от отраслевых особенностей, технологии и организации производства в качестве комплексных статей затрат выделяют транспортно-заготовительные расходы, затраты на ремонт основных средств, горно-подготовительные работы, специальные расходы и т.д.

## 4 УЧЕТ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ

*Состав и распределение материальных затрат. Состав и учет расходов на оплату труда.*

### 4.1 СОСТАВ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ

Материальные затраты объединяют обширный блок издержек производства, включающий расход сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топливно-энергетических ресурсов.

По технологическим признакам к сырью относится продукция добывающих отраслей промышленности и сельского хозяйства, образующая материальную основу изделий. Стоимость собственного сырья включает затраты труда на его добычу или производство, а в некоторых случаях и переработку. Расходы на производство или добычу собственного сырья выделяются в управленческом учете как самостоятельное место затрат и центр ответственности.

Основными материалами следует считать предметы труда, которые прошли промышленную переработку и используются для изготовления продукции, вещественно входят в состав ее элементов либо являются необходимым компонентом при производстве.

Вспомогательные материалы не образуют главного вещественного содержания продукции и расходуются для различных производственно-эксплуатационных нужд предприятия. В затратах на производство стоимость сырья и материалов определяется за вычетом возвратных (используемых и реализуемых на сторону) отходов. В расходы на покупные изделия и полуфабрикаты включают стоимость приобретенных в порядке производственной кооперации изделий (подшипники, электромоторы, приборы, насосы и т.д.), заготовок и полуфабрикатов, которые затем входят в состав выпускаемой предприятиями продукции. По своему характеру эти издержки воплощают затраты живого и овеществленного труда, имевшего место на других предприятиях. На головных предприятиях тяжелого машиностроения в совокупности затрат на покупные узлы и полуфабрикаты обособляется стоимость комплектующих изделий, не относимых на себестоимость изготавливаемой продукции. Расход топлива в планировании и учете затрат подразделяется на следующие виды:

- на технологические цели для литейных, кузнечных, термических и других производственных цехов в соответствии с объемом работ по выпуску продукции;
- для выработки всех видов электрической и тепловой энергии, кислорода, сжатого воздуха, холода и т.п. в энергетических цехах и службах предприятия;
- для нужд заводского транспорта (локомотивов, паровозов, автомобилей, тракторов и т.п.);
- для отопления зданий.

При использовании предприятием топлива своей добычи или заготовки расходы на его производство выделяют в общей сумме затрат комплексной статьей издержек, расходы предприятия по приобретению топлива со стороны учитывают отдельно.

Расход электрической и тепловой энергии является специфической разновидностью производственных издержек. Они не имеют материального содержания и представляют собой особого рода услуги, величину потребления которых можно установить по месту формирования издержек. Поэтому энергетические затраты относятся на себестоимость отдельных изделий по прямому признаку только тогда, когда непосредственно участвуют в изготовлении продукции, например при нагреве металла в прокатных, кузнечно-штамповых, прессовых цехах, в сварочных работах, при электролизе, стендовых и контрольных испытаниях двигателей, производстве сжатого воздуха, кислорода и т.п., а во всех остальных случаях они входят в состав комплексных расходов.

При определении себестоимости покупной энергии учитывают кроме ее стоимости по установленным тарифам расходы на трансформацию и передачу цехам и службам для потребления.

Не все материалы образуют основу вырабатываемой продукции, часть из них может быть израсходована при эксплуатации и обслуживании оборудования или на управленческие нужды. В зависимости от назначения их расход отражается по соответствующим статьям общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Величина материальных затрат в денежном выражении зависит от количества и стоимости (цены) расхода на единицу потребления.

Количество потребленного сырья и материалов и других материальных ресурсов определяют одним из трех основных методов:

- метод нарастающего итога. Количество потребленных за отчетный период сырья и материалов определяют в накопительных регистрах, составляемых на основе первичных документов на отпуск материалов, полуфабрикатов и других ценностей в производство (требований, лимитных и заборных карт и т.п.). Количество затрат материальных ресурсов в этом случае будет равно сумме количеств, указанных в первичных документах;

- ретроградный метод. Расход материалов определяется путем обратного счета исходя из объема выпущенной продукции и удельных норм расхода с учетом неизбежных отходов и потерь. Этот метод применяют в производствах с непрерывным потреблением сырья, материалов, топлива и других ресурсов. Широко используется он в планировании материальных затрат;

- инвентарный метод. Расход сырья и материалов определяется на основе данных инвентаризации остатков сырья и материалов на начало и конец периода:

$$\begin{aligned} & \text{ОСТАТОК МАТЕРИАЛОВ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА} + \\ & + \text{ПОСТУПЛЕНИЕ МАТЕРИАЛОВ В ТЕЧЕНИЕ ПЕРИОДА} - \\ & - \text{ОСТАТОК МАТЕРИАЛОВ НА КОНЕЦ ПЕРИОДА.} \end{aligned}$$

Инвентаризацию проводят в местах хранения и потребления ресурсов. При правильно проводимых инвентаризациях остатков сырья и материалов этот метод учета количества их расхода является наиболее точным, но одновременно и самым трудоемким.

Гораздо большее значение в управленческом учете приобрела оценка материальных затрат. Согласно международным стандартам, оценка материальных затрат и запасов сырья и материалов, полуфабрикатов и товаров в местах хранения производится по одному из семи вариантов или методов: Лифо, Фифо, Хифо, Лофо, по средним ценам приобретения, твердым учетным ценам, на основе непрерывной (перманентной) переоценки. Все эти методы применяют в управленческом учете.

При методе Хифо (highest in – first out) товарно-материальные ценности списываются на затраты предприятия по наивысшей цене независимо от последовательности приобретения. Разницу относят на финансовые результаты деятельности организации. В системе оценки Лофо (last out – first out) списание затрат материалов и приобретенных для перепродажи товаров производится по минимальной цене закупки данного материала или товара независимо от того, когда они приобретены. Разница между учетной и фактической стоимостью ресурсов также относится на финансовые результаты. Метод перманентной переоценки (идентификации) заключается в том, что оценка потребляемых материалов осуществляется по текущим рыночным ценам на дату списания. Разница в оценке может рассматриваться как результат деятельности службы логистики (снабжения).

В стоимость материальных ценностей, списываемых на статью (элемент) «Материальные затраты», в настоящее время включаются: наценки, надбавки к цене, комиссионные вознаграждения, стоимость услуг товарных бирж (брокеров), таможенные пошлины, транспортно-заготовительные расходы. НДС на приобретаемое сырье, материалы, комплектующие изделия, используемые для производственных целей, не относится на издержки производства и обращения. В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки за вычетом стоимости этой тары по цене возможного использования. Материальные затраты при исчислении себестоимости продукции уменьшаются на величину возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, услуг), частично утратившие потребительные качества исходных ресурсов и в силу этого используемые с повышенными расходами или пониженным выходом продукции, не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки ресурсов, которые в соответствии с технологией передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья и материалов для производства других видов товаров, работ, услуг, а также попутная, сопряженная продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса или по цене возможного использования, если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами;
- по цене реализации, если отходы реализуются на сторону.

Использование материалов в производстве оформляется первичными документами, которые поступают в бухгалтерию, где их группируют:

- 1) по направлениям расходов (цехам, службам);
- 2) в разрезе направления – по центрам затрат на производственные цели (изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ, общепроизводственные, общехозяйственные, коммерческие цели);
- 3) непроизводственным целям (капитальное строительство, содержание и эксплуатация объектов социальной сферы, финансовые вложения, безвозмездная передача и т.п.). Сгруппированные документы служат основанием для составления ведомости распределения материалов и их списания: на производство (Д-т сч. 20, 23, 25, 26, 28, 29, 30, 31, К-т сч. 10), по другим направлениям (Д-т сч. 08, 29).

Затраты сырья и материалов могут относиться непосредственно на себестоимость вырабатываемых изделий на основе первичных документов (естественно предварительно сгруппированные в накопительных ведомостях распределения израсходованных материалов по их целевому назначению), если эти материальные затраты являются прямыми (т.е. идут непосредственно на изготовление изделия).

Если из одного материала изготавливают несколько изделий при более или менее одинаковых условиях производства, то материальные затраты распределяют между изделиями пропорционально их нормативному расходу на фактически выработанное количество продукции (или по нормативам)

$$P_{\phi j} = \frac{P_{\phi}}{\sum Q_{nj} P_{\phi j}} Q_j P_{nj},$$

где  $P_{\phi j}$  – фактический расход материалов на  $j$ -е изделие;  $Q_j$  – количество выпущенных изделий  $j$ ;  $P_{\phi}$  – фактический расход материалов на весь выпуск;  $P_{nj}$  – нормативный расход материалов на изделие  $j$ ;  $Q_{nj}$  – количество нормативно выпущенных изделий  $j$ .

Нормативный способ распределения заключается в следующем. Для каждого изделия устанавливают норму расхода конкретного материала на единицу продукции. Затем путем умножения нормы расхода на количество выпущенных изделий определяют нормативный расход материала на фактический выпуск. После этого нормативный расход материала сопоставляют с фактическим и определяют процент экономии или перерасхода. Корректируя нормативный расход на это соотношение, устанавливают фактический расход материала на конкретный вид изделия.

**Пример.** Из раскroенного металла изготовлено 30 шт. изделия А и 40 шт. изделия Б. Нормативный расход металла на единицу изделия А – 12 кг, изделия Б – 15 кг. В расчете на фактический выпуск соответственно 360 кг (12 · 30) + 600 кг (15 · 40) = 960 кг. Фактический расход металла по данным карты раскroя составил 1056 кг или 110 % к нор-

мативному расходу. Следовательно на изготовление изделия А должно быть списано 396 кг ( $360 \cdot 1,1$ ), Б = 660 кг ( $600 \cdot 1,1$ ).

В производствах с комплексным использованием сырья (из одного вида сырья в едином технологическом процессе получают несколько разнородных продуктов) распределение материальных затрат между основными видами продукции происходит пропорционально экономически обоснованным коэффициентам. Их определяют исходя из норм выхода отдельных продуктов из единицы сырья, или физико-химических свойств получаемых изделий, или других особенностей данного вида производства.

При коэффициентном способе за основу распределения можно принять коэффициент содержания ( $K_j$ ), показывающий соотношение потребления материалов по каждому изделию

$$P_{\Phi j} = \frac{P_{\Phi}}{\sum Q_j K_j} Q_j.$$

Отличие коэффициентного способа распределения фактического расхода материалов от нормативного в том, что вместо нормы расхода в расчет принимается коэффициент содержания.

Если в комплексном производстве одновременно получают основную и побочную (сопряженную) продукцию, то материальные затраты распределяют так – вначале из общей суммы затрат исключают по условной оценке стоимость побочных продуктов. Полученная разность считается себестоимостью основной продукции.

Рассмотрим как распределяются затраты по вспомогательным материалам, если согласно отраслевым методическим инструкциям они не выделены в отдельную калькуляционную статью. Если их расход на технологические нужды затруднительно отнести на себестоимость определенных изделий непосредственно по данным первичных документов, то в этих случаях предприятия разрабатывают нормативные (сметные) ставки на единицу каждого вида продукции, исходя из норм расхода вспомогательных материалов на технологические цели и их нормативной (плановой) себестоимости.

При изменении норм или цен сметные ставки пересматриваются. Фактические затраты вспомогательных материалов распределяются между отдельными видами продукции (а также между готовой продукцией и незавершенным производством) пропорционально расходу этих материалов, рассчитанному по сметным ставкам.

## 4.2 СОСТАВ И УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА

Отличительная особенность управленческого учета по сравнению с бухгалтерским заключается в необходимости определять не только расходы на оплату труда, но и его затраты в рабочем и машинном времени, в показателях трудоемкости и машиноемкости производства. Это позволяет оценить эффективность использования рабочего времени, трудоемкость и машиноемкость технологических процессов, степень использования производственных мощностей, результаты их регулирования управленческими решениями.

Для управления важно знать не только, сколько стоит деталь, полуфабрикат, изделие, но и сколько времени необходимо для их изготовления. Контролируя ход и экономичность процесса производства, мастер обращает внимание прежде всего на время, а не на затраты в рублях. Затраты времени определяют уровень производительности труда и влияют на величину его оплаты при любой системе организации заработной платы. Вот почему на все важные работы, технологические операции, производственные задания устанавливают нормы времени и системно или внесистемно учитывают его фактический расход и отклонения. Для управленческого учета рабочего времени обычно используют два основных регистра:

- карточки учета рабочего времени, в которых фиксируются фактические затраты времени на выполнение той или иной работы. В карточках отражаются основное и сверхурочное время, затраты которого являются основанием для расчета общего заработка;

- калькуляционные регистры (ведомости) заказов, отдельных видов продукции или их групп, в которых фиксируются фактические затраты времени на выполнение каждого заказа или изготовление продукта. Эти регистры ведут по видам продукции, работ, услуг и отдельным видам заказов.

Все первичные документы по учету выработки (наряды, листки на доплату, листки о простое, маршрутные листы, таблицы и др.) поступают в бухгалтерию предприятия, где их группируют по цехам, службам, отделам, а в разрезе этих подразделений – по центрам затрат на производственные цели (видам изготовленной продукции, выполненным работ, оказанных услуг, на общепроизводственные

и общехозяйственные цели, коммерческие расходы и др.) и непроизводственные цели (капитальное строительство, содержание и эксплуатация объектов социальной сферы, работы, финансируемые за счет специальных источников). Сгруппированные первичные документы служат основанием для включения сумм начисленной оплаты труда (К-т сч. «Расчеты с персоналом по оплате труда») непосредственно в издержки производства (Д-т сч. «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Общехозяйственные расходы», «Брак в производстве», «Некапитальные работы», «Расходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов») или по другим направлениям.

В оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату относятся:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми на предприятии формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение «зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством РФ предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном законодательством РФ, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством РФ;

12) надбавки, предусмотренные законодательством РФ за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам;

- 14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;
- 15) расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;
- 16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными и пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ;
- 17) суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;
- 18) суммы, начисленные за выполненную работу физическими лицами, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;
- 19) в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки;
- 20) расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;
- 21) расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;
- 22) предусмотренные законодательством РФ начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством РФ предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, предусмотренные федеральными законами, законами о статусе военнослужащих и об учреждениях и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;
- 23) доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;
- 24) расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, осуществляемые в соответствии со ст. 324 настоящего Кодекса;
- 25) другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

## 5 УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ

*Понятие косвенных затрат. Учет и способы распределения общепроизводственных расходов. Учет и способы распределения общехозяйственных расходов.*

### 5.1 ПОНЯТИЕ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ

К косвенным расходам относятся расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общецеховые и общехозяйственные расходы.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования включают затраты на материалы, топливо, энергию, заработную плату рабочих и оплату услуг по содержанию и ремонту производственного оборудования, транспортных средств и ценных инструментов, их амортизацию, стоимость оснастки, затраты по их восстановлению и прочие расходы, связанные с содержанием и работой оборудования и транспортных средств.

В совокупности эти затраты отражают издержки орудий труда по перенесению стоимости потребленных средств производства на готовый продукт. В управленческом учете предусмотрена возможность

выделения из состава перечисленных затрат расходов на внутризаводское перемещение сырья, материалов, полуфабрикатов и продукции, если они составляют значительный удельный вес в издержках производства. К ним относятся затраты на содержание и эксплуатацию авто- и электрокаров, автомашин, автопогрузчиков, паровозов, тепловозов и других видов нетехнологического транспорта.

Управленческий учет расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и затрат по внутризаводскому перемещению материалов и продукции ведется по отдельным цехам и видам производства, крупным агрегатам.

Общехозяйственные и общехозяйственные расходы характеризуют затраты предприятия на организацию и управление производством. Сюда же относится часть производственных и внепроизводственных потерь организации. Соответственно этому общепроизводственные и общехозяйственные расходы подразделяются на управленческие, общехозяйственные и непроизводительные затраты.

Фактические суммы затрат на содержание оборудования, общехозяйственные и общехозяйственные расходы учитываются на соответствующих счетах бухгалтерского или управленческого учета в разрезе установленной номенклатуры статей, значительная часть которых также является комплексными (например, расходы на содержание и ремонт основных средств, испытания, опыты и исследования, внутризаводское перемещение грузов и т.д.).

Все они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер, т.е. в их составе отражаются все экономические элементы затрат;
- эти расходы распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством, затем и между изделиями косвенным порядком;
- учет по каждому виду расходов ведется по единой схеме: аналитический учет затрат осуществляется по статьям в соответствии с номенклатурой; счета закрываются в конце месяца;
- единой является методика контроля затрат – составляют сметы по статьям расходов и сопоставляют их с фактом.

На большинстве предприятий общим правилом является распределение затрат пропорционально их нормативной величине.

Точно также эти расходы распределяются между забракованными изделиями, потерями от простоев и внутризаводскими услугами.

Косвенные расходы на работы выполненные для капитального строительства, обслуживающих хозяйств, производства товаров народного потребления распределяются только в той части, которая непосредственно относится к данным работам (по сметам).

Базой для пропорционального распределения косвенных расходов между видами продукции могут служить:

- заработная плата производственных рабочих без доплат;
- затраты на обработку без стоимости материалов;
- сметные ставки по коэффициентно-машино-часам работы оборудования;
- количество отработанных рабочими человеко-часов;
- масса или объем выработанной продукции.

Выбор способа распределения должен быть обусловлен максимальным приближением результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции, что влияет на фактическую себестоимость и прибыль. Способ должен соответствовать принятым на предприятии производственным и технологическим процессам, быть нетрудоемким и простым для понимания, соответствовать принципам учета и калькулирования.

## 5.2 Учет и способы распределения

### общепроизводственных расходов

К общепроизводственным расходам, как части расходов организации по обычным (уставным) видам ее деятельности, относятся расходы по работам, связанным с обслуживанием основных и вспомогательных производств организации. Бухгалтерский учет общепроизводственных расходов ведется на сч. 25 «Общепроизводственные расходы».



Данные расходы имеют место, как правило, в организациях промышленности, строительства и сельского хозяйства. Общепроизводственные расходы подразделяются на расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (в строительстве – строительных машин и механизмов), а также цеховые расходы в промышленности, сельском хозяйстве и других производственных организациях. Учет данных расходов рекомендуется вести в порядке, установленном отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг).

Промышленные и иные производственные организации с цеховой структурой управления учитывают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования и цеховые расходы в разрезе каждого цеха основного и вспомогательного производств по статьям затрат. Сельскохозяйственные организации ведут учет общепроизводственных расходов по отраслям производства (растениеводство, животноводство и др.) в разрезе своих подразделений (отделений, ферм и т.п.).

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования подразделяются на текущие и единовременные расходы. Текущие расходы отражаются на сч. 25 в составе следующих затрат:

- амортизация производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, используемых в производстве, – с кредита сч. 02 «Амортизация основных средств»;

- расходы по эксплуатации оборудования (стоимость вспомогательных материалов, необходимых для ухода за оборудованием и содержанием его в рабочем состоянии; расходы на оплату труда вспомогательных рабочих с отчислениями на социальное страхование и обеспечение от них; стоимость потребленных в процессе производства топлива, электроэнергии, воды, пара, сжатого воздуха и других видов энергии; стоимость услуг вспомогательных производств, связанных с содержанием и эксплуатацией оборудования, и другие аналогичные расходы) – с кредита сч. 23 «Вспомогательные производства»;

- расходы на ремонт оборудования, транспортных средств и инструмента (стоимость запасных частей и других материалов, расходуемых при ремонте производственного оборудования, транспортных средств и ценных инструментов; расходы на оплату труда ремонтных рабочих с отчислениями на социальное страхование и обеспечение от них; стоимость услуг ремонтных цехов и других вспомогательных производств по ремонту оборудования, транспортных средств и ценных инструментов) либо отчисления в резерв на ремонт основных средств (если в соответствии с учетной политикой организация образует данный резерв) – с кредита сч. 23 «Вспомогательные производства» либо сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»:

затраты на внутризаводские перемещения грузов (расходы на содержание и эксплуатацию собственных и привлеченных со стороны транспортных средств, занятых перемещением грузов, подвозкой в цеха и выгрузкой материалов, инструментов и деталей и доставкой готовой продукции на склады хранения; стоимость транспортных услуг вспомогательных производств, а также сторонних организаций) – с кредита сч. 23 «Вспомогательные производства»;

амортизация нематериальных активов – с кредита сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»;

расходы по страхованию основных средств и нематериальных активов – с кредита сч. 76 «Расчеты с равными дебиторами и кредиторами»;

- расходы по оплате труда работников, занятых обслуживанием указанных производств, – с кредита сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- прочие расходы, в частности, расходы на подготовку и освоение производства, учитываемые предварительно в составе расходов будущих периодов (если период освоения непродолжителен, данные расходы могут учитываться непосредственно в составе цеховых расходов), – с кредита сч. 97 «Расходы будущих периодов» и т.п.

Единовременные расходы могут в соответствии с учетной политикой организации учитываться предварительно на сч. 97 «Расходы будущих периодов». При учете данных расходов предварительно на сч. 97 по окончании работ затраты ежемесячно списываются с этого счета равными частями в дебет сч. 25 в течение срока, установленного расчетом.

Промышленные и иные производственные организации с бесцеховой структурой управления учитывают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования в целом по организации.

Строительные организации учитывают расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, как правило, по их видам в целом по организации.

Цеховые расходы учитываются на сч. 25 в составе следующих затрат:

- расходы по оплате труда аппарата управления цехов с отчислениями на социальное страхование и обеспечение и другие расходы по управлению – с кредита сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- амортизация зданий и сооружений общецехового назначения и нематериальных активов, используемых при производстве продукции, – с кредита сч. 02 «Амортизация основных средств» и сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- расходы по содержанию зданий и сооружений – с кредита сч. 23 «Вспомогательные производства»;
- расходы на ремонт основных средств – с кредита сч. 23 «Вспомогательные производства»;
- расходы по рационализации и изобретениям – с кредита сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;
- расходы по охране труда, которые формируются с кредита счетов учета расчетов;
- прочие расходы.

Промышленные и иные производственные организации могут учитывать цеховые расходы вспомогательных производств непосредственно на сч. 23 «Вспомогательные производства». При этом организации с бесцеховой структурой управления учитывают цеховые расходы на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» в составе общезаводских (управленческих) расходов. Так, в строительстве в соответствии с отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости цеховые расходы (как накладные расходы) предусмотрено учитывать на сч. 26 «Общехозяйственные расходы», но обособленно от накладных расходов основного производства.

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования распределяются в порядке, установленном учетной политикой организации. Как правило, указанные расходы относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), выпускаемой данным цехом (подразделением).

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (строительных машин и механизмов) со сч. 25 «Общепроизводственные расходы» списываются в дебет счетов:

- 20 «Основное производство» – по цехам и видам продукции (по объектам строительства);
- 23 «Вспомогательные производства» – по видам производств и продукции (работ, услуг);
- 28 «Брак в производстве» – на стоимость бракованной продукции;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – по обслуживающим производствам и хозяйствам и видам продукции;
- 91 «Прочие доходы и расходы» – в части расходов по работам, выполненным в прошлом году;
- 99 «Прибыли и убытки» – в части потерь из-за стихийных бедствий, пожаров и т.п.

Собранные в течение месяца на дебете сч. 25 общепроизводственные расходы в конце месяца полностью включают в производственную себестоимость продукции.

Фактические затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, учтенные в целом по цеху, распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством.

В организациях с незначительным объемом незавершенного производства указанные расходы распределяют по нормам на незавершенное производство, а оставшуюся часть списывают на себестоимость проданной продукции.

В организациях, выпускающих однородную продукцию, данные расходы распределяют по видам продукции пропорционально расходам на оплату труда рабочих.

Цеховые расходы в промышленности распределяются в порядке, установленном учетной политикой организации. Как правило, их распределяют по видам продукции пропорционально расходам на оплату труда рабочих с учетом расходов по содержанию машин и оборудования. При этом цеховые расходы, приходящиеся на работы и услуги, выполняемые для других цехов, определяются общим объемом этих расходов, которые списываются на затраты цехов – потребителей работ и услуг. При выполнении цехом работ услуг для собственных нужд затраты в составе расходов по оплате труда рабочих, отчислений на социальное страхование и обеспечение от них, а также на основные материалы включаются в себестоимость изделий, работ и услуг соответствующего подразделения цеха.

Существуют следующие способы распределения общепроизводственных расходов:

- распределение пропорционально количеству выпущенной продукции (металлургические, пищевые предприятия);
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально затратам по переделу (химические предприятия);

- по заранее установленным цеховым ставкам;
- пропорционально отработанным станко-часам;
- пропорционально израсходованным материалам;
- пропорционально основной заработной плате;
- пропорционально сметным или нормативным ставкам.

Относительно каждого способа можно привести доводы «за» и «против». Выбирая способ распределения расходов, необходимо учитывать конкретные условия работы каждого предприятия, потому что в условиях одной отрасли промышленности условия технологии и производства могут существенно различаться.

Рассмотрим сущность способа распределения пропорционально сметным или нормативным ставкам:

1) все оборудование производства (цеха) распределяется на технологически однородные группы с разными расходами на содержание;

2) на основе расчетов по статьям определяется нормативная величина той части расходов, которая связана с содержанием и эксплуатацией оборудования на единицу оборудования за час работы по каждой группе. Немеханизированные операции выделяются, и по ним определяются расходы за час работы;

3) нормативная величина расходов за час работы оборудования по одной из групп принимается за единицу, и по отношению к этой группе исчисляются коэффициенты приведения по другим группам оборудования;

4) на основе технологической документации рассчитывается количество часов работы каждой группы оборудования для производства каждого изделия, а с помощью коэффициентов приведения машино-часы пересчитываются в приведенные машино-часы;

5) умножением приведенных машино-часов по каждому изделию на нормативные расходы за час работы оборудования по группе, принятой за единицу, определяется сметная ставка расходов на изделие.

Распределение пропорционально основной заработной плате производственных рабочих осуществляется в такой последовательности операций:

1) посредством первичных учетных документов обеспечивается выделение сумм заработной платы производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам;

2) определяется доля (процентное соотношение) фактических производственных расходов по отношению к найденной сумме заработной платы рабочих;

3) умножением процента (расчетной ставки) на сумму заработной платы, начисленной за изготовление конкретных видов продукции, определяется сумма производственных расходов, относящихся на себестоимость продукции;

4) путем деления найденной суммы расходов на количество произведенных изделий определяют суммы расходов на единицу продукции.

### **5.3 УЧЕТ И СПОСОБЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ**

Общехозяйственные расходы представляют собой затраты организации по управлению, являющиеся составной частью расходов организации по ее обычным видам деятельности по производству продукции (работ, услуг), но которые не связаны непосредственно с производственным процессом. В связи с этим данные расходы можно также называть управленческими расходами. В строительстве их называют накладными расходами.

Бухгалтерский учет общехозяйственных расходов ведется на сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Общехозяйственные расходы можно классифицировать по их видам, технико-экономическим факторам, календарным периодам, для целей калькулирования себестоимости работ и услуг, для целей налогообложения.

Виды затрат, включаемых в общехозяйственные расходы, определяются в соответствии с отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг) сметой затрат. К общехозяйственным расходам, как правило, относятся такие их основные виды: административно-управленческие расходы; расходы по содержанию общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления основных средств управленческого назначения и расходы на их ремонт; расходы по уплате арендной платы за помещения управленческого назна-

чения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Отдельные виды управленческих расходов могут по решению организации учитываться непосредственно по местам возникновения расходов, с включением их в состав себестоимости объекта калькулирования прямым способом. Это относится к расходам по оплате труда управленческого персонала цехов (участков), вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, амортизации основных средств и т.п.

По технико-экономическим факторам общехозяйственные расходы подразделяются на условно-постоянные и условно-переменные расходы. Общехозяйственные расходы, как правило, в целом по своему характеру относятся к условно-постоянным расходам.

Общехозяйственные расходы по календарным периодам подразделяются на постоянные и единовременные затраты.

Для целей управления общехозяйственные расходы могут учитываться в полном размере в составе:

- производственной себестоимости продукции, работ и услуг;
- себестоимости проданной продукции, работ и услуг. Для целей налогообложения общехозяйственные расходы подразделяются на лимитируемые и нелимитируемые расходы.

Исходя из изложенного следует, что общехозяйственные расходы как расходы по управлению учитываются на сч. 26:

- всеми организациями, занятыми производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, кроме торговых организаций и организаций, занятых иной посреднической деятельностью;
- организациями, которые наряду с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, как обычными видами своей деятельности, занимаются торговыми операциями;
- организациями, специализирующимися на реализации инвестиционных проектов по договорам, заключаемым с инвесторами;
- профессиональными участниками рынка ценных бумаг (инвестиционными фондами, брокерами, дилерами и т.п.).

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету сч. 26 ежемесячно на основании данных из разработочных таблиц, ведомостей и других бухгалтерских регистров с кредита следующих счетов:

02 «Амортизация основных средств» – в части амортизации основных средств;

05 «Амортизация нематериальных активов» – в части амортизации нематериальных активов;

10 «Материалы» – в части стоимости использованных в производстве материально-производственных запасов;

23 «Вспомогательные производства» – в части стоимости потребленных услуг, оказанных вспомогательными производствами, а также расходов по ремонту основных средств;

25 «Общепроизводственные расходы» – в части расходов строительных организаций по эксплуатации строительных машин и механизмов;

97 «Расходы будущих периодов» – в части предварительно уплаченных расходов по неравномерно производимым ремонтным работам (если организация не образует резерва на ремонт), по подписке на техническую литературу и др.;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – в части отчислений по имущественному и личному страхованию;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – в части расходов на оплату труда управленческого персонала и отчислений по социальному страхованию и обеспечению с них;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – в части недостач и потерь, отнесенных на общехозяйственные расходы;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – по другим расходам, связанным с управлением производством.

Общехозяйственные расходы, учтенные на сч. 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются организацией ежемесячно исходя из ее отраслевой принадлежности и в соответствии с ее учетной политикой. Распределение данных расходов производится:

1) в организациях, занятых производством продукции (работ, услуг):

в полном размере как расходы на продажу продукции (работ, услуг) – расходы списываются со сч. 26 в д-т сч. 90 «Продажи»;

на себестоимость продукции (работ, услуг) в следующем порядке:

а) организациями промышленности – в д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства изготавливали продукцию, выполняли работы и оказывали услуги на сторону) и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и оказывали услуги на сторону). При этом распределение указанных расходов по видам производств и хозяйств производится в порядке, установленном отраслевыми указаниями по учету себестоимости продукции, как правило, пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих. Для реализации установленной методики по распределению общехозяйственных расходов необходимо:

- определить процент общехозяйственных расходов к расходам на оплату труда рабочих, учтенным на сч. 20, 23, 29;
- по исчисленному проценту, умноженному на сумму расходов на оплату труда рабочих, приходящихся на каждый вид производства, определить по каждому виду суммы общехозяйственных расходов;

б) строительными организациями (накладные расходы) – в д-т сч. 20 «Основное производство» и сч. 23 «Вспомогательные производства».

Для реализации установленной методики по распределению накладных расходов необходимо:

- определить процент накладных расходов к прямым затратам основного производства и вспомогательных производств;
- по исчисленному проценту, умноженному на сумму прямых затрат, учтенных на сч. 20 и 23, определить сумму накладных расходов, которую следует отнести на каждый из этих счетов;
- затем по принятой в организации методике, являющейся элементом учетной политики, распределить общую сумму накладных расходов на сч. 20 по объектам учета, а также на сч. 23 – по видам производств. При этом накладные расходы в организациях механизации ежемесячно распределяются пропорционально прямым затратам в части выполненных строительных работ (по договорам на строительство) – в д-т сч. 20 «Основное производство», а в части выполненных строительными машинами и механизмами услуг – в д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы». В дальнейшем порядок распределения накладных расходов по объектам учета определяется учетной политикой строительной организации;

2) в организациях, деятельность которых не связана с производственным процессом, – профессиональных участников рынка ценных бумаг (инвестиционные фонды, комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т.п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность) – общехозяйственные расходы, как расходы по их содержанию, списываются в д-т сч. 90 «Продажи»;

3) в организациях (заказчиках), специализирующихся на реализации инвестиционных проектов по договорам, заключаемым с инвесторами, общехозяйственные расходы, как расходы по их содержанию, списываются ежемесячно в д-т сч. 90 «Продажи».

## **6 ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

*Понятие калькулирования себестоимости продукции и калькуляционной единицы. Классификация методов учета затрат и способы исчисления себестоимости продукции.*

### **6.1 ПОНЯТИЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ И КАЛЬКУЛЯЦИОННОЙ ЕДИНИЦЫ**

В русском языке слово «калькуляция» (лат. *calculatio* – вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означает исчисление себестоимости. Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета существовала не всегда, и ее возникновение непосредственно связано с развитием производительных сил общества. На заре возникновения бухгалтерского учета, в условиях рабовладельческого строя, когда формировались товарно-денежные и кредитные отношения, бухгалтерский учет велся по простой схеме – «приход – расход».

Позже, когда в Италии начали образовываться купеческие товарищества, и прибыль должна была распределяться между отдельными купцами пропорционально вложенному капиталу, возникла двойная запись.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовались приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирование как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ преодоления конкуренции получило в условиях промышленного производства.

В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечными результатами калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

На предприятиях не только калькулируют фактическую себестоимость единицы производственной продукции, но и также определяют себестоимость:

- продукции вспомогательного производства, использованной основным производством;
- промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;
- продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;
- товарного выпуска продукции;
- единицы вида готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу. Следует отметить, что в системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны,

Себестоимость, сформированная с учетом требований ПБУ 10/99 «Расходы организации», является в последующем основой для налоговых расчетов.

В системе управленческого учета порядок формирования себестоимости не столь регламентирован. Эта себестоимость формируется не для целей налогообложения, а для того, чтобы управляющий имел полную картину об издержках. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В себестоимость могут включаться даже те издержки, которые не предусмотрены ПБУ 10/99. Информация об

издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается совсем или рассчитывается усреднение. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены конкретно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена. Для целей финансового учета и налогообложения такая картина вполне приемлема.

Однако для самого предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости – предприятие получает возможность влиять на нее, т.е. управлять своими издержками. Именно такая информация формируется в системе бухгалтерского управленческого учета, в зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделялись следующие ее виды:

- цеховая – включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;
- производственная – состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов;
- полная себестоимость – производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель интегрирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции. Такой подход несколько противоречит Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки: прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, сбытовых и административных (общехозяйственных) расходов.

*Калькуляционная единица* представляет собой измеритель объекта калькулирования и в части готовой продукции обычно совпадает с единицей измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции и в плане производства продукции в натуральном выражении. При калькулировании промежуточных продуктов, продукции подразделений и технологических переходов применяют ряд условных калькуляционных единиц.

На практике применяются разные количественные единицы, они зависят от характера производимой продукции, технологического процесса, организации производства.

По сходным признакам калькулируемые единицы подразделяются на семь групп:

1 Натуральные единицы соответствуют единицам измерения, в которых данная продукция планируется, учитывается и реализуется.

2 Укрупненные натуральные единицы применяются для промежуточного калькулирования совокупности однородной продукции.

3 Условно-натуральные единицы – используются для калькулирования продукции, содержание полезного вещества в натуральной единице которой может колебаться.

4 Стоимостные единицы – на 1000 р. стоимости запасных частей в оптовых ценах затраты на рубль товарной продукции в ценах выпуска.

5 Трудовые единицы – используются для калькулирования продукции подразделений предприятия.

6 Выполненные работы и услуги – количественные единицы применяются в производствах занятых строительством, ремонтом, транспортировкой.

7 Техничко-экономический показатель как калькуляционная единица используется для сравнения затрат на единицу потребительской полезности однородных изделий (затрат на производство прессы на единицу его производительности).

Их многообразие требует обоснованного подхода к выбору. Калькуляционная единица должна отражать соответствующую потребительскую стоимость, быть сравнимой на различных предприятиях, соответствовать единицам ценообразования.

В практической деятельности производственных предприятий используют следующие группы калькуляционных единиц:

- условные единицы – спирт стопроцентной крепости, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия) и др.;

- натуральные единицы – штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, киловатт-часы и др.;

- условно-натуральные единицы – сто условных банок консервов, сто пар обуви определенного вида и др.;
- эксплуатационные единицы – мощность, производительность и др.;
- единицы работ – одна тонна перевезенного груза, сто метров дорожного покрытия и др.;
- единицы времени – машино-день, машино-час, норма-час и др.

На предприятиях для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) из всего комплекса калькуляционных единиц предпочтение отдается одному измерителю, который рассматривается как основной. Как правило, он совпадает с единицей измерения объема продукции (работ). Если для определенного вида продукции используют два измерителя (например, тонны и квадратные метры, штуки и единицы мощности), то для калькулирования себестоимости применяют основной измеритель. Калькуляционные единицы устанавливаются отраслевыми инструкциями.

## 6.2 КЛАССИФИКАЦИЯ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ И СПОСОБЫ ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Под *методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции* понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции.

Основные признаки классификации методов это объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции.

По оперативности контроля методы можно подразделить на методы учета затрат в процессе производства продукции и методы учета прошлых лет.

По объектам учета затрат выделяют:

- 1) методы учета при массовом и серийном производстве (по деталям, частям изделий, изделиям, процессам, переделам);
- 2) методы учета при индивидуальном и мелкосерийном производстве (по заказам).

В последнее время стало возможным применять и другие методы учета затрат и калькулирования фактической продукции. На практике используют инвентарно-индексный метод. В связи с рекомендациями исчислять сокращенную себестоимость стало возможным применение метода директ-костинг.

Ни у кого не вызывает сомнения то, что технологические и организационные особенности производства требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Применительно к этим методам действующие системы учета затрат классифицируют по следующим признакам (табл. 3).

Использование систем учета затрат и калькулирования не может быть произвольным. Оно определено целями управления и объектами учета затрат.

Место их применения поставлено в зависимость от вида продукции, ее сложности, характера организации производства.

Однако ни один метод (ни одна классификация) не может претендовать на полноту отражения всех производственных особенностей отдельно взятого предприятия.

Различия в производственных условиях требуют дополнительных признаков классификации (методов учета затрат) (табл. 4).

### 3 Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Признак	Метод учета затрат
Объекты калькулирования	Позаказной метод
	Попроцессный метод
Степень нормирования	Система фактических затрат
	Система нормативных затрат
Полнота охвата затрат	Система полных затрат



#### 4 Классификация дополнительных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Признак	Метод учета затрат
По процессам	Полуфабрикатный
	Бесполуфабрикатный
По количеству продуктов	Однопродуктовый
	Многопродуктовый
По способу калькулирования косвенных затрат	Однокэффициентный
	Многокоэффициентный
По времени косвенных затрат	Плановый
	Отчетный

Дополнительные признаки помогают эффективно организовать систему учета и отличить один метод от другого.

В коммерческих организациях для исчисления себестоимости продукции в рамках приведенных выше методов учета затрат можно применять следующие способы калькулирования:

- нормативный;
- прямого расчета;
- суммирования затрат;
- исключения затрат на побочную продукцию;
- пропорционального распределения затрат;
- комбинированный.

Нормативный способ калькулирования является составной частью нормативного метода учета затрат. Предпосылками применения этого способа являются: наличие норм и нормативов затрат; составление нормативной калькуляции себестоимости единицы выпускаемых изделий; достоверное документирование и учет затрат в разрезе действующих норм и по отклонениям от них.

Способ прямого расчета заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы изделия исчисляется делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество. Исчисление себестоимости этим способом достигается тогда, когда объекты учета затрат совпадают с объектами калькуляции. Наибольшее применение этот способ находит при позаказном методе учета затрат.

Способ суммирования затрат состоит в том, что себестоимость продукции определяется путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления. Этот способ, как правило, применяется в производствах, где учет затрат осуществляется попередельным (попроцесным) методом.

Способ исключения затрат на побочную продукцию заключается в том, что получаемые в производстве продукты подразделяются на основные, побочные и отходы. Чтобы определить себестоимость основной продукции, побочные продукты и отходы исключают из общих затрат по заранее определенным ценам.

Способ пропорционального распределения затрат применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов изделий, прямое отнесение затрат на которые невозможно. Этот способ наиболее приемлем в производствах сопряженных продуктов, когда одновременно получают несколько видов продукции в одном технологическом цикле. Сводный учет затрат организуется по группе выпускаемых изделий, а затраты внутри групп распределяются на отдельные виды продуктов пропорционально экономически обоснованной базе.

Комбинированный способ калькулирования представляет собой сочетание нескольких перечисленных выше способов, если применение каждого из них в отдельности невозможно или не обеспечивает обоснованного исчисления себестоимости. Например, в растениеводстве способом исключения затрат определяют себестоимость основной и сопряженной продукции, после чего, используя

способ пропорционального распределения затрат, исчисляются себестоимость каждого вида продуктов. Калькулируется себестоимость единицы основной продукции способом прямого расчета.

К специальным видам калькуляций относятся эквивалентные калькуляции, в том числе используемые для исчисления себестоимости сопряженных продуктов, калькуляции на основе стоимости машино-часа работы оборудования, калькуляции стоимости мероприятий и калькуляционные расчеты для ценообразования и политики цен.

В ряде отраслей промышленности и сельского хозяйства производят продукцию одного наименования и назначения, но отличающуюся содержанием полезного вещества, влажностью, трудоемкостью изготовления на отдельных стадиях производства и т.п. Как правило, такая продукция изготавливается по единой технологии, на одном и том же оборудовании, с соблюдением единой рецептуры исходного сырья и других компонентов. Учесть затраты по каждому виду и разновидности этой продукции, а иногда и по каждому ее сорту либо невозможно, либо нецелесообразно из-за высокой стоимости учетных работ.

Для таких производств составляют так называемую эквивалентную коэффициентную калькуляцию, при которой один из продуктов принимается за единицу, а другие, исходя из соотношений плановых либо нормативных затрат, показателей трудоемкости изготовления, потребительских характеристик или цен продаж каждого изделия, приравниваются к продукту – эталону по коэффициентам больше или меньше единицы.

**Пример.** Завод по прокату жести выпускает три марки этой продукции А, В и С, плановые затраты на производство которых соотносятся как 1,2 : 1,0 : 0,9. Выпущено 1000 т жести – А, 500 т – В, 800 т – С при общих затратах 3 630 000 р.

1 Приведенный к единице (жести марки В) объем производства:

$$1000 \cdot 1,2 + 500 \cdot 1,0 + 800 \cdot 0,9 = 2420 \text{ т.}$$

2 Себестоимость единицы условного веса (1т жести марки В):

$$3\,630\,000 : 2420 = 1500 \text{ р./т.}$$

3 Себестоимость одной тонны других видов продукции:

жести марки А:  $1500 \cdot 1,2 = 1800 \text{ р.};$

жести марки С:  $1500 \cdot 0,9 = 1350 \text{ р.}$

Эквивалентные калькуляции являются разновидностью передельных (делительных) калькуляций. Они также могут быть одно- и многоступенчатыми. Все зависит от того, потребляется ли полностью продукция первого производства в последующих или нет. Часто в цехах последующей обработки к распределенным коэффициентным методам затратам прибавляют индивидуальные расходы на обработку в следующих производствах. Калькуляции себестоимости разновидностей конечной продукции становятся менее усредненными, а следовательно, более точными.

Коэффициентный метод калькулирования себестоимости предполагает распределение комплексных затрат пропорционально соотношению стоимостных показателей (ценам и плановой себестоимости) сопряженных продуктов, натуральным измерителям их выпуска (весу, объему), техническим характеристикам (полезному содержанию вещества, теплотворной способности и т.д.).

В теории пока не разработаны какие-либо критерии, позволяющие оценить целесообразность применения того или иного варианта коэффициентного метода. В управленческом учете в данном случае необходимо исходить прежде всего из характера комплексных производств и специфики их продукции.

Для производств с однородной продукцией при ее одинаковом весовом или объемном измерении вполне приемлемо распределять затраты комплексных производств пропорционально стоимостным показателям.

В качестве таковых в настоящее время используются:

- оптовая или розничная цена продуктов, по которой они реализуются потребителям;
- цена приобретения или фактическая себестоимость товарных продуктов;
- плановая себестоимость товарных продуктов;

- цены или себестоимость производства аналогичных или заменяющих продуктов;
- уровень переменных затрат на изготовление каждого из продуктов.

В практике управленческого учета применяют три основных метода калькулирования себестоимости сопряженной продукции комплексных производств:

- метод исключения, при котором побочную продукцию и реализуемые отходы условно оценивают по твердым (оптово-отпускным или планово-расчетным) ценам и полученный результат вычитают из общей суммы совокупных издержек, исчисляя таким образом затраты на основной (целевой) продукт;
- коэффициентный метод, когда затраты распределяют между видами продукции пропорционально коэффициентам, исчисленным с учетом содержания полезного вещества, выхода отдельных продуктов из единицы сырья и других натуральных показателей, или исходя из соотношения затрат на обработку, цен на отдельные продукты комплексного производства и т.д.;
- комбинированный метод, при котором после исчисления части затрат по твердым оценкам оставшуюся сумму издержек распределяют коэффициентным методом.

Калькуляции себестоимости продуктов сопряженного производства используют для оценки товарных запасов продукции в балансе, расчетов рентабельности целевых изделий, определения соотношений объемов их выпуска. Для целей ценообразования такие калькуляции непригодны.

**Пример.** Совокупные затраты сопряженного производства 84 000 р. Получено 1000 кг основного (целевого) продукта, 200 кг побочного продукта *M* и 20 кг побочного продукта *N*. Побочный продукт *M* реализуется на рынке по 20 р. за кг, при расходах по сбыту 6 р. на кг, продукт *N* подлежит уничтожению. Затраты по утилизации и транспортировке – 100 р. на 1 кг. Необходимо определить производственную себестоимость единицы основного продукта и реализуемого побочного продукта *M*.

- 1) Общие расходы сопряженного производства: 84 000 р.
- 2) Стоимость побочного продукта *M*:  $20 \cdot 200 - 6 \cdot 200 = 2800$  р.
- 3) Затраты на побочный продукт *N*:  $100 \cdot 20 = 2000$  р.
- 4) Остаточные расходы:  $(1 - 2 + 3) = 83\ 200$  р.
- 5) Производственная стоимость 1 кг основного продукта:

$$83\ 200 : 1000 = 83,20 \text{ р.}$$

- 6) Производственная себестоимость 1 кг продукта *M*:

$$2800 : 200 = 14,00 \text{ р.}$$

Особой разновидностью дифференцированного калькулирования себестоимости продукции является составление калькуляций на основе заранее исчисленной стоимости машино-часа работы важнейших видов оборудования. Стоимость одного машино-часа определяют путем деления издержек, связанных с работой машин и оборудования (электроэнергия, смазочные материалы, эмульсии, амортизация, текущий ремонт и т.д.), на число отработанных этим видом оборудования машино-часов. Не связанные с работой машин общие расходы (остаточные затраты) распределяют пропорционально величине прямых одноэлементных затрат. Для этого находят ставку распределения и умножают ее на величину прямых издержек. В конце расчета все итоги складывают.

**Пример.** На производственном участке выпускается один вид продукции путем последовательной обработки на машинах А и Б. Время обработки на машине А – 20 мин, на машине Б – 75 мин – расходы на эксплуатацию машины А в отчетном периоде – 36 000 р., машины Б – 54 000 р., другие затраты участка – 192 000 р. Изготовлено 12 000 ед. продукции. Необходимо определить производственную себестоимость единицы этой продукции, если прямые затраты на ее производство

8 р., расходы на сбыт – 1,50 р.

Машина А:

отработано:  $12\ 000 \cdot 20 / 60 = 4000$  (машино-час);

себестоимость машино-часа:  $36\ 000 : 4000 = 9$  (р.).

Машина Б:

составляют

отработано:  $12\,000 \cdot 15 / 60 = 3000$  (машино-час);  
себестоимость машино-часа:  $54\,000 : 3000 = 18$  (р.).

Ставка остаточных затрат:  $\frac{192\,000 \cdot 100}{8 \cdot 12\,000} = 200$  %.

Себестоимость единицы готовой продукции, р.:  
прямые затраты (материалы, заработная плата): 8;  
расходы на эксплуатацию машины А:  $9 \cdot 20 / 60 = 3$ ;  
расходы на эксплуатацию машины Б:  $18 \cdot 15 / 60 = 4,50$ ;  
основные затраты (200 % от 8 р.): 16,00.

Производственная себестоимость единицы продукции: 31,50 (р.).

Прямые расходы по сбыту: 1,50 (р.).

Полная себестоимость: 33,00 (р.).

В процессе деятельности предприятия могут выполняться комплекс работ единого целевого назначения, не имеющих конкретного измерителя деятельности или объема работ (модернизация производства, маркетинговая деятельность, ремонт помещений и т.п.). Обычно эти комплексы работ называют мероприятиями.

Исчисление затрат на мероприятия перед их осуществлением обычно производится путем бюджетирования, т.е. составления сметы на основе гибких и фиксированных бюджетов. Гибкий бюджет характеризует величину затрат и результатов при различных объемах деятельности соответствующего центра ответственности. Фиксированный бюджет не меняется при изменении уровня деловой активности. Он составляется для центров ответственности с небольшим уровнем регулируемых затрат, например, затраты на рекламу, НИОКР и др.

Гибкие бюджеты рассчитывают на основе ставки переменных затрат на единицу объема работ по мероприятию или эффекта, который планируется достичь. Постоянные затраты выделяются отдельно.

Данные калькуляции плановой (нормативной) и фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг) могут использоваться для расчета калькуляции их цены. Различают несколько вариантов подхода к определению или оценке приемлемости цены на базе затрат. Цена может быть установлена:

- на основе цен на исходные материалы (полуфабрикаты, комплектующие изделия), тарифов на оплату труда на момент предложения сделки (оферты) и корректировки их на момент ее исполнения;
- на основе полных затрат на единицу продукции, работ, услуг;
- на основе производственной себестоимости единицы измерения продукции;
- на основе величины переменных расходов на производство и продажу.

Например, покупатель и изготовитель договариваются определить цену взаимных расчетов (допустим, за поставку крупного оборудования) на основе следующей зависимости

$$P = P_0 (a + bM_1 / M_0 + cL_1 / L_0),$$

где  $P$  – цена заказа (изделия, продукта) к моменту предъявления счета;  $P_0$  – согласованная цена поставки к моменту предложения (оферты) для поставки;  $M_1, M_0$  – цены на материалы в момент поставки и предложения;  $L_1, L_0$  – средняя тарифная ставка на час изготовления в момент предложения и поставки;  $a$  – удельный вес постоянных расходов в цене на момент оферты;  $b$  – доля материалов в цене в момент оферты;  $c$  – доля заработной платы в цене в момент оферты;  $a + b + c = 1$ .

Процентная ставка накладных расходов имеет значение для изготовителя (поставщика) продукции. Она принимается во внимание для оценки приемлемости уже существующей на рынке цены и возможностей ее снижения. Норма рентабельности устанавливается обычно к прямым затратам или к затратам капитала на осуществление данного проекта, если он осуществляется впервые.

В единичных производствах, при позаказном изготовлении сложной материалоемкой и трудоемкой продукции цена устанавливается на основе полной себестоимости производства с учетом накладных расходов и согласованной величины прибыли. Изготовитель в этом случае представляет заказчику развернутую калькуляцию производственной себестоимости, расходов на продажу и сервисное обслуживание. Обычно это три самостоятельных раздела калькуляции цены.

Отдельно согласовывается величина накладных расходов по заказу. Она определяется в процентах к базе распределения (прямым затратам, производственной себестоимости и т.п.) на уровне, принятом в данной отрасли.

Многие цены, особенно на социально значимые товары и услуги, топливно-энергетические ресурсы устанавливаются не только под влиянием рынка, но в различной степени регулируются центральными и местными органами власти. Это относится к ценам и тарифам на электроэнергию, газ для бытовых и производственных нужд, воду, почтовые услуги, военные заказы правительства, продукты питания повседневного спроса (хлеб, молоко и т.п.). Такие цены определяются также по принципу «полные среднетраслевые затраты плюс конкретный процент прибыли». Обычно при этом органы государственной власти издаются обязательные для применения руководства и инструкции по исчислению полной себестоимости продукции и при утверждении цены требуют от фирм и компаний составления подробной предварительной калькуляции.

Нормативное ценообразование исходит из принципа, согласно которому цена изделия должна покрыть прямые затраты, компенсировать долю косвенных расходов изготовителя и обеспечить ему приемлемую прибыль. Хотя фактически цена может быть установлена не только путем сложения затрат и желаемой прибыли, но и, например, исходя из потребительской стоимости продукта или цены конкурента. Определение полной себестоимости изделия или вида услуг – это всегда исходный момент оценки приемлемости цен: или их первичного формирования.

При ценообразовании на основе материальных и трудовых затрат для прямых расходов материалов и заработной платы разрабатывают отдельные ценообразующие коэффициенты. Каждый из них отражает долю (часть) затрат и прибыли. Трудовые затраты определяют на основе почасовой ставки, которая рассчитывается как сумма прямых затрат на рабочую силу (сдельная оплата + оклады + премии) плюс пропорциональная доля косвенных затрат, кроме относящихся к сырью и материалам, плюс начисления для образования прибыли. Материальные затраты включают надбавку к конкретной цене сырья и материалов, связанную с их транспортировкой и хранением, плюс начисления на прибыль. Этот метод ценообразования рационален в мастерских по ремонту, у лиц свободных профессий, консультантов и т.п.

При калькулировании цены или оценке ее приемлемости с использованием показателей суммы и ставки покрытия изготовитель рассчитывает эти ставки на изделие (товарный полуфабрикат), машино-час, нормо-час и затем использует для расчета в виде дополнительных ставок к прямым (переменным) расходам. Величина ставки может быть критерием для оценки приемлемости существующей на рынке цены для организации – изготовителя продукции.

При принятии решений по управлению часто нужно оценить степень сравнительной выгодности того или иного производства, изделия, сектора рынка или предприятия в целом. Делают это с помощью коэффициентов рентабельности. Используя систему исчисления полных затрат, можно определить себестоимость единицы продукции, отдачи на рубль затрат, стоимости капитальных вложений, и т.п., т.е. рассчитать показатели их рентабельности. Если тот или иной вид продукции, услуг, сектор рынка не приносит достаточной прибыли, значит, нужно либо снять его с производства, либо снизить себестоимость изготовления и продаж до приемлемого уровня.

## **7 МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

*Показный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Система нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.*

### **7.1 ПОКАЗНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Организация системы показного учета производственных затрат возможна при определенных условиях производства, главное из которых возможность выделить и индивидуализировать изготовление уникального или выполняемого по специальному заказу изделия или небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости единицы продукции. К производствам с такими условиями относят: строительство, самолето- и судостроение, турбостроение, полиграфию, производство мебели, выполнение научно-исследовательских, конструкторских, ремонтных работ, оказание аудиторских и консультационных услуг и другие производства мелкосерийного и индивидуального типа.

Индивидуальное производство характеризуется длительным циклом производства с подразделением на узкоспециализированное и широкоспециализированное по отношению к выпускаемой продукции. При этом выпускаются неповторяющиеся или повторяющиеся непериодически изделия различных размеров – крупные, средние, мелкие. Продукция в большинстве случаев сложная, состоящая из большого числа наименований деталей, которые проходят в результате своей обработки значительное количество (от 100 и более) операций. Кроме того, к числу особенностей данного типа производства относится различие в трудоемкости изготовления и обработки деталей, поэтому нарастание объема выпущенной продукции будет происходить в течение отчетного периода интервалами. Сборка готовых изделий может также иметь отличия по длительности сборочных работ при бригадной организации труда или единичном изготовлении и сопряжении деталей путем индивидуальной подгонки, а не по принципу взаимозаменяемости. Унифицированные детали и узлы, а также нормализованные детали изготавливаются по размеру, но не по принадлежности к определенной машине, и потому часто сдаются на склад, а не передаются в сборочные или механосборочные цехи. Поступление предметов труда на данных производствах организуется по разовому, редко повторяющемуся, в некоторых случаях групповому видам движения материальных потоков с большим числом номенклатурных позиций.

Единичному и мелкосерийному производству присущи наиболее сложные системы оперативного планирования и управления производством с применением укрупненных планово-учетных единиц: производственный заказ, товарокомплект, узловой комплект.

Сложная продукция требует большого числа работ по подготовке ее к выпуску, по мере изготовления она проходит ряд цехов, большей частью технологически специализированных; возможна многовариантность обработки деталей, когда каждая деталиеоперация может выполняться на различных станках или на одном станке могут выполняться несколько деталиеопераций. Связь между отдельными этапами обеспечивается цикловыми (сетевыми) графиками, сводными графиками запуска – выпуска заказов.

Производственный заказ как планово-учетная единица включает весь комплекс работ, от которых зависит достижение конечного результата – выполнение заказа. Сюда входит продукция конструкторских бюро, технологического отдела, производственных цехов, работы по испытаниям и доводке. При длительности сборки менее одного месяца детали и узлы подают на сборку перед началом сборочных работ предварительно скомплектованными по узлам или изделиям. Эта система предусматривает для сборочных цехов и участков в качестве планово-учетной единицы – заказ, для заготовительных и обрабатывающих – комплект деталей или заготовок на деталь.

При длительности цикла сборки более одного месяца детали подают в сборочные цехи и участки очередями в соответствии с графиком выполнения сборочных работ; в обрабатывающие цехи они поступают в комплекте, необходимом для сборки узла или группы узлов, подлежащих монтажу на определенной стадии производства. Срок подачи деталей узлового комплекта устанавливается графиком опережения начала данной очереди сборки по отношению к окончанию выполнения заказа. Планово-учетной единицей для заготовительных и обрабатывающих цехов будет комплект деталей на узел или группу узлов, для сборочных цехов – этапы общей сборки или производственный заказ.

Опытные и экспериментальные предприятия, где объектом планирования и учета является тема, предусмотренная годовым тематическим планом, в целях определения степени ее выполнения применяются планово-учетные единицы в виде товарокомплектов. Состав и величина товарокомплектов зависят от принадлежности производственных подразделений к соответствующей фазе выпуска. Продукция конструкторских бюро в установленных оперативным планом комплектах передается в отдел главного технолога. Далее технологическая документация в определенных комплектах поступает в производственные цехи. В зависимости от нормативной трудоемкости и технологической последовательности изготовления продукции рассчитываются сводные товарокомплекты для заготовительных и обрабатывающих цехов. В фактическое выполнение засчитываются те детали, которые входят в товарокомплект, и те товарокомплекты, которые соответствуют сводной цеховой программе.

Существенное влияние на выбор системы оперативно-производственного управления оказывает уровень специализации предприятий, когда наряду с профильной продукцией небольшими сериями выпускаются довольно значительные объемы продукции непрофильной. Специфика организации ее производства будет отличаться от существующих производственных условий изготовления основной продукции. В таком случае для непрофильной продукции более целесообразен один из рассмотренных вариантов позаказной или комплектной систем, несмотря на то, что для основной продукции на этом же предприятии используется другая система оперативно-производственного планирования и учета.

Сущность позаказного метода учета затрат заключается в следующем. Все прямые основные затраты учитывают в разрезе установленных статей калькуляционного листа по отдельным заказам. Калькуляционные листы выдаются по заранее определенному количеству изделий (заказу).

Остальные затраты учитываются по местам возникновения расходов, по их назначению и по статьям. Как видим объектом учета затрат и объектом калькулирования является производственный заказ. Фактическая себестоимость определяется после его изготовления. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

Важным документом для выполнения работ является договор между заказчиком (плательщиком) и производителем (поставщиком) на производство продукции. В нем указывают объект заказа, его качественные характеристики, объем продукции, срок поставки, договорная цена, особые условия (индексация затрат и др.), форма расчетов.

Затем на основании договора открывают заказ, которому присваивают номер. Заказ может быть на изготовление одного изделия в индивидуальном производстве или на изготовление серии изделий в мелкосерийном производстве. Существуют внутризаводские заказы, когда один цех выполняет работы другому цеху.

Принятые к исполнению заказы регистрируют с присвоением очередного с начала года номера, который становится их кодом до окончания выполнения заказа. В заказе указывается, какие изделия подлежат изготовлению и в каком количестве, какими цехами и в какой срок. Оформляют заказ на специальных бланках, выписываемых по числу цехов, участвующих в выполнении заказа, а копию направляют в бухгалтерию. После открытия заказа вся первичная, технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием кода заказа. На основании копии заказа в бухгалтерии заводят «Карту аналитического учета затрат», где группируются затраты на основании лимитно-заборных карт, требований, маршрутных листов и др.

По окончании работ заказ закрывают. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления зарплаты по нему не должно быть. Затем определяют индивидуальную себестоимость единицы продукции (заказа). Она определяется суммой всех затрат производства со дня открытия его до дня выполнения и закрытия. В мелкосерийном производстве после закрытия заказа фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют путем деления суммы затрат на количество изготовленной продукции. Если заказы выполняют в течение нескольких месяцев, и в этот период из серии машин производят частичный выпуск, то определяют себестоимость частично выполненного заказа. Ее определяют условно, на основании плановой или фактической калькуляции адекватного изделия, изготовлявшегося ранее, с учетом изменения технических условий его производства.

В соответствии с Основными положениями по планированию и учету себестоимости промышленной продукции в индивидуальном и мелкосерийном производстве учет затрат на изготовление деталей и узлов необходимо вести с подразделением:

- на оригинальные детали и узлы, предназначенные только для отдельного конкретного изделия (заказа); затраты на изготовление таких деталей должны учитываться с помощью позаказного метода;
- на нормативные детали и узлы, общие для нескольких изделий (заказов); учет затрат на такие детали и узлы, изготавливаемые, как правило, в порядке серийного и мелкосерийного производства, следует осуществлять на основе системы нормативного учета, включая исчисление нормативной и фактической себестоимости комплектов таких деталей и узлов.

При такой организации учета себестоимость изготавливаемого в индивидуальном порядке изделия будет слагаться из затрат, учтенных непосредственно по заказу (в части так называемых оригинальных деталей и узлов), и себестоимости общих деталей и узлов и затрат на их сборку.

Разновидностью позаказного метода учета себестоимости продукции является поиздельный метод. Основное отличие учета затрат по заказам от учета их по изделиям состоит в том, что позаказный метод учета применяется в единичных (индивидуальных) производствах, а поиздельный – в массовых и серийных. В первом случае затраты собираются на неповторяющееся разовое изготовление того или иного изделия или работы, а при поиздельном методе себестоимость единицы продукции определяется как средняя величина затрат на ее изготовление в течение определенного периода.

На отдельных предприятиях в целях уменьшения трудоемкости учетных работ неоправданно применяется обезличенный (котловой) учет затрат, при котором не обеспечивается достоверное исчисление себестоимости отдельных видов изделий. Для такого учета характерно, во-первых, осуществление учета затрат на производство в целом по предприятию, цеху или экономически необоснованно установлен-

ным группам продукции и, во-вторых, распределение обезличенно учтенных фактических затрат между отдельными изделиями пропорционально их плановой (или нормативной) себестоимости. Применение обезличенного (котлового) учета на практике экономически нецелесообразно.

Следует отметить, что система отнесения затрат на заказ определяет затраты по каждому выделенному заказу или единице продукции по мере прохождения ими производственного процесса, независимо от отчетного периода, за который выполняется работа. Степень точности калькулирования зависит от стиля руководства, традиций и конкуренции.

На практике производственные условия могут отличаться от рассмотренного «классического» варианта. Например, судостроение имеет длительный цикл производства с одновременным изготовлением частей судна. Параллельная технология изготовления не позволяет последовательно собирать затраты. В этом случае в дополнение к основному заказу открывают несколько внутренних заказов, число которых соответствует конструкционным элементам изделия. Принятый порядок обеспечивает локализацию затрат по отдельным частям общего заказа.

Кроме того, продукция некоторых отраслей машиностроения имеет взаимозаменяемость отдельных деталей и узлов до 60 – 70 %. Предприятие открывает для таких деталей и узлов отдельный заказ, что локализирует затраты и дает возможность распределить их по индивидуальным заказам.

Сводный учет затрат по заказам организуется по нескольким вариантам:

- с помощью контрольных счетов;
- раздельного учета;
- калькуляции себестоимости по контракту.

Контрольные счета – система учета, предусматривающая открытие счетов затрат и корреспондирующих с ними счетов в традиционном порядке финансового учета. Аналитические счета затрат представлены карточками набора затрат – «карточками заказов», на которых обобщают прямые затраты, косвенные – по расчетам распределения заносят по истечении отчетного периода. Карточку закрывают по мере выполнения всех работ, предусмотренных заказом. Все бухгалтерские записи производят в ведомостях, итоги переносят в счета главной книги.

Раздельный учет – система учета, предусматривающая отдельное открытие счетов в управленческом и финансовом учете, при этом в счетах затрат не делают записей о финансовых операциях. Этот вариант предусматривает дублирование записей в двух видах учета.

Калькуляция себестоимости по контракту – система учета и калькулирования крупных изделий с длительным циклом производства. Контрактом предусматриваются промежуточные выплаты производителю за этапы выполненных работ. Сумма платежей определяется стоимостью реализованных работ, подтвержденных актом заказчика. По мере поступления платежей определяют затраты, которые необходимо включить в себестоимость реализованной продукции для расчета прибыли за данный период. Здесь же определяется величина неистекших издержек, т.е. себестоимость незавершенных и не сданных заказчику работ. При использовании системы калькуляции по контракту рекомендуется придерживаться установленных для этой системы следующих принципов.

1 Не рассчитывать прибыль на ранних этапах выполнения контракта – это низкая достоверность оценки доходов и затрат.

2 Проявлять осмотрительность – убытки, выявленные в отчетный период, должны быть отнесены к себестоимости реализованных работ этого же периода. Если ожидаются убытки, то их сумма включается в себестоимость реализованной продукции после того, как установлена вероятность убытков. Например, создается резерв на оплату отпусков рабочих и начислений, связанных с оплатой отпускных сумм.

3 Быть осмотрительным при значительных затратах на контракт, выполненный в пределах 35 – 85 %.

Таким образом, система позаказного учета и калькуляции себестоимости характеризуется:

- 1) концентрацией данных о расходах и отнесением затрат на отдельные виды работ или серии готовой продукции;
- 2) изменением величины затрат по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени;
- 3) ведением в главной книге счета «Основное производство», по дебетовому остатку которого показывается величина незавершенного производства.

Позаказный метод учета затрат калькулирования себестоимости продукции используют и в непромышленных фирмах, при этом:

- выделяется одна статья прямых затрат и применяется один коэффициент накладных расходов;



- выделяется несколько статей прямых затрат и выбирается один коэффициент накладных расходов;
- выделяется несколько статей прямых затрат и рассчитывается несколько коэффициентов накладных расходов.

Третий подход на практике встречается редко.

Рассмотрим первый и второй подходы на примере аудиторской фирмы.

**Пример 1.** Труд аудитора, затраченный на консультации (т.е. на выполнение договоров) относится к прямым трудозатратам. Все другие статьи расходов по фирме классифицируются как накладные.

Фирма имеет следующий бюджет (это сумма спрогнозированных затрат, рассчитанных в соответствии с предварительными оценками деятельности предприятия на ближайший финансовый год):

- 1) выручка 15 000 р. – 100 %;
- 2) прямые трудозатраты 3750 р. – 25 %;
- 3) разница 11 250 р. – 75 %;
- 4) накладные расходы 10 500 р. – 70 %;
- 5) операционная прибыль 750 р. – 5 %.

В этом примере коэффициент накладных расходов (отношение плановых накладных расходов к плановым затратам труда)

$$10\,500 / 3750 \cdot 100\% = 280\%.$$

По каждому договору составляется плановая смета в человеко-часах, определяющая потребности в привлечении специалистов. Прямые бюджетные трудозатраты – это произведение планового количества часов на расценку за 1 чел.-ч.

Общая сумма по договору будет включать плановую сумму по прямым трудозатратам плюс доля накладных расходов (280 %). В нашем примере относительно простая формула позаказного калькулирования, где используется только одна статья прямых затрат и один коэффициент накладных расходов.

**Пример 2.** Иногда перечень работ меняется под воздействием пожеланий клиента и тогда договор может иметь следующие статьи затрат:

- 1) прямые трудозатраты – 40 000 р.;
  - 2) прямые вспомогательные затраты труда – 10 000 р.;
  - 3) дополнительные выплаты по прямым трудозатратам – 17 500 р.;
  - 4) ксерокопии – 1100 р.;
  - 5) телефонные разговоры – 1000 р.;
  - 6) компьютерное время – 8000 р.
- Итого прямых затрат – 77 600 р.;
- 7) накладные расходы 100 % – 77 600 р.

Всего затрат – 155 200 р.

Здесь имеет место меньший коэффициент накладных расходов (100 %). Это результат влияния классификации накладных расходов. Если определить процентное отношение накладных расходов от прямых трудозатрат, то он составил бы 194 %. На практике используют несколько баз определения коэффициентов распределения накладных расходов, каждый для определенного договора (заказа). Накладные расходы могут определяться на основе компьютерного времени. Последняя база распределения накладных расходов становится все более распространенной, так как компьютеры играют значительную роль в обслуживании клиентов аудиторских фирм.

## **7.2 ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Попередельный метод учета применяется на предприятиях металлургической, нефтеперерабатывающей, химической, хлопчатобумажной, текстильной и др. промышленности, т.е. там, где в производстве повторяются однородная масса исходного сырья, материала, продукцию изготавливают в условиях непрерывного, краткого технологического процесса или ряда последовательных производств, каждый из которых составляет отдельные самостоятельные переделы. Передел – это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта.

Объектом учета затрат в таких производствах является каждый самостоятельный передел. Перечень переделов определяют на основе технологического процесса и исходя из планирования, учета, калькулирования, оценки незавершенного производства.

Особенность попередельного метода учета затрат заключается в следующем. Затраты на производство, начиная с обработки исходного сырья и заканчивая выпуском конечного продукта, учитываются по каждому переделу (цеху, фазе, стадии), обработку в которых оно проходит, включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе. Таким образом, себестоимость продукции каждого последующего передела складывается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов, полученных в предыдущих переделах. В качестве объекта учета могут приниматься как переделы в целом, являющиеся неотъемлемыми частями производственного процесса, так и отдельные виды и группы производимой продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т.д.

Пример. ООО «Альфа» производит столовую посуду с рисунком. Производственный процесс состоит из 4-х переделов, распределенных между четырьмя цехами:

- 1-й передел – изготовление посуды;
- 2-й передел – температурная обработка;
- 3-й передел – нанесение рисунка;
- 4-й передел – покрытие изделия закрепляющим составом.

Стоимость исходного сырья составляет 2000 тыс. р. Заработная плата работников:

- 1-го цеха – 250 тыс. р.;
- 2-го цеха – 150 тыс. р.;
- 3-го цеха – 300 тыс. р.;
- 4-го цеха – 100 тыс. р.

Стоимость использованных во 2-ом переделе красок, а в 4-ом – закрепляющего состава составляет 50 и 25 тыс. р. соответственно. Сумма начисленной амортизации по объектам основных средств производственного назначения составляет:

- 1-й передел – 70 тыс. р.;
- 2-й передел – 45 тыс. р.;
- 3-й передел – 35 тыс. р.;
- 4-й передел – 60 тыс. р.

В ходе производственного процесса оборудование, используемое во 2-ом переделе, ремонтировалось сторонней организацией, причем стоимость ремонтных работ – 15 тыс. р., сумма НДС, приходящаяся на данные работы, – 3 тыс. р.

Общехозяйственные расходы за время производственного цикла равны 30 тыс. р., общепроизводственные – 120 тыс. р. Согласно плану было выпущено 10 000 ед. изделий.

1 Определяется себестоимость изделий в 1-ом цехе (переделе). Для этого необходимо установить общую сумму затрат 1-го передела.

Она составит 2416,25 тыс. р.:

- 2000,00 тыс. р. – стоимость израсходованного сырья;
- 250,00 тыс. р. – заработная плата работников передела;
- 96,25 тыс. р. – начисленные страховые взносы с суммы оплаты труда;
- 70,00 тыс. р. – начисленная амортизация используемого оборудования.

Таким образом, себестоимость единицы продукции 1-го передела составит:

$$2416,25 \text{ тыс. р.} : 10000 \text{ ед.} = 241,63 \text{ р.}$$

2. Аналогичным образом определяется себестоимость единицы продукции во 2-м, 3-м, 4-м переделах:

2-й передел:

$$(50 \text{ тыс. р.} + 150 \text{ тыс. р.} + 57,75 \text{ тыс. р.} + 45 \text{ тыс. р.} + 15 \text{ тыс. р.}) : 10000 \text{ ед.} = 31,78 \text{ р.};$$

себестоимость единицы продукции, прошедшей обработку в 2-х переделах, составляет

$$241,63 \text{ р.} + 31,78 \text{ р.} = 273,41 \text{ р.};$$

3-й передел:

$$(300 \text{ тыс. р.} + 115,5 \text{ тыс. р.} + 35 \text{ тыс. р.}) : 10000 \text{ ед.} = 45,05 \text{ р.};$$

себестоимость единицы продукции, прошедшей обработку в 3-х переделах, составит:

$$241,63 \text{ р.} + 31,78 \text{ р.} + 45,05 \text{ р.} = 318,46 \text{ р.};$$

4-й передел

$$(25 \text{ тыс. р.} + 100 \text{ тыс. р.} + 38,5 \text{ тыс. р.} + \\ + 60 \text{ тыс. р.}) : 10000 \text{ ед.} = 22,35 \text{ р.}$$

Таким образом, себестоимость единицы продукции, прошедшей все стадии технологического процесса, составит:

$$241,63 \text{ р.} + 31,78 \text{ р.} + 45,05 \text{ р.} + 22,35 \text{ р.} = 340,81 \text{ р.},$$

а всего объема изготовленной продукции – 3408,1 тыс. р.

В дальнейшем при реализации данной партии продукции для правильного исчисления финансового результата указанная сумма должна быть увеличена на сумму расходов, связанных с ее реализацией. Если предположить, что сумма коммерческих расходов 75 тыс. р., то на счет реализации продукции (работ, услуг) должна быть отнесена сумма в размере 3903,1 тыс. р., которая складывается из: 3408,1 тыс. р. – себестоимости изготовленной продукции; 120,0 тыс. р. – общепроизводственных расходов; 300,0 тыс. р. – общехозяйственных расходов; 75,0 тыс. р. – коммерческих расходов.

Порядок учета затрат на различных предприятиях по переделам не одинаков. На некоторых прямые затраты в бухгалтерском учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость конечного продукта в этом случае будет составлять сумму всех переделов.

При определенных отраслевых различиях применение попередельного метода учета имеет ряд общих особенностей:

1 Производство весьма материалоемки, поэтому учет организован, так чтобы обеспечить контроль над использованием материалов (применяют балансы исходного сырья, расчет выхода продукции, брака, отходов).

2 Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в другом переделе и могут быть реализованы на сторону, возникает необходимость в их оценке и передаче в стоимостном выражении на последующий передел.

3 Учет затрат организуют по технологическим переделам, что позволяет организовать учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности за затратами.

4 Производственные затраты группируют и учитывают по агрегатам, если в переделе используют несколько агрегатов, работающих параллельно.

5 Затраты по остаткам незавершенного производства на конец месяца распределяют на основе инвентаризации по плановой себестоимости соответствующего передела.

6 Себестоимость единицы каждого вида готовой продукции калькулируют комбинированным или одним из пропорциональных способов.

Существует два варианта учета затрат и калькулирования себестоимости попередельного метода учета затрат:

1 Бесполуфабрикатный – когда контроль над движением полуфабрикатов внутри цехов и между ними осуществляет бухгалтерия оперативно и в натуральном выражении, без записей по счетам.

2 Полуфабрикатный – когда расчету подлежит себестоимость не только конечного продукта, но и продукция каждого передела в отдельности. В этом случае возможно использование счета «Полуфабрикаты собственного производства» или нет.

При первом способе (без использования счета «Полуфабрикаты собственного производства») – затраты одного передела передаются следующему цеху (дебет счета «Основное производство» одного цеха и кредит счета «Основное производство» другого цеха в аналитических показателях).

При применении второго способа – полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдаются цехами на склад и отпускаются следующему переделу со склада (дебет счета «Полуфабрикаты собственного производства», кредит счета «Основное производство» одного цеха, передача в цех со склада дебет счета «Основное производство» кредит счета «Полуфабрикат собственного производства»).

Себестоимость готовой продукции при полуфабрикатном варианте складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последующего передела, т.е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Такое наслоение в учете издержек предприятия называется внутривзаводским оборотом, который мы исключаем при суммировании затрат в целом по предприятию. Это недостаток полуфабрикатного варианта учета производства. Но есть и достоинства – метод позволяет определить себестоимость отдельных переделов по цехам, тем самым выявить место возникновения и причины отклонений фактической себестоимости от плановой.

В международной практике применяется переделная (делительная) калькуляция, которая имеет несколько разновидностей, зависящих от характера производства и однородности продукции, степени изменения остатков незавершенных изделий на начало и конец отчетного периода по различным переделам их изготовления, потребностей контроля издержек, ценообразования и т.п. Если исходить из технологических и организационных особенностей производства, а именно они должны определять способ калькулирования себестоимости, основным критерием их разграничения следует признать число разновидностей продукции и стадий технологического процесса, по которым учитываются фактические расходы. Возможные сочетания представлены в табл. 5.

Наиболее точные результаты калькулирования достигаются в тех случаях, когда предприятие выпускает один вид продукции и либо не имеет незавершенного производства, или оно в течение времени, в котором фиксируются расходы, стабильно. При этом все издержки на производство и реализацию в данном отчетном периоде делят на количество продукции. Для общей суммы расходов  $R$  и объема продукции  $Q$  удельные затраты на единицу  $Z$  составят:

$$Z = R / Q.$$

В отдельных производствах (например, при изготовлении кирпича, цемента, кинофото пленки) обособлены участки (цехи, переделы), где осуществляется заготовка, подработка или изготовление материалов (полуфабрикатов), а на остальных происходит их последующая переработка в готовое изделие или продукцию. В этих случаях формулой калькуляционного расчета может служить выражение

## 5 Варианты переделного калькулирования

Число разновидностей продукции, $n$	Число технологических этапов изготовления	Вид калькуляции
$n = 1$	$k = 1$	Простая однопеределная
$n = 1$	$k > 1$	Простая многопеределная
$n > 1$	$k = 1$	Коэффициентная однопеределная
$n > 1$	$k > 1$	Коэффициентная многопеределная

$$Z = R_m + Q_1 / Q + Q_2 / Q + \dots + Q_n / Q,$$

где  $R_m$  – затраты материалов на калькулируемую единицу продукции;  $Q_1, Q_2, \dots, Q_n$  – расходы на обработку сырья и материалов в каждой технологической стадии.

В простой однопередельной калькуляции, дифференцированной по статьям затрат, расчет себестоимости одного вида продукции может быть произведен по формуле

$$Z = \frac{R_1}{Q} + \frac{R_2}{Q} + \dots + \frac{R_n}{Q}.$$

В многопередельном производстве видов изделий (полуфабрикатов) по формуле

$$Z = \frac{S_1}{Q_1} f_1 + \frac{S_2}{Q_2} f_2 + \dots + \frac{S_n}{Q_n} f_n,$$

где  $S_1, S_2, \dots, S_n$  – затраты, учтенные по переделам;  $f_1, f_2, \dots, f_n$  – коэффициенты соотношения количества продукции промежуточных стадий к объему конечного продукта.

Расчет коэффициентов соотношения можно осуществить по следующему правилу:

$$f_n = 1;$$

$$f_{n-1} = \frac{\text{Количество полуфабриката передела } (n-1) \text{ в конечном переделе}}{\text{Выход конечной продукции в переделе } n};$$

$$f_{n-2} = \frac{\text{Количество полуфабриката передела } (n-2) \text{ в конечном переделе } 2}{\text{Выход конечной продукции в переделе } (n-1)};$$

$$f_1 = f_2 = \frac{\text{Количество полуфабриката 1-го передела во 2-ом переделе}}{\text{Выход продукции 2-го передела}}.$$

Расчет себестоимости единицы изделия с помощью коэффициентов соотношения позволяет получить его в разрезе отдельных стадий производства, что ведет к расширению аналитических возможностей калькулирования. Важно, что при этом принимается во внимание изменение выхода полуфабрикатов в каждом подразделении технологического процесса, что характерно для многих отраслей обрабатывающей промышленности. По содержанию и последовательности выполнения вычислительных работ, возможностям обеспечения их непрерывности калькуляция с помощью коэффициентов соотношения имеет лучшие перспективы с точки зрения ее расчета на ЭВМ.

При многоступенчатом изготовлении продукции расчет себестоимости единицы кумулятивным методом в общем итоге может быть представлен следующим образом:

$$Z_1 = \frac{S_1}{Q_1}; \quad Z_2 = \frac{Z_1 Q_{1,2} + Q_2}{Q_2}; \quad Z_m = \frac{Z_{m-1} Q_{(m-1),m} + Q_m}{Q_m},$$

где  $Q_{(m-1),m}$  – количество продукции предыдущей технологической стадии производства, используемое в последующей;  $Q_m$  – затраты на изготовление продукции в каждой отдельной стадии.

В ряде отраслей промышленности, например в черной и цветной металлургии, текстильной, мясной, сахарной, меховой промышленности, на большинстве химических предприятий передельный метод калькулирования обычно сочетается с полуфабрикатным вариантом, сводного учета издержек. Его необходимость обусловлена тем, что часть полуфабрикатов может быть реализована на сторону. Расчет себестоимости продукции ведется при этом в следующем порядке (табл. 6).

Из приведенного видно, что передача полуфабрикатов из одного передела в другой должна осуществляться по фактической себестоимости. В тех случаях, когда полуфабрикаты отдельных переделов не полностью расходуются в последующих стадиях производства или реализуются покупателям, на себе-

стоимость конечной продукции влияет соотношение количества запуска и выпуска незаконченных частей изделий по каждому переделу.

Калькулирование методом деления совокупности затрат на количество продукции может производиться и при бесполуфабрикатном варианте сводного учета издержек. Обычно на таких предприятиях полуфабрикаты на сторону не реализуются (например, в лесной, торфяной промышленности, при производстве стройматериалов) и затраты на товарный выпуск определяют путем суммирования расходов на сырье и материалы с себестоимостью их обработки по переделам.

## 6 Калькуляционный расчет

Наименование	Себестоимость продукции передела	Себестоимость реализованной продукции передела
Передел № 1	$Z_1 = S_1 / Q_1 \rightarrow$	$(Q_{p1}Z_1 + S_{y1}) / Q_{p1}$
Передел № 2	$Z_2 = (Q_{q1}R_1 + S_1) / Q_2 \rightarrow$	$(Q_{p2}Z_2 + S_{y2}) / Q_{p2}$

Условные обозначения:  $S_1, S_2$  – затраты переделов 1 и 2;  $S_{y1}, S_{y2}$  – часть расходов на управление, относящаяся к реализованной продукции;  $Q_1, Q_2$  – количество полученных полуфабрикатов или продукции в каждом переделе;  $Q_q, Q_p$  – количество продукции каждого передела, использованное для дальнейшей переработки или реализованное на сторону;  $Z_1, Z_2$  – себестоимость единицы продукции переделов 1 и 2.

В условиях высокого уровня механизации и автоматизации обработки экономической информации для улучшения контрольных свойств управленческого учета, повышения точности калькулирования, правильного и полного исчисления результатов деятельности цехов и участков предприятия целесообразно преимущественное использование полуфабрикатного варианта обобщения производственных расходов.

На многих предприятиях в системе управленческого учета при многоступенчатом переделном калькулировании затраты планируют и учитывают по стадиям процесса изготовления и относят путем деления на объем полуфабрикатов и продукции каждой стадии, а расходы по управлению и продаже делят на количество реализованной продукции. Формула калькуляционного расчета себестоимости приобретает вид:

$$Z = \frac{S_1}{Q_1} f_1 + \frac{S_2}{Q_2} f_2 + \dots + \frac{S_n}{Q_n} f_n + \frac{R_y + R_c}{Q_p},$$

где  $R_y, R_c$  – расходы управления и сбыта;  $Q_p$  – количество реализованной продукции.

Разновидностью такой калькуляции является расчет себестоимости единицы продукции, в котором прямые затраты материалов обособлены, а на количество полуфабрикатов и продукции делят только расходы по обработке или сборке в каждой стадии.

Исчисленные по формуле результаты переделного калькулирования дают более обоснованную оценку себестоимости реализованной продукции, остатка готовой продукции на складе и незавершенного производства в цехах.

**Пример.** Затраты на материалы для изготовления определенного вида продукции составляют 120 р. на единицу. Производство подразделено на две последовательные технологические стадии (цехи, переделы).

В цехе № 1 за отчетный период было выпущено 500 ед. полуфабрикатов при затратах на производство (кроме материалов) 40 000 р., а в цехе № 2 обработано и выпущено в качестве готовой продукции 400 изделий при затратах на выпуск 60 000 р. За этот же период продано только 250 изделий. Расходы на управление предприятием и реализацию продукции составили 50 000 р.

Полная себестоимость единицы реализованной продукции составит

$$Z_p = 120 + 40\,000 / 500 + 60\,000 / 400 + 50\,000 / 250 = 550.$$

Себестоимость незавершенного производства будет составлять 200 р. (120 + 80), а в целом – 20 000 р. (200 · 100). Себестоимость единицы остатка нереализованных изделий составляет 350 р. (120 + 80 + 150), а всех готовых изделий на складе – 52 500 р. (350 · 150). При традиционных для бухгалтерского учета методах калькулирования себестоимость единицы реализованной продукции составила бы

$$Z_p = 120 \cdot 400 + 40\,000 + 60\,000 + 50\,000 / 400 = 495 \text{ р.}$$

Разница в показателях образуется в основном за счет того, что в управленческом учете расходы по управлению списываются чаще всего только на реализованную продукцию, а в бухгалтерском учете их распределяют между проданными и непроданными изделиями. Более объективную оценку дает управленческий учет, поскольку успех или неуспех продаж предопределяет главным образом управленческий, а не производственный персонал.

### **7.3 ПОПРОЦЕССНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Попроцессный метод применяют на предприятиях с массовым характером производства, где выпускают один или несколько видов производимой продукции, краткий период технологического процесса, и в большинстве случаев отсутствует незавершенное производство. Это добывающие отрасли промышленности, стекольная, мукомольно-крупяная, химическая промышленность, промышленность строительных материалов и непромышленная сфера. В учебной литературе этот метод называют простой, однопредельный. На практике нет строгого разграничения между позаказным и попроцессным методами калькулирования. Можно встретить много гибридных методов.

Сущность его в следующем – прямые и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Среднюю себестоимость единицы определяют делением суммы всех произведенных за месяц затрат на количество готовой продукции за этот период. Объекты учета затрат часто совпадают с объектами калькулирования себестоимости продукции.

Чтобы лучше контролировать затраты по местам возникновения производственный процесс подразделяют на стадии. В этом случае вносятся изменения в номенклатуру статей, по которой учитываются производственные затраты. Вышеперечисленные характеристики производства обуславливают и особенности попроцессного метода учета и калькулирования себестоимости продукции.

Комплексные статьи образуются в связи с необходимостью учета и контроля затрат вспомогательных производств и расходов на управление.

Если учет организуется не по производству в целом, а по отдельным процессам, то затраты распределяются по стадиям.

Если производится продукция одного вида и отсутствует незавершенное производство, определяемая общая величина затрат за месяц представляет собой себестоимость месячного выпуска.

Когда возникает необходимость распределения затрат, тогда в зависимости от условий производства применяется один из трех вариантов распределения.

Первый вариант распределения применяется в отраслях с длительным циклом производства, где к концу каждого периода образуется незавершенное производство (нефтяная и лесозаготовительная промышленность). Здесь учет ведется по процессам, но без калькулирования себестоимости каждого процесса. Проводят инвентаризацию незавершенного производства на каждом процессе, оценивая его по плановой себестоимости. Фактическую себестоимость выпуска продукции исчисляют как сумму фактических затрат за месяц и затрат в незавершенное производство на начало месяца исключают из полученной суммы затраты в незавершенном производстве на конец месяца. Фактическую себестоимость единицы продукции определяют способом прямого расчета, т.е. все затраты на изделие по статьям калькуляции делят на их количество.

Второй вариант распределения затрат применяют на предприятиях, где нет незавершенного производства, но выпускается одновременно несколько видов продукции (электростанции). Здесь учет ведут по процессам (стадиям). Затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают обособле-

но. Общие (накладные) затраты распределяют между отдельными видами продукции согласно отраслевым инструкциям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. Например, при добыче нефти и газа на нефть относят амортизацию скважин, расход на техническую разработку надземного оборудования скважин, увеличение отдачи пластов и т.д.; на природный газ списывают расходы на его сбор и транспортировку, расходы общего характера распределяют пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

Третий вариант применяют в угольной промышленности; ряде производств строительных материалов. Здесь суммируют затраты по процессам и распределяют на объем выпущенной продукции.

Отличие между позаказным и попроцессным методом калькулирования вытекает из выбора объекта учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Позаказный метод распространен в типографиях, судостроении, т.е. при единичном производстве, где работа легко идентифицируется с затратами.

Как уже говорилось, попроцессный метод применяется в отраслях с массовым типом производства, имеющих несколько стадий переработки (химическая, угольная).

Записи на счетах материалов, заработной платы и накладных расходов аналогичны записям при позаказном методе. Однако теперь счет «Основное производство» расчленяется на два и более, т.е. для каждого цеха свой аналитический счет.

На первом этапе калькулирования проводится также оценка незавершенного производства, которая включает прямые материальные затраты и затраты на обработку – прямые трудовые затраты, отчисления на социальное страхование и общепроизводственные расходы.

На втором этапе подсчитывают выпуск продукции в натуральных или планово-учетных (условных) единицах. Оценка переданных другим цехам или сданных на склады полуфабрикатов производится по средней

взвешенной. При этом незавершенное производство по проценту готовности переводят в полностью обработанные полуфабрикаты. Расчет условных единиц выполняют отдельно по материальным затратам, учитывая при этом, что вся завершённая работа полностью укомплектована материалами.

Собственные прямые затраты и общепроизводственные расходы данного цеха делят на количество пересчитанных единиц. Полученные результаты в последующих этапах используют для подсчета суммы затрат по дебету счета «Основное производство».

Третий этап предусматривает подсчет суммы затрат. Условные единицы, оставшиеся в незавершенном производстве на начало периода, оцениваются, как было сказано в предыдущем этапе. По дебету счета «Основное производство» обобщают затраты, группируя их по элементам затрат (основные материалы + основная заработная плата + отчисления, связанные с заработной платой + общепроизводственные расходы).

Таким образом, отражается незавершенное производство и выполнение работы одновременно в планово-учетных единицах и стоимостном выражении.

Подсчет себестоимости единицы условной продукции производят на четвертом этапе калькулирования делением сгруппированных соответствующим образом затрат на количество единиц, отдельно рассчитанных для материальных и добавленных затрат этим подразделением (см. второй этап).

В составе пятого этапа калькулирования основными учетными процедурами являются: учет выхода готовой продукции предприятия; подсчет по балансам условных единиц незавершенного производства в разрезе мест хранения (нахождения); оценка готовой продукции и незавершенного производства. В качестве базы при распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством выступает себестоимость единицы условной продукции цеха, рассчитанная на уровне четвертого этапа калькулирования, количество единиц готовой продукции и оставшейся незаконченной. Такой метод оценки носит название средневзвешенной. Кроме нее часто используют метод ФИФО.

Метод ФИФО отличается от метода средневзвешенной тем, что предусматривает выделение из общих затрат остатков незавершенного производства на начало периода и затрат, относящихся к работам текущего периода. В свою очередь затраты текущего периода распределяют между начатыми и завершенными работами. Затраты переносят на себестоимость по мере завершения работ.

Этапы калькулирования прослеживаются в отчетах о производстве продукции и связанных с ним затратах. В финансовом учете при попроцессном методе для каждого цеха открывают отдельный аналитический счет.



В практике применяют три варианта попроцессного метода учета затрат на производство: последовательный, параллельный и раздельный.

Последовательный вариант предусматривает последовательное накопление затрат вместе с передачей готовой продукции одного передела для обработки в последующем переделе. Стоимость готового изделия переходит на счет готовой продукции из последнего цеха, где незавершенное производство доведено до конечной продукции предприятия.

Параллельный учет используется теми предприятиями, где обработка полуфабрикатов и сырья проходит одновременно в нескольких цехах, предназначенных для выпуска одного изделия или группы однородных изделий.

Раздельный метод применяется там, где технология производства однородных продуктов имеет разные процессы обработки.

Особенности калькулирования себестоимости продукции при попроцессном методе учета рассмотрим на примере компании по массовому производству пластмассовых игрушек, где имеются два передела: формовка (цех А) и обработка (цех Б). Основные материалы включаются в производство в начале процесса в цехе А, дополнительные материалы требуются для окончания процесса в цехе Б. Добавленные затраты (зарплата + общепроизводственные расходы) имеет место в обоих цехах.

Законченные полуфабрикаты передаются из цеха А в цех Б. По окончании обработки в цехе Б игрушки сдаются на склад.

Данные по цеху А за март месяц:

Незавершенное производство:

- начальный остаток 10 000 ед.;
- основные материалы 4000 р.;
- добавленные затраты 1110 р.

Выпущено в течение марта 48 000 ед.

Начата обработка за март 40 000 ед.

Незавершенное производство на конец марта 2000 ед.

Отпущено основных материалов за март 22 000 р.

Добавленные затраты за март 18 000 р., в том числе прямая зарплата 6000 р., общепроизводственные расходы 12 000 р.

Требуется подсчитать себестоимость полуфабрикатов и незавершенного производства, произведенных в цехе А.

Попроцессное калькулирование включает пять основных этапов:

- 1 Подсчет потока физических единиц.
- 2 Подсчет выпуска в условных единицах.
- 3 Суммирование всех учетных затрат по дебету счета «Основное производство».
- 4 Подсчет себестоимости единицы продукции.
- 5 Распределение затрат между готовыми полуфабрикатами и незавершенным производством на конец периода.

### 1 Подсчет потока физических единиц.

За месяц была полностью обработана продукция из начального остатка 10 000 ед. и из запущенного в производство 40 000 ед. обработано 38 000 ед. Итого обработано 48 000 ед., что и было передано в цех Б, для последующей обработки.

Свод физических единиц потока на аналитическом счете цеха А счета «Основное производство»

Дебет	Кредит
$S_n$ 10 000 ед.	
Получено в производство 40 000 ед.	Обработано и передано в цех Б 48 000 ед.
Оборот 40 000 ед.	Оборот 48 000 ед.
$S_k$ 2000 ед.	

### 2 Подсчет выпуска в условных единицах.

Условная единица представляет собой набор затрат, необходимых для производства одной законченной физической единицы продукции. Она включает затраты основных материалов, заработной платы и общепроизводственных расходов.

Выразим физические единицы в условных единицах, полностью законченных обработкой материалов. Пересчет будем производить обособленно по основным материалам и добавленным затратам.

В цехе А основные материалы потребляются полностью в начале технологического процесса, поэтому вся продукция, оставшаяся в незавершенном производстве, выраженная в условных единицах, считается полностью укомплектованной с точки зрения материалов. В нашем примере обработано и выпущено 48 000 – 100 % основные материалы 48 000 у.е.

Незавершенное производство: 2000 ед. – 100 % укомплектовано основными материалами 2000 у.е.

Всего обработанных 50 000 у.е. (48 000 + 2000).

Относительно добавленных затрат, расход их на изделия считается полностью обработанным только при передаче другим подразделениям (склад).

Обработано и выпущено из цеха А 48 000 ед., т.е. 100 %, что равно 48 000 у.е. по добавленным расходам.

В незавершенном производстве осталось 2000 ед. (допустим, что эти изделия готовы на 50 %), а это 1000 у.е. по добавленным расходам.

Всего 49 000 у.е. добавленных расходов.

Мы представили выпуск в условных единицах:

- условные единицы по основным материалам 50 000 у.е.;
- условные единицы по добавленным затратам 49 000 у.е.;
- итого 99 000 у.е.

### 3 Суммирование всех учетных затрат по счету «Основное производство».

Заполняем аналитический счет цеха А счета «Основное производство» исходными данными в стоимостном выражении, при этом определяем стоимость выпущенных или переданных в цех Б полуфабрикатов.

Цех А. Счет «Основное производство»

Дебет	Кредит
С <sub>н</sub> 5110 р. Начато обработкой в марте 40 000 р.	Отпущено из производства в цех Б 43 680 р. (48 000 ед. · 0,91 р.)
(основные материалы – 22 000 р., добавленные затраты – 18 000 р.)	
Оборот 40 000 р.	Оборот 43 680 р.
С <sub>к</sub> 1430 р.	

### 4 Подсчет себестоимости единицы продукции.

Подсчитываем себестоимость единицы продукции методом средней взвешенной. По этому методу учитываются затраты прошлых периодов по остаткам незавершенного производства, и условные единицы включают весь объем работ, выполненный на определенную дату.

Всего затрат по основным материалам: 4000 + 22 000 = 26 000 р., делим на количество условных единиц 50 000 (26 000 / 50 000 = 0,52 р. – себестоимость условной единицы по основным материалам).

По добавленным затратам: 1110 + 18 000 = 19 110 р., делим на 49 000 у.е. (19 110 / 49 000 = 0,39 р. – себестоимость условной единицы по добавленным затратам).

В целом на условную единицу приходится 0,91 р. (0,52 + 0,39 = 0,91).

### 5 Распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

Прошедшие обработку и переданные в следующее подразделение 48 000 ед. · 0,91 р. = 43 680 р.

По 2000 ед. оставшихся в незавершенном производстве, рассчитываются затраты:

- $2000 \text{ у.е.} \cdot 0,52 = 1040 \text{ р.};$
- $1000 \text{ у.е.} \cdot 0,39 = 390 \text{ р.}$

Сальдо на конец периода равно 1430 р.

Системы попроцессного калькулирования более простые и менее дорогие, чем позаказное калькулирование, так как отсутствуют карточки набора затрат по заказам и нет индивидуальных работ. Записи на счетах бухгалтерского учета могут быть обычными (бесполуфабрикатный вариант) или через счет «Полуфабрикаты собственного производства» (полуфабрикатный вариант).

#### **7.4 СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Со временем наука и практика выработали более рациональные методы формирования учетной информации о затратах. Суть их заключается в том, что преобладающую часть фактических затрат на изготовление продукции можно рассчитать предварительно, еще не приступая к ее производству. Для этого нужно иметь детально разработанную конструкцию изделия, состав продукции и технологию ее производства по операциям, установить соответствующие нормы (стандарты) издержек и рассчитать *нормативную калькуляцию*. Данные нормативной калькуляции по видам затрат умножают на фактическое число изготовленных деталей, полуфабрикатов и изделий и определяют *нормативную себестоимость* фактического выпуска изделий. Прибавив к этой себестоимости отдельно учитываемые отклонения от норм по видам затрат, получим *фактическую себестоимость*.

Принцип определения фактических расходов как суммы заранее заданных нормативов (стандартов) и отклонений от них (стандарт-кост) был впервые предложен и реализован в начале XX в. в США, а затем и в других, главным образом европейских, странах. В 1930-е гг. прошлого столетия он начал внедряться и в нашей стране под названием «Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции».

Нормативный метод учета фактических затрат основан на предварительном расчете норм расхода на изделие, вид работ (услуг) или место издержек по всем или важнейшим слагаемым себестоимости. Нормы прямых затрат разрабатываются на детали, узлы, полуфабрикаты, изделия, технологические операции обработки или переработки. По расходам на обслуживание производства, управление и сбыт составляют бюджетные нормативные сметы. Общая сумма фактических затрат на выпуск продукции и на единицу каждого ее вида определяется как алгебраическая сумма затрат по нормам и отклонений от норм.

Нормативный метод учета фактических затрат позволяет оперативно контролировать их величину, не дожидаясь окончания месяца, квартала, года, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно принимать меры по предотвращению удорожаний, перерасходов, ликвидации причин, их вызвавших. Общая сумма затрат на производство и себестоимость единицы измерения объема продукции, работ, услуг определяются точнее, поскольку подавляющая часть издержек рассчитывается на базе дифференцированных, индивидуальных для каждого изделия и вида работ норм, а отклонения обычно составляют незначительную (хотя и важную для управления) величину.

В составе нормативных расходов могут быть обособлены нормы на начало учетного периода и изменения норм. Они имеют место при изменении конструкции изделия, технологии производства, состава материальных и трудовых затрат в результате внедрения новой техники и других оргтехмероприятий. Как правило, нормы расхода уменьшаются, становятся жестче. Но для повышения качества продукции, при улучшении ее дизайна и упаковки, нормативы издержек могут возрасти. Изменение норм затрат оформляют соответствующими документами (извещениями об изменении норм, приказами на замену и т.п.). В них указывается инициатор изменения нормы (цех, отдел, служба), ее характер и величина, место осуществления, дата введения нового норматива.

Извещения и другие документы об изменениях норм выписывают технические службы предприятия. Изменение норм обычно приурочивается к началу следующего отчетного периода.

В тех случаях, когда изменения, норм производятся на протяжении отчетного месяца, разница между нормами, приведенными в нормативных калькуляциях, и новыми нормами до конца отчетного месяца выявляется и учитывается особо.

В управленческом учете необходимо организовать тщательный контроль за своевременным внесением изменений норм в нормативные калькуляции. Учет изменений норм обеспечивает:

- тождественность действующих норм затрат в технологической документации и нормативных калькуляциях;
- единство норм, используемых в учете в течение года, на начало и конец месяца, квартала;
- исчисление влияния изменения норм на себестоимость продукции в целом по организации и по отдельным изделиям;

- контроль за своевременным изменением норм и участием в этом технико-экономических служб;
- исчисление фактической эффективности оргтехмероприятий, контроль за их внедрением.

Нормативный метод учета затрат на производство строится на следующих принципах:

- составление обоснованных калькуляций нормативной себестоимости по каждому изделию на основе технически обоснованных норм и нормативов;
- учет изменений действующих норм в течение отчетного периода с целью корректировки нормативной себестоимости;
- учет фактических затрат в отчетном периоде по нормам и отклонениям от них;
- выявление причин и условий отклонений от норм и их анализ;
- определение фактической себестоимости готовой продукции суммированием нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Осуществление этих принципов позволяет укрупнять объекты учета затрат, вести аналитический учет не по изделиям, а по группам однородных изделий. Совокупность учетной группы изделий определяется условием выделения их по конструкции и технологии изготовления.

Последовательность действий по нормативному методу следующая:

*I этап.* Формирование исходных данных: нормы и нормативы текущих затрат по прямым статьям, а также сметы затрат и ставки распределения косвенных расходов на их основе рассчитывают нормативные калькуляции по изделиям и статьям калькуляции, а также нормативную себестоимость остатков незавершенного производства на начало месяца.

*II этап.* Операции по учету, выполняемые в течение месяца:

а) ведется учет прямых текущих затрат с выделением отклонений от норм и накопление фактических затрат с подразделением по нормам и отклонениям от норм, а также составление оперативных сводок об отклонениях от норм по причинам и условиям;

б) одновременно с этим ведется учет текущих косвенных затрат, где также происходит накопление фактических косвенных затрат с выявлением отклонений от норм;

в) вместе с «а» и «б» ведется учет изменений от норм, это потребуется в дальнейшем.

*III этап.* Заключительные учетные операции после окончания месяца:

а) списывают затраты на брак продукции и определяют потери от брака;

б) делают распределение косвенных расходов между объектами учета затрат;

в) в сводной ведомости определяют данные о всех затратах по нормам и отклонениям от норм;

г) одновременно на основании учета изменений норм и нормативной себестоимости остатков незавершенного производства на начало месяца делают пересчет остатков незавершенного производства на начало месяца в связи с изменением норм;

д) определяют затраты за месяц с учетом остатков незавершенного производства на начало месяца.

е) определяют нормативную себестоимость выпуска продукции по статьям калькуляции с учетом нормативной себестоимости остатков незавершенного производства на конец месяца.

ж) рассчитывают фактическую себестоимость выпущенной продукции по статьям калькуляции

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n,$$

где  $H_c$  – нормативная себестоимость выпуска продукции по статьям калькуляции;  $O_n$  – отклонения от норм (экономия и перерасход);  $I_n$  – изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Отраслевые особенности и специфика отдельных производств «влияют на выбор модели нормативного учета для каждого предприятия. Тем не менее, можно выделить три вида организации нормативного учета затрат:

1 Учет ведется по нормативным затратам. Фактические затраты определяют из следующего выражения:

$$\text{Нормативные затраты} \pm \text{Отклонения от нормативных затрат} =$$

= Фактические затраты.

При этом варианте исходят из той предпосылки, что на счетах бухгалтерского учета движение материальных ценностей оценивают по нормативам (основные материалы, незавершенное производство, готовая продукция). Все выявленные отклонения по мере их возникновения накапливаются и в конце отчетного периода присоединяются к нормативным затратам.

2 Ведется параллельный учет фактических и нормативных затрат. Этот вариант предусматривает отражение движения информации о затратах на производство в двух оценках: по фактически сложившимся затратам и нормативной величине затрат фактического объема выполненных работ, услуг, произведенной продукции:

Фактические затраты – Нормативные затраты = ± Отклонения.

3 Учет ведется смешанным способом (осуществляется в двух вариантах).

*Первый вариант.* Наиболее распространен в экономически развитых странах и был рекомендован в СССР. Однако с достаточной степенью достоверности учесть в течение отчетного периода все отклонения не представляется возможным. Нормативная себестоимость незавершенного производства на конец месяца исчисляется как разность между нормативной суммой затрат на производство и нормативной себестоимостью товарного выпуска. В результате все неучтенные в течение месяца или другого отчетного периода отклонения оседают в остатках незавершенного производства.

*Второй вариант.* В целях повседневного контроля за затратами он предполагает наблюдение за соблюдением норм основных затрат. Полученные в течение отчетного периода данные об отклонениях не обобщаются в регистрах бухгалтерского учета и не отражаются на счетах.

Суммы отклонений от норм затрат определяются по каждой группе однородных изделий в пределах отчетного периода сопоставлением фактических затрат с оцененным объемом выпуска продукции по нормативной себестоимости. При этом незавершенное производство оценивается по нормативной себестоимости исходя из натуральных показателей балансов движения полуфабрикатов в производстве или описей незавершенного производства производственных подразделений.

Методика калькуляционных расчетов двух вариантов предусматривает одно из двух: отклонения от норм, выявленные в течение отчетного периода, полностью относить на себестоимость продукции (готовой, а при определенной учетной политике – реализованной); либо отклонения от норм распределять между продукцией и незавершенным производством.

Теперь рассмотрим процедуру пересчета остатков незавершенного производства.

Как мы знаем остаток незавершенного производства на конец месяца является начальным остатком в следующем месяце. Но если в течение месяца произошли изменения текущих норм, оценка остатка незавершенного производства на начало следующего месяца будет отставать от нормативной калькуляции на начало месяца.

Пересчет осуществляется двумя способами:

I *Прямой подетальный пересчет.* Данные об остатках незавершенного производства, полученные на основе инвентаризации или оперативного учета по деталям, умножают на величину изменения норм. Расчет достоверный, но трудоемкий (например, при бесполуфабрикатном учете возникает необходимость пересчета остатков всех деталей независимо от места их нахождения).

II *Пересчет ведется укрупненно по статьям калькуляции.* Вначале определяется процентное соотношение текущих норм (незавершенного производства на одно изделие) на первое число предстоящего месяца к текущей норме на первое число прошедшего месяца. Затем остаток незавершенного производства прошедшего месяца (отчетного месяца) умножают на процентное соотношение и получают пересчитанную сумму остатка незавершенного производства. Влияние изменения норм определяют разностью остатков незавершенного производства до пересчета и после пересчета (табл. 7).

## 7 Пересчет незавершенного производства, р.

Остаток незавер-	Текущие нормы	Процент изменения	Остаток незавер-	Влияние измене-
------------------	---------------	-------------------	------------------	-----------------

шенного производ- ства на 1.09	1.09	1.10	норм (3 / 2 · 100 %)	шенного производ- ства после изменения норм (1 · 4)	ния норм (5 – 1)
1	2	3	4	5	6
342 430	8,7	8,44	97	332 157	10 273

Второй способ допускает условность в расчетах и применяется на предприятиях с массовым характером производства. На тех предприятиях, где нормы изменяются по мере необходимости, нет значительных изменений нормативной себестоимости до другого пересчета, пересчет остатков незавершенного производства не производят, а небольшие изменения отражают в учете вместе с отклонениями от норм. При этом отклонения от норм в ведомости сводного учета затрат относят на товарный выпуск, остатки незавершенного производства за данный отчетный период списывают по нормативной себестоимости.

На многих предприятиях составление калькуляции нормативной себестоимости начинается с калькулирования себестоимости деталей путем составления нормативных карт, где указывают:

- справочные данные: наименование детали, ее код, технологический маршрут обработки по цехам;
- данные по нормам расхода материала: наименование, номенклатурный номер, калькуляционная группа расходуемого материала, норма расхода, учетная цена, стоимость расхода материалов;
- отдельно перечисляют все технологические операции и по каждой из них разряд работы, норму времени и заработную плату;
- дополнительная графа для данных об изменении норм по мере их получения.

На основании нормативных карт составляют Карты нормативных калькуляций на узлы, в них переносят итоговые данные по расходу материалов и заработной платы на входящие в узел детали. Если в узел входят три одинаковых детали, нормативные детали умножают на три. Карта нормативной калькуляции на изделие будет представлять собой набор затрат по входящим в нее узлам.

Многие предприятия вместо нормативных карт заполняют Ведомости нормативного набора затрат по цехам по прямым затратам. В ней накапливают нормативные затраты на детали и узлы, обрабатываемые и собираемые в данном цехе. По итоговым данным определяют нормативную себестоимость цехового машинокомплекса, которая представляет собой долю цеха в затратах на изделие. В данном случае нормативная себестоимость изделия определяется как сумма цеховых машинокомплексов.

Как известно на предприятиях объективно происходит изменение действующих норм. По мере осуществления мероприятий по улучшению организации труда и производства делают инженерно-экономический расчет новой нормы расходов материалов или нормы времени на технологическую операцию. После утверждения новых норм соответствующие службы выписывают извещения об изменении норм, где указывают норму до и после изменения, основания изменения, причины, число месяца, с которого норма вводится в действие.

Если нормы времени и расценки изменяются по значительному числу операций, то выписывают Ведомость изменения норм.

Все причины изменений норм классифицируют в группы:

- внедрение прогрессивной технологии, механизации и автоматизации производства;
- совершенствование конструкций изделий, унификация узлов;
- улучшение использования предметов труда;
- совершенствование средств труда;
- повышение качества продукции и т.д.

В каждой из групп выделяют конкретные причины, им присваивают код, который указывают в документах об изменении норм (т.е. в извещениях или ведомостях).

Все отличия фактических затрат по любой статье от действующих норм рассматриваются как отклонения от норм, которые подразделяются на три группы:

I Отрицательные – представляют собой перерасход себестоимости продукции и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством (перерасход сы-

рья, материалов, топлива вследствие поломок оборудования, замены материалов, использование отходов взамен полноценных материалов и т.д.).

II Положительные отклонения свидетельствуют об осуществлении мероприятий направленных на снижение затрат, достижения экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

III Условные отклонения могут быть отрицательными и положительными в результате различий в методике составления плановой и нормативной калькуляции. По методическим соображениям ряд планируемых затрат не включается в калькулирование нормативной себестоимости (потери от брака, частично выполненные операции). Все эти отклонения учитываются полностью и по окончании месяца анализируются путем сопоставления с плановыми величинами. Такой анализ позволяет выявить действительную величину положительных или отрицательных отклонений.

Все разнообразие методов выявления возникающих в организации отклонений можно свести к двум основным: методу документирования и расчетному методу. По отдельным видам ресурсов и затрат эти методы конкретизируются. Так, в учете расхода сырья и материалов применяют метод сигнального документирования и документирования с помощью раскройных листов, карт партионного раскроя. Расчетный метод выявления отклонений подразделяется на методы предварительных и последующих расчетов.

Метод первичного документирования отклонений отличается простотой и универсальностью. Он позволяет выявить абсолютную величину отклонений по количеству расхода до начала или в момент совершения хозяйственных операций. В большинстве случаев он требует предварительного разрешения допуска отклонений у вышестоящего уровня управления и тем самым обеспечивает усиление контроля за использованием ресурсов. Преимущества этого метода и в более строгой определенности, адресности отклонений, в повышенном чувстве ответственности при документальном оформлении отступлений от норматива.

Расчетный метод выявления отклонений требует аналитического подхода к определению их величины и причин образования. Его преимущества – в возможностях более разнообразного применения, в том числе для выявления отклонений, которые невозможно документировать. Расчетным методом выявляют отклонения из-за отступлений от нормативной рецептуры смеси сырья, его кондиционности, из-за различного выхода продукции, изменения технологических параметров производства. В учете труда и заработной платы с помощью расчетного метода выявляют отклонения, вызванные изменением состава работающих в бригаде, квалификации работников, режима сменности и т.д.

Отклонения от нормативных смет расходов на организацию, обслуживание производства и управление можно выявить только расчетным методом. Им же определяют влияние ценового фактора на величину отклонений от норм.

Рассмотрим особенности выявления и учета отклонений от норм по материальным расходам предприятия.

Методы выявления отклонений зависят от вида используемых материалов, технологии и организации производства в том или ином цехе. Основными методами выявления отклонений являются:

- сигнальное документирование;
- учет партионного и непрерывного раскроя материала;
- предварительный расчет отклонений по фактической рецептуре запуска материалов в производство (расчетно-аналитический метод);
- инвентарный метод.

Метод сигнального документирования применяют при всех случаях вынужденной замены материалов и при отпуске сверх норм (лимитов) штучных материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий. В этих случаях в цехе, потребляющем материалы, выписывают специальный документ (требование, приказ на замену), имеющий особое обозначение (полосу по диагонали, другой цвет бумаги), в котором указывают причину и виновника отклонений, а в некоторых случаях приводят расчет отклонений.

Достоинство метода сигнального документирования в простоте, универсальности, возможности применения в любых производствах. Начальники цехов, руководители предприятий, подписывая эти документы, получают соответствующую информацию и принимают меры по предотвращению перерасхода. Недостаток сигнального документирования заключается в том, что выявляется не сверхнормативный расход материала, а их сверхлимитный отпуск в производство, поэтому данный метод учета не может характеризовать использование сырья и материалов на рабочих местах.

Метод партионного и непрерывного раскроя – наиболее рациональный. При нем отклонения выявляют по каждой партии раскраиваемого материала (листовой и прутковый металл, кожа, текстиль и т.п.).

Учет партионного раскроя ведется планово-диспетчерскими бюро цехов в учетных картах, открываемых на каждую партию материала. В карты записывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей кроя), сделанных из этой партии, количество полученных отходов и неиспользованного материала. Расход материала по нормам определяется умножением количества выработанной продукции, деталей и полуфабрикатов на норму расхода (брутто). При сопоставлении количества фактически израсходованных материалов с расходом по нормам устанавливается результат использования: экономия или перерасход. Аналогичный контроль осуществляется в отношении отходов.

Учет отклонений в использовании раскраиваемых материалов ведется непосредственно в первичных документах по раскрою: раскройных листах, ведомостях, паспортах и т.п. В них указывают причины и виновников отклонений, в том числе на конкретных рабочих местах. Одновременно раскройная документация служит для оприходования полученных деталей и заготовок, для учета выработки по раскрою, для списания расхода материалов на производство.

Достоинство партионного и непрерывного раскроя – в возможности контроля за использованием материалов непосредственно на рабочих местах, в выявлении индивидуальных причин отклонений по каждой партии материалов. Недостаток данного метода – в ограниченности применения: он может использоваться только для материалов, которые подвергаются раскрою.

Метод предварительных расчетов отклонений путем сопоставления нормативной и фактической рецептуры запуска сырья и материалов применяется в производствах, где они потребляются в виде смеси (пищевой, химической промышленности, в литейном производстве, при изготовлении строительных материалов, стекла и т.п.). Здесь отклонения выявляют при отпуске сырья и материалов в производство, сравнивая по каждому компоненту смеси расход по норме и фактический. Нормативный набор компонентов можно определить путем умножения веса или объема загрузки на предусмотренный технологическим процессом коэффициент участия каждого вида, сорта, марки сырья и материалов в их общем потреблении.

Инвентарный метод выявления отклонений требует инвентаризации остатков неизрасходованных материалов или заготовок в цеховых кладовых и на рабочих местах на дату выявления отклонений. Фактический расход материалов определяют по известной формуле

$$M_{\phi} = M_n + M_{п} - M_k,$$

где  $M_{\phi}$  – фактический расход материалов;  $M_n$  – остатки материалов на начало периода;  $M_k$  – остатки материалов на конец периода, за который выявляются отклонения;  $M_{п}$  – поступление материалов в производство в течение периода.

Нормативный расход материалов ( $M_{норм}$ ) исчисляется путем умножения числа годных деталей, заготовок, готовых изделий на нормативные затраты каждого вида материалов

$$M_{норм} = r_m X,$$

где  $X$  – число изготовленных деталей, заготовок и изделий;  $r_m$  – норма расхода материалов на одну деталь, заготовку, изделие.

Отклонения в расходе материалов

$$\Delta M = M_{\phi} - M_{норм}.$$

Из общей суммы отклонений, рассчитанных таким методом, нужно исключить нормативные затраты на окончательно забракованные детали и изделия и отклонения вследствие замены материалов. Оставшаяся сумма представляет собой величину отклонений, вызванных нерациональным использованием отпущенных в производство материалов, потерей деталей, неучтенным браком и т.п.

Достоинства инвентарного метода – в универсальности применения для любых производств и большинства материалов, недостаток – в обезличенности учета отклонений по причинам и виновникам.



Кроме того, для точного исчисления материальных затрат всякий раз необходимо производить инвентаризацию остатков каждого вида материалов и полуфабрикатов на рабочих местах и в цеховых кладовых, а это – трудоемкая работа.

Контроль за производственными расходами на оплату труда ведется на основе информации об отклонениях. Для выявления отклонений используют те же методы, что и в учете затрат сырья и материалов: метод сигнального документирования, метод партионного и непрерывного раскрытия, инвентарный метод. Правильно организованный учет и контроль за доплатами позволяет вести эффективную борьбу с устранением причин, порождающих отклонения от установленных норм.

## **8 УЧЕТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПО СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТ»**

*История и понятие «стандарт-коста». Учет и калькулирование себестоимости продукции по системе «стандарт-кост».*

### **8.1 ИСТОРИЯ И ПОНЯТИЕ «СТАНДАРТ-КОСТА»**

Создателем системы «стандарт-кост» является американский экономист Ч. Гаррисон, разработавший ее основные положения в начале 30-х гг. XX в. Следует отметить, что в США первым автором идеи «Standard cost» считают инженера Эмерсона.

Понятие «стандартные затраты» появилось во второй половине прошлого столетия, когда по инициативе Фредерика У. Тейлора развернулось движение за научные методы управления. Фабричная система – один из главных результатов промышленной революции – позволила добиться огромного роста производительности труда. Менеджеры, однако, не умели оптимально использовать промышленный потенциал предприятий. Тейлор и другие пионеры научных методов управления разработали методологию установления технических требований к работам в показателях времени, необходимого для их выполнения. Появились стандарты времени выполнения работ – количественные стандарты, которые можно было сравнить с фактическими затратами. Это был первый шаг на пути установления оперативного управленческого контроля за деятельностью предприятий. За ним последовали и другие новации в сфере, получившей известность как организация производства.

Сегодня понятие «стандартные затраты» является общепринятым в деловых сферах повсюду в мире. Хотя впервые они появились в сфере производства, стандартные затраты широко используются во всех сферах предпринимательства.

Система «стандарт-кост» – это система оценки издержек на производство изделия, опирающаяся на нормативные издержки в дополнение или вместо регистрации фактических издержек.

В зависимости от подхода к отражению в учете производственных затрат наметилось подразделение применяемых методов на две основные группы: учет прошлых затрат и учет стандартизированных затрат и отклонений от них. В системе методов учета затрат на производство и калькулирования систему учета стандартных затрат не рассматривают как самостоятельную и обособившуюся, предполагая ее использование и в позаказном и попроцессном учете.

Разработка норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность, получили название системы «стандарт-кост» (Standard cost).

Термин «стандарт-кост» означает: «стандарт» – количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, услуг, работ; «кост» – это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

Широко применяемая на Западе система «стандарт-кост» соответствует Российскому нормативному методу.

Нормативный метод учета затрат не тождественно соответствует системе нормативных затрат («стандарт-кост»), однако идея обоих методов одна – установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.

Отличия системы нормативных затрат («стандарт-кост») и нормативного метода учета затрат лежат в нескольких плоскостях:

1) в способе калькулирования себестоимости продукции и определения прибыли (полное включение затрат и распределение всех периодических и накладных расходов в себестоимость продукции в системе нормативных затрат («стандарт-кост»);

2) в способе установления нормативов и стандартов (более жестко регламентированных в отечественной практике);

3) в движении затрат по счетам бухгалтерского учета.

В американской литературе даются разные определения системе «стандарт-кост», в это понятие вкладывается разное содержание. Однако во всех случаях эта система трактуется как инструмент контроля, направленный на регулирование прямых издержек производства.

К достоинствам системы «стандарт-кост» относят: обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий; установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции; составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Ожидаемые затраты определяют на основе стандартов (норм и нормативов), рассчитанных внутри фирм. Эти стандарты являются основой функционирования системы и раскрывают ее содержание. Всю совокупность стандартов делят на следующие группы:

I В зависимости от принимаемых условий.

1 «Базовые» стандарты – это нормативы, не корректирующиеся после их первоначального определения, если не происходит существенных изменений в технических характеристиках продукции или в процессе ее производства. Базовые стандарты определяются «историческим способом», суть которого заключается в накоплении информации об издержках за определенный промежуток времени и выведении среднего арифметического на единицу продукции или на час работы. Этот метод уже сам по себе переносит неэффективность работы прошлого периода на будущее. Базовые стандарты спустя какое-то время устаревают и поэтому не отражают действующие эффективные методы производства. Следовательно, они не обеспечивают точную информацию о себестоимости продукции, не позволяют эффективно контролировать затраты, но могут быть использованы для исчисления индекса цен.

2 «Текущие» стандарты – это нормативы, отражающие величину расходов средств для данного периода времени. Текущие стандарты предусматривают их постоянную корректировку на основе изменения технических условий, цен и тарифов. Они могут быть получены на основе базовых стандартов путем их корректировки.

3 «Идеальные» стандарты включают в себя нормативы лишь тех элементов издержек и на таком уровне, которые принимаются и возникают в оптимальных условиях производства при наиболее благоприятных ценах. Будучи конечной целью, к которой могут стремиться менеджеры, они не показывают, каких результатов на самом деле может ожидать менеджер в условиях действующего производства, и не несут содержательной информации об издержках для целей выработки и принятия решений. Такие нормативы не оставляют времени на перерывы в работе и на простой станков. Проблема их применения заключается в том, что их нельзя достичь. Возможны отклонения только в худшую сторону. Это психологически сказывается на мотивации менеджеров подразделений.

4 «Мотивирующие» стандарты – это нормативы затрат, которые можно выдерживать, прилагая разумные усилия в нормальных производственных условиях. Такие нормативы должны давать возможность «напрячься».

5 «Реальные» стандарты отражают нормативные затраты, которые можно ожидать при данных вероятных условиях функционирования производства. Они предусматривают все ожидаемые элементы затрат, включая возможные потери, брак и отходы. Предусматриваются дополнительные расходы на оплату труда за сверхурочную работу и вынужденные простои, на брак из-за дефектности материала, на оборудование при сверхнормативном времени его установки или при использовании оборудования не тех видов, которые предусмотрены в оптимальном технологическом процессе. Реальные стандарты не базируются на теоретически совершенной производственной деятельности. Система производственного учета пытается определить и применять реальные нормативы. Это единственные нормативы, которые несут содержательную информацию для целей контроля затрат, оценки прибыльности продукции и принятия решений на базе себестоимости. Опыт тысяч западных компаний свидетельствует о том, что этот вид стандартов является наилучшим.

## II От уровня использования мощности

1 Теоретические – достижимые предприятием при хорошем или идеальном их исполнении. Они являются целью предприятия, основаны на полном использовании мощности, нормированной величине времени отдыха, не предусматривают затраты времени на брак, простои, порчу.

2 Стандарты прошлого среднего исполнения рассчитываются по статистическим данным и включают уже затраченное время на брак простои и порчу, т.е. все недостатки предыдущего периода.

3 Стандарты нормального исполнения предусматривают ожидаемый средний уровень напряженности норм в будущем периоде.

## III От объема выпуска продукции.

Объем выпуска продукции имеет первостепенное влияние на подходы к разработке стандартов. Теоретические стандарты предопределены теоретической мощностью предприятия. Они либо недостижимы, либо достижимы в разовом порядке.

1 Практические стандарты достигаются предприятием при хорошем исполнении, они близки по своему уровню теоретическим стандартам при хорошем исполнении, основаны на реально достижимом уровне выпуска и допускают неизбежные потери.

2 Нормальные стандарты рассчитываются при достижимом уровне выпуска продукции, исходя из средней величины высшего и низшего объема производства в течение цикла.

3 Ожидаемые стандарты рассчитываются на основе конкретных условий производства при ожидаемом объеме выпуска продукции.

Данная характеристика стандартов показывает, что в американских фирмах существуют разные подходы к установлению стандартов по статьям затрат. Однако при любом подходе принятые стандарты обобщаются в бухгалтерии в *карты стандартной себестоимости* с начала процесса производства. Карты составляют по изделию, заказу в разрезе производственных подразделений, принимающих участие в изготовлении этого изделия, заказа.

## 8.2 УЧЕТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПО СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ-КОСТ»

«Стандарт-кост» представляет собой систему определения ожидаемых расходов предприятия и отдельных его подразделений. Используется несколько вариантов этой системы. При одном варианте затраты собираются на дебете счета «Основное производство» и оцениваются по стандартной стоимости, готовая продукция списывается с кредита этого счета также по стандартной стоимости, незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости. Сущность второго варианта заключается в том, что затраты, обобщенные на дебете счета «Основное производство», оцениваются по фактической стоимости, а с кредита счета списывается готовая продукция по стандартной стоимости. Незавершенное производство оценивают по стандартной стоимости с учетом отклонений от фактических затрат в ту или иную сторону.

Отклонения фактических затрат от стандартных американские фирмы обычно не относят на себестоимость, а списывают на счет «Продажи».

В зависимости от размеров предприятия координацию работ по организации системы «стандарт-кост», определению стандартов для использования, выявлению отклонений от стандартов и методике их списания осуществляет контролер или комитет, куда входят представители всех подразделений, связанных с системой «стандарт-кост». В наиболее крупных компаниях создается подраздел стандартов, где сконцентрирована вся работа по стандартам, их составлению, внесению в них изменений, учету и т.п.

Система «стандарт-кост» в отличие от других, применяемых на практике систем учета затрат, имеет свои характерные особенности. Во-первых, основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача не документировать отклонения, а не допускать их. Во-вторых, не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а лишь те из них, которые используют текущие стандарты. Третьей особенностью в части отражения отклонений от стандартов является выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений – по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

Данные особенности системы «стандарт-кост» означают, что в целях управления затратами всегда рассматривается, насколько существенны эти отклонения, чтобы их учитывать; что они показывают,

при решении каких проблем они могут быть использованы; важность выявленных отклонений в анализе затрат на производство.

На каждом конкретном предприятии в зависимости от нужд управления стандарты детализируются по производственным подразделениям, участкам и конкретным операциям. Первичным источником информации о стандартах в производстве являются маршрутно-технологические карты. Для каждого изделия составляется лист стандартных издержек. Он содержит перечень составляющих данного продукта и описывает шаги, необходимые для преобразования составляющих в готовый продукт.

Для определения стандартных издержек, связанных с прямыми затратами труда на производство изделия, указываются различные трудовые операции, нормативное время выполнения этих операций, нормативная расценка. Затем эти показатели перемножаются и подсчитывается общая сумма, что составляет общую сумму прямых трудовых затрат на производство данного изделия.

Стандартные издержки по материалам определяют как произведение количества по нормативу и цены по нормативу.

Общехозяйственные расходы включаются в лист нормативных издержек путем отнесения определенного заранее норматива общехозяйственных расходов к тому или иному измерителю нормируемой деятельности.

Сумма прямых материальных затрат, прямых трудовых затрат и общехозяйственных расходов дает показатель нормативных издержек единицы конечного продукта.

Эта сумма используется в качестве базы для проводок по запасам готовой продукции и себестоимости продаж.

**Пример.** Прямые нормативные трудовые затраты в течение месяца составляют 17 000 р., фактические – 20 000 р., разница – 3000 р. На счетах бухгалтерского учета будут сделаны следующие проводки:

Дебет «Основное производство» – 17 000 р.	}	К «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 20 000 р.
Дебет «Отклонения по трудовым затратам» – 3000 р.		

Нормативные издержки периода обычно отличаются от фактических издержек за этот же период и счета отклонений служат неким накопителем отражающим эти различия. Если фактические издержки выше нормативных, то такое отклонение считается неблагоприятным, они отражаются по дебету счетов отклонений (как в примере). Если фактические издержки ниже нормативных, они называются благоприятными и отражаются по кредиту счетов отклонений.

Если произошло отклонение в цене, то отклонение в затратах на материалы рассчитывается

$$\Delta \text{Цена} \times \text{Фактическое количество материалов,}$$

где  $\Delta \text{Цена} = \text{Нормативная цена} - \text{Фактическая цена.}$

$$\begin{aligned} \text{Отклонение использованного количества материалов} &= \\ &= \Delta \text{Количество материалов} \times \text{Нормативная цена,} \end{aligned}$$

где

$\Delta \text{Количество материалов} = \text{Нормативное количество материалов} -$   
 $- \text{Фактическое количество материалов.}$

После того как получили готовую продукцию, норматив умножают на количество готовой продукции, и на эту сумму делается проводка дебет счета «Готовая продукция» – кредит «Основное производство».

В системе «стандарт-кост» отклонения производственных издержек представляют собой величину, на которую фактические издержки по производству продукции в течение месяца были неверно отнесены с помощью нормативных издержек.

Сумма фактических затрат подразделяется на стандарты и отклонения от стандартов. Отклонения от стандартов определяются как разность между стандартной и фактической величиной затрат.

Отклонения от стандартов анализируются по различным факторам:

- изменению цен;
- количественному отклонению от норм;
- изменению интенсивности и степени загрузки оборудования и т.д.

*Пример.* По статье «Сырье и материалы» продукта А цены возросли на 5 %, расход сырья и материалов снизился на 8,5 %. Отклонение + 10 определяется:

а) в результате повышение цены на сырье как

$$(250 + 250 \cdot 5/100) \approx 263,$$

$$\Delta = 250 - 263 = - 13,$$

б) в результате экономия затрат как  $(263 - 263 \cdot 8,5/100) \approx 240,$

$$\Delta = 263 - 240 = + 23.$$

Итоговое отклонение составило:  $-13 + 23 = +10.$

Отметим, что в управленческом учете отклонения рассматриваются как расходы соответствующего периода (расходы месяца, в котором они были понесены). Это достигается путем закрытия счетов отклонений за месяц и перенесения их остатков на счет «Продажи».

Есть различные варианты применения системы «стандарт-кост». В зависимости от принципа ввода нормативных издержек в процесс учета затрат (например: на этапе передачи материалов в производство ведется счет «Отклонения материалов» – который отражает и ценовую и количественную составляющую отклонения). Другим подходом является ведение еще одного счета отклонений «Отклонение цены материалов».

Преимуществом системы «стандарт-кост» является то, что она устраняет нежелательные расхождения в оценке издержек при ведении учета, т.е. одинаковые единицы продукта отражаются в учете по одной и той же стоимости.

Применение нормативных издержек уменьшает затраты, необходимые для ведения учета, потому что все индивидуальные данные о материале за месяц могут быть суммированы и отнесены одной проводкой на счет «Основное производство». Таким же образом поступают с трудозатратами.

«Стандарт-кост» включает и анализ отклонений, в том числе и по альтернативным вариантам соотношения затрат и результатов деятельности. Здесь используют различные модели факторного анализа, экономико-математические методы.

## **9 ОПРЕДЕЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»**

*Возникновение и развитие системы «директ-костинг». Калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг».*

### **9.1 ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»**

Кто стоял у истоков системы «директ-костинг» с полной определенностью сказать трудно. В 1781 г. Т.Е. Клипштейн в своей книге «Учение об альтернативах в учете» показал на примере металлургического производства, как прямые затраты следует относить на отдельные его фазы.

Ж. Курсель-Сенель в своем труде «Теория и практика предпринимательства в земледелии, ремесле и торговле» (Штутгарт, 1869 г.) предложил разделить затраты на «особые» и «общие», где «особые»

изменялись в том же отношении, что и объем поставляемых товаров, а «общие» затраты были постоянны в известных границах.

В 1899 г. немецкий ученый О. Шмаленбах в статье «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле» высказался в пользу учета граничных затрат. Он различал понятия «прямые затраты покупателя» и «косвенные затраты», обусловленные существованием предприятия в целом. Теоретически правильным Шмаленбах считал относить на конкретных покупателей только первичные накладные расходы, а вторичные покрывать за счет валовой прибыли.

В начале XX в. Г. Гесс провел четкое разграничение между постоянными и переменными затратами. Он писал: «К постоянным затратам я отношу все те статьи, которые предусматривают подготовку предприятия, к общим переменным затратам – все оставшиеся элементы».

Мы видим примеры четкого разграничения расходов на постоянные и переменные, но четкий признак классификации формулирует Дж. Кларк. В 1923 г. он обосновал необходимость деления валовых издержек производства на постоянные и переменные. К постоянным он относит амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание оборудования в наилучшем виде; содержание сбытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. А переменные расходы – это стоимость сырья и материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и другие расходы напрямую зависящие от объема производства.

В 1930-е гг., в области совершенствования «директ-костинга», Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Уильямс и Чарльз М. Кнопфель разработали графики промежуточного бюджета и критического объема производства. На этом графике хорошо видна связь между показателями объема производства, себестоимости и прибыли.

Новейшие теоретические исследования в области производственного учета, имевшие место в 1920 – 1930-е гг., не могли бы найти своего применения и получить дальнейшее развитие, если бы на Западе к 1960-м гг. не сложились благоприятные экономические условия – появление большого числа конкурирующих предприятий; последствия НТР; обострение внешней и внутренней конкуренции.

После Второй мировой войны усиление контроля за производственными затратами стимулировало исследования в области себестоимости; широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства.

В Германии публиковались работы Г.Г. Плаута, посвященные «учету граничных затрат», которые явились основой интегрированной системы «стандартный директ-кост», соединившей в себе идею учета плановых затрат с идеей учета граничных затрат.

Еще один вклад в развитие «директ-коста» сделал К. Ате, разделив блок постоянных затрат на затраты по изделию; затраты по группе изделий; затраты по местам возникновения; затраты производственных подразделений; затраты предприятия. Это дало начало системе многоступенчатого учета сумм покрытия или граничных затрат.

Современная система «директ-костинг» применяется в нескольких вариантах:

- 1 Классический «директ-костинг», предполагающий калькулирование по прямым затратам;
- 2 Система переменных затрат – калькулирование осуществляется по переменным затратам, в которые входят прямые расходы и переменные косвенные расходы.
- 3 Система учета затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей – калькулируются все переменные и часть постоянных расходов, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственных мощностей.

Все варианты «директ-костинга» объединяет то, что калькулируется не полная, а частичная себестоимость.

В западном управленческом учете существует хорошо разработана теория классификации затрат на постоянные и переменные. В этой теории можно выделить две группы вопросов, в зависимости от двух признаков.

- 1 Поведение затрат в зависимости от изменения объема производства.

К постоянным принято относить такие затраты, величина которых не меняется с изменением объема производства.

Под переменными понимают затраты, величина которых изменяется с изменением объема производства.

В зависимости от процентного соотношения изменения затрат и изменения объема производства переменные затраты подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и дегрессивные.

Кроме этих двух групп затрат существует большая группа затрат смешанного типа – полупеременные (полупостоянные).

Для описания соотношения процента изменения затрат и процента изменения объема производства немецкий ученый К. Меллерович ввел понятие коэффициента реагирования затрат ( $K_{pz}$ ). Этот коэффициент определяется по формуле

$$K_{pz} = \frac{\text{Процент изменения затрат}}{\text{Процент изменения объема}}$$

Для постоянных затрат  $K_{pz} = 0$ ; для пропорциональных затрат  $K_{pz} = 1$ ; для прогрессивных –  $K_{pz} > 1$ ; для дегрессивных –  $K_{pz}$  изменяется в пределах от 0 до 1.

2 Относительность (условность) классификации затрат на постоянные и переменные.

Здесь необходимо ответить на два вопроса:

1) Существуют ли критерии, позволяющие однозначно разделить совокупные затраты на постоянные и переменные?

2) Существуют ли такие затраты, которые по их сущности можно отнести к постоянным или к переменным?

Существует большое количество видов затрат, которые определяют величину совокупных затрат при изменении объема производства (затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, транспортные расходы и др.). Поскольку коэффициент реагирования этих переменных затрат определяет решения об увеличении или снижении объема производства, такие затраты называются решающими.

Затраты других видов (зарплата администрации предприятия, охраны, плата за арендованные основные средства и др.) не зависят от объема производства. Они просто являются условием функционирования предприятия. Их принято называть затратами, не определяющими решения.

Однако сделать вывод о том, что все переменные затраты влияют на решения об объемах производства, а все постоянные не влияют, нельзя. Существуют затраты, которые в определенной ситуации могут быть постоянными, а в другой – переменными. Ответ на вопрос, считать данные затраты постоянными или переменными, зависит от двух факторов: длительности периода, рассматриваемого для принятия решения и делимости производственных факторов.

На длительный период времени все затраты становятся переменными. Постоянные затраты могут возникать в результате юридических или договорных отношений (договоры на лизинг, договоры о найме и т.д.).

Поэтому бесполезно делить расходы на постоянные и переменные по их сущности. В западном управленческом учете утверждается, что характер поведения зависит от соответствующей производственной ситуации, в которой принимаются решения.

Другая причина возникновения постоянных расходов – недостаточная делимость производственных факторов. Следствием ее является то, что многие затраты возрастают не постепенно с увеличением загрузки, а скачкообразно. Эти затраты постоянны для определенного интервала загрузки мощностей, затем они резко повышаются и снова остаются неизменными на определенном интервале. Чем меньше становятся интервалы загрузки, тем ближе затраты по своему характеру к переменным.

Постоянные затраты, возникающие из-за неделимости производственных факторов, состоят из «холостых», не используемых в производственном процессе, и полезных затрат.

Проблема деления постоянных затрат на полезные и бесполезные особенно остро встает, когда производство оснащено специальными станками-автоматами. При снижении объемов производства уплата процентов на вложенный капитал и начисление амортизации продолжается в тех же объемах.

Таким образом, важным положением теории классификации затрат является условность этой классификации. Не существует таких затрат, которые по существу можно отнести к постоянным или переменным. Разделение затрат на постоянные и переменные во многом определяется конкретной ситуацией или проблемой по принятию решения.

В действующей практике деление затрат на постоянные и переменные осуществляется двумя основными методами: аналитическим и статистическим. При аналитическом методе все затраты предприятия, исходя из опыта прошлых лет, вначале постатейно подразделяют на постоянные, полностью переменные (пропорциональные) и частично переменные (полупеременные). Затем на основе анализа соот-

ношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов по каждой статье частично переменных расходов исчисляется удельный вес переменной части (вариатор затрат). Таким образом, постоянные расходы имеют вариатор 0, пропорциональные – 1 (или 10 при десятичном масштабе измерения), а переменные – значения вариаторов в интервале от 0 до 1 (10). Постоянная и переменная части полупеременных расходов прибавляются к первоначально исчисленной сумме постоянных и пропорциональных затрат.

В итоге общая сумма затрат основной деятельности предприятия подразделяется на две совокупности: постоянные и переменные затраты в зависимости от их поведения по отношению к объему производства или продаж в прошлые отчетные периоды.

Аналитический метод группировки и систематизации издержек в зависимости от изменения объема производства позволяет уловить лишь общую тенденцию поведения затрат и допускает возможность погрешностей за счет условности расчета вариаторов. Более точные результаты следует ожидать от применения для такого рода расчетов методов математической статистики (крайних точек, графика рассеивания, корреляционного и регрессионного анализа и др.). Эти методы достаточно подробно описаны в специальной литературе, но редко применяются на практике ввиду сравнительной трудоемкости.

Основными статистическими методами дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:

- метод минимальной и максимальной точки (метод мини-макси);
- графический (визуальный) метод;
- метод наименьших квадратов.

При методе мини-макси из всей совокупности данных выбирают два периода с наименьшим и наибольшим объемом производства. Затем определяется ставка переменных затрат, или средние переменные издержки, в себестоимости единицы продукции. Общая сумма постоянных расходов исчисляется как разность между общей суммой затрат отчетного периода и произведением их переменной части на соответствующий объем производства.

Рассмотрим метод мини-макси, используя следующие данные:

Наименование	Объем, шт.	Затраты, р.
Максимальное значение	24	512
Минимальное значение	17	490
Разность	7	22

Переменные расходы на единицу =

$$= \frac{\text{Разность затрат}}{\text{Разность объемов продукции}} = \frac{22}{7} = 3,14 \text{ р.}$$

Определив, что переменные затраты составляют 3,14 р. на единицу, мы можем определить величину постоянных затрат. Для этого используем исходные данные по максимальному или минимальному объему производства. Постоянные затраты  $a$  определяются вычитанием переменных затрат при соответствующем объеме из общей суммы затрат.

$$512 = a + 3,14 \cdot 24;$$

$$a = 512 - 3,14 \cdot 24 = 512 - 75,36 = 436,64 \approx 437,$$

отсюда, формула затрат для нашего примера:

$$Y = 437 + 3,14 X.$$

Заметим, что формула вычисления затрат по методу «мини-макси» справедлива только в области релевантности и может не дать нужных результатов вне этой области. Метод «мини-макси» прост в применении, но его недостаток в том, что для определения затрат используются только две точки. В



в общем же случае две точки недостаточны для определения зависимости и расчета сумм затрат. В частности, периоды, в которых объем производства был необычайно низким или высоким вследствие различных причин (отсутствия сырья простоя оборудования, поломки, т.е. случайные точки), могут исказить общую картину, поэтому для более точного расчета величины затрат используются методы, основанные на большом количестве наблюдений за поведением затрат.

Графический (визуальный) метод основан на том, когда затраты определены как смешанные или когда у аналитика нет ясности по поводу их поведения. Полезным может быть составление графика на основе наблюдений. Имея несколько точек можно приблизительно начертить прямую, которая отвечает зависимости между затратами и объемом производства.

Дифференциация затрат методом наименьших квадратов дает наиболее точные результаты. Согласно этому методу прямая затрат строится таким образом, чтобы сумма квадратов отклонений расстояний от всех точек до теоретической линии регрессии была бы минимальной. Для установления зависимости между затратами и объемом и определения суммы затрат используют методы математической статистики, в частности метод наименьших квадратов (МНК). Функция  $Y = a + bX$ , отражающая связь между зависимой и независимой переменными, называется уравнением регрессии,  $a$  и  $b$  – параметры уравнения.

Применительно к задачам управленческого учета функция  $Y$  в этом уравнении – зависимая переменная (общая сумма затрат, смешанные затраты);  $a$  – общая сумма постоянных затрат;  $b$  – переменные затраты на единицу продукции;  $X$  – независимая переменная (объем производства).

Математический аппарат этого метода описан достаточно подробно в литературе. Метод наименьших квадратов заключается в том, что сумма квадратов отклонений фактических значений функции  $Y$  от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть наименьшей.

$$\sum (Y_{\phi} - Y_i) \rightarrow \min ,$$

где  $Y_{\phi}$  – фактические значения;  $Y_i$  – расчетные значения, вычисляемые по заданной формуле.

Это условие приводит к системе нормальных уравнений, решение которых позволяет определить параметры уравнения регрессии. Эти уравнения имеют вид:

$$\sum xy = a \sum x + b \sum x^2 ; \quad \sum y = na + b \sum x ,$$

где  $n$  – количество наблюдений.

Алгоритм решения заключается в следующем.

Шаг 1. Рассчитываются  $\sum x$ ,  $\sum y$ ,  $\sum xy$ ,  $\sum x^2$  и  $n$ .

Шаг 2. Рассчитанные величины подставляются в уравнения.

Шаг 3. Система уравнений решается относительно одного из параметров, обычно параметра  $b$ , т.е. переменных затрат на единицу продукции.

Шаг 4. Зная один из параметров, находим другой, т.е.  $a$  или постоянные затраты.

Рассчитаем величины  $a$  и  $b$  методом наименьших квадратов на основе следующих исходных данных:

Годы	Объем производства, ед.	Затраты, ден. ед.
2001	4000	73 000
2002	2000	74 000
2003	6000	80 000
2004	10 000	86 000
2005	8000	86 000

Шаг 1. Находим  $\sum x$ ,  $\sum y$ ,  $\sum xy$ ,  $\sum x^2$ .

$$\begin{aligned}\sum x &= 4000 + 2000 + 6000 + 10\,000 + 8000 = 30\,000; \\ \sum y &= (73\,000 + 74\,000 + 80\,000 + 86\,000 + 86\,000) = 399\,000; \\ \sum xy &= 4000 \cdot 73\,000 + 2000 \cdot 74\,000 + 6000 \cdot 80\,000 + \\ &\quad + 10\,000 \cdot 86\,000 + 8000 \cdot 86\,000 = 2\,468\,000\,000; \\ \sum x^2 &= 4000^2 + 2000^2 + 6000^2 + 10\,000^2 + 8000^2 = 220\,000\,000.\end{aligned}$$

Шаг 2.

$$\begin{aligned}2\,468\,000\,000 &= a \cdot 30\,000 + b \cdot 220\,000\,000 \cdot 399\,000 = \\ &= 5 \cdot a + b \cdot 30\,000.\end{aligned}$$

Шаг 3. Умножаем первое уравнение на 5, а второе – на 30 000:

$$\begin{aligned}12\,340\,000\,000 &= 150\,000 a + 1100\,000\,000 b; \\ 11\,970\,000\,000 &= 150\,000 a + 900\,000\,000 b.\end{aligned}$$

Вычитаем из первого уравнения второе:

$$370\,000\,000 = 200\,000\,000 b; \quad b = 1,85.$$

Шаг 4. Находим параметр  $a$ :

$$\begin{aligned}399\,000 &= 5a + 1,85 \cdot 30\,000; \\ 399\,000 - 55\,500 &= 5a; \\ 343\,500 &= 5a; \quad a = 68\,700.\end{aligned}$$

## 9.2 КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПО СИСТЕМЕ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ»

Основой «директ-костинга» (называемого методом неполной (усеченной) себестоимости) является разделение затрат на переменные и постоянные. При этом постоянные затраты считаются затратами периода и не распределяются между изделиями, а прямо относятся на результаты. Остатки готовой продукции оцениваются только по переменным затратам.

Метод «директ-костинг» имеет два варианта:

1) простой «директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных (операционных) затратах.

2) развитой «директ-костинг», при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты по производству и реализации продукции.

Простой «директ-костинг» базируется на следующих принципах:

- затраты подразделяются по элементам на постоянные и переменные;
- себестоимость производственных и реализованных изделий исчисляется только на основе распределения переменных затрат;
- сравнение полученной переменной себестоимости с ценой реализации в целях определения разницы, называемой маржой с переменных затрат (объем реализации минус переменные затраты);
- возмещение постоянных затрат за счет различных марж с переменной себестоимости для определения результата деятельности и рентабельности предприятия.

В условиях развитого «директ-костинга» возникает понятие полумаржи (разность валовой маржи и прямых постоянных затрат), ее еще называют «вклад продукта». Понятие «вклад продукта» получило широкое распространение в практике «директ-костинга», оно позволяет определить, что каждый продукт приносит предприятию.

При этом варианте отклоняются от строгого соблюдения переменной себестоимости, так как себестоимость включает не только переменные затраты, но и часть прямых постоянных затрат, что дает

возможность улучшить технику исчисления переменной себестоимости, так как здесь речь идет о сокращенной себестоимости, включающей одновременно переменные и часть постоянных затрат.

Метод «вклад продукта» позволяет определить «участие» каждого продукта, т.е. его «взнос» в покрытие постоянных затрат, которые существуют даже при условии отказа от производства и реализации этого продукта.

Использование развитого «директ-костинга» привело к развитию стратегического учета и определению результатов по сегментам рынка.

Причина применения данного метода в финансовом учете и популярности в управленческом учете заключается в его соответствии принципу начисления, когда затраты приводятся в соответствие с доходами, источниками которых они стали.

К преимуществам калькуляции с полным распределением затрат относятся:

- включение в калькуляцию затрат всех расходов на производство единицы продукции или услуг;
- соответствие оценки запасов и незавершенного производства, включенных в финансовые отчеты организации, требованиям МСФО;
- счета прибылей и убытков оценивают прибыль организации на той же самой основе, на которой производится оценка запасов;
- применение для целей ценообразования по принципу «средние затраты плюс прибыль» для расчета заранее установленной доли прибыли и др.

К недостаткам калькуляции с полным распределением затрат можно отнести: зависимость от ряда оценок допущений и прогнозов при расчете полной себестоимости изделия; отсутствие постоянной информации для принятия решения об уменьшении или увеличении объема производства; большую зависимость от уровней производства, чем от уровней продаж; сложность и трудоемкость в понимании отчетов.

Контроль по методу маржинального дохода (по переменным затратам) и расчет себестоимости единицы калькулирования осуществляют только по методу прямых затрат. Постоянные затраты между изделиями не распределяются.

Отличие результатов калькулирования по полным затратам и по методу маржинального дохода связано с тем, что в первом случае на себестоимость отдельных изделий относятся накладные расходы, часто не связанные с данным изделием. На основе этого могут приниматься ошибочные решения по снятию с производства изделий, которые приносят доход.

К преимуществам системы «директ-костинг» относятся:

- установление пропорций между затратами и объемом производства;
- возможность выявления изменения маржинального дохода как по организации в целом, так и по различным изделиям, выявления изделия с большей рентабельностью;
- отражение в отчете о финансовых результатах изменений прибыли из-за изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции;
- проведение эффективной политики цен.

Для контроля за величиной и поведением постоянных затрат в системе «директ-костинг» их разделяют на четыре группы по местам возникновения: продукция, группа продукции, цех, предприятие. Устанавливают причины возникновения постоянных затрат.

В российских организациях важное значение для текущего контроля за рентабельностью продукции при широком ассортименте имеют поэтапные калькуляции покрытия, в которых все имеющиеся постоянные издержки подразделяются на:

- постоянные дифференциальные издержки на каждый вид продукции;
- постоянные издержки на каждую ассортиментную группу продукции;
- постоянные издержки, связанные с организационной структурой производства (цеховые);
- общие издержки.

Затем проводится расчет серии покрытий, поэтапно включающий все больше затрат:

$$\text{Маржинальный доход 1} = \text{Дифференциальные доходы} - \text{Переменные дифференциальные издержки};$$

$$\text{Маржинальный доход 2} = \text{Маржинальный доход 1} - \text{Постоянные затраты, непосредственно связанные с производством продукции};$$

Маржинальный доход 3 = Маржинальный доход 2 – Постоянные затраты, связанные с данной ассортиментной группой продукции;

Маржинальный доход 4 = Маржинальный доход 3 – Постоянные затраты, возникающие при цеховой структуре организации.

Контроль за многоступенчатым калькулированием себестоимости по методу маржинального дохода позволяет выявить и конкретизировать причины убытков по уровням управления (на уровне изделия, группы изделий, цеха, организации в целом).

Важной особенностью «директ-костинга» является то, что с его помощью можно изучить взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью.

Анализ зависимости переменных затрат, постоянных затрат и выручки от объема производства позволяет определить точку  $K$ , т.е. точку критического объема производства (мертвую точку) или точку рентабельности: объем производства, при котором величина выручки от реализации равна ее полной себестоимости.

Для вычисления этой точки используются три метода: уравнений, маржинальной прибыли, графический метод.

Рассмотрим каждый из этих методов.

*Метод уравнений.* Любой отчет о финансовых результатах может быть представлен в виде следующего уравнения:

$$\text{Выручка} - \text{переменные затраты} - \text{постоянные затраты} = \text{прибыль}.$$

Или в расчете на единицу:

$$\text{Цена за единицу} \times \text{Количество единиц} - \text{Переменные затраты на единицу} \times \text{Количество единиц} - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль}.$$

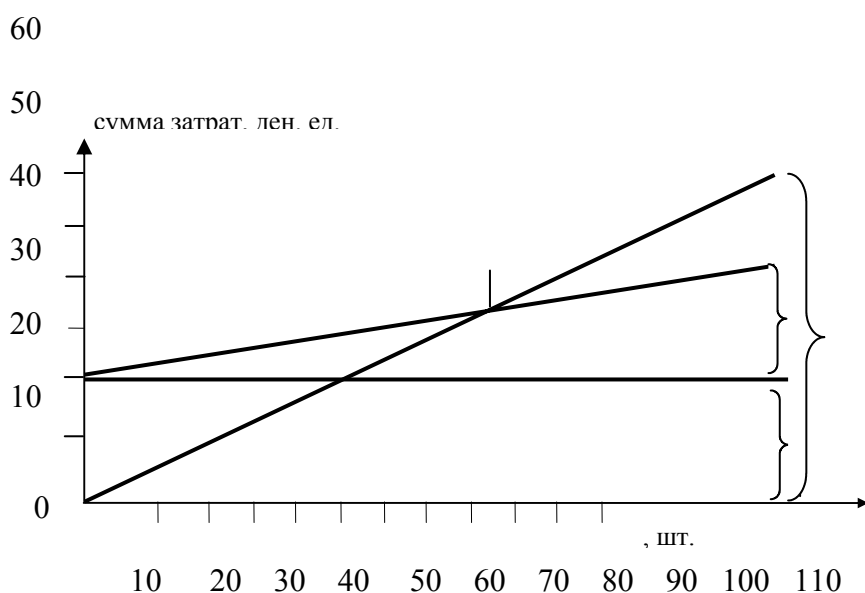
*Метод маржинальной прибыли.* Этот метод является разновидностью предыдущего. Маржинальная прибыль равна выручке минус переменные затраты. Маржинальная прибыль на единицу продукции равна ее цене минус удельные переменные расходы (т.е. расходы на единицу продукции). Суть этого метода вытекает из концепции маржинальной прибыли. Маржинальная прибыль, приходящаяся на единицу продукции, представляет вклад каждой реализованной единицы в покрытие постоянных затрат. Сколько единиц должно быть продано, чтобы покрыть все постоянные затраты?

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Удельная маржинальная прибыль}}.$$

Если известна норма маржинальной прибыли, то точка безубыточности рассчитывается по формуле

$$\frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Норма маржинальной прибыли}}.$$

*Графический метод.* Нахождение точки безубыточности сводится к построению комплексного графика «затраты – объем – прибыль» (рис. 1). Последовательность построения заключается в следующем:



**Рис. 1** Зависимость переменных и постоянных затрат от объема производства:

ПР – переменные расходы; ПОС – постоянные расходы;  
ВР – выручка от реализации

1) наносим на график линию постоянных затрат, для этого проводим прямую, параллельную оси абсцисс;

2) выбираем какую-либо точку на оси абсцисс, т.е. какую-либо величину объема. Рассчитываем для этой точки величину общих затрат (постоянных и переменных) по формуле  $Y = a + bX$ . Строим прямую на графике, отвечающую этому значению;

3) вновь выбираем любую точку на оси абсцисс и для нее находим сумму выручки от реализации. Строим прямую, отвечающую этому значению.

Точка безубыточности на графике – это точка пересечения прямых, построенных по значениям затрат и выручки.

В управлении появилось выражение «операционный рычаг», если в технике рычаг – это средство, с помощью которого можно поднять или передвинуть тяжелый предмет с наименьшими усилиями, то для руководителя термин «рычаг» связан с представлением о том, как можно значительно увеличить прибыль при незначительном увеличении объема продаж. Операционный рычаг – это показатель доли постоянных затрат в структуре общих затрат данной организации. Он значителен на тех предприятиях, где высока доля постоянных затрат по отношению к переменным. Наоборот, самый низкий уровень операционного рычага наблюдается на тех предприятиях, где больший удельный вес в составе затрат занимают переменные затраты. Если у предприятия высокий уровень операционного рычага, его прибыль очень чувствительна к изменениям в объеме продаж и незначительное изменение в объеме продаж приводит к значительному изменению прибыли.

Поясним сущность операционного рычага на примере данных по предприятиям А и Б, где общие затраты при объеме продаж в 100 000 ден. ед. равны, из них переменные у предприятия А – 70 000 и у Б – 40 000, соответственно, маржинальная прибыль 30 000 и 60 000 ден. ед. Заметим, что при увеличении объема продаж на 10 % прибыль предприятия Б увеличивается на 60 % (с 10 000 до 16 000 ден. ед.), в то время как на предприятии А прибыль увеличивается только на 30 % (с 10 000 до 13 000 ден. ед.). Таким образом, увеличив объем продаж на 10 %, предприятие Б получает в процентном отношении больше прибыли, чем предприятие А в тех же условиях. Уровень операционного рычага предприятия при заданном уровне объема продаж рассчитывается по формуле

$$\text{Уровень операционного рычага} = \frac{\text{Маржинальная прибыль}}{\text{Прибыль}}.$$

Уровень операционного рычага показывает, как при заданном объеме продаж изменение этого показателя (в %) повлияет на изменение прибыли:

для предприятия А уровень операционного рычага:

$$30\,000 : 10\,000 = 3;$$

для предприятия Б этот уровень составит:

$$60\,000 : 10\,000 = 6.$$

Смысл этих цифр заключается в следующем. При заданном изменении объема продаж прибыль предприятия А увеличится в 3 раза, а прибыль предприятия Б – в 6 раз. Так, если объем продаж увеличится на 10 %, то увеличение прибыли по предприятию А будет в 3 раза больше, т.е. на 30 %, а по предприятию Б – в 6 раз больше, т.е. на 60 %.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Гражданский кодекс Российской Федерации. М.: ЭКМОС, 2002.
- 2 Налоговый кодекс Российской Федерации. М.: Юрист, 2002.
- 3 О бухгалтерском учете: Федер. закон от 21.11.96 № 129-ФЗ. М., 1996.
- 4 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.
- 5 Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 1996.
- 6 Бухгалтерский учет: задачи, ситуации, тесты: Учеб. пособие / З.Д. Бабаева, В.А. Терехова, Т.Н. Шеина и др. М.: Финансы и статистика, 1996.
- 7 Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д.Шеремета. М.: ФКК-ПРЕСС, 1999. 872 с.
- 8 Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЗАО «Финстатинформ». 533 с.
- 9 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: Аудит. ЮНИТИ, 1997. 560с.
- 10 Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮРИСТЪ, 2003. 618 с.
- 11 Карпова Т.В. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. М.: Инфра-М, 1997. 392 с.
- 12 Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. М.: Дело, 1998. 432 с.
- 13 Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. М: Изд. центр «Маркетинг», 2002. 268 с.
- 14 Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. М.: Инфра-М, 2003. 319 с.
- 15 Козлова Е.П., Парашутин Т.Н., Бабченко Н.В. Бухгалтерский учет в промышленности. М., 2000.
- 16 Купер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: Учеб. пособие. М.: «Экспертное бюро М», 1997. 496 с.
- 17 Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1994.

- 18 Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
- 19 Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. Минск: ИП «Экоперспектива», 1998.
- 20 Скоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ.; Под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 179 с.
- 21 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.
- 22 Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994. 144 с.
- 23 Управленческий учет / Под ред. В.Ф. Паля и Р. Вандер Вила. М.: ИНФРА-М, 1997. 80 с.
- 24 Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Д. Теория бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997.
- 25 Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.
- 26 Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации, примеры. М., 1993.
- 27 Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с пол. М.: Финансы и статистика, 1991. 237 с.