

Учет персонала

Тема 2. Управленческий учет
хозяйственной деятельности
организации

К.э.н., доцент кафедры УЧР
Новикова Екатерина Владимировна

**Методические основы
классификации затрат
системы
управленческого учета
на предприятии**

Постановка управленческого учета на предприятии

— это комплекс работ по разработке и внедрению в использование набора процедур и правил ведения управленческого учета.

Управленческий учет является информационной системой и объектом исследования для управленцев

, бухгалтеров, технологов, аудиторов и финансовых аналитиков.

анализа информации о деятельности и предприятия, которая полно и объективно отражает результаты его хозяйственных операций и ориентирована на

потребности руководства и собственников компании, и лишь во вторую очередь — эта система используется для управления

формировании системы управленческого учета, способной удовлетворять потребности менеджеров всех уровней управления предприятием, необходимо прежде всего классифицировать все основные затраты, производимые в процессе осуществления хозяйственной деятельности

Управление затратами представляет собой по своей сущности управление деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

Вследствие этого учет затрат и калькулирование себестоимости продукции являются важнейшей частью управленческого учета. Себестоимость производства единицы продукции служит базой для принятия большинства управленческих решений. При этом состав и величина себестоимости определяются затратами, которые ее формируют.

Под *затратами* в широком смысле понимают выраженный в денежной форме объем потребленных ресурсов, использованных для достижения определенной цели.

Классификация затрат:

- классификация затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости
- классификация затрат для принятия решений и планирования
- классификация затрат в целях контроля и регулирования

Согласно классификации затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости, затраты на производство подразделяют:

- по видам
- способу включения в себестоимость продукции
- экономической роли в процессе производства

В соответствии с экономическим содержанием статей расходов все затраты, осуществляемые предприятиями в ходе производственной или коммерческой деятельности, группируются по следующим элементам:

материальные затраты

затраты на оплату труда

отчисления на социальные нужды

амортизация

прочие расходы

Калькуляционных статей издержек производства
Сырье и материалы.

Покупные возвратные изделия, полуфабрикаты и услуги

производственного характера
топливо и энергия сторонних

на технологические (организационные) цели.

Зарботная плата производственных рабочих.

Отчисления на социальные нужды.

Расходы на подготовку и освоение производства.

Общепроизводственные расходы.

Общехозяйственные расходы.

Потери от брака.

Прочие производственные расходы.

Расходы на многономенклатурный
НДС, передачу производства,

как правило, первые шесть статей обычно относят к основным

- **Классификация затрат для принятия решений и планирования** включает следующие группировки затрат:
 - по отношению к объему производства
 - принимаемые и не принимаемые в расчет затраты
 - устранимые и неустраиваемые затраты
 - инкрементные и маргинальные затраты

- увеличения производственных мощностей предприятия за счет капиталовложений
- планирования объема производства продукции на предстоящий год
- изменения отпускных (продажных) цен на продукцию в целях увеличения объема выручки от реализации

• **Информация об изменении затрат в зависимости от изменения деловой активности предприятия необходима для принятия следующих решений:**

- *Затраты, принимаемые в расчет* при принятии решения, — это затраты, которые могут изменяться в зависимости от принятия конкретного решения.
- Затраты, которые не изменяются под воздействием принятого решения, характеризуются как *не принимаемые в расчет*.
- Иногда используют термины «*устранимые*» и «*неустранимые*» *затраты*.
- Устранимые затраты — это затраты, принимаемые в расчет при принятии решений, непосредственно зависящие от принимаемого решения.
- Неустранимые затраты — это затраты, не зависящие от принятых управленческих решений и имеющие место при принятии любого из них. Эти затраты часто путают с безвозвратными расходами, так как они также не учитываются при принятии решения.

- **В целях принятия решений об увеличении выпуска продукции затраты группируют на инкрементные и маржинальные.**
- **Инкрементные (дифференциальные) затраты** — это дополнительные затраты, имеющие место в результате производства или продажи дополнительных единиц продукции. По своей сути это постоянные затраты, изменяющиеся при изменении уровня деловой активности предприятия выше определенной мощности.
- **Маржинальные затраты** — дополнительные затраты, возникающие при выпуске одной дополнительной единицы продукции.

Системы управленческого учета

Системы учета затрат

Система учета

(Absolute costing)
Система

(Standard-Cost)
Система ABC

Costing)

Система учета
безубыточности,
или анализ

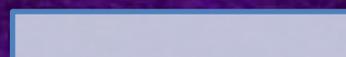
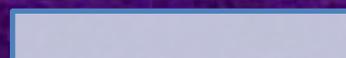
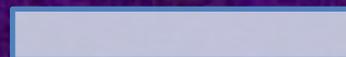
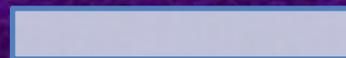
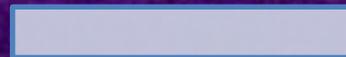
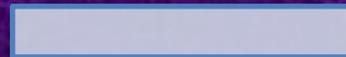
прибыли и
объема

Система
косвенных затрат
Система учета

возникновения
затрат
Система

(JIT)

Система учета
отклонений



Система учета полных затрат (Absorption-costing)

- представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Согласно этой системе все прямые производственные и косвенные затраты включаются в себестоимость продукции.
 - Указанная система основывается на классификации затрат по способу отнесения на себестоимость (прямые и косвенные).
 - Прямые расходы относят на конкретный вид продукции экономически обоснованным способом.
 - Общую сумму косвенных затрат распределяют по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам распределения.
 - Выбор коэффициентов распределения зависит от отраслевых особенностей, размеров предприятия, его организационной структуры, ассортимента выпускаемой продукции и других факторов. Чем больше затрат в структуре расходов предприятия являются прямыми, тем более точной оказывается величина себестоимости конкретных видов продукции.
- Основные преимущества системы учета полных затрат заключаются в том, что:
 - она позволяет рассчитать себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции
 - провести финансовый учет и составить внешнюю отчетность
 - рассчитать полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства
 - рассчитать цену единицы продукции
 - Основные недостатки системы учета полных затрат:
 - субъективность выбора коэффициента распределения. При сложной организационной структуре и большом ассортименте продукции существует вероятность выбора некорректной базы распределения, что искажает реальную величину себестоимости и ведет к установлению необоснованных цен;
 - неоднозначность отнесения затрат к одной группе
 - невозможность применения для сравнительного анализа себестоимости однородных товаров, производимых разными предприятиями

Система учета переменных затрат, или система учета затрат «Директ-костинг» (Direct-costing)

представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции и оценку конечных запасов, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции.

- Основным понятием данной системы учета затрат является понятие маржинального дохода, который представляет собой доход, полученный предприятием после возмещения всех переменных затрат.

Операционный анализ — основной инструмент оперативного планирования на предприятии и необходим для поиска оптимальных комбинаций между переменными издержками на единицу продукции, постоянными издержками, ценой и объемом продаж.

- Данный анализ позволяет найти точку равновесия (точку безубыточности), в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам.
- Продажи ниже точки безубыточности приводят предприятия к потерям.

Ограничения применения операционного анализа:

- предприятие должно производить либо один продукт, либо иметь ограниченный ассортимент продукции;
- размер постоянных затрат и цены на продукцию должны быть фиксированными в течение времени;
- необходимо установить взаимосвязь между объемом производства, величиной затрат и прибылью;
- классификация затрат на переменные и постоянные по одному критерию: минимальный объем производства, при котором предприятие не получит убытка, равен нулю;

Основные преимущества системы учета переменных затрат:

- применять более гибкую систему ценообразования и устанавливать нижнюю цену единицы продукции, что особенно эффективно при неполной загрузке производственных мощностей, а также и уменьшать затоваривание продукции на складе;
- упрощать расчет себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат), поскольку отсутствует необходимость расчета по производственной себестоимости не в соответствии с требованиями российского законодательства;
- составлять планы на основе формирования целевой программы, и план

Недостатки системы учета переменных затрат:

- отсутствие информации о полной себестоимости единицы продукции. Еще одним недостатком метода переменных затрат может стать невозможность расчета минимальной цены единицы продукции в условиях проведения политики сниженных цен (т. е. это может привести к недозагрузке производственных мощностей, но может способствовать привилегированному положению на рынке). В случае демпинга (политика

Система «Стандарт-кост» (Standard-Cost)

представляет собой систему учета

затрат и калькулирования себестоимости с использованием нормативов

В основе системы

«Стандарт-кост» лежит принцип учета и контроля затрат в пределах нормативов производственного процесса

предварительное нормирование затрат на материалы и нормы оплаты труда

производственных рабочих рассчитываются на единицу продукции. Для расчета накладных

Недостатки системы «Стандарт-кост»:

недостатки существующих систем учета затрат обусловили поиски новых вариантов учета затрат

- основные сырье и материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- накладные расходы.

- зависит от внешних условий;
- невозможно применять на всех стадиях жизненного цикла продукции;
- не охватывает качественных показателей деятельности предприятия;

- отклонения от нормативных затрат, как правило, слишком агрегированы.

Одной из новых систем является *система ABC (Activity Based Costing)*

Получила широкое распространение в западных компаниях различных отраслей.

В соответствии с методом ABC предприятие рассматривается как набор взаимосвязанных операций (функций). В процессе операции потребляются различные ресурсы (материалы, труд, оборудование).

Под видом деятельности понимаются все функции, выполняемые для того, чтобы продукт был предоставлен покупателю и, соответственно, продукт принимает на себя затраты на все виды деятельности, которые потребуются для его создания и предоставления покупателю.

Принципиальное отличие указанной системы учета затрат от традиционных состоит в порядке распределения косвенных (накладных) расходов.

Система анализа безубыточности производства применяется как переходная система от *АВС* к анализу безубыточности

- Цель анализа данной системы состоит в том, чтобы установить, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня производственной деятельности (деловой активности) организации.
- Практическая ценность анализа безубыточности и целевого планирования прибыли состоит в том, что этот подход позволяет оценить сравнительную прибыльность отдельных видов продукции. А это дает основания для выбора оптимального портфеля продукции, установить запас «прочности» предприятия в его текущем состоянии и спланировать объем реализации продукции, который обеспечивает желаемое значение прибыли.
- Как показывает практика, наиболее эффективны те предприятия, которые обеспечивают загрузку производственных мощностей на уровне, близком к уровню полной мощности. Однако предприятия и на этом уровне могут быть убыточными вследствие задержки в реализации, дефицита комплектующих элементов, плохого качества сырья, недостаточного объема рынка, плохого качества продукции, негибкой ценовой системы.
- Если предприятие функционирует на более низком уровне использования производственных мощностей, т. е. выпускает продукции существенно меньше, чем при полном использовании производственных мощностей, то доходы часто не могут покрыть все издержки.
- Когда уровень использования производственных мощностей возрастает, то можно надеяться, что будет достигнута ситуация, когда общие доходы будут равны общим издержкам. В этой точке нет ни прибыли, ни убытков. Такая ситуация называется ситуацией безубыточности.

Анализ безубыточности, или анализ издержек, прибыли и объема производства (CVP-анализ)

аналитический подход к изучению взаимосвязи между издержками и доходам при различных уровнях производства.

В процессе проведения анализа безубыточности в его стандартном (классическом варианте) принимаются следующие допущения.

Так, используется классификация издержек по характеру их поведения при изменении объема реализации готовой продукции. Издержки подразделяются на постоянные и переменные. Предполагается, что вся произведенная продукция будет продана в течение планового периода. В качестве критерия для анализа принимается прибыль до выплаты налогов, т. е. операционная, а не чистая прибыль.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью в течение краткосрочного периода.

По существу анализ сводится к определению точки безубыточности (критической точки, точки равновесия) такого объема производства (продаж), который обеспечивает организации нулевой финансовый результат, т. е. предприятие уже не несет убытки, но еще не имеет прибыли.

• В практике финансового менеджмента различают два базиса для анализа и планирования:

• ресурсный

• денежный

В системе управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются следующие *методы*.

- **математический (метод уравнения)**
 - используют при анализе влияния структурных изменений в ассортименте продукции.
 - В этом случае реализация рассматривается как набор относительных долей продукции в общей сумме выручки от реализации.
 - Если структура меняется, то объем выручки может достигать заданной величины, а прибыль может быть меньше.
 - В этих условиях влияние на прибыль будет зависеть от того, как произошло изменение ассортимента — в сторону низкорентабельной или высокорентабельной продукции.
- **метод маржинального дохода (валовой прибыли)**
 - разновидность метода уравнений.
 - доход, который получает фирма от производства одного изделия.
 - Маржинальный доход — это разница между выручкой предприятия от реализации продукции (работ, услуг) и суммой переменных затрат.
 - Существует два способа определения величины маржинального дохода.
 - При первом способе из выручки предприятия за реализованную продукцию вычитают все переменные затраты, т. е. все прямые расходы и часть накладных расходов (общепроизводственные расходы), зависящих от объема производства и относящихся к категории переменных затрат.
 - При втором способе величина маржинального дохода определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия. Под средней величиной маржинального дохода понимают разницу между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.
 - Нормой маржинального дохода называется доля величины маржинального дохода в выручке от реализации или доля (для отдельного изделия) средней величины маржинального дохода в цене товара.
 - Использование этих показателей помогает быстро решить некоторые задачи: например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска.
- **графический**
 - Если отказаться от фиксированной величины прибыли, то получается зависимость между объемом выпуска и прибылью, которую легко выразить графически.
 - Для этого необходимо объединить на одном графике три линии — график анализа поведения затрат, прибыли и объема продаж, что является достаточно удобным инструментом графического анализа зависимости между выпуском, выручкой, затратами и прибылью.
 - Данный метод можно использовать и при других (нелинейных) характеристиках зависимостей между объемом производства и финансовыми показателями.
 - Однако следует отметить и недостаток, присущий графическому методу: он дает не очень точные результаты.



Два представленных метода по своей сути есть методы статические, т. е. рассматриваются фиксированная цена реализации, переменные расходы, постоянные расходы и прибыль. Далее на основе этих данных рассчитывается объем производства, при котором достигается заданная прибыль.

Система носителей затрат.

Согласно этой системе вся производственно-хозяйственная деятельность разбивается на функции.

Чем сложнее деятельность, тем большее количество функций

будет выделено. Первоначально косвенные затраты переносятся на ресурсы пропорционально выбранным **Крайверам** (параметрам производства), его **носителем затрат** (фактически — все ресурсы, необходимые на предприятии).

выражается в единицах измерения (например, для функции обслуживания оргтехники предприятия носителем затрат может быть количество единиц техники, для функции **управления персоналом** — количество сотрудников). Через

Система позволяет значительно снизить затраты предприятий, усовершенствовать взаимосвязи между отдельными подразделениями, поэтому имеет большие **перспективы внедрения в российских предприятиях**.

Сфера ее применения — любые предприятия.

- К основным достоинствам данной системы учета относятся:
 - точное определение производственных затрат, возможность устранить непроизводительные расходы;
 - эффективность механизма управления затратами и прибылью, поскольку позволяет определить «вклад» каждого вида продукции, каждого клиента, каждой географической зоны в общий финансовый результат;
 - возможность контроля не только объема затрат, но и причин их появления;
 - возможность применения в качестве инструмента разработки эффективной ценовой и маркетинговой политики.

Система учета затрат по местам возникновения затрат

- используется в зависимости от существующей организационной структуры предприятия.
 - Место возникновения затрат (МВЗ) — организационная единица предприятия (бригада, отдел, участок, цех), выполняющая определенные функции, для осуществления которых необходимы определенные ресурсы.
 - Как правило, МВЗ классифицируют по функциональному признаку. Основными *группами МВЗ* являются: первичные (непосредственно заняты в производстве продукции, их затраты относятся на производственные заказы); вторичные (предоставляют услуги другим МВЗ; их затраты распределяются между другими МВЗ); материальные (осуществляют приобретение и хранение материалов, их затраты относятся на счета общих материальных затрат и впоследствии распределяются); общецеховые (осуществляют управление производственным процессом, их затраты относятся на счета общецеховых накладных расходов и впоследствии распределяются); административные (связаны с выполнением функций общего управления и обслуживания предприятия, их затраты относятся на счета административных накладных затрат и впоследствии распределяются); бытовые (осуществляют сбыт и продвижение продукции на рынок, их затраты относятся на счета затрат по сбыту и впоследствии распределяются).
 - Распределение затрат производится пропорционально выбранным базам распределения (как правило, для затрат различных МВЗ выбираются свои базы распределения).
 - Сфера применения данной системы учета затрат не ограничивается какими-либо условиями, однако наибольший эффект от ее внедрения может быть получен в крупных промышленных комплексах с большим количеством переделов.
- Преимущества системы учета затрат по МВЗ:
 - позволяет оценить затраты каждого структурного подразделения, их вклад в формирование общего финансового результата деятельности;
 - позволяет получить оперативные данные о величине фактических затрат по любому МВЗ, заказу;
 - выявляет резервы снижения затрат по структурным подразделениям и заказам;
 - оперативно корректирует затраты в случае изменения технологии, влияния внешних факторов.
 - Основным недостатком, связанным с внедрением системы учета затрат по МВЗ, является его ресурсоемкость. Кроме того, внедрение системы требует постановки интегрированных информационных систем, что обуславливает дополнительные инвестиционные затраты и повышение квалификационных требований к персоналу для работы в данной информационной системе.

Система «Just-in-time» («ТОЧНО В СРОК») (JIT)

разработана и впервые применена в Японии в компании Toyota в середине 70-х гг. XX в.

Система JIT основывается на производстве продукции небольшими партиями, а не на производстве продукции крупными партиями. На предприятии практически отсутствуют запасы материально-производственных запасов, снабжение структурных подразделений производится «под заказ», т. е. по мере поступления заказа на производство продукции.

JIT не является самостоятельной системой учета затрат, это система организации производства и предприятия в целом, что подразумевает и специфические особенности учета и формирования себестоимости.

Цель данной системы — снижение затрат в структуре себестоимости, снижение затрат на содержание, хранение и перевозку, эффективное использование производственных мощностей предприятия.

Большинство затрат в системе JIT становятся прямыми. Например, сырье и материалы приобретают под конкретный заказ (вид продукции), и большая часть затрат по поставке и погрузке-разгрузке материалов и сырья относится на данный заказ; конкретное оборудование участвует в производстве конкретного вида продукции, поэтому затраты на ремонт, текущее обслуживание и амортизационные отчисления становятся прямыми затратами и относятся на конкретный вид

Система JIT еще недостаточно широко известна, в российской практике ее применение носит скорее единичный характер. Однако преимущества системы JIT перед другими системами учета делают ее привлекательной.

• Основные достоинства системы JIT:

• значительно снижает затраты на содержание, хранение и транспортировку запасов, что существенно уменьшает себестоимость продукции;

• сокращает время на доставку сырья, материалов, запасных частей на предприятие;

• снижает долю косвенных затрат в структуре себестоимости, в связи с чем расчет себестоимости становится более точным;

• сокращает производственный цикл выполнения заказа;

• позволяет оперативно принимать решения по устранению брака, улучшению качества продукции и пр.

• Основным недостатком является ограниченная сфера применения.

• Для формирования заявки на материалы и сырье и их доставки «точно в срок» предпочтительна географическая близость предприятий-поставщиков к данному предприятию.

• Чем дальше находятся предприятия-контрагенты, тем больше времени необходимо для доставки материалов, сырья, запасных частей и тем выше риски доставки (несоблюдение сроков, повреждение в процессе транспортировки и т. п.).

Сфера применения JIT — предприятия малого или среднего размера и предприятия, производящие недостаточно однородную продукцию. Наибольший эффект от применения достигается, если предприятия расположены в непосредственной близости от своих поставщиков.

- **Целями применения системы JIT в компании являются:**
 - постоянное улучшение качества и надежности процесса;
 - минимизация стоимости брака (стоимость изготовления и последующая переработка брака, увеличение изготавливаемой качественной продукции);
 - минимизация времени от момента получения заказа до его выполнения.
 - минимизация площадей, необходимых для организации производства;

Следует отметить, что система JIT предполагает длительный подготовительный период (5—7 лет), необходимый для решения различных проблем культурного и организационного характера.

Проблемы культурного характера связаны с общим изменением идеологии компании, включая и ее руководителей, при переходе на работу в условиях JIT.

Проблемы организационного характера связаны с пересмотром организации работы всех участков компании, что в итоге влияет на изменение их планировки и вида деятельности сотрудников.

Система учета по отклонениям

Основана на системе калькулирования «Стандарт-кост» и нормативного учета в целях обеспечения информацией управления по отклонениям. Для эффективного функционирования учет по отклонениям должен быть специальным образом организован.

Управление по отклонениям — управление, осуществляемое с целью восстановления нормального хода производственного процесса при появлении отклонений.

При соответствующей организации внутренние отчеты должны содержать данные, отражающие отклонения от запланированных доходов, затрат и других показателей на момент совершения той или иной операции бизнес-процесса по сферам ответственности менеджеров. При управлении по отклонениям большое значение придается принципу существенности, т. е. основное внимание менеджеры уделяют операциям, по которым выявлены значительные отклонения.

Нормативный метод, как и «Стандарт-кост», представляет собой комплексную систему, включающую в себя не только учет, но и организацию производственного процесса, нормирование, оперативно-производственное планирование. Иначе говоря, на основе детально разработанного технологического процесса устанавливают оптимальную последовательность прохождения материалов и полуфабрикатов по обработке; выбирают наиболее экономичные методы обработки; устанавливают технически обоснованные нормы расхода материальных, трудовых ресурсов и времени работы оборудования, необходимого на обработку материалов и полуфабрикатов. На базе разработанных норм составляют нормативную калькуляцию продукта, которая становится отправной точкой учетного процесса.

Система нормативного учета кроме разработки норм предполагает учет их изменения; накопление статистики причин изменений норм; своевременное выявление отклонений норм затрат, причин, вызывающих эти отклонения, а также менеджеров, имеющих право принимать решения по устранению негативных отклонений.

Процедуры нормативного учета приспособлены к формированию информации для управления по отклонениям. Нужно найти оптимальную степень детализации учета, которая давала бы возможность анализировать результаты производственной деятельности без обращения к первичным документам, но не сделала учет громоздким, слишком затратным. Для достижения оптимума необходимо задавать допустимый диапазон отклонений для менеджеров, возглавляющих структурные подразделения (например, если отклонение составляет 5 % к нормируемым затратам). Кроме того, при определении важности отклонения следует оценивать, как оно повлияет на результаты операций.

В отношении материалов различают следующие методы (способы) выявления и учета отклонений от норм их расхода:

- **сигнальное документирование.** Применяют при вынужденной замене материалов и отпуске сверх лимитов штучных материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий. Выписывают специальный документ, имеющий особое обозначение (полоску по диагонали, другой цвет), в котором указывают причину и виновника отклонений, а в некоторых случаях приводят расчет отклонений;
- **учет партионного и непрерывного раскроя материала.** В учетных картах, открываемых на каждую партию материала, записывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок, сделанных из этой партии, количество полученных отходов и неиспользованного материала. При сопоставлении количества фактически израсходованных материалов с расходом по нормам устанавливают экономию или перерасход;
- **предварительный расчет отклонений по фактической рецептуре запуска материалов в производство.** Применяют в производствах, где сырье и материалы потребляются в виде смеси; отклонения выявляют путем сравнения по каждому компоненту смеси расхода по норме и фактически;
- **инвентарный метод.** Требуется инвентаризация остатков неизрасходованных материалов или заготовок в цеховых кладовых и на рабочих местах на дату выявления отклонений. При этом из общей суммы отклонений исключаются нормативные затраты на окончательно забракованные детали и изделия и отклонения вследствие замены материалов.

Себестоимость продукции и ее калькулирование

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее создания природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции включаются *затраты*:

- **затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним также относятся затраты, связанные с подготовкой и освоением производства, расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.;**
- **расходы, связанные со сбытом продукции (упаковка, хранение, погрузка и транспортировка), кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию; оплата услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионные сборы и вознаграждения, уплачиваемые сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу и др.;**
- **расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геологоразведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню; плата за**

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделяются следующие ее *виды*

• ***цеховая себестоимость***

- включает прямые затраты и общепроизводственные расходы;
- характеризует затраты цеха на изготовление продукции

• ***производственная себестоимость***

- состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов;
- свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции

• ***полная себестоимость***

- включает производственную себестоимость, увеличенную на сумму коммерческих и сбытовых расходов;
- характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции

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.



Задачей калькулирования является определение издержек, которые приходится на единицу их носителя, т. е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

- В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляцию.
 - 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.

- Эти калькуляции отражают расходы на производство и реализацию конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Объект, принципы и методы калькулирования

Объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного продукта. Современные системы калькулирования предоставляют управленческому персоналу организации информацию о готовой продукции и полуфабрикатах собственного производства и возможность прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как целесообразность дальнейшего выпуска продукции, установление оптимальной цены на продукцию, оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, целесообразность обновления действующей технологии и производственного оборудования, оценка качества работы персонала организации.

производство. Действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету, позволяющими бухгалтеру реализовать этот принцип на практике, являются типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), разработанные с учетом их отраслевых особенностей, для организаций и предприятий сельского хозяйства, рыболовства, нефтедобывающей и газодобывающей промышленности, транспорта, строительства, торговли и общественного питания, издательской деятельности, научно-технической отрасли, электроэнергетики и др.

- **Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.** Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют (как уже указывалось) структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов. Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи. Выбор объекта учета затрат и калькуляционной единицы зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.
- **Выбор метода распределения косвенных расходов.** Он производится предприятием самостоятельно, фиксируется в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.
- **Разграничение затрат по периодам.** Оно необходимо для

Методы учета затрат на производство и методы калькулирования себестоимости продукции

— это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

Методы учета затрат на производство и методы калькулирования себестоимости продукции

Полнота учета затрат			Объективность учета и контроль затрат			Объект учета затрат		
Калькулирование полной себестоимости	Калькулирование неполной себестоимости	Калькулирование себестоимости по переменным затратам	Учет фактической себестоимости	Учет нормативной себестоимости	Система «Стандарт-кост»	Попроцесный метод	Попередельный метод	Позаказный метод

По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы калькулирования

- *Попроцессный метод* применяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию и не имеющих незавершенного производства, полуфабрикатов и запасов готовой продукции.
- Производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость всей выпущенной продукции (работ, услуг).
- Данный метод применяется на производствах с простым технологическим циклом (угольная, горнорудная, газовая, нефтяная промышленность).

При отсутствии запасов готовой продукции (энергетические, транспортные организации) применяется метод простой одноступенчатой калькуляции. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный месяц на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$C = Z / X,$$

где

C — себестоимость единицы продукции, руб.;

Z — совокупные затраты за отчетный период, руб.;

X — количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т. д.).

Себестоимость единицы продукции определяется в три этапа:

- рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;
- сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный месяц продукции;
- суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом двухступенчатой простой калькуляции рассчитывается по следующей формуле:

$$C = (Z_{\text{пр}} / X_{\text{пр}}) + (Z_{\text{упр}} / X_{\text{упр}}),$$

где

C — полная себестоимость продукции;

$Z_{\text{пр}}$ — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

$Z_{\text{упр}}$ — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

$X_{\text{пр}}$ — количество единиц продукции, произведенной в отчетном периоде;

$X_{\text{упр}}$ — количество единиц продукции, проданной в отчетном периоде.

Если же производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то используют метод многоступенчатой простой калькуляции. В этом случае необходимо организовать учет затрат и количества полуфабрикатов по каждому переделу.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = (Z_{\text{пр1}} / X_1) + (Z_{\text{пр2}} / X_2) + \dots + (Z_{\text{упр}} / X_{\text{упр}}),$$

где

C — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$Z_{\text{пр1}}, Z_{\text{пр2}}$ — совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$Z_{\text{упр}}$ — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2 — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, штук;

$X_{\text{упр}}$ — количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, штук.

- **Особенностями попередельного метода учета, отличающего его от позаказного калькулирования, являются:**
 - обобщение затрат по переделам, безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость каждого передела;
 - списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;
 - простота и экономичность: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.
 - организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;

В условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции строго ограничена и когда предприятие специализируется на выпуске одного-двух изделий, также применяется *попередельный метод учета*.

- Особенности массового производства являются:
 - постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
 - применение труда рабочих, специализирующихся на ограниченном круге работ;
 - значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ;
 - специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;

В промышленности применяются два варианта учета затрат на производство: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

- При бесполуфабрикатном варианте учет затрат на производство ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое.
- Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами бухгалтерия осуществляет оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах.
- Бесполуфабрикатный вариант менее трудоемкий, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов (переделов), что повышает точность калькулирования. Данный метод предпочтительнее с точки зрения достоверности и точности калькулирования.
- Однако бесполуфабрикатный вариант метода учета имеет следующие недостатки:
 - он предполагает инвентаризацию незавершенного производства сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции;
 - не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, что бывает необходимо при их продаже.
- По полуфабрикатному варианту учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета.
- Учет их отражается на синтетическом счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства».
- Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима при их продаже). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства. При этом не требуется одновременная инвентаризация незавершенного производства по всему предприятию.

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному

В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства, т. е. при изготовлении изделий ограниченного потребления. Объектом калькуляции является производственный заказ (например, постройка корабля, строительство конкретного дома и др.) фактическая себестоимость

Особенностями единичного типа производства являются:

большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;

технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления отдельных операций и деталей за рабочими местами;

применение универсального оборудования и приспособлений;

относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;

преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации;

относительно длительный срок изготовления продукции.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия, выпускающие продукцию в незначительных количествах.

В зависимости от полноты учета затрат различают калькулирование полной и производственной себестоимости. Сущность данного метода заключается в следующем: прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных

производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам, а остальные затраты определяются по

Калькулирование полной себестоимости включает учет прямых и косвенных затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).

Нормативные документы по бухгалтерскому учету позволяют определять фактическую себестоимость материалов, списываемых на носителя затрат, одним из следующих способов:

- по средней себестоимости
- себестоимости каждой единицы
- себестоимости первых по времени закупок

Общий фактический расход материала за отчетный период определяется по формуле

$$R_{\text{ф}} = O_{\text{нп}} + П - В - O_{\text{кп}},$$

где

$R_{\text{ф}}$ — фактический расход материалов за отчетный период, руб.;

$O_{\text{нп}}$ — остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

$П$ — документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

$В$ — внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат на склад, передача в другие цеха и т. д.);

$O_{\text{кп}}$ — остаток материала на конец отчетного периода, определенный по данным инвентаризации, руб.

В состав косвенных расходов включают *общепроизводственные и общехозяйственные (управленческие) расходы.*

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств включаются в состав общепроизводственных затрат.

- **Включение расходов в одну группу связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:**
 - распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.
 - контролируются бюджетно-сметным методом;
 - не могут быть прямо отнесены на изделия, если их выпускается более одного;
 - носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);

Аналитический учет указанных затрат ведется по номенклатуре статей, предусмотренных отраслевыми нормативными документами.

В конце отчетного периода учетную сумму общепроизводственных расходов относят по назначению в соответствии с принятой методикой их распределения.

Согласно номенклатуре выделяют следующие статьи общепроизводственных расходов:

Общепроизводственные расходы.

- Процесс распределения общепроизводственных затрат включает:
 - выбор базы распределения, которая соотносит затраты с носителем затрат.
 - выбор и сбор затрат, которые следует отнести на объекты;
 - выбор объекта, на который относятся затраты (например, продукция, услуга, контракт, цех);

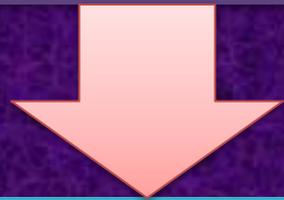
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

- амортизация производственного оборудования, машин, транспортных средств;
- затраты на ремонт указанных объектов;
- затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием и ремонтом оборудования;
- затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание прочего цехового персонала;
- амортизация зданий, сооружений и инвентаря, относящихся к основным средствам общехозяйственного назначения;
- содержание указанного выше имущества;
- все виды ремонтов зданий, сооружений, инвентаря;

Общехозяйственные расходы на управление:

Методы распределения выбирают произвольно, по решению бухгалтера-аналитика.

В качестве базы распределения необходимо выбирать тот показатель, который наиболее соответствует косвенным расходам каждого производственного подразделения.



База для распределения затрат обычно неизменна в течение длительного времени, поскольку она представляет собой элемент учетной политики предприятия. Иногда, когда несоответствие базы становится очевидным, возможно ее изменение.

- На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяют следующие базы:
 - распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам;
 - объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;
 - стоимость основных материалов;
 - прямые затраты;
 - время работы оборудования (машино-часы);
 - время работы производственных рабочих (человеко-часы);
 - заработная плата производственных рабочих;

Согласно типовой номенклатуре выделяют следующие статьи общехозяйственных расходов промышленного предприятия:

- ***Расходы на управление предприятием:***
 - заработная плата аппарата управления;
 - командировки и перемещения;
 - представительские расходы;
 - содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
 - прочие расходы.
- ***Общехозяйственные расходы:***
 - содержание прочего общезаводского персонала;
 - амортизация основных средств;
 - содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
 - производство испытаний, опытов, исследований;
 - охрана труда;
 - подготовка труда;
 - прочие общезаводские расходы.
- ***Налоги, сборы, отчисления.***
- ***Непроизводительные расходы:***
 - потери от простоев;
 - недостачи и потери от порчи ценностей на складе.

Выводы

существенным аспектом создания системы управленческого учета на предприятии является определение методических основ группировки и соотнесения затрат по ключевым группам расходов с учетом особенностей функционирования организации и сферы деятельности



при построении системы управленческого учета ключевым элементом является выбор системы и методов учета затрат. От правильно подобранной системы учета зависит не только качество учетной информации, но и точность расчета себестоимости и финансового результата деятельности предприятия



управленческий учет хозяйственной деятельности предприятия начинается с определения методики учета затрат и выбора системы учета и регистрации расходов. Затем реализуется в учетной деятельности при регистрации всех фактов хозяйственной деятельности предприятия. Важное значение, имеет выбор подхода к калькулированию, так как расчет себестоимости производимых товаров, работ и услуг определяет финансовый результат деятельности предприятия