

ЛЕКЦИЯ 3. УЧЕТ ЗАТРАТ

Вопрос 1. СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Необходимость учета затрат объясняется тем, что он дает руководителю экономическую информацию, необходимую для принятия хозяйственных решений. Именно учет позволяет дать фактическую количественную оценку затрат, поэтому является одной из основных функций управления затратами.

Полнота, точность, оперативность и достоверность – вот важнейшие характеристики учета затрат. Его объектом являются затраты, классифицируемые по различным признакам.

В зависимости от полноты и характера использования данных учета различают:

1. *Бухгалтерский учет* – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации (в денежном выражении) об имуществе, обязательствах предприятия и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

2. *Управленческий учет* – это внутренняя информационная система, предоставляющая информацию для принятия решений. К задачам этой системы, прежде всего, относятся калькуляция себестоимости работ и услуг (производственный учет), планирование (бюджетирование), аналитические расчеты и как результат – предоставление управленческой отчетности. Именно на основании управленческой отчетности менеджеры принимают решения и производят контроль деятельности предприятия. Информация для управленческого учета формируется на одной и той же базе, что и информация для финансового и налогового учета: на данных о хозяйственной деятельности предприятия.

Основные отличия управленческого учета затрат от бухгалтерского:

1. *Конечные потребители*. Бухгалтерская отчетность предназначена как для внешних потребителей информации (сдача отчетности в налоговую инспекцию, публичное размещение отчетности в СМИ и т.д.), так и для внутренних (бухгалтерия, финансово-экономический блок, руководство). Информация управленческого учета предназначена для внутреннего пользования, которая, как правило, не подвергается публичной огласке, так как может содержать конфиденциальную информацию.

2. *Степень детализации информации*. Управленческий учет обычно содержит более детальную информацию, нежели бухгалтерский, поэтому информация, содержащаяся в управленческом учете более ценна для руководителя предприятия. Это может быть как информация о структуре затрат в разрезе функциональных центров ответственности, так и информация,

например, о продажах в разрезе менеджеров, что позволяет оценить эффективность их работы.

3. *Частота предоставления информации.* Информация бухгалтерского учета отражается в годовой (квартальной) бухгалтерской отчетности, которая в соответствии с законодательством составляется с определенной периодичностью. Информация управленческого учета поступает к руководству предприятия по мере необходимости (как только она потребуется для разработки и принятия управленческого решения).

4. *Обязательность ведения учета.* Бухгалтерский учет ведется обязательно – по определенным правилам и в определенном объеме (в соответствии с существующим законодательством). Управленческий учет осуществляется при необходимости подготовки информации для разработки и принятия управленческих решений по конкретным производственным задачам.

5. *Масштаб учета.* Бухгалтерский учет отражает деятельность предприятия в целом. Управленческий учет может быть организован по отдельным структурным подразделениям.

6. *Временная соотнесенность информации.* В бухгалтерском учете отражаются уже свершившиеся факты и хозяйственные операции. Управленческий учет, помимо фактической информации, может содержать сведения о предполагаемых затратах, носящих характер прогноза.

7. *Принципы учета.* Бухгалтерская отчетность составляется исходя из общепринятых норм учета. Общепринятых норм или юридических требований к организации управленческого учета нет – все зависит от желаний и представлений об учете руководителей предприятия.

Основными преимуществами систем управленческого учета перед бухгалтерской отчетностью являются:

- 1) оперативность в формировании;
- 2) формирование достоверных данных о финансово-хозяйственной деятельности бизнеса в целом с учетом результатов минимизации налогового бремени;
- 3) применение внешних трансфертных операций;
- 4) возможность анализа эффективности бизнес-процедур и др.

Система управленческого учета характеризуется объемом информации, поставленными перед ней целями, критериями и средствами достижения целей, составом элементов и их взаимодействием.

Система учета затрат – это совокупность способов определения их фактической величины. Существуют следующие системы учета затрат (рис. 1):

1. *Учет реальных затрат.* При его организации и ведении расходы хозяйственной деятельности фиксируют и относят на себестоимость продукции в той их величине, в которой они имели место в данном отчетном периоде. Система учета реальных затрат имеет ряд *достоинств*: она отражает действительно имевшие место в данном месяце расходы и финансо-

вые результаты продаж, не усредняя и не выравнивая их по периодам в течение года, создавая возможность для выявления результатов реализации по каждой сделке. *Недостатки* этого метода состоят в более высокой трудоемкости ведения учета и сложности калькуляционных расчетов. Поэтому применять систему учета реальных затрат целесообразно на небольших предприятиях и в хозяйственных организациях с хорошо налаженной автоматизированной обработкой экономической информации.

2. *Учет и калькулирование фактической себестоимости на основе средних затрат* – наиболее распространенная в нашей стране практика. Исчисление фактической себестоимости на базе средних затрат исходит из того, что сырье и материалы при оприходовании и списании определяются по средним ценам приобретения. Себестоимость реализованной продукции определяется не по каждой продаже, а в целом по предприятию. Основные *преимущества*: облегчение учетной работы, снижение ее трудоемкости; выравнивание затрат по месяцам в пределах года позволяет равномерно платить налоги на прибыль; возможность выявления отклонений по ценовому фактору и др. Основной *недостаток* – средние затраты могут иногда значительно отличаться от реальных затрат, а для большинства управленческих решений необходимо знать величину реально существующих или ожидаемых затрат. Данная система учета наиболее приемлема для крупных и средних предприятий.

3. *Нормативный метод учета затрат* – основывается на предварительном расчете норм расхода на изделия. Данный метод позволяет оперативно контролировать их величину, не дожидаясь окончания месяца, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно применять меры по предотвращению удорожаний и др.

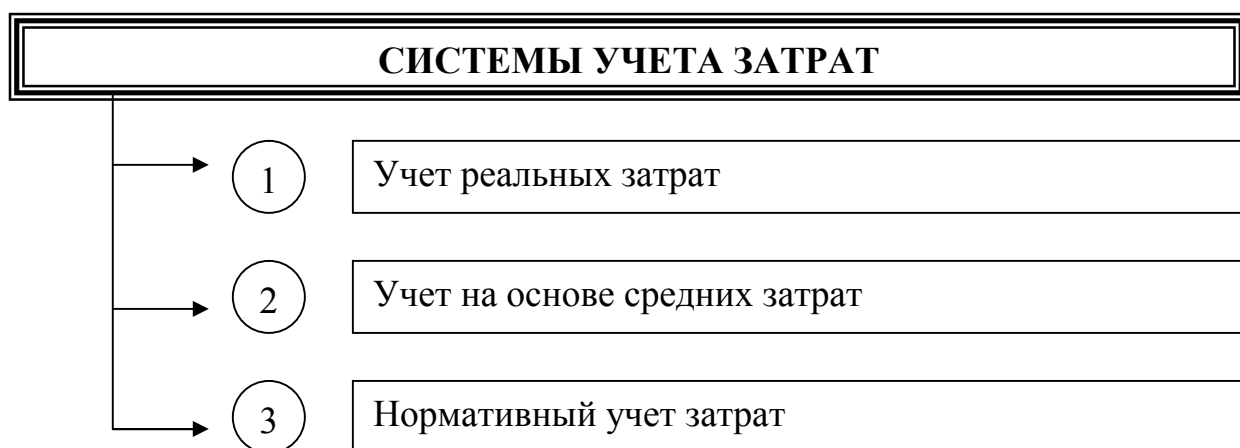


Рис. 1. Методы (системы) управленческого учета затрат в РФ

Существуют также следующие классификации систем управленческого учета также являются (рис. 2):



Рис. 2. Классификация систем управленческого учета затрат

1. *По степени взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом* в практике зарубежных стран применяют две системы:

– *монистическую систему* – это интегрированная система, объединяющая систематический и проблемный учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета. Систематический учет путем отражения на счетах бухгалтерского учета производственных издержек, готовой продукции и ее реализации дает возможность оценить деятельность предприятия, его финансовое положение. Дополняя финансовую информацию данными внутренней отчетности, администрация может оценить рациональность организации производства на любом его участке. Из оперативных сведений и отчетности материально-ответственных лиц определяются положительные и отрицательные отклонения от действующих стандартов. Тем самым создаются предпосылки организации действующей системы контроля за издержками и доходами;

– *автономную систему* – это обособленное создание систематического и проблемного учета. Связь между финансовым и управленческим учетом осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования.

2. По степени оперативности формирования затрат выделяют:

– *систему учета фактических (прошлых) затрат*, которая состоит в формировании информации для расчета себестоимости реализованной продукции и прибыли, для определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования;

– *систему учета стандартных затрат*, которая включает: разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов, на затраты труда, накладных расходов; составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет. В мировой практике такая система называется «стандарт-кост». Она ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при возникшей необходимости регулирование ее процесса.

3. По полноте включения затрат в себестоимость выделяют две системы, отвечающие в управленческом учете различным целям:

– *систему учета полных затрат*, которая представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости. Основной группировкой затрат является их деление на прямые (относимые прямо на объект калькулирования) и косвенные (распределяемые между объектами калькулирования пропорционально какой-либо базе);

– *систему частичных затрат* – это подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые носят прямой характер и включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Затраты при этой системе зависят от объемов производства и потому их называют переменными. Калькуляция ограниченных затрат включает только производственные расходы, связанные с выпуском калькулируемого продукта.

Часть затрат, которые носят косвенный характер, имеет отношение ко всей продукции. Такого рода затраты возмещаются из общей суммы выручки. В зарубежной практике этот вариант учета называется «директ-костинг».

Однако, система управленческого учета, практикуемая крупными российскими компаниями, не лишена в настоящее время некоторых недостатков. К наиболее типичным недостаткам следует отнести: избирательность, (а, следовательно, недостаточную полноту и неточность информации, которая при принятии конкретного управленческого решения может быть незаменима, но при достаточно длительном использовании может привести к нежелательному искажению базовой учетной информации); своеобразие; дороговизну.

Вопрос 2. ОБЪЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Объекты учета затрат – это места возникновения этих затрат:

- организация в целом;
- производство;
- технологические процессы;
- цеха;
- участки;
- агрегаты;
- стадии;
- переделы;
- бригадокомплекты и т.п.

На выбор объектов учета затрат существенно влияют:

- особенности технологических процессов;
- технические параметры изготавливаемой продукции;
- тип производства;
- организационная структура организации и его производственных подразделений.

Например, в угольной промышленности объекты учета затрат – это виды производств, структурные подразделения, способы добычи, производственные процессы на шахтах, калькуляционные статьи и экономические элементы затрат.

Помимо этого, регулирование затрат в системе управления побуждает организации любой отрасли экономики выделять (в оперативном учете) в качестве самостоятельных объектов учета затрат:

- степень использования материальных и трудовых ресурсов в производственном процессе,
- отдельные (наиболее емкие) статьи или элементы затрат по содержанию машин и механизмов, оборудования, приборов, зданий и сооружений, затрат на управление.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирования;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

В соответствии с этими задачами объектом управленческого учета затрат может быть:

- весь объем произведенной продукции;
- объем реализованной продукции;
- отдельные изделия, детали и узлы;
- отдельные виды производств, центры;

– отдельные технологические процессы и операции.

В зависимости от масштабов предприятия и уровня его специализации объекты анализа могут быть разные. Для предприятий с массовым характером производства объектом учета и анализа может быть деталь. Так как их немного, можно учесть и проанализировать каждую деталь и вид продукции – это лучший и самый эффективный вариант. При серийном производстве возрастает номенклатура, и невозможными становятся поддетальный учет и анализ, поэтому изучаются затраты на изделие-представитель или типовой узел. При единичном производстве объектом учета и анализа является заказ. Для всех видов и типов производств обобщающим качественным показателем являются затраты на один рубль продукции.

Организация *производственного учета* предполагает определенную группировку затрат предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат. При этом возможны (рис. 3):

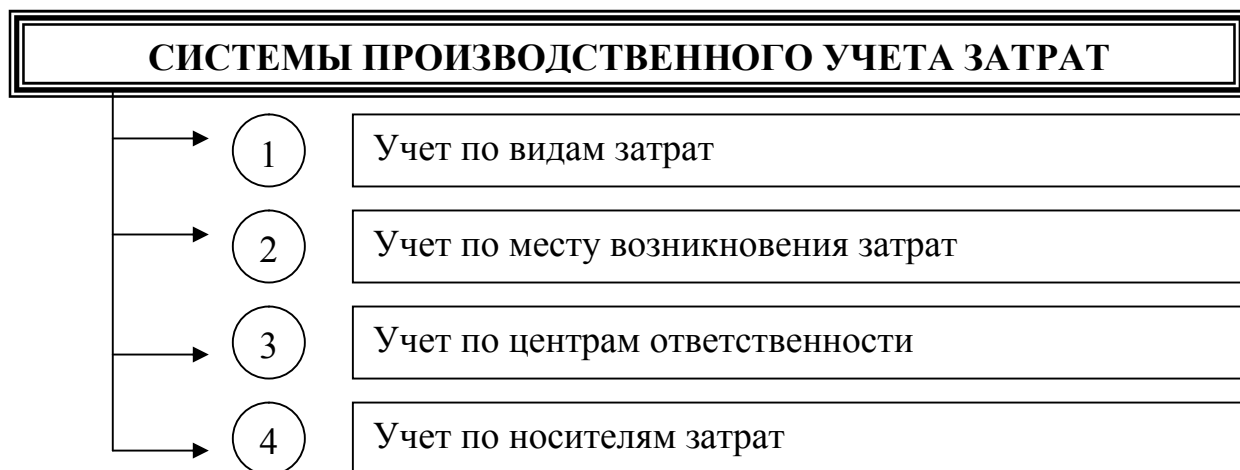


Рис. 3. Системы учета затрат в рамках производственного учета

1. *Учет затрат по видам* – предполагает группировку по экономическим элементам и по статьям калькуляции. Является необходимым условием для итогового контроля затрат. Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции – процентное соотношение отдельных экономических элементов в общей стоимости затрат на производство. Для объективной оценки и учета издержек затраты должны быть классифицированы так, чтобы каждый первичный учетный документ отражал один определенный вид издержек.

2. *Учет затрат по местам их возникновения*. Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Местами возникновения затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цехи и т.д. Места возникновения затрат являются объектами аналитического

учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции.

3. *Учет затрат по центрам ответственности.* Центр ответственности – это сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель. В управленческом учете каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы могли быть отнесены на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются в отчетах об исполнении сметы. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям расходов.

4. *Учет затрат по носителям.* Носители затрат – это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи. В зависимости от технологии и характера продукции, носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, строительные объекты, виды работ и услуг (транспортные и монтажные работы и т.п.). Если на предприятии однородная продукция изготавливается из одного и того же исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у предприятия есть возможность минимизировать количество носителей затрат и упростить процедуру калькулирования. Счета собственного учета производственных затрат рассматриваются в качестве внебалансовых (но не забалансовых) и включаются в группу так называемых «управленческих счетов учета производственного успеха» за исключением счета производственного результата и счетов учета затрат и продукции, относимых к внебалансовым счетам финансового учета. В группу управленческих счетов включаются следующие: счета учета продаж (выручки), производственных затрат, прочих затрат, а также внебалансовые счета финансового учета – учета производственного результата, учета затрат и продукции по их видам. Следовательно, классификация счетов учета производственного успеха обеспечивает, с одной стороны, связь между балансовым и внебалансовым учетом, а с другой стороны – преемственность между учетными данными управленческого и финансового учета.

Из всего вышесказанного можно сделать вывод о том, что рационально построенная организация затрат влияет на качество управленческих решений, а, следовательно, на эффективность работы предприятия, его прибыльность.

Вопрос 3. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ

С позиции управления затратами к учету затрат предъявляются определенные требования, основными из них являются следующие [30, с. 89]:

– показатели учета должны быть простыми и по возможности характеризовать отклонения по наличию и использованию материалов по всем параметрам;

– данные, отраженные в учете, должны поступать только на те уровни управления, на которых могут приниматься основные решения;

– объем представляемой информации должен быть минимальным, но достаточным для принятия обоснованных управленческих решений.

Для получения информации о затратах по экономическим элементам используют данные синтетических счетов (рис. 4):

– 10 «Материалы»;

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

– 02 «Амортизация основных средств»;

– 04 «Нематериальные активы»;

– 05 «Амортизация нематериальных активов» и ряд других счетов для учета прочих затрат (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Следует иметь в виду, что по кредиту указанных счетов отражаются все расходы соответствующих ресурсов – на осуществление обычной деятельности, капитальных вложений, финансовых вложений и др. Поэтому для определения затрат по экономическим элементам по обычным видам



Рис. 4. Общая схема учета затрат на производство продукции

деятельности нужно из кредитовых оборотов счетов 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и ряда счетов по учету прочих затрат исключить:

- суммы оборотов, не относящиеся к обычным видам деятельности;
- внутренние обороты.

Начисление оплаты труда работникам предприятия отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами: 08 «Вложения во внеоборотные активы» (в части оплаты труда работников, занятых капитальными вложениями); 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Если из всей суммы начисленных работникам оплат вычесть суммы оборотов по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки» и внутренние обороты, то оставшаяся сумма составит расходы по элементу «Затраты на оплату труда».

По этой же методике исчисляют величину расходов по остальным элементам затрат. Но она не всегда обеспечивает необходимую точность расчетов и получение детальной информации о расходах организации по элементам затрат.

Сведения о расходах организации по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат приводятся в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» приложения к бухгалтерскому балансу (форма 5 годовой бухгалтерской отчетности).

Данные о суммах амортизации всего амортизируемого имущества и его составных частей (нематериальных активов, основных средств и доходных вложений в материальные ценности) приводятся в приложении к бухгалтерскому балансу (форма 5 годовой бухгалтерской отчетности) в разделах «Нематериальные активы», «Основные средства», «Доходные вложения в материальные ценности».

Вопрос 4. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов.

Для учета затрат на производство продукции на крупных и средних машиностроительных предприятиях применяют счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Потери от брака»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

На малых предприятиях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20 «Основное производство».

По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту – их списание (табл. 1).

Таблица 1

**Операции по учету затрат производства продукции
на счетах бухгалтерского учета**

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденции счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отпущены сырье и материалы:		10/1
1.1	основному производству	20	
1.2	вспомогательному производству	23	
1.3	для текущего ремонта здания цехов	25	
1.4	для текущего ремонта зданий общезаводского назначения	26	
2	Отпущено топливо:		10/3
2.1	основному производству на технологические цели	20	
2.2	вспомогательному производству	23	
2.3	на отопление зданий цехов	25	
2.4	на отопление зданий общезаводского назначения	26	
3	Начислена заработная плата:		70
3.1	производственным рабочим основного производства	20	
3.2	производственным рабочим вспомогательного производства	23	
3.3	служащим и ИТР цехов	25	
3.4	служащим и ИТР заводоуправления	26	
4	Начислено органам социального страхования с заработной платы:		69
4.1	производственных рабочих основного производства	20	
4.2	производственных рабочих вспомогательного производства	23	
4.3	служащих и ИТР цехов	25	
4.4	служащих и ИТР заводоуправления	26	
5	Начислена амортизация:		02
5.1	производственного оборудования	20	

5.2	зданий и других основных средств цехового назначения	25	
5.3	зданий и других основных средств общезаводского назначения	26	
6	Списаны и распределены общецеховые расходы:		
6.1	основного	20	
6.2	вспомогательного	23	25
7	Списаны и распределены общезаводские расходы на затраты производства:		
7.1	основного	20	26
7.2	вспомогательного	23	26
7.3	списаны затраты вспомогательного производства	20	23
7.4	выпущена из производства готовая продукция	43	20

По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов») затраты списывают на счета основного и вспомогательных производств, а также обслуживающих производств и хозяйств.

С кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

Бухгалтерский учет затрат на производство неразрывно и органически связан с последующим калькулированием себестоимости продукции, которое методологически организуется в соответствии с требованиями производственного учета.

Синтетический учет затрат на производство на предприятиях, организующих учет по журнально-ордерной форме, осуществляется в журнале-ордере № 10. В нем отражаются записи по всем счетам учета производственных затрат. В этом журнале-ордере отражаются все кредитовые обороты счетов, предназначенных для учета производственных запасов, расчетов с рабочими и служащими, органами социального страхования, амортизационного фонда и других, отнесенных в дебет счетов по учету затрат на производство.

Шахматная форма записей в журнале-ордере № 10 обеспечивает получение сводных данных по всей совокупности счетов производственных затрат в разрезе отдельных элементов затрат и статей калькуляции.

Себестоимость товарной продукции по калькуляционным статьям затрат складывается из сумм прямых затрат по материалам и заработной плате, отнесенных в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 10/1 «Сырье и материалы» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». К прямым затратам прибавляются косвенно распределяемые затраты со счетов 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

К сумме прямых и косвенных затрат прибавляют остатки незавершенного производства и не раскрытых материалов на начало месяца и исключают

стоимость незавершенного производства на конец месяца, а также стоимость возвращенных из производства неиспользованных материалов и полуфабрикатов. Исключаются из полученной таким образом суммы затрат недостачи незавершенного производства, обнаруженные при проведении инвентаризации, и стоимость брака, в итоге определяется себестоимость товарной продукции.

План счетов и другие основные нормативные документы по бухгалтерскому учету разрешают предприятиям применять несколько методик группировки и списания затрат на производство в зависимости от технологических, организационных и других особенностей предприятия и целевой установки системы управления.

Ранее применяемая методика группировки и списания затрат на производство основывалась на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции. Алгоритм действий при этом был таков:

1. Прямые расходы учитывались на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные – на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

2. По окончании месяца косвенные расходы списывались со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» на калькуляционные счета издержек производства и определялась фактическая производственная себестоимость продукции.

3. Фактическая производственная себестоимость продукции списывалась со счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и др.

Вновь введенная методика группировки и списания затрат на производство предусматривает разделение затрат на переменные, условно-переменные и постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции. Прямые переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Косвенные переменные расходы предварительно учитывают на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем списывают с этого счета на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Постоянные расходы учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы». В конце отчетного периода они списываются (в зависимости от учетной политики, принятой на предприятии):

а) либо со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» напрямую;

б) либо в дебет счета 20 «Основное производство», а затем со счета 20 на счет 90 «Продажи».

Документально оформленные операции по регистрации затрат на производство отражаются на основных калькуляционных и собирательно-распределительных счетах. К ним относятся следующие счета:

1. **Счет 20 «Основное производство»** – предназначен для обобщения информации о материальных, трудовых, финансовых затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данного предприятия. В частности, этот счет используется для учета затрат:

- 1) по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;
- 2) по выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательных работ;
- 3) по оказанию услуг организаций транспорта и связи;
- 4) по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ;
- 5) по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. п.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства и потери от брака.

При этом:

- прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.;
- расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства»;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;
- потери от брака списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства, к которому относится продукция (работы, услуги), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. Незавершенное массовое и серийное производство может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Выбор метода оценки незавершенного производства остается за предприятием, когда оно формирует учетную политику на предстоящий год. При единичном выпуске продукции незавершенное производство отражается в

бухгалтерском учете и балансе по фактическим производственным затратам. Фактическая производственная себестоимость изготовленной продукции и выполненных работ (C_{Π}^1) определяется по формуле:

$$C_{\Pi}^1 = \Sigma C_M + \text{НЗП}_0 - В - \text{НЗП}_1, \quad (1)$$

где ΣC_M – сумма затрат за месяц (дебет счета 20 «Основное производство»);

$\text{НЗП}_0, \text{НЗП}_1$ – незавершенное производство на начало и конец месяца соответственно;

$В$ – возвраты и списания (кредит счета 20 «Основное производство»).

Предприятие должно точно учитывать незавершенное производство, так как от этого зависит правильность определения производственной себестоимости изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Если формирование информации о расходах по обычным видам деятельности не ведется на счетах 20-29, то аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

2. Счет 23 «Вспомогательные производства» – предназначен для обобщения информации о затратах производства; является вспомогательным (подсобным) для основного производства организации. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

1) обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);

2) транспортное обслуживание;

3) ремонт основных средств;

4) изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);

5) возведение (временных) нетитульных сооружений;

6) добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов; лесозаготовки, лесопиление;

7) засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т. д.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются:

– прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг – они списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.;

– косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака – они списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» (без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы»);

– потери от брака списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

- 20 «Основное производство» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;
- 90 «Продажи» – при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;
- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения.

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств. При журнально-ордерной форме учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (форма 13) затраты в них собираются по отдельным видам продукции (услуг) и статьям затрат. Месячные итоги переносят в журнал-ордер № 10.

3. Счет 25 «Общепроизводственные расходы» – является активным собирательно-распределительным счетом, на котором отражаются общепроизводственные расходы. В нем обобщается информация о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организаций.

В дебете счета собираются затраты с кредита счетов:

- 10 «Материалы» – отпущены материалы для нужд цеха;
- 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация на основные средства цеха;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата работникам цеха, занятым обслуживанием производства;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – начислены отчисления на социальные нужды.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Сумма общепроизводственных расходов распределяется по отдельным видам продукции пропорционально сумме заработной платы производственных рабочих, прямым затратам материалов и т. д.

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется в ведомости (форма 12) по отдельным подразделениям предприятия и статьям расходов. Сумма и состав общепроизводственных расходов определяется сметами по каждому цеху отдельно.

Для учета расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования открывается отдельный субсчет к счету 25 «Общепроизводственные расходы». Аналитический учет этих расходов ведется в ведомости (форма 12) «Ведомость учета затрат цехов». Записи в ведомость производятся на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листков-расшифровок по прочим денежным расходам, отраженным в журналах-ордерах.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списываются на счет 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве» (в части неисправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством пропорционально сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования).

4. **Счет 26 «Общехозяйственные расходы»** – активный собирательно-распределительный счет, который используется для обобщения информации об управленческих и хозяйственных расходах, связанных с обслуживанием организации в целом. В дебете этого счета отражаются расходы с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими юридическими и физическими лицами и др. В дебете счета собираются затраты с кредита счетов:

- 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация основных средств общехозяйственного значения;
- 05 «Амортизация нематериальных активов» – начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения;
- 10 «Материалы» – отпущены материалы на общехозяйственные нужды;
- 23 «Вспомогательные производства» – списываются услуги вспомогательных производств на общехозяйственные нужды;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отнесена стоимость услуг поставщиков на общехозяйственные нужды;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата персоналу управления организацией.

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» (если вспомогательные производства производили изделия и работы или оказывали услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), используют счет 26 «Общехозяйственные расходы» для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счета 90 «Продажи».

Общехозяйственные расходы распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством, оставшимся на конец отчетного месяца; затем затраты, приходившиеся на готовую продукцию, распределяют между отдельными ее видами пропорционально выбранной базе или способу списания.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» может вестись (на усмотрение предприятия) по отдельным статьям, которые можно сгруппировать в четыре раздела (табл. 2).

На предприятиях с бесцеховой структурой управления в общехозяйственных расходах планируют и учитывают:

- расходы на оплату труда аппарата управления участков;
- расходы на содержание и ремонт производственных помещений.

Плату за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем в пределах установленного лимита, отражают по соответствующим статьям затрат в зависимости от характера использования воды (общепроизводственные, общехозяйственные расходы), а плату за воду, забираемую из водохозяйственных систем сверх установленного лимита, относят на общехозяйственные расходы по статье «Прочие непроизводственные расходы».

Таблица 2

Возможная группировка статей общехозяйственных расходов

Наименование раздела	Статьи, включаемые в раздел
Раздел I. Расходы на управление предприятием	1) заработная плата аппарата управления организацией; 2) командировки и перемещения; 3) содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны; 4) прочие расходы (канцелярские, почтово-телеграфные и др.); 5) отчисления на содержание вышестоящих организаций;
Раздел II. Общехозяйственные расходы	6) содержание прочего общехозяйственного (не административно-управленческого) персонала; 7) амортизация основных средств; 8) содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения; 9) производство испытаний, опытов, исследований, содержание общехозяйственных лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования; 10) охрана труда (расходы по технике безопасности, производственной санитарии); 11) подготовка кадров; 12) организационный набор рабочей силы; 13) прочие расходы;
Раздел III. Сборы и отчисления	14) налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы;
Раздел IV. Общехозяйственные	15) потери от простоев; 16) потери от порчи материалов и продукции при хранении

непроизводственные расходы	на складах общехозяйственного назначения (в тех случаях, когда ущерб не может быть взыскан с виновников); 17) недостача материалов и продукции на общехозяйственных складах (за вычетом излишков) в тех случаях, когда эти потери не могут быть взысканы с виновных лиц; 18) надбавки за вычетом скидок по косинусу «ФИ» (уплаченные организацией надбавки к тарифу за электроэнергию за низкий коэффициент использования мощности электроустановок); 19) прочие производственные расходы.
----------------------------	---

5. Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – используется для обобщения информации о затратах, связанных с выкупом продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами предприятия. Следует иметь в виду, что деятельность обслуживающих производств и хозяйств не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания предприятия (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань, пошивочных и других мастерских бытового обслуживания; столовых, комбинатов питания, буфетов, оздоровительных и детских учреждений и др.).

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств. Прямые расходы списываются на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счетов:

1) 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» (учет материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами);

2) 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» (учета затрат подразделений – потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами);

3) 90 «Продажи» (при продаже сторонними организациями и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др.

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ведется по каждому обслуживающему производству и хозяйству по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

Вопрос 5. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

В зависимости от организации и технологии производства, вида продукции, ее сложности, типа и характера учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции могут осуществляться с использованием различных методов (рис. 5). Рассмотрим сущность каждого метода.

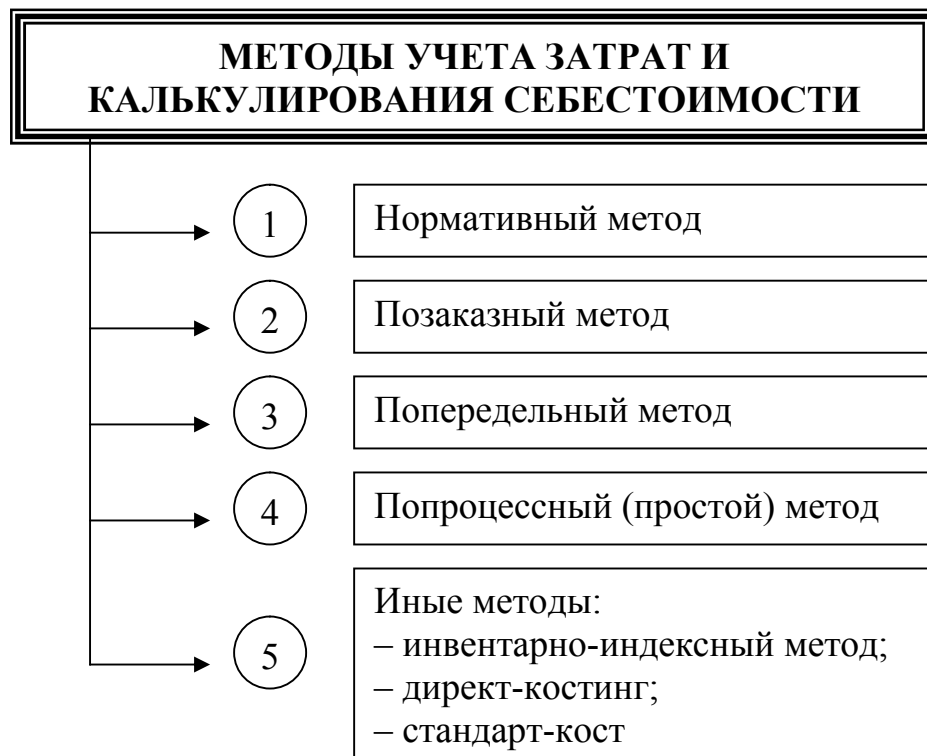


Рис 5. Основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

1. Нормативный метод учета и калькулирования затрат – применяется, как правило, при массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции, состоящей из большого количества деталей и узлов, на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности (машиностроительной и металлообрабатывающей, швейной, обувной, трикотажной, шинной, мебельной и др.).

Нормативный метод основан на составлении нормативной калькуляции по действующим на начало календарного периода нормам и последующем выявлении отклонений от этих норм и нормативов в течение производственного цикла изготовления изделий.

Основные элементы и результаты нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости приведены в табл. 3.

Таблица 3

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Основные элементы	Основные результаты
Составление нормативных калькуляций себестоимости по изделиям на основе действующих норм и нормативов	Возможность оперативного предварительного контроля производственных затрат
Тщательный контроль за соблюдением технологии изготовления изделий	Определение причин отклонений фактических затрат от норм и нормативов, учитываемых в нормативных калькуляциях себестоимости
Корректировка нормативных калькуляций с учетом изменений норм за начало текущего месяца	Установление «виновников» отклонений от норм и нормативов
Раздельный учет затрат производства по нормам и отклонениям от норм	Оперативное определение периода и времени изменения норм и нормативов в процессе производства
Учет изменений норм и нормативов и расчет отчетных калькуляций себестоимости изделий	Расчет нормативных калькуляций себестоимости узлов, деталей и блоков
Расчет себестоимости незавершенного производства на основе нормативной себестоимости, а также расчет себестоимости брака	

Нормативный метод учета затрат и калькулирования является наиболее прогрессивным, ибо позволяет вести повседневный контроль за ходом производственного процесса, за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции. В этом случае затраты на производство подразделяются на две части:

1) затраты в пределах норм – учитываются без группировки, по отдельным заказам;

2) отклонения от норм расхода – учитываются по их причинам и виновникам, что дает возможность оперативно анализировать причины отклонений, предупреждать их в процессе работы. Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и другие производственные затраты (в том числе вызванные заменой сырья и материалов, оплатой работ, не предусмотренных технологическим процессом, доплатами за отступление от нормальных условий работы и т. п.).

Нормативный метод предусматривает соблюдение следующих *принципов*:

1) предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии текущих норм и смет;

2) ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;

3) учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм;

4) установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения;

5) определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Наиболее важным элементом данного метода является *расчет нормативной себестоимости*, которая используется для:

- оценки выпуска продукции за месяц по цехам и предприятию в целом;
- оценки брака продукции;
- оценки остатков незавершенного производства.

Основой расчета нормативной себестоимости является совокупность заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования, организации и контроля производственного процесса. Их принято подразделять на четыре основные группы:

- 1) плановые задания;
- 2) нормативные документы технической подготовки производства;
- 3) нормативы расхода ресурсов;
- 4) вспомогательные нормативные материалы.

Алгоритм калькулирования нормативной себестоимости:

1. Составляется *карта нормативной калькуляции на деталь*. В ней обычно указывают справочные данные:

- наименование детали;
- ее код;
- применяемость к каждому изделию;
- технологический маршрут ее обработки по цехам.

В специальном разделе карты приводятся данные по нормам расхода материала:

- наименование;
- номенклатурный номер и калькуляционная группа расходуемого материала;
- норма расхода в установленных единицах измерения;
- учетная цена и стоимость расхода материалов.

Отдельно перечисляют все технологические операции и по каждой из них разряд работы, норму времени и заработную плату. В разделах по расходу материалов и заработной платы производственных рабочих предусматривают дополнительные графы для внесения изменений в нормы по мере получения извещений.

2. По данным конструкторских спецификаций и нормативных карт на детали составляют *карты нормативных калькуляций на узлы*.

3. Составляется *карта нормативной калькуляции на изделие*, которая представляет собой набор карт по входящим в него узлам и деталям с учетом их применяемости к изделию.

Многие предприятия для упрощения процедуры составления калькуляции нормативной себестоимости вместо нормативных карт на детали и узлы заполняют ведомости нормативного набора затрат по цехам. В такой ведомости, исходя из применяемости, накапливают нормативные затраты на детали и узлы, обрабатываемые или собираемые в данном цехе. По итоговым данным определяют нормативную себестоимость цехового машинокомплекта, который представляет собой долю цеха в затратах на изделие. Ведомость нормативного набора составляют только по прямым затратам. При таком способе нормативная себестоимость изделия определяется как сумма цеховых машинокомплектов.

Плановую себестоимость составляют на квартал или год (средняя на квартал, на год), а нормативную себестоимость – исходя из действующих на начало каждого отчетного периода (как правило, месяца) текущих норм и нормативов. Следовательно, на начало года (квартала) нормативная себестоимость, как правило, выше среднегодовой (среднеквартальной) плановой себестоимости, затем постепенно выравнивается и к концу отчетного периода обычно бывает ниже плановой себестоимости. Сопоставление нормативной себестоимости с плановой позволяет судить о степени выполнения установленных заданий по себестоимости.

Нормативный метод позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонения фактических расходов от действующих норм основных затрат и смет расходов на обслуживание производства и управление.

Действующие нормы – это обусловленные технологическим процессом нормы, по которым производятся отпуск сырья и материалов на рабочие места и оплата выполненных работ.

Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат (в том числе вызванные заменой сырья и материалов, оплатой работ, не предусмотренных технологическим процессом, доплатами за отступление от нормальных условий работы и т. п.).

По своему содержанию отклонения от норм можно подразделить на три группы (рис. 6). Все случаи отклонения от норм должны оформляться соответствующими документами и строго учитываться. Учет отклонений ведется в целях обеспечения своевременной информации руководителей производства о размерах, причинах и виновниках дополнительных, не предусмотренных нормами затрат, и принятия необходимых для их предотвращения организационных и технических мер.

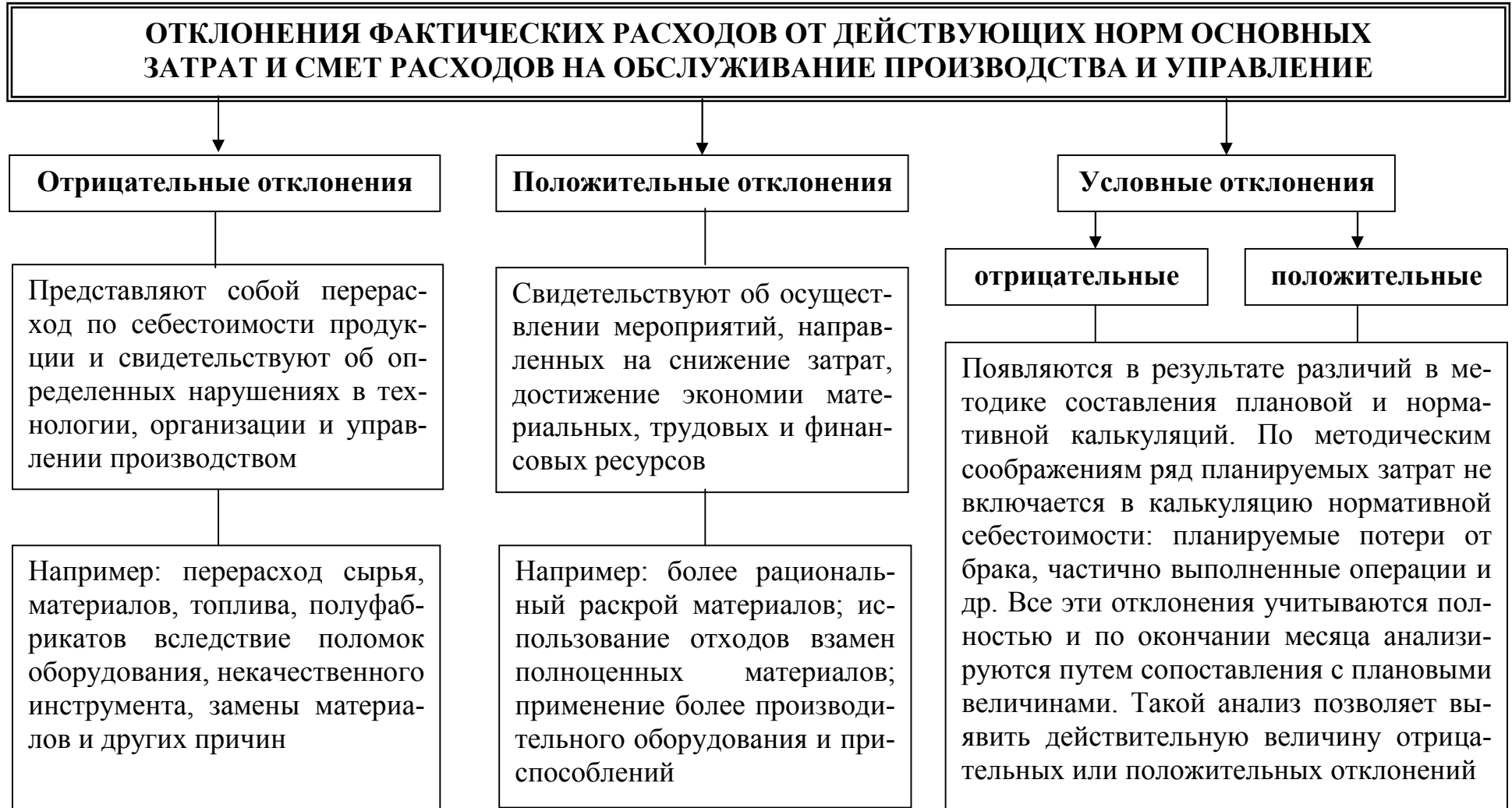


Рис. 6. Группы отклонений от норм основных затрат и расходов на обслуживание производства и управление

При нормативном методе осуществляется систематический учет изменений действующих норм расходов сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат. Этот учет ведется на основе извещений об изменениях норм. Учет отклонений от действующих норм – один из важнейших и наиболее подвижных элементов нормативного метода учета. Решающее значение имеет не выявление отклонений вообще, а оперативное (ежедневное), систематическое выявление отклонений от текущих норм с указанием места, изготовления продукции, причин и виновников. При этом отклонения выявляются не только в ходе производственного процесса, но и до его начала и устанавливается их влияние на уровень затрат и себестоимость продукции.

Отклонения от норм показывают, как соблюдаются установленные нормативы. Отклонения, вызванные превышением нормативов, говорят о нарушениях установленного технологического процесса, о неполадках в организации производства и материально-технического снабжения. Если же фактические затраты ниже нормативных, то отклонения свидетельствуют об экономии и указывают, как правило, на положительные моменты в работе организации. Нередко отклонения от норм говорят о несоответствии применяемых норм достигнутому уровню производства. Замена таких устаревших норм новыми, более прогрессивными, повышает качество самих норм расхода.

Отклонения от норм могут быть классифицированы по различным признакам (табл. 4).

Таблица 4

Классификация отклонений от норм основных затрат и расходов на обслуживание производства и управление

Признак	Группы отклонений
I. По характеру влияния на себестоимость продукции	1) благоприятные (снижение, экономия); 2) неблагоприятные (удорожание, перерасход)
II. По полноте и своевременности выявления	1) документированные (учтенные); 2) не документированные (неучтенные)
III. По степени детализации и способу отнесения на себестоимость конкретной продукции	1) прямые; 2) обезличенные
IV. В зависимости от потребностей управления	1) допустимые; 2) недопустимые

Эффективность всей системы нормативного учета зависит от постановки нормативно-справочной информации, качества норм, так как недостатки в нормировании порождают неучтенные отклонения и не обеспечивают реальность выявленных отклонений.

Основой для исчисления фактической себестоимости выпускаемой продукции при нормативном методе учета служат калькуляции нормативной се-

бестоимости (нормативной калькуляции), составленные на основании норм затрат, действующих на начало месяца. Эти калькуляции используются для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака, незавершенного производства (при инвентаризациях) и при экономическом анализе.

Фактическую себестоимость изделия можно вычислить двумя способами:

– если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого счета по следующей формуле:

$$C_1 = C_{\text{НОРМ}} \pm O_{\text{Н}} \pm I_{\text{Н}}, \quad (2)$$

где C_1 – фактическая себестоимость, руб.;

$C_{\text{НОРМ}}$ – нормативная себестоимость, руб.;

$O_{\text{Н}}$ – отклонения от норм (нормативов): (–) экономия и (+) перерасход;

$I_{\text{Н}}$ – изменения норм (нормативов).

– если объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции.

При составлении нормативных, плановых и отчетных калькуляций должна применяться единая номенклатура статей расходов. В отчетной калькуляции данные о фактической себестоимости единицы продукции должны подразделяться на затраты по нормам, отклонения от норм и изменения норм. Это позволит проводить качественный анализ отчетности о себестоимости продукции, работ и услуг.

Необходимым условием обеспечения надлежащего качества отчетных калькуляций и правильного определения себестоимости единицы продукции является правильное отнесение суммы отклонений от норм и изменений норм на себестоимость отдельных изделий.

Отклонения по прямым затратам распределяются между изделиями на основании первичных документов. Обезличенные (учтенные), а также неучтенные отклонения, выявленные при инвентаризации, индексным методом – пропорционально нормативным затратам, плюс прямые отклонения.

Отчетные калькуляции позволяют вести действенный контроль за формированием себестоимости продукции.

2. Попередельный метод учета и калькулирования затрат – находит применение в массовом производстве, когда выпускаемая предприятием продукция однородна по исходному материалу и характеру обработки. На данных предприятиях преобладают физико-химические и термические производственные процессы с превращением сырья в готовую продукцию в условиях непрерывного и, как правило, краткого технологического процесса в виде ряда последовательных производственных процессов, каждый из которых или группа которых составляют отдельные самостоятельные переделы

(фазы, стадии) производства. Например, на текстильных комбинатах можно выделить три стадии:

- при производстве ткани – прядильное, ткацкое, отделочное производство;
- при производстве пряжи – выработка пряжи, ее изготовление и крашение.

Передел – это совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта, который является полуфабрикатом для производства продукции на последующих стадиях, фазах (переделах) производственного процесса.

Суть метода: затраты на производство продукции (начиная с подготовки добычи полезных ископаемых или обработки исходного сырья и до выпуска конечного продукта) учитываются по стадиям (фазам) производственного процесса, включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе. В связи с этим себестоимость продукции каждого последующего цеха складывается из производственных затрат и себестоимости полуфабрикатов.

При применении попередельного метода должны быть использованы важнейшие элементы нормативного метода:

- систематическое выявление отклонений фактических расходов от текущих норм (в отдельных отраслях – от плановой себестоимости);
- выявление изменений этих норм.

В первичной документации и в оперативной отчетности должны отражаться (за смену, сутки, декаду и т. д.):

- фактический расход сырья, основных материалов, полуфабрикатов, технологического топлива, энергии и др.,
- расход их по нормам или основанным на них производственным заданиям (рецептурам и т. д.).

Использование элементов нормативного метода учета должно обеспечить своевременное выявление экономии или дополнительных затрат за счет:

- отступлений от установленного технологического процесса,
- изменений состава израсходованных сырья, полуфабрикатов и материалов, ассортимента выпущенной продукции, ее сортности и т. п.

Таким образом, использование элементов нормативного метода является основой для надлежащего контроля и анализа затрат на производство, обоснованного калькулирования фактической себестоимости продукции, контроля за соблюдением и совершенствованием норм.

В качестве объекта учета и калькулирования могут быть приняты как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т.п. При этом расходы могут учитываться по цеху (переделу, фазе, стадии) в целом, а себестоимость отдельных видов продукции, включенных в калькуляционную группу, исчисляться с помощью экономически обоснованных методов.

Возможны два варианта попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости (рис. 7).

1 вариант называется *бесполуфабрикатным*. В этом случае себестоимость каждого передела калькулируется только в части затрат на обработку. Затем эти затраты суммируются по переделам (цехам, стадиям, фазам) и делятся на объем выпущенной продукции – таким образом определяется себестоимость единицы продукции.

2 вариант называется *полуфабрикатным*. В этом случае продукция каждого передела калькулируется отдельно, т. е. исчисляется себестоимость полуфабриката, который приходится в денежной оценке на склад. В следующий передел (или другой цех) полуфабрикат первого передела (или цеха) отпускается на основании первичного расходного документа (требования, лимитной карты) по исчисляемой фактической себестоимости или в другой оценке с учетом отклонений. Другими словами, калькулирование себестоимости осуществляется по каждому переделу с учетом переходящих затрат по стоимости сырья и материалов с предыдущего передела.

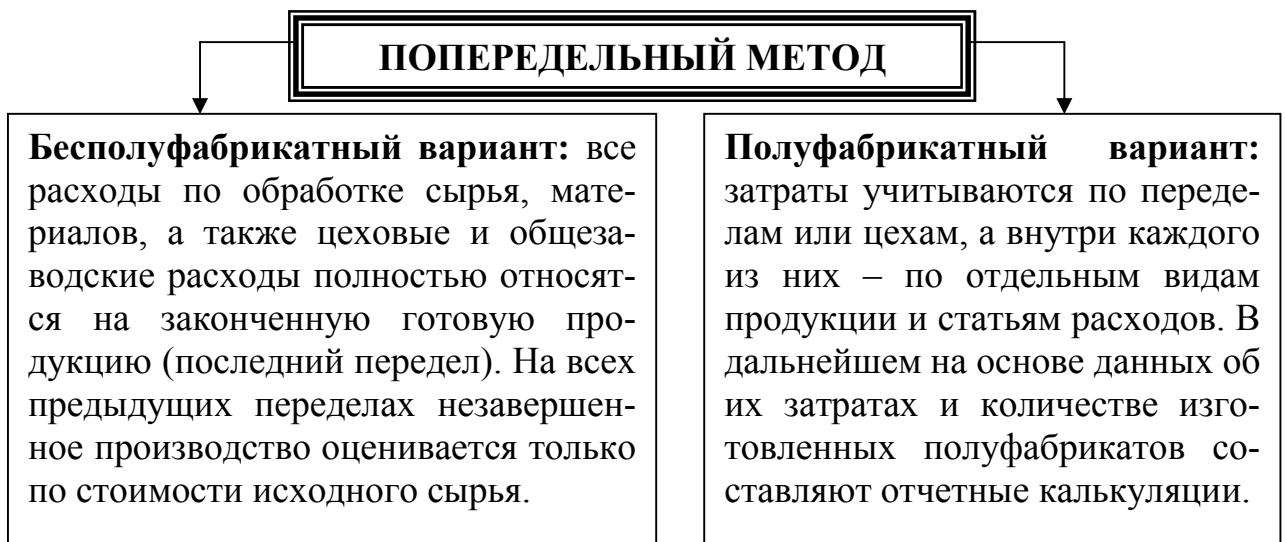


Рис. 7. Варианты попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости

Второй вариант учета и калькулирования по каждому переделу предусматривает использование счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», когда цехи первых переделов сдают на склад полуфабрикаты, которые отпускаются со склада следующему переделу (цеху). Себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела, т. е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Такое наложение затрат называется *внутризаводским оборотом*, который и подлежит исключению при суммировании затрат по предприятию в целом.

Разница между двумя вариантами попередельного метода заключается в том, что при применении полуфабрикатного варианта себестоимость каждого

передела определяется с учетом затрат по предыдущим переделам, а при бесполуфабрикатном – себестоимость каждого этапа рассчитывается отдельно.

Использование попередельного метода позволяет наиболее четко контролировать остатки незавершенного производства, а возможность получать оперативную информацию о степени готовности продукции в разрезе цехов и производств позволяет эффективно управлять материально-производственными запасами.

Попередельный метод учета применяется в химической промышленности, металлургии, ряде отраслей лесной и пищевой промышленности, а также в производствах с комплексным использованием сырья.

3. Позаказной метод учета и калькулирования затрат – применяется в индивидуальном и мелкосерийном производствах сложных изделий (главным образом в машиностроительной и металлоперерабатывающей промышленности), а также при производстве опытных, экспериментальных, ремонтных и других подобных работ. При индивидуальном и мелкосерийном производствах применение этого метода должно сочетаться с использованием основных элементов нормативного учета.

Суть метода: затраты на производство учитываются по заказам на изделие или на группу изделий. Объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий). Под *заказом* понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные, экспериментальные работы.

Для ежемесячного определения фактической себестоимости продукции производственные заказы должны, как правило, выдаваться на такое количество единиц изделий, которое намечается выпустить в течение месяца.

При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

Принятые к производству заказы регистрируют, им присваивают очередные с начала года номера, которые становятся их кодами до окончания исполнения. После открытия заказа на изделие или работу вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием кода (шифра) заказа. Копию извещения об открытии заказа направляют в бухгалтерию. На ее основании заводят карту аналитического учета затрат по данному заказу.

Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и т. п., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно принятым в данном производстве или отрасли способом. Полная себестоимость изготавливаемого в индивидуальном порядке изделия складывается из затрат, учтенных по заказу (в части так называемых оригинальных деталей и узлов), и стоимости общих деталей и узлов, изготавливаемых в порядке серийного или массового производства.

При использовании этого метода затраты цехов учитываются по отдельным заказам и статьям калькуляции, а затраты сырья, материалов, топлива и энергии – по отдельным группам. По изделиям, на которые не требуется составления развернутых отчетных калькуляций, учет затрат может осуществляться только по статьям расходов без расшифровки материалов по группам.

Фактическая себестоимость единицы изделий (работ) определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат по заказу на количество изготовленных по этому заказу изделий (Карточка учета производства. Счет 20 «Основное производство»). Разделив сумму по каждой статье калькуляции заказа на количество выпускаемых изделий, получим постатейную сумму затрат на одно изделие. Сравнивая калькуляции себестоимости по отчетным и плановым данным, можно провести анализ и выявить причины отклонений.

При сдаче продукции (изделий) заказчику или на склад частями до окончания заказа в целом сдаваемая продукция (изделия) оценивается по плановой или фактической себестоимости однородных изделий, выпускавшихся ранее, с учетом изменений в их конструкции, технологии и условий производства. В целях обеспечения правильности отнесения затрат при позаказном методе должен быть организован надлежащий контроль за правильной выпиской первичных документов в соответствии с нормативно-технической документацией.

При данном методе учета затрат и калькулировании себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической бухгалтерской отчетности.

По окончании изготовления изделия или выполнения работы заказ закрывают. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления заработной платы по нему не должно быть. В этих случаях определяют не среднюю, а индивидуальную себестоимость единицы продукции (заказа или работы).

В мелкосерийном производстве после закрытия заказа фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции.

При неполном выполнении и сдаче заказов заказчикам частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в конструкции, технологии, условиях производства, т. е. допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства. К недостаткам данного метода следует отнести также отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

4. Попроектный (простой) метод учета и калькулирования затрат – применяется на предприятиях с массовым характером производства одного или нескольких видов продукции, кратким периодом технологического процесса, при отсутствии или незначительном объеме незавершенного производства.

Суть метода: затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на число единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы. Например, затраты по добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, порододоработка, сортировка и обогащение угля) делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость одной тонны.

Попроцессный метод применяется в добывающих отраслях промышленности (угледобывающая, нефтедобывающая и др.), а также в промышленности строительных материалов, электро- и теплостанциях и др.

5. Инвентарно-индексный метод учета и калькулирования затрат – отличается от нормативного тем, что учет прошлых затрат организуется в течение месяца без подразделения по нормам и отклонениям от норм по группам изделий и по производству в целом. *Суть метода:* себестоимость выпущенной продукции определяют на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца. После этого по каждой калькуляционной статье исчисляют индекс (отношение фактических затрат к плановым), который используют для расчета фактической себестоимости отдельных видов продукции. При инвентарно-индексном методе несколько сокращается трудоемкость работ, но затраты не контролируются в процессе производства, причины отклонений от норм не выявляются, фактическая себестоимость определяется пропорционально плановой себестоимости. Поэтому предприятиям рекомендовано переходить от инвентарно-индексного метода к нормативному.

В последнее время в связи с рекомендациями исчислять сокращенную производственную себестоимость стало возможным применение других методов учета затрат и калькулирования себестоимости. Один из таких методов – **директ-костинг** – известен на предприятиях стран с развитой рыночной экономикой. *Суть метода:* себестоимость продукции определяют в объеме прямых затрат, а накладные расходы относят непосредственно на счета реализации (работ, услуг). Если необходимо исчислить себестоимость для расчета продажной цены и прогнозирования производства этой продукции, всегда есть условия для прибавления к сокращенной себестоимости доли накладных расходов по установленным нормам.

Вопрос 6. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ УЧЕТА ЗАТРАТ

Зарубежные предприятия и фирмы применяют классификацию затрат, близкую к принятой в РФ:

I. По первичным элементам затрат:

- 1) затраты на приобретение сырья, материалов, топлива, энергии;
- 2) расходы на содержание персонала (оплата труда работников);

3) амортизацию основного капитала (основных фондов);

4) издержки по выплате процентов и прочие внешние издержки (аренда помещений, страховые взносы, транспортные расходы, услуги сторонних организаций, реклама и прочие расходы).

II. По статьям расходов (статьям калькуляции):

1) материалы;

2) оплата труда;

3) плата за аренду помещений;

4) амортизация, под которой понимается часть постоянных издержек, образующихся за счет распределения единовременных затрат на приобретение основного капитала за несколько периодов его использования. Расчет величины амортизационных отчислений проводится методами линейной амортизации (близок отечественному методу), амортизации по остаточной стоимости, амортизации по объему производства;

5) прочие издержки.

На зарубежных предприятиях (фирмах) при калькулировании затрат часто учитывается неполная (ограниченная) себестоимость. Она может:

– или включать только прямые затраты;

– или включать только переменные затраты;

– или рассчитываться на основе производственных расходов (даже если они косвенные).

Другие виды затрат, которые по своей экономической сущности составляют часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а возмещаются за счет общей суммы выручки (валовой прибыли). В этом заключается особенность учета неполной себестоимости по системе «директ-костинг», или системе учета прямых затрат.

В соответствии с системой «директ-костинг» издержки подразделяются на:

1) постоянные (остаточные и стартовые) расходы – слабо связаны с издержками производства отдельных видов продукции. Поэтому их не включают в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены;

2) переменные – напрямую зависят от изменения объема производства;

3) валовые (совокупные) – состоят из двух частей: постоянных и переменных затрат;

4) предельные издержки – это средняя величина прироста или сокращения издержек на единицу продукции, возникших вследствие изменения объема производства и реализации более чем на одну единицу продукции.

Особенность организации учета на зарубежных фирмах – его подразделение на:

1) финансовую подсистему (правила ведения финансового учета и составления внешней финансовой отчетности регламентируются государством);

2) управленческую (производственную) подсистему (администрация фирмы сама решает, как классифицировать затраты, насколько их детализировать и увязывать с центрами ответственности, как вести учет фактических или стандартных (плановых, нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат).

Важная характеристика зарубежных систем управленческого учета – оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на:

1) учет фактических (прошлых, исторических) затрат;

2) учет затрат по системе «стандарт-кост» (включает разработку норм (стандартов) на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление нормативной (стандартной) калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от норм (стандартов)).

Учет затрат и результатов на зарубежных фирмах состоит из следующих элементов, которые присутствуют при любой форме учета затрат и результатов в управленческом (производственном) учете (в том числе и при учете полных или частичных затрат) (рис. 8):

1. *Учет по видам затрат* – сравним с отечественной системой учета полной себестоимости. Отражает вертикальную структуру затрат фирмы. Его особенность – систематический учет затрат по видам на заданный период. При этой системе отсутствует необходимое для организации системы «директ-костинг» разделение затрат на постоянные и переменные.

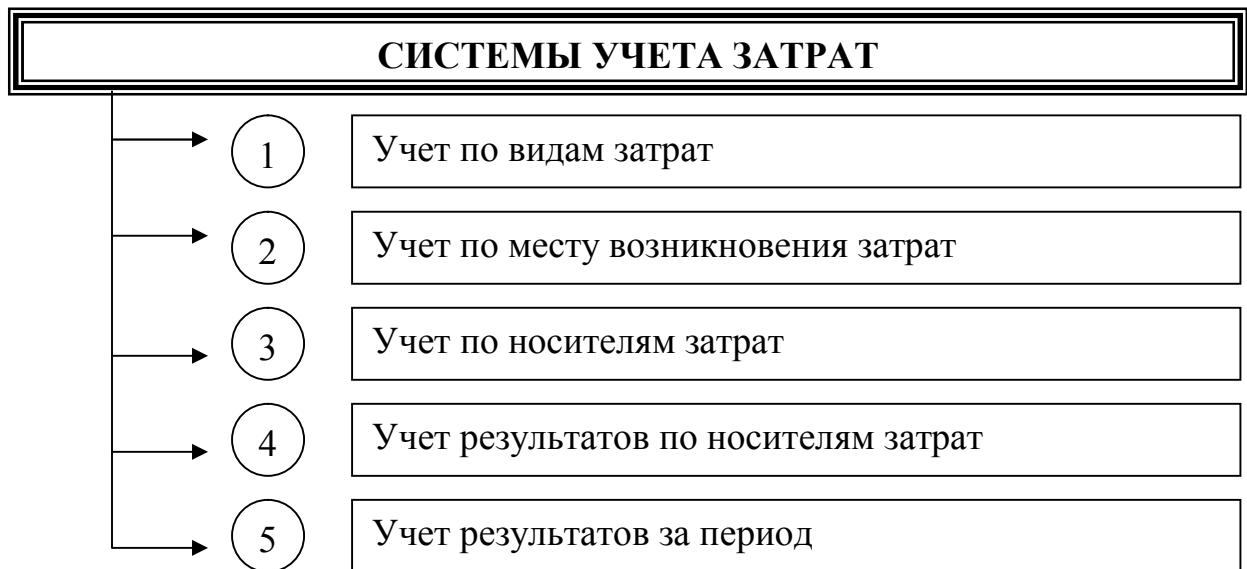


Рис. 8. Системы учета затрат и результатов на зарубежных фирмах

2. *Учет по месту возникновения затрат* – отражает горизонтальную структуру затрат фирмы. При этой системе осуществляются планирование, учет и контроль косвенных расходов. Затраты, учитываемые и планируемые в данном месте возникновения, являются для него прямыми. Учет по месту возникновения затрат должен:

- а) быть организован с разделением затрат на постоянные и переменные;
- б) базироваться на оценке плановых (нормативных) затрат и их отклонений от фактических.

В качестве баз распределения отдельно выделяются машино-часы и человеко-часы. Достоинством такой организации учета затрат является возможность расчета различного рода их отклонений от нормативов и показ этих отклонений непосредственно в листке по учету затрат в месте их возникновения.

3. *Учет по носителям затрат* (калькулирование себестоимости единицы изделия) – это отнесение затрат конкретно на их носители, т.е. на продукцию (работы, услуги) предприятия, предназначенную для реализации на рынке. Учет по носителям затрат может быть организован как учет полных или частичных затрат. При калькулировании себестоимости продукции по системе «директ-костинг» постоянные затраты не распределяются между носителями. Эта система имеет еще одно название – «затратная статистика», поскольку в ней усредняются затраты по носителям (считается, что для управления фирмой такое калькулирование неприемлемо, но данная система предоставляет информации государственным органам для ценообразования).

4. *Учет результатов по носителям затрат* – применяется для определения результата путем сравнения продажной цены изделия и его себестоимости. Он может быть основан либо на учете полной себестоимости, либо на учете переменных издержек. При организации учета результатов по системе «директ-костинг» переменные затраты на единицу вычитаются из цены изделия и на основе этой разности исчисляется брутто-прибыль (сумма покрытия или предельный доход) на изделие. Величина суммы покрытия (предельного дохода) показывает «вклад» изделия в покрытие постоянных затрат и в том же объеме – в прибыль фирмы.

5. *Учет результатов за период* – применяется с целью выявления общего результата фирмы за отчетный период путем сопоставления общей выручки с величиной полных затрат. В итоге можно получить результат за период – нетто-прибыль или нетто-убыток. При системе «директ-костинг» общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат, т.е. определяют величину брутто-прибыли (суммы покрытия, или предельного дохода) за отчетный период. Для исчисления нетто-прибыли фирмы из брутто-прибыли вычитают сумму постоянных затрат, которые не распределяются между носителями как переменные затраты. При системе «директ-костинг» общую сумму постоянных затрат за период относят на результаты того отчетного периода, в котором они возникли.

На предприятиях и фирмах зарубежных стран осуществляется также сравнительный анализ издержек производства конкурентов.

Следует отметить, что в разных странах существуют разные системы ведения управленческого учета, например, в России и США выделяют следующие различия:

- 1) в США отклонения фактических затрат от предполагаемых списываются сразу в дебет счета «Реализация», в России – на прямые счета, к кото-

рым эти отклонения относятся; в результате: в США накладные расходы не входят в состав незавершенного производства, в России являются их неотъемлемой частью;

2) в США расходы на капитальный ремонт списываются на счет накопленного износа основных средств, в России – на счет 26 «Общехозяйственные расходы»;

3) в США косвенные расходы берутся в определенной процентной норме от каждой фиксации прямых расходов, в России – косвенные расходы общей суммой по окончании отчетного периода списываются на счет 20 «Основное производство», где распределяются по аналитическим счетам.

Таким образом, американский подход строже, чем российский, поскольку ограничивает суммы косвенных расходов заранее установленной нормой.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные отличия управленческого учета затрат от бухгалтерского.

2. В чем преимущества систем управленческого учета перед бухгалтерской отчетностью?

3. В чем сущность системы учета затрат? Какие системы учета затрат вы знаете?

4. Охарактеризуйте системы управленческого учета затрат. Каковы наиболее типичные недостатки управленческого учета?

5. Раскройте сущность объектов учета затрат. Что может выступать в качестве объекта управленческого учета затрат?

6. Какую группировку затрат предполагает организация производственного учета?

7. Какие счета используют для получения информации о затратах по экономическим элементам?

8. Какие счета применяют для учета затрат на производство продукции? Что на них отражается (по дебету и по кредиту)?

9. На какие разделы группируются статьи общехозяйственных расходов при их учете?

10. Раскройте сущность основных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

11. В чем отличие отечественной классификации затрат от зарубежной? Чем отличаются отечественная и зарубежная система учета затрат?