

Министерство науки и высшего образования  
Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
ГИДРОМЕТЕОРОЛОГИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

**Бикезина Т.В., Волотовская О.С., Курочкина А.А.**

**Управленческий учет  
Часть 1**

Учебное пособие для студентов  
Направление 38.03.01 «Экономика»

Санкт-Петербург  
РГГМУ  
2018

**УДК 005.96**  
**ББК 65.291.212**  
**Б60**

*Рецензенты:*

– Викторова Н.Г., профессор высшей инженерно-экономической школы Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого, доктор экономических наук;

– Феофилова Т.Ю., доцент высшей инженерно-экономической школы Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого кандидат экономических наук, доцент.

**Б60**

Бикезина Т.В.; Волотовская О.С.; Курочкина А.А. *Управленческий учет: учебное пособие.* – СПб.: РГГМУ, 2018. – 80 с.

Данное учебное пособие комплексно рассматривает теоретико-методологические основы управленческого учета, его практическое применение и влияние на деятельность организации. Учебное пособие позволит студентам получить знания о методике ведения управленческого учета.

Учебное пособие предназначено для студентов очной и заочной форм обучения по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика», и составлено в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

УДК 005.96  
ББК 65.291.212

© Российский государственный  
гидрометеорологический университет» (РГГМУ), 2018.

## ВВЕДЕНИЕ

В связи с развитием рыночных отношений у организаций появилась острая необходимость в оперативной информации о состоянии предприятия, на основании которой можно оптимизировать результаты, уменьшить издержки, принимать обоснованные управленческие решения. Эту информацию позволяет получить система управленческого учета.

Методы управленческого учета позволяют:

- разрабатывать долгосрочную, среднесрочную и краткосрочную стратегию управления компанией;
- составлять бизнес-планы, генеральные и оперативные бюджеты, а также осуществлять контроль их исполнения;
- планировать себестоимость продукции;
- нормировать хозяйственные издержки и осуществлять контроль выполнения норм;
- планировать необходимый объем продаж, определять минимальный объем продаж, необходимый для безубыточной работы, а так же объем продаж при заданном значении прибыли и рентабельности;
- оценивать производственные риски;
- планировать производственную программу и т. д.

Данное учебное пособие обобщает и развивает взгляды ведущих отечественных и зарубежных ученых на основы бухгалтерского управленческого учета. В нем отражены основные моменты концептуального уровня организации управленческого учета. Для облегчения усвоения материала приведены примеры и даны вопросы для самоконтроля.

# 1. СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Выделяют три части учета: финансовый, налоговый и управленческий.

Целью *финансового* бухгалтерского учета является обеспечение бухгалтерского оформления и регистрации хозяйственных операций, ведение сводного учета и составление необходимой финансовой отчетности. К задачам, решаемым в рамках достижения этой цели, относятся:

- формирование полной и достоверной информации об имуществе организации, источниках его формирования, обязательствах, а также результатах деятельности организации, которая необходима различным пользователям финансовой отчетности;
- обеспечение информацией для контроля соблюдения законодательства Российской Федерации, а также за наличием и движением имущества, капитала и обязательств;
- учет расчетов с бюджетом;
- анализ конечных финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия и оценка степени его финансовой устойчивости и платежеспособности.

Порядок ведения финансового бухгалтерского учета строго регламентируется специальными общепринятыми принципами, положениями, правилами и стандартами. Соблюдение этих нормативных установок является обязательным требованием при формировании учетной информации в рамках системы финансового бухгалтерского учета.

*Налоговый* учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, которые осуществляются налогоплательщиком в течение налогового периода, а также

осуществление контроля правильности и своевременности исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, а порядок учета устанавливается в учетной политике организации.

*Управленческий* учет осуществляет решение задач, связанных с информационным обеспечением процесса принятия управленческих решений. Основными задачами управленческого учета являются:

- учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, исчисление фактической себестоимости продукции, работ, услуг, а также отклонений от установленных норм, стандартов и смет;

- бюджетирование, планирование и координация развития предприятия в будущем;

- определение финансовых результатов по реализованным изделиям и их группам, центрам ответственности и другим позициям;

- контроль и анализ деятельности организации и подразделений;

- анализ и оценка фактических результатов деятельности организации.

Управленческий учет менее регламентирован, чем финансовый учет.

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета представлена в таблице 1.

*Таблица 1. Отличия финансового и управленческого бухгалтерского учета*

Отличительный признак	Финансовый учет	Управленческий учет
Пользователи информации	Внешний учет – его данные публикуют для акционеров предприятия, потенциаль-	Внутренний учет – его данные используются только менеджерами разных

	ных инвесторов, банков, налоговых органов и т. д.	уровней самого предприятия.
Цель учета	Ведение обязательно для всех предприятий. Финансовая отчетность представляется внешним пользователям информации о предприятии. Данные финансового учета – объект аудиторской проверки и должны публиковаться.	Это учет, необходимый руководству для принятия управленческих решений, оперативного реагирования на меняющиеся условия производства. Данные его могут быть коммерческой тайной.
Источники информации	Только данные учетной системы предприятия и элементы налогообложения.	Сведения о нормах расхода ресурсов, исследования о ситуации на рынке и т. п.
Формы представления учетной информации	Формы утверждены правительством и Банком России. Они едины для всех предприятий.	Форма произвольная, определяется самим предприятием.
Измерители учетной информации	Финансовый учет пользуется только денежным измерителем.	Управленческий учет использует все виды измерителей.
Частота представления отчетов	Ежеквартальная, полугодовая и за год.	Предприятие определяет само. Обычно неделя, декада, месяц.
Масштабы учета	Объект учета – все предприятие в целом.	Объекты учета – предприятие в целом,

		цехи, участки, отделы.
Принципы учета	Общепринятые – принцип двойной записи, сравнимость данных и т. д.	Отсутствуют. Главное – простота и удобство в использовании.
Применение в практической деятельности	Хозяйственные операции регистрируются по документам, т.е. этот учет имеет дело с уже происшедшими фактами хозяйственной жизни.	Цель управленческого учета – выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений.
Временная направленность	Только фактически совершенные операции, например, сравнение и анализ только фактических отчетных данных разных годов	В основном на будущие операции, а также на сравнительные характеристики планировавшихся и фактически достигнутых параметров. Например, сравнение и анализ плановых и отчетных данных одного года

Несмотря на имеющиеся отличительные особенности финансового и управленческого бухгалтерского учета, существует их единство в системе управления предприятием и в процессе принятия управленческих решений. Это единство заключается в следующем:

1) данные обоих учетов используются для принятия решений;

2) наличие единой оперативной первичной информации для составления финансовых документов и оперативной отчетности;

3) единые объекты учета;

4) единые принципы построения учета (единый подход к выбору целей и задач учета, единые планово-учетные единицы, преемственность и дополнение информации одного вида учета другим, оперативность и достоверность информации).

### **Вопросы**

1. Назовите основные задачи финансового учета.
2. Назовите основные задачи управленческого учета.
3. Чем обусловлена необходимость ведения налогового учета в РФ.

## **2. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ**

### **2.1. Понятие расходов, затрат и издержек**

Как уже отмечалось, основная цель управленческого учета – оптимизация финансовых результатов деятельности предприятия на краткосрочный и долгосрочный период. Финансовый результат зависит от внешних факторов – уровня цен и спроса на продукцию и от внутренних факторов – затрат предприятия.

Влияния на внешние факторы относится к разделу маркетинга и управления продажами. Мы рассмотрим способы оптимизации внутренних факторов – затрат на производство продукции и управление предприятием.

Рассмотрим понятие расход и понятие затраты с точки зрения управленческого учета.

*Затраты* – это стоимость приобретенных ресурсов в денежном выражении. В бухгалтерском финансовом учете затраты

могут отражаться как актив (приобретенные материалы, товары, выпущенная готовая продукция) или как расход (себестоимость проданной продукции, общепроизводственные расходы).

*Расходы* – это затраты, которые израсходованы в текущем периоде для получения дохода. Определение понятия «расход» дано в ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Расходом организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

МСФО определяют расход как убытки и затраты возникающие в ходе основной деятельности. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива.

Понятие издержек синонимично понятию затрат. *Издержки* – это денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью.

Классификация затрат в управленческом учете несколько шире классификации затрат, применяемой в бухгалтерском финансовом учете, поскольку управленческий учет кроме непосредственно учета так же несет функции планирования, прогнозирования и нормирования.

## **2.2. Учет и исчисление затрат по носителям затрат, центрам ответственности и видам**

Производственный учет является частью управленческого учета. В нем выделяют три раздела, связанных с управлением затратами:

- калькуляция себестоимости выпускаемой продукции;
- учет затрат по местам их возникновения (центрам ответственности);

- учет затрат по видам.

### 1. Калькуляция себестоимости выпускаемой продукции.

Для решения этой задачи в управленческом учете затраты распределяют по носителям затрат.

Под носителем затрат понимают продукцию, работы, услуги, для производства которых совершены данные затраты и на себестоимость которых эти затраты можно отнести по прямому признаку.носителем затрат могут выступать: готовая продукция, работы, услуги, заказ, передел, технологический этап обработки продукции.

Под объектом калькулирования понимают продукт (вид работы или услуг), себестоимость которого необходимо скалькулировать.

При выборе носителей затрат необходимо, чтобы они соотносились с объектами калькулирования. Носитель затрат может совпадать с объектом калькулирования, быть уже (носители затрат – технологические этапы производства продукции), шире (носители затрат – несколько видов продукции или работ, каждая из которых является самостоятельным объектом калькуляции), в зависимости от дополнительных задач, которые ставит перед собой управленческий учет (задачи планирования, нормирования и контроля).

Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, то возникает необходимость распределения косвенных расходов и включения их в себестоимость каждого объекта.

Выделяют несколько видов носителей затрат:

- 1) виды (номенклатура) выпускаемой продукции, работ, услуг;
- 2) вид производства: основной или вспомогательный;
- 3) степень готовности продукции – технологический этап ее производства;

4) в зависимости от связи с заказчиком (покупателем) – заказ.

2. Учет затрат по местам их формирования (центра ответственности) позволяет определить сумму затрат по каждому выделенному в управленческом учете сегменту.

Центры ответственности (сегменты) выделяются на основании линейно-функциональной структуры предприятия по функциональному, иерархическому или территориальному признаку.

По каждому центру ответственности управленческий учет предусматривает свои формы внутренней управленческой документации, в зависимости от установленных показателей, в соответствии с которыми оценивается деятельности этого центра. Но для расчета основных показателей большое значение имеет сумма затраченных сегментом ресурсов.

Цель организации учета затрат по центрам ответственности – определение фактических издержек и сравнение их со сметой или утвержденным для данного центра бюджета.

3. Учет издержек по видам подразумевает такую организацию производственного учета, которая давала бы развернутую картину затрат на производство продукции по их видам и экономическому назначению.

Это является особенно важным для анализа себестоимости и контроля за отклонениями от норм. В производственном учете организация затрат по видам нашла отражения в выделении статей затрат и элементов затрат.

Таким образом можно выделить три задачи организации учета затрат в управленческом учете:

1) расчет себестоимости выпускаемой продукции, оценка стоимости запасов, получаемой прибыли;

2) принятие управленческих решений и планирование;

3) контроль и регулирование деятельности центров ответственности.

### 2.3. Классификации затрат

Приведем классификацию затрат для целей управленческого учета.

*Таблица 2. Классификация затрат для целей управленческого учета*

Задачи	Классификационный признак	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и получаемой прибыли	По отношению к финансовым результатам текущего периода	Входящие
		Истекшие
	По способу отнесения на себестоимость продукции	Прямые
		косвенные
	По отношению к технологическому процессу	Основные
		накладные
	По отношению к себестоимости продукции	Затраты, входящие в себестоимость
		Затраты отчетного периода
	По составу	Одноэлементные
		Комплексные
	По времени совершения	Текущие
		Единовременные
По степени расшифровки себестоимости продукции	По статьям затрат	
По степени расшифровки расходов на предприятие в целом	По элементам затрат	
Принятие управленческих реше-	По отношению к объему выпускаемой	Постоянные
		Переменные

ний и планирование	продукции	
	По возможности влияния на затраты в будущем	Безвозвратные
		Вмененные
	В зависимости от оценки дополнительных затрат – на весь дополнительный объем выпуска или на единицу	Предельные
		Приростные
По степени охвата планом	Планируемые	
	Непланируемые	
Для контроля и регулирования деятельности центров ответственности	По степени влияние на затраты руководителя центра ответственности	Регулируемые
		Нерегулируемые

***Классификация расходов для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов и получаемой прибыли.***

По отношению к финансовым результатам текущего периода затраты делятся на входящие и истекшие.

*Входящие и истекшие затраты* (затраты и расходы). Входящие затраты — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса — товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим. В балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

Итак, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие — тождественны понятию «расходы». Расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

По отношению к себестоимости продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

*Прямые затраты* — это затраты которые можно однозначно отнести на конкретный вид выпускаемой продукции (работ, услуг) в момент их возникновения. Эти затраты напрямую связаны с изготовлением конкретной продукции (работ, услуг). К прямым затратам относятся: зарплата основных производственных рабочих; основные материалы, которые составляют основу выпускаемой продукции (работ, услуг); и т. д.

*Косвенные затраты* — это затраты, которые направлены на обеспечения производственного процесса и хозяйственной деятельности предприятия в целом. На выпуск конкретного вида продукции их можно отнести только косвенным способом, используя условную базу распределения.

Соответственно, если предприятие выпускает один вид продукции (работ, услуг) то все затраты являются прямыми.

Косвенные затраты делятся на общепроизводственные и общехозяйственные.

*Общепроизводственные затраты* – это затраты, связанные с обслуживанием, управлением и организацией структурного подразделения (цеха, производства, бригады). К общепроизводственным расходам часто относят расходы, связанные с содержанием производственных машин и оборудования.

*Общехозяйственные затраты* – это затраты, связанные с управлением предприятием в целом. Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия — объемом продаж.

По отношению к технологическому процессу затраты делятся на основные и накладные.

*Основными* называют затраты, неразрывно связанные с технологическим процессом, без которых технологический процесс не возможен (к ним относятся: сырье, материалы, используемые на технологические нужды, заработная плата основных производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и др.).

К *накладным* относятся расходы, связанные с обслуживанием и управлением процессом производства, управлением предприятием в целом и др. В состав накладных расходов включают разные затраты, в зависимости от отрасли, специфики производства, задачами управленческого учета. Это комплексные расходы, состоящие из нескольких экономически неоднородных затрат.

По отношению к себестоимости продукции затраты делятся на *затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные)* и *затраты отчетного периода*.

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета для оценки запасов произведенной продукции в ее себестоимость включаются только производственные затраты. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

- 1) входящие в себестоимость продукции (производственные);
- 2) внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные), состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия, а также являются существенной частью текущих расходов, уменьшающих отчетную прибыль (себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг). В управленческом учете их часто называют запосоемкими, так как они распределяются между текущими расходами и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), — это издержки, которые не овеществлены в запасах, следовательно, их нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете их называют затратами периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного произ-

водства), а следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют незапасоемкими.

По составу затраты делят на комплексные и одноэлементные.

*Одноэлементными* называют затраты, которые не могут быть разложены на составляющие. На основе одноэлементных затрат построена классификация по экономическим элементам.

*Комплексные* затраты состоят из нескольких экономических элементов. В качестве примеров можно привести цеховые (общепроизводственные) расходы, общепроизводственные расходы, которые состоят практически из всех элементов.

По степени расшифровки расходов предприятия затраты группируются по *элементам затрат*.

В соответствии со стандартами бухгалтерского учета расходы организации должны быть сгруппированы по элементам затрат. ПБУ 10/99 предписывает следующую номенклатуру элементов затрат:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

В состав *материальных затрат* включаются стоимость сырья, материалов, комплектующих изделий, покупных полуфабрикатов, использованных для нужд основного производства либо управления предприятием. Так же в состав материальных затрат включаются работы и услуги производственного характера (как для нужд основного производства так и управления предприятием). Из материальных затрат вычитается стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы оцениваются по пониженной цене по сравнению с основным материалом, если они в дальнейшем используются в производстве, или по рыночной стоимости, если они реализуются на сторону.

В состав *затрат на оплату труда* включаются все начисления в пользу работников предприятия по трудовым договорам, а так же иные выплаты на основании законодательства РФ, внутренних документов предприятия.

В состав элемента затрат «*Отчисления на социальные нужды*» включаются суммы взносов в фонд социального страхования, обязательного медицинского страхования, пенсионный фонд, начисленные на заработную плату работников предприятия в соответствии с законодательством РФ.

По элементу затрат «*Амортизация*» отражается ежемесячная сумма амортизации основных средств и нематериальных активов, используемых как для нужд производства продукции (работ, услуг) так и для управления предприятия в целом.

По элементу «*Прочие затраты*» отражаются все остальные затраты, связанные с обычными видами деятельности, но не получившие отражение в остальных элементах. Это почтовые, канцелярские и иные расходы.

Группироваться по элементам затрат должны все расходы предприятия, как прямые так и косвенные. Необходимо отметить, что перечень элементов является обязательным, и изменять, добавлять или убирать элементы затрат не допускается.

Для получения информации об элементах затрат можно использовать кредитовые обороты по счетам 10 «материалы» 70 «Расчеты по оплате труда» 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат.

Помимо группировки по элементам затрат расходы по обычным видам деятельности должны быть сгруппированы по *статьям затрат (статьям калькуляции)*. Если затраты в разрезе элементов исчисляются по организации в целом, не привязываясь к видам выпускаемой продукции (работ, услуг), то груп-

пировка расходов по статьям затрат предназначена для правильного исчисления себестоимости выпускаемой продукции. Для каждого вида продукции (объекта калькулирования) разрабатывается свой перечень статей калькуляции.

Перечень статей затрат предприятие разрабатывает самостоятельно в соответствии с отраслевыми, технологическими особенностями, компетенцией руководства предприятия и нуждами управления. Рекомендуемый перечень затрат приводится в «Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях», а также в отраслевых инструкциях.

Приведем рекомендуемый перечень статей затрат:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции (работ, услуг);
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) расходы на продажу.

Необходимо отметить, что общепроизводственные и общехозяйственные расходы в свою очередь группируются по статьям затрат. Информацию о размерах статей затрат можно получить на основании данных аналитических счетов, открываемых к счетам учета затрат.

Рассмотрим классификацию затрат для целей планирования и принятия решений.

По отношению к объему выпускаемой продукции затраты делятся на постоянные и переменные.

*Постоянные затраты* – это затраты которые не изменяются в зависимости от изменения объема производства. *Переменные затраты* – это затраты, которые изменяются при изменении объема производства (выпуска) продукции.

По возможности влияния на затраты в будущем их подразделяют на безвозвратные и вмененные.

*Безвозвратные затраты* – это те затраты, которые уже совершены в прошлом и изменить или откорректировать их уже невозможно.

Понятие «*Вмененные затраты*» достаточно широко применяется в экономической науке, при этом в бухгалтерском финансовом учете такой категории затрат по определению быть не может. Вмененные затраты – это альтернативные издержки, упущенная выгода, которая могла бы возникнуть при принятии другого управленческого решения.

Например, мы принимаем решение начать выпуск какого-либо вида продукции или положить деньги под проценты в банк. При принятии решения о производстве продукции сумма процентного дохода будет альтернативными издержками.

В зависимости от оценки дополнительных затрат – на весь дополнительный объем выпуска или на единицу – затраты подразделяют на приростные и предельные.

*Приростные затраты* – это дополнительные затраты, возникающие при увеличении объема выпускаемой продукции и относящиеся ко всему дополнительному выпуску.

*Предельные затраты* – это дополнительные удельные переменные затраты на единицу выпускаемой продукции сверх установленного объема. Приростные затраты – очень важный

показатель для принятия управленческих решений относительно увеличения объема выпуска продукции.

В зависимости от планирования затраты различают планируемые и непланируемые.

*Планируемые затраты* – это затраты, заложенные планами, нормативами, сметами и включаемые в плановую или нормативную себестоимость. *Непланируемые затраты* – это непредвиденные затраты, возникающие в процессе производства и включаемые в фактическую себестоимость выпускаемой продукции. Большое значение данная классификация затрат имеет для нормирования и планирования, и выявления отклонений от норм.

Для организации сегментарного учета и оценки деятельности центров ответственности большое значение имеет деление затрат *по степени влияние на затраты руководителя центра ответственности*. Здесь необходимо выделить затраты, на которые руководитель может и должен оказывать влияние, и затраты, которые объективно руководитель не может контролировать.

### **Вопросы**

1. Дайте определение понятиям «затраты»; «расходы»; «издержки».
2. В чем заключается различие между затратами и расходами?
3. Перечислите основные классификационные группы затрат.

### **3. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ПРАВИЛА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ**

#### **3.1. Понятие себестоимости продукции**

Основной целью производственного учета является калькулирование себестоимости выпускаемой продукции. В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг. Для этого соизмеряются затраты на ее производства с объемом выпуска этой продукции и определяется себестоимость единицы произведенной продукции.

*Себестоимость продукции (работ, услуг)* – это выраженные в денежном выражении совокупные ресурсы, использованные для выпуска конкретного вида продукции (работ, услуг), или, иными словами, суммарные затраты на производство определенного вида продукции (работ, услуг).

Основными нормативными документами, регламентирующими бухгалтерский (финансовый) учет затрат, являются:

- положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н;
- положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

Эти нормативные документы являются обязательными для организаций все отраслей хозяйства и всех форм собственности. В дополнение к ним изданы отраслевые инструкции, регламентирующие правила формирования себестоимости продукции для конкретных отраслей хозяйства. Эти инструкции являются обязательными для применения на предприятиях соответствующей отрасли.

С 01.01.2002 г. предприятия всех отраслей и всех форм собственности обязаны наряду с бухгалтерским учетом вести также и налоговый учет по правилам, определяемым главой 25 НК РФ. Эти правила зачастую не совпадают с правилами бухгалтерского учета. Таким образом, в современных условиях предприятия и организации вынуждены вести два учета: один бухгалтерский по правилам и стандартам бухгалтерского учета и второй налоговый по правилам, установленным Налоговым Кодексом РФ. Порядок ведения учета в соответствии с налоговым законодательством выходит за рамки данной работы.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы;

В данной главе будут рассмотрены вопросы учета расходов по обычным видам деятельности.

*Расходы по обычным видам деятельности* – это расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг, которые являются целью создания предприятия. Т. е. это те расходы, которые предусмотрены обычным производственным циклом и необходимы для осуществления основной деятельности предприятия. Все иные расходы относятся к прочим.

Себестоимость готовой продукции (работ, услуг) – это важнейший экономический показатель деятельности предприятия.

Как отмечалось ранее, калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) – это суммирование всех затрат, произведенных для ее (их) изготовления.

Как было отмечено в предыдущих главах, для правильного исчисления себестоимости продукции, работ, услуг необходимо выбрать носители затрат, определить объекты калькулирования и калькуляционные единицы.

### 3.2. Виды себестоимости

Калькулировать себестоимость готовой продукции (работ, услуг) можно несколькими методами.

1. По полноте включения затрат в себестоимость готовой продукции различают следующие системы учета затрат:

- по производственной себестоимости;
- по сокращенной или неполной производственной себестоимости (цеховой себестоимости).

При выборе способа учета *«по производственной себестоимости»* в состав себестоимости готовой продукции, работ, услуг включаются все затраты по обычным видам деятельности, как прямые так и косвенные. При этом прямые затраты включаются в себестоимость изделия в момент их возникновения. Косвенные расходы – по окончании отчетного месяца пропорционально принятой базе распределения. Базой распределения косвенных расходов может служить:

- заработная плата основных производственных рабочих;
- сумма прямых затрат, произведенных на изготовление того или иного изделия (работ, услуг);
- выручка от реализации того или иного вида продукции (работ, услуг);
- договорная стоимость заказа (при применении позаказного метода калькуляции себестоимости продукции, работ, услуг)
- иная база.

При выборе способа учета *«по сокращенной (неполной) производственной себестоимости»* (цеховой себестоимости) в состав себестоимости готовой продукции (работ, услуг) включаются только прямые и общепроизводственные затраты. Общехозяйственные расходы в составе себестоимости не включаются.

2. По применению или неприменению нормирования себестоимости готовой продукции различают следующие системы учета затрат:

- по фактической себестоимости;
- по нормативной себестоимости.

В зависимости от установленных учетной политикой правил ведения учета, готовая продукция может оцениваться как по фактической, так и по нормативной (плановой) себестоимости. Во втором случае на предприятии должна быть разработана нормативная или плановая калькуляция. Нормативная калькуляция – это перечень норм расхода всех ресурсов, необходимых для изготовления продукции, работ, услуг. Для составления нормативных (плановых) калькуляций могут применяться как фактические, так и нормативные (плановые) цены. Очевидно, что всегда будут существовать расхождения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью.

Кроме перечисленных видов выделяют также себестоимость продукции, в которую вошли только переменные затраты. Эта себестоимость рассчитывается только в управленческом учете для принятия управленческих решений в области ценообразования, а также оптимального формирования производственной программы.

### **3.3. Понятие «незавершенного производства», его учет и оценка.**

Различают понятия «себестоимость готовой продукции, работ, услуг» и «себестоимость незавершенного производства».

Незавершенное производство – это продукция, не прошедшая всех этапов обработки, изделия, не укомплектованные, не прошедшие технических испытаний, а также работы, услуги, не принятые заказчиком. Себестоимость незавершенного производства – это доля затрат, совершенных за отчетный период, приходящихся на незавершенное производство. Долю затрат,

приходящихся на незавершенное производство можно определить с помощью нескольких способов. Наиболее часто применяемый – способ прямого расчета.

При его применении исчисляется количество единиц выпущенной продукции и продукции, не прошедшей всех этапов обработки (т. е. незавершенного производства). Количество продукции, находящейся в незавершенном производстве определяется с помощью инвентаризации. Путем деления суммы всех затрат (или части затрат, например, только затрат на материалы) на количество единиц выпускаемой продукции определяется себестоимость одной единицы продукции, и путем умножения количества единиц незавершенного производства на себестоимость одной единицы определяется себестоимость незавершенного производства.

Незавершенное производство может оцениваться также по нормативной или плановой себестоимости. В этом случае с помощью инвентаризации определяется количество продукции, находящейся в незавершенном производстве, затем оно умножается на ранее установленную нормативную себестоимость единицы продукции, не прошедшей всех этапов обработки. Как правило, это пониженная себестоимость, часто она включает только нормативную стоимость материалов, приходящихся на изготовление единицы продукции, но может включать и все прямые затраты.

Таким образом, для определения себестоимости готовой продукции, работ, услуг, от всех затрат, произведенных в отчетном периоде, необходимо отнять себестоимость незавершенного производства.

Необходимо отметить, что предприятие само выбирает способ оценки незавершенного производства и калькуляции себестоимости продукции, работ, услуг, но при этом выбранный метод необходимо прописать в учетной политике.

### **3.4. Принципы, методики и задачи калькулирования**

В управленческом учете знание себестоимости необходимо, прежде всего, для принятия управленческих решений.

1. Целесообразность производства того или иного вида продукции.
2. Расчет оптимальной цены и необходимого объема продаж.
3. Формирования наиболее прибыльного ассортимента выпускаемой продукции.
4. Контроль за затратами, учет отклонения от норм.
5. Выявление резервов снижения себестоимости.
6. Выявления причин отклонения от норм.
7. Оценка работы руководителей каждого центра ответственности.

Как уже отмечалось, для целей управленческого учета выделяют цеховую, производственную и полную себестоимость; плановую и фактическую себестоимость. Большое значение для принятия управленческих решений имеет методика расчета себестоимости по переменным затратам (директ-костинг), а также система учета отклонений фактических затрат от нормативных. Данные методики не могут быть применены в финансовом учете, поскольку в некоторых случаях они вступают в противоречие с нормативными стандартами финансового учета.

Рассмотрим принципы, методики и объекты калькулирования, применяемые в управленческом учете.

Задачи калькулирования – определить издержки, приходящиеся на единицу носителя затрат, затем – на объект калькулирования (если они не совпадают) и в конечном счете установить себестоимость одной калькуляционной единицы.

Результатом калькулирования является составление калькуляции себестоимости единицы продукции, в которой приведен развернутый перечень затрат по видам (статьи калькуляции, элементы затрат). Калькуляции бывают плановые, фак-

тические, нормативные, сметные. Калькулирование позволяет изучить себестоимость выпускаемой продукции, определить ее рентабельность, выявить резервы ее снижения, определить размеры и причины отклонения от норм.

В отечественной практике выделяют следующие виды калькуляции:

- цеховая – включает в себя прямые затраты и общепроизводственные расходы;
- производственная – состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов;
- полная – помимо производственной себестоимости включаются еще расходы на продажу.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности под себестоимостью продукции понимается только цеховая себестоимость. Общехозяйственные расходы подлежат списанию на финансовый результат.

Однако в управленческом учете довольно часто используется метод формирования себестоимости по переменным расходам. Он используется для обоснования ценообразования, планирования объема производства, а также видов и ассортимента выпускаемой продукции. Поскольку перечень переменных расходов почти совпадает с перечнем прямых расходов, то этот метод иногда носит название директ-костинг. Однако его надо отличать от так называемого директ-костинга, используемого в бухгалтерском финансовом учете и, по сути, являющегося методом учета готовой продукции по цеховой себестоимости.

Необходимым условием для составления калькуляции является производственный учет затрат. Любые калькуляции составляются только на основании данных производственного учета. Поэтому полнота и достоверность калькулирования определяется степенью организации производственного учета. С другой стороны детализация производственного учета определяется задачами калькулирования.

Калькулирование должно организовываться в соответствии с определенными принципами.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.
2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Объектом учета затрат являются центры ответственности (места их возникновения), виды или группы однородных продуктов, технологические этапы, заказы (носители затрат).

Выбор объектов учета затрат во многом зависит от отрасли промышленности. Установление тех или иных носителей затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц определяет применяемый метод калькулирования себестоимости продукции.

Выделяют четыре метода калькулирования себестоимости:

- попроцесный (простой и сложный);
- попередельный (полуфабрикатный и бесполуфабрикатный);
- позаказный;
- метод учета затрат по функциям.

Обрабатывающая промышленность, как правило, характеризуется сложным производством. В ней практически всегда имеет место незавершенное производство, выпускается много видов готовой продукции, которые могут делиться по сортам и видам.

Обрабатывающая промышленность может быть ориентирована на массовое, серийное и единичное производство. Также различают два основных вида технологических процессов – физико-химические и механические. Отрасль промышленности, вид технологического процесса, а также масштабность производства (массовое, серийное и единичное) являются основными факторами при выборе носителей затрат и объектов калькулирования.

В добывающей промышленности, как правило, имеет место простое производство. В этой отрасли чаще всего отсутствует незавершенное производство, и, как правило, производится один вид продукции. Поэтому объекты учета затрат (центры ответственности и носители затрат) совпадают с объектами калькуляции.

Добывающая промышленность характеризуется относительно простым технологическим процессом, поэтому здесь используется простой попроцессный метод калькуляции. Обработывающая промышленность, ориентированная на единичное или мелкосерийное производство, применяет позаказный метод калькуляции, на массовое производство – попередельный или сложный попроцессный способ калькуляции.

Обработывающая промышленность, имеющая в своей основе физико-химический технологический процесс, применяет попередельный способ калькулирования, механический технологический процесс – сложный попроцессный или позаказный.

Таким образом, калькулирование себестоимости предполагает определенную группировку затрат, а именно учет затрат по видам, по местам их возникновения, центрам ответственности и по носителям затрат.

Если на предприятии выпускается однородная продукция, различающаяся только по сортам или модификациям, то оно имеет возможность минимизировать количество носителей затрат. Если предприятия, в силу специфики, имеет обширную номенклатуру носителей затрат, то процедуре калькулирование предшествует процедура распределения накладных расходов.

Эта процедура состоит из четырех этапов:

- 1) необходимо выбрать объект учета затрат, а именно место возникновения и (или) носитель затрат;
- 2) вести учет затрат по каждому выбранному объекту;
- 3) выбирается метод перенесения затрат вспомогательных подразделений на основные;

- 4) производственные затраты распределяют по носителям затрат и объектам калькулирования.

### **3.5. Методы распределения накладных расходов**

В управленческом учете выделяют три метода распределения накладных расходов:

- прямой метод распределения затрат;
- пошаговый метод распределения затрат;
- двусторонний метод распределения затрат или метод взаимного распределения.

*Прямой метод распределения* достаточно прост. Все накладные расходы относят напрямую на затраты основных производственных подразделений пропорционально выбранной базе. База выбирается условно. В качестве базы распределения может служить доля выручки продукции каждого производственного подразделения в общей выручке по предприятию, заработная плата основных рабочих, количество услуг вспомогательных подразделений, потребляемых основными подразделениями и т. д.

*Пошаговой метод распределения* затрат целесообразно применять в том случае, когда вспомогательные подразделения оказывают услуги не только основным подразделениям, но и друг другу.

Основной принцип пошагового распределения затрат – на производственное подразделение, потребляющее большую часть услуг непроизводственного подразделения должна переноситься большая часть расходов этого подразделения. Таким образом, можно выделить три шага в перенесении затрат на производственные подразделения.

*Двусторонний метод распределения расходов  
(метод взаимного распределения)*

Определяется показатель, выступающий в роли базы распределения, и на его основании определяются соотношения между центрами ответственности. Затем рассчитываются затра-

ты вспомогательных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг.

## **4. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ПРОДАЖ**

### **4.1. Счета для учета производственных затрат**

Для учета расходов по обычным видам деятельности Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрены следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

### **4.2. Учет затрат на основное производство**

Основным счетом, на котором группируются производственные затраты и калькулируется себестоимость продукции (работ, услуг) является счет 20 «Основное производство». Он применяется в организациях всех отраслей промышленности, занимающихся выполнением любых видов работ, оказанием услуг. Этот счет не используют организации, единственным видом деятельности которых является торговля.

Счет 20 «Основное производство» по отношению к бухгалтерскому балансу является активным счетом, по экономическому содержанию и структуре это калькуляционный счет.

Прямые затраты в момент их возникновения относятся в дебет счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами, предназначенными для учета соответствующих ресурсов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате тру-

да», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т. д.):

Д 20 «Основное производство»

К 10 «Материалы»

Отражаются списанные на нужды основного производства материалы.

Д 20 «Основное производство»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Начислена заработная плата основных производственных рабочих.

Д 20 «Основное производство»

К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Начислены страховые взносы в пенсионный фонд, фонд обязательного медицинского страхования и фонд социального страхования с заработной платы основных производственных рабочих.

Косвенные затраты сначала собираются на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Если в организации применяется метод учета «по производственной себестоимости», то в конце месяца косвенные расходы списываются со счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 25 «Общепроизводственные расходы» в дебет счета 20 «Основное производство» и распределяются по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) пропорционально принятой базе распределения.

Д 20 «Основное производство»

К 25 «Общепроизводственные расходы»

Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общепроизводственные расходы.

Д 20 «Основное производство»

К 26 «Общехозяйственные расходы»

Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общехозяйственные расходы.

Если применяется метод учета по сокращенной себестоимости, то списанию в дебет счета 20 «Основное производство» подлежат только общепроизводственные расходы.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражается себестоимость выпущенной и сданной на склад продукции, принятые заказчиком работы услуги. Сальдо конечное по счету 20 «Основное производство» – это себестоимость незавершенного производства.

Выпуск продукции отражается в учете следующими бухгалтерскими проводками:

а) при учете готовой продукции по фактической себестоимости

Д 43 «Готовая продукция»

К 20 «Основное производство»

Выпущена и сдана на склад готовая продукция по фактической себестоимости.

б) при учете готовой продукции по нормативной себестоимости

Д 40 «Выпуск продукции, работ, услуг»

К 20 «Основное производство»

Выпущена и сдана на склад готовая продукция по фактической себестоимости.

Д 43 «Готовая продукция»

К 40 «Выпуск продукции, работ, услуг»

Выпущена и сдана на склад готовая продукция по нормативной себестоимости.

Отклонения между фактической и нормативной себестоимостью отражаются в учете проводкой:

Д 90 «Продажи»

К 40 «Выпуск продукции»; если фактическая себестоимость выше нормативной.

Д 90 «Продажи»

К 40 «Выпуск продукции» красным сторно, если фактическая себестоимость ниже нормативной.

Также отклонение между нормативной и фактической себестоимостью, приходящиеся на остатки готовой продукции, могут включаться в ее себестоимость проводкой:

Д 43 «Готовая продукция»

К 40 «Выпуск продукции».

Если предприятие не выпускает продукцию, а выполняет работы или оказывает услуги, то в учете счет 43 «Готовая продукция» не используется. Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Д 90. 2 «Себестоимость продаж»

К 20 «Основное производство»

Проводка составляется на фактическую себестоимость принятых заказчиком работ, услуг на основании двустороннего акта одновременно с отражением в учете выручки от реализации работ, услуг. Себестоимость не принятых заказчиком работ, услуг составляет незавершенное производство, и в бухгалтерских регистрах отражается как сальдо конечное по счету 20 «Основное производство».

Таким образом, счет 20 «Основное производство» имеет следующую структуру:

<b>Сальдо на начало</b> (означает стоимостную оценку незавершенного производства на начало отчетного месяца)	
<b>Оборот по дебету</b> (означает сумму основных производственных затрат за отчетный месяц)	<b>Оборот по кредиту</b> (означает стоимость выпущенной и сданной на склад готовой продукции, или при-

	нятых заказчиком работ, услуг)
<b>Сальдо на конец</b> (означает стоимостную оценку незавершенного производства на конец отчетного месяца)	

Себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) является важнейшей учетной информацией как для финансового и экономического анализа деятельности предприятия, так и для принятия управленческих решений. Основным источником этой информации являются данные аналитического учета по счету 20 «Основное производство».

Счет 20 «Основное производство» может иметь три уровня аналитического учета.

*Аналитические счета первого уровня* открываются:

- а) на каждый вид выпускаемой продукции (при попроцессном методе учета затрат);
- б) на каждый передел (при попередельном методе учета затрат);
- в) на каждый производственный заказ (при позаказном методе учета затрат).

*Второй уровень аналитического учета* – аналитические счета, открываемые на каждую статью затрат. Необходимо отметить, что статьи затрат самостоятельного значения не имеют и используются только применительно к объектам калькулирования (видам выпускаемой продукции, работ, услуг, заказам и т. д.) На каждый вид продукции, работ, услуг, передел или производственный заказ разрабатывается свой перечень статей затрат.

*Третий уровень аналитического учета* – это счета, открываемые по местам возникновения затрат или центрам ответственности. Организация аналитического учета по центрам от-

ветственности позволяет определить размер расходов, которые совершает каждое структурное подразделение (бригада, участок, цех).

Организацию аналитического учета по счету 20 можно представить в таблице 3.

*Таблица 3. Иерархия счетов аналитического учета к счету 20 «Основное производство»*

Синтетический счет	Аналитические счета 1-го уровня	Аналитические счета 2-го уровня	Аналитические счета 3-го уровня
20 «Основное производство»	Продукция А	Материальные затраты	Цех 1
			Цех 2
		Оплата труда	Цех 1
			Цех 2
		Амортизация	Цех 1
			Цех 2
	Продукция В	Материальные затраты	Цех 1
			Цех 2
		Оплата труда	Цех 1
			Цех 2
Амортизация	Цех 1		
	Цех 2		

#### **4.3. Учет расходов вспомогательного производства**

Необходимо отметить, что в дебет счета 20 «Основное производство» относятся только затраты, связанные с основным производством, т. е. основной деятельностью, для ведения которой создавалось предприятие и от которой организация получает основной доход.

Помимо расходов, связанных с основной деятельностью, крупные предприятия могут содержать структурные подразделения (вспомогательные производства), целью которых является

обеспечение бесперебойной работы основного производства. Это могут быть ремонтные цеха, трансформаторные подстанции, котельные и т. д.

Расходы, связанные с деятельностью вспомогательных производств, учитываются отдельно от расходов основного производства. Для их учета применяется счет 23 «Вспомогательное производство». Этот счет по отношению к бухгалтерскому балансу активный, по экономическому содержанию и структуре – калькуляционный.

Правила учета расходов, связанных со вспомогательным производством, полностью аналогичны правилам учета расходов основного производства, с единственным отличием – вместо счета 20 «Основное производство» используется счет 23 «Вспомогательное производство». Прямые расходы, относящиеся к деятельности вспомогательных производств, в момент их возникновения отражаются по дебету счета 23 «Вспомогательное производство»:

Д 23 «Вспомогательное производство»

К 10 «Материалы»

Списаны материалы на нужды вспомогательного производства;

Д 23 «Вспомогательное производство»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства;

Д 23 «Вспомогательное производство»

К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Начислены страховые взносы в пенсионный фонд, фонд обязательного медицинского страхования и фонд социального страхования с заработной платы работников вспомогательного производства.

Если на предприятии стоимость продукции определяется по производственной себестоимости, то косвенные расходы, накопленные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» в конце месяца подлежат распределению на продукцию, работы, услуги вспомогательного производства наряду с продукцией, работами, услугами основного производства. Эти операции отражаются в учете проводками:

Д 23 «Вспомогательное производство»

К 25 «Общепроизводственные расходы»

Списана доля общепроизводственных расходов, приходящаяся на продукцию вспомогательного производства.

Д 23 «Вспомогательное производство»

К 26 «Общехозяйственные расходы»

Списана доля общехозяйственных расходов, приходящаяся на продукцию вспомогательного производства.

Если деятельность вспомогательного производства не предусматривает выпуск продукции, то в конце месяца счет 23 «Вспомогательное производство» закрывается на счет 20 «Основное производство» проводкой:

Д 20 «Основное производство»

К 23 «Вспомогательное производство»

При этом себестоимость услуг вспомогательного производства распределяется между видами продукции, работ, услуг основного производства пропорционально установленной в учетной политике базе распределения при прямом методе распределения. Это может быть:

- заработная плата основных производственных рабочих;
- сумма материальных затрат в себестоимости каждого вида продукции;
- общая сумма прямых затрат;
- выручка от реализации продукции, работ, услуг;
- иное.

Может применяться пошаговый или двухсторонний метод распределения.

Если деятельность вспомогательного производства предусматривает выпуск продукции, то в этом случае расходы вспомогательного производства списываются в дебет счета 43 «Готовая продукция» формируя себестоимость продукции вспомогательного производства. Продукция вспомогательного производства, не прошедшая всех этапов обработки, технических испытаний или не укомплектованная, образует незавершенное производство и на счетах бухгалтерского учета отражается как сальдо конечное по счету 23 «Вспомогательное производство». Аналитический учет расходов вспомогательного производства организуется аналогично основному производству.

#### **4.4. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов**

Косвенные расходы делятся на общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

*Общепроизводственные* расходы – это расходы, связанные с обслуживанием процесса производства. К общепроизводственным расходам могут относиться:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования производственного назначения;
- амортизация основных средств производственного назначения;
- расходы, связанные с ремонтом основных средств производственного назначения;
- расходы по содержанию производственных помещений (отопление, освещение, электроэнергия, связь и т. д.);
- арендная плата за производственные помещения, машины, оборудование;

- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- взносы в фонды социального страхования, обязательного медицинского страхования, пенсионные фонд;
- расходы на охрану труда и технику безопасности;
- другие расходы.

*Общехозяйственные* расходы – это расходы, связанные с управлением предприятием. К общехозяйственным расходам могут относиться:

- административно-управленческие расходы;
- оплата труда аппарата управления;
- взносы в фонд социального страхования, обязательного медицинского страхования, пенсионный фонд;
- амортизация основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- почтовые, телеграфные, канцелярские расходы;
- расходы на услуги связи, интернет, почтовые, канцелярские и т. д.;
- расходы по оплате консультационных, информационных и аудиторских услуг;
- другие расходы.

Как отмечалось ранее, для отражения косвенных расходов используют счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Эти счета по экономическому содержанию, назначению и структуре относятся к собирательно-распределительным счетам. Они бессальдовые, но имеют структуру активных счетов. По дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» косвенные расходы отражаются в момент их возникновения в кор-

респонденции со счетами 10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда» и т. д., по кредиту отражается списание этих затрат на соответствующие объекты (виды продукции, работ, услуг). Кредитовые обороты по рассматриваемым счетам появляются в конце отчетного месяца.

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 10 «Материалы»

Использованы материалы на общепроизводственные или общехозяйственные расходы.

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 70 «Расчеты по оплате труда»

Начислена заработная плата работникам, занятым обеспечением основного производства, управленческому персоналу.

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Произведены отчисления на социальное страхование с заработной платы этих работников.

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 02 «Амортизация основных средств»

Начислена амортизация основных средств.

Эти счета имеют два уровня аналитического учета. Аналитические счета первого уровня – это статьи затрат, в соответствии с которыми группируются общепроизводственные и общехозяйственные расходы, аналитические счета второго уровня это центры ответственности или места возникновения этих расходов.

Общепроизводственные расходы в конце месяца списываются в дебет счета 20 «Основное производство» и распреде-

ляются по видам производимой продукции (работ, услуг) пропорционально принятой базе распределения. Для разных расходов может быть принята разная база распределения.

Д 20 «Основное производство»

К 25 «Общепроизводственные расходы»

Списаны общепроизводственные расходы на расходы основного производства.

Общехозяйственные расходы могут в конце месяца списываться в дебет счета 20 «Основное производство», аналогично общепроизводственным, а могут, если в организации принят метод сокращенной себестоимости, в дебет счета 90 «Продажи» субсчета 2 «Себестоимость продаж».

#### **4.5. Учет расходов, связанных с выпуском бракованной продукции**

Расходы, связанные с выпуском бракованной продукции отражаются в учете отдельно от иных расходов. Для их группировки используется счет 28 «Брак в производстве». Это собирательно-распределительный счет, сальдо он не имеет, в бухгалтерском балансе не отражается. По дебету этого счета собираются расходы, связанные с выпуском и исправлением брака, по кредиту отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака. В конце месяца невозмещенные потери от брака списываются на расходы основного производства.

Д 28 «Брак в производстве»

К 20 «Основное производство»

Списаны расходы по изготовлению бракованной продукции.

Д 28 «Брак в производстве»

К 10 «Материалы»

Переданы материалы для исправления брака.

Д 28 «Брак в производстве»

К 70 «Расчеты по оплате труда»

Начислена заработная плата работникам, занятым исправлением брака.

Д 28 «Брак в производстве»

К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Произведены отчисления на социальное страхование с заработной платы работников, занятых исправлением брака.

Д 70 «Расчеты по оплате труда»

К 28 «Брак в производстве»

Произведены удержания из заработной платы работников – виновников брака.

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям»

К 28 «Брак в производстве»

Предъявлены претензии поставщикам за поставку недоброкачественных материалов.

Д 43 «Готовая продукция»

К 28 «Брак в производстве»

Отражен выпуск бракованной продукции, годной для дальнейшего использования по пониженной стоимости.

В конце месяца определяются потери от брака путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 28 «Брак в производстве». Потери от брака списываются на расходы основного производства.

Д 20 «Основное производство»

К 28 «Брак в производстве».

#### **4.6. Учет расходов на продажу**

Организации, осуществляющие промышленную или иную производственную деятельность расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг отражают на счете 44 «Расходы на продажу». К этим расходам могут относиться:

- расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы по доставке продукции до станции назначения;
- расходы по погрузке – разгрузке отправляемой покупателю продукции;
- расходы по оплате услуг снабженческо-сбытовых организаций;
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- расходы на рекламу
- представительские расходы
- иные расходы.

Эти расходы в момент их возникновения отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу»:

Д 44 «Расходы на продажу»

К 10 «Материалы»

Переданы материалы для упаковки готовой продукции

Д 44 «Расходы на продажу»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Отражены расходы по размещению рекламы, оплате услуг снабженческо-сбытовых организаций.

Д 44 «Расходы на продажу»

К 70 «Расходы по оплате труда»

Начислена заработная плата работникам, занятым сбытом продукции.

Д 44 «Расходы на продажу»

К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Произведены отчисления на социальное страхование с заработной платы работников, занятых сбытом продукции.

В конце месяца расходы на продажу списываются с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи» бухгалтерской проводкой:

Д 90 «Продажи»

К 44 «Расходы на продажу»

Счет 44 «Расходы на продажу» активный, собирательно-распределительный. Аналитический учет ведется по статьям затрат.

#### **4.7. Особенности учета затрат на предприятиях торговли**

На предприятиях торговли учет затрат ведется в соответствии с ПБУ 10/99 и Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания.

Все затраты, кроме себестоимости покупных товаров, в момент их возникновения отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Указанные расходы группируются по статьям затрат и по элементам затрат. Перечень элементов затрат приведен в ПБУ 10/99 «Расходы организации», перечень статей затрат предприятия торговли разрабатывают самостоятельно. Рекомендуемый перечень статей затрат приведен в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания.

*Таблица 4. Номенклатура статей издержек обращения и производства организаций торговли и общественного питания*

№ статьи	Наименование статьи
1	Транспортные расходы

2	Расходы на оплату труда
3	Отчисления на социальные нужды
4	Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря
5	Амортизация основных средств
6	Расходы на ремонт основных средств
7	Расходы на электроэнергию, газ, топливо для производственных нужд
8	Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
9	Расходы на рекламу
10	Потери товаров и технологические отходы
11	Расходы на тару
12	Прочие расходы

Необходимо отметить, что транспортные расходы могут отражаться как в составе издержек обращения, так и включаться в стоимость покупных товаров. В первом случае будет составлена проводка:

Д 44 «Расходы на продажу»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Отражена задолженность перед поставщиками (транспортными организациями) по доставке товаров. Или

Д 44 «Расходы на продажу»

К 10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Отражены расходы по доставке товаров собственным транспортом.

Во втором случае будут составлена бухгалтерская проводка:

Д 41 «Товары»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Отражена задолженность перед поставщиками (транспортными организациями) по доставке товаров. Или

Д 41 «Товары»

К 10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Отражены расходы по доставке товаров собственным транспортом.

Методику отражения в учете транспортных расходов предприятия торговли выбирают самостоятельно, она должна быть прописана в учетной политике.

Если транспортные расходы включаются в стоимость купленных товаров, то счет 44 «Коммерческие расходы» сальдо не имеет и в конце месяца все издержки обращения списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Д 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»

К 44 «Расходы на продажу».

Если транспортные расходы отражаются в составе издержек обращения, то в конце месяца они подлежат распределению между стоимостью реализованных товаров и остатком товаров. Транспортные расходы распределяются следующим образом.

1. Суммируются транспортные расходы на начало отчетного периода и транспортные расходы, совершенные за отчетный период.

2. Суммируется остаток товаров на начало отчетного периода и товары, приобретенные в отчетном периоде.

3. Первая сумма делится на вторую сумму и таким образом определяется средний процент транспортных расходов в стоимости товаров.

4. Средний процент умножается на стоимость остатка товаров на конец месяца, и определяются транспортные расходы, приходящиеся на остаток товаров.

Транспортные расходы, относимые на остаток товаров, составляют сальдо конечное по счету 44 «Расходы на продажу». Транспортные расходы, приходящиеся на реализованные товары, а так же все иные расходы на продажу списываются в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» в полном объеме.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» имеет два уровня. Аналитические счета первого уровня это статьи затрат, аналитические счета второго уровня это места возникновения затрат или центры ответственности.

#### **4.8. Перечень бухгалтерских проводок, связанных с учетом затрат по обычным видам деятельности**

*Таблица 5. Корреспонденция счетов по учету затрат на производство продукции, работ, услуг*

№ по порядку	Наименование хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1.	Списаны материалы на нужды основного производства.	20	10
2	Начислена заработная плата основных производственных рабочих.	20	70
3	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечения с заработной платы основных производственных рабочих.	20	69
4	Начислена амортизация оборудования цеха.	25	02
5	Отражены расходы на ремонт оборудования цеха (ремонт-	25	10, 70, 69, 60

	ный фонд не создается).		
6	Отражена арендная плата за машины и механизмы производственного назначения.	25	60
7	Отражены расходы по отоплению, освещению производственных помещений.	25	60
8	Начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием процесса производства.	25	70
9	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечения с заработной платы работников, занятых обслуживанием процесса производства.	25	69
10	Начислена заработная плата работникам управленческого персонала.	26	70
11	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечения с заработной платы работников управленческого персонала.	26	70
12	Списаны материалы для нужд управления предприятием.	26	10
13	Начислена амортизация офисного оборудования.	26	02
14	Отражена аренда офисного помещения.	26	60
15	Отражены расходы на ремонт офисного оборудования.	26	10, 70, 69, 60

16	Отражены расходы по страхованию имущества производственного назначения.	97	60
17	Списана на текущие расходы часть расходов по страхованию имущества, приходящаяся на отчетный месяц.	25	60
18	Списаны материалы на нужды вспомогательного производства.	23	10
19	Начислена заработная плата работником вспомогательного производства.	23	70
20	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечения с заработной платы работников вспомогательного производства.	23	69
21	Списана доля общепроизводственных расходов, относящаяся на себестоимость продукции основного производства.	20	25
22	Списана доля общепроизводственных расходов, относящаяся на себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства.	23	25
23	Списана доля общехозяйственных расходов, относящаяся на себестоимость продукции основного	20	26

	производства (при учете по полной производственной себестоимости).		
24	Списана доля общехозяйственных расходов, относящаяся на себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства (при учете по полной производственной себестоимости).	23	26
25	Списаны общехозяйственные расходы (при учете по сокращенной производственной себестоимости).	90	26
26	Списаны работы, услуги вспомогательного производства на нужды основного производства.	20	23
27	Выпущена продукция вспомогательного производства.	43	23
28	Продукция вспомогательного производства передана на нужды основного производства.	20	43
29	Отражен выпуск бракованной продукции.	28	20
30	Произведены удержания из зарплаты работников, выпустивших брак.	70	28
31	Расходы, связанные с выпуском бракованной продукции, отнесены на затраты основно-	20	28

	го производства.		
32	Выпущена и сдана на склад готовая продукция (при учете готовой продукции по фактической себестоимости).	43	20
33	Выпущена и сдана на склад готовая продукция по нормативной себестоимости (при учете готовой продукции по нормативной себестоимости).	43	40
34	Отражена фактическая себестоимость выпущенной продукции (при учете готовой продукции по нормативной себестоимости).	40	20
35	Отражены в учете отклонения фактической себестоимости от нормативной (при учете готовой продукции по нормативной себестоимости).	90	40
36	Реализованы работы, услуги основного производства.	62	90
37	Списана фактическая себестоимость реализованных работ, услуг.	90	20
36	Отражены в учете расходы на продажу.	44	10, 70, 69, 60
37	Списаны расходы на продажу	90	44

### Вопросы

1. На каких счетах бухгалтерского учета отражаются прямые расходы?

2. На каких счетах бухгалтерского учета отражаются косвенные расходы?
3. Что такое незавершенное производство?

## **5. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

### **5.1. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения в учете производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесение издержек на единицу продукции.

Методики учета затрат можно сгруппировать по трем признакам:

- по объектам учета затрат;
  - по полноте учитываемых затрат;
  - по степени внедрения нормирования и планирования
- По объектам учета* затрат выделяют:

- позаказный метод;
- попроцессный метод;
- попередельный метод.

*По полноте* учитываемых затрат выделяют:

- калькулирование производственной себестоимости
- калькулирование неполной себестоимости (цеховой, по переменным расходам).

*По степени внедрения* нормирования и планирования выделяют:

- учет нормативной себестоимости;
- учет фактической себестоимости.

Методы учета затрат и их модификации можно представить в таблице.

*Таблица 6. Методы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции*

Классификационный признак	Метод учета затрат	Разновидности метода
По объектам учета затрат	Позаказный	
	Попроцессный	Простой попроцессный (метод одноступенчатого калькулирования)
		Метод двухступенчатого калькулирования
		Сложный попроцессный
	Попередельный	Полуфабрикатный вариант
		Бесполуфабрикатный вариант
По полноте учитываемых затрат	Калькулирование производственной себестоимости	
		Калькулирование цеховой себестоимости
	Калькулирование сокращенной себестоимости	Калькулирование себестоимости по переменным затратам
По степени внедрения нормирования и	Калькулирование фактической се-	

планирования	бестоимости	
	Калькулирование нормативной се- бестоимости	Метод нормативного учета
		Метод стандарт-кост

## **5.2. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

При применении позаказного метода все затраты на производство учитываются в разрезе каждого конкретного заказа.носителем затрат и объектом калькулирования (в данном случае они совпадают) выступает каждый отдельный заказ. Часто, хотя не всегда, в качестве калькуляционной единицы при этом методе так же является заказ. Целью позаказного метода калькулирования является определение себестоимости каждого заказа.

Под заказом понимается заявка клиента на определенное количество указанной продукции. В договоре оговаривается вид, качество, конструктивные особенности и другие признаки изготавливаемой продукции, а так же цена, сроки изготовления и т. д. Часто договор содержит так называемое техническое задание – описание и технические характеристики продукции.

На основании договора с клиентом бухгалтерия присваивает каждому заказу порядковый номер и открывает бланк заказа. В нем указываются:

- тип заказа;
- номер заказа;
- характеристика заказа;
- исполнитель;
- срок исполнения заказ.

Расходы предприятия группируются в разрезе выполняемых заказов.

При организации производственного учета по позаказному методу все прямые расходы учитываются на счете 20 «Ос-

новное производство» в разрезе каждого производственного заказа. Косвенные расходы и расходы вспомогательных производств учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательное производство» и затем переносятся на расходы основных цехов, а затем включаются в себестоимость каждого заказа в соответствии с выбранным методом распределения.

Таким образом, аналитические счета первого уровня к счету 20 «Основное производство» будут открываться в разрезе каждого открытого заказа, второго уровня – по статьям затрат. Организацию аналитического учета можно представить в таблице.

*Таблица 3. Аналитические счета по счету 20 «Основное производство» при позаказном методе калькулирования*

Счет	Аналитический счет первого уровня	Аналитический счет второго уровня
20 «Основное производство»	Заказ №1	Статья затрат 1
		Статья затрат 2
		Статья затрат 3
		Статья затрат 4
	Заказ № 2	Статья затрат 1
		Статья затрат 2
		Статья затрат 3
		Статья затрат 4

Позаказный способ калькулирования дает возможность оценить рентабельность каждого заказа, поскольку имеются данные о его себестоимости и о продажной цене. Однако необходимо отметить, что себестоимость на основании учетных данных мы получаем после того, как факт свершился, заказ выполнен, и уже ничего нельзя изменить.

Весьма важной представляется возможность оценить рентабельность каждого заказа на стадии рассмотрения и под-

писания договора с заказчиком. Для этого используются плановые или нормативные калькуляции каждого заказа. Они составляются на основании сметных норм и технологических нормативов.

Но так можно определить только прямые расходы, что касается косвенных – то они распределяются в соответствии с бюджетной ставкой распределения, т. е. бухгалтер-аналитик планирует общепроизводственные и общехозяйственные расходы и распределяет их в соответствии с принятой базой распределения.

Типичным примером применения нормирования при по-казанном методе учета затрат является строительство. На стадии заключения договора с заказчиком строительные организации определяют сметно-нормативную стоимость планируемых работ в соответствии с технологическим процессом и применяемой сметно-нормативной базой.

Сначала определяется стоимость каждого вида строительных работ, затем определяется стоимость всего объекта строительства только на основании основных расходов, затем основные расходы увеличиваются на плановый размер накладных расходов, и получается сметная себестоимость строительных работ.

Как уже отмечалось выше, позаказный метод применяется, как правило, на предприятиях с механическим производственным процессом и в единичном и мелкосерийном производстве.

#### *Отличительные признаки единичного производства*

- Большое разнообразие выпускаемой продукции, каждая из которой уникальна, не повторяется и предназначена для конкретного заказчика.
- Универсальность применяемого оборудования.
- Широкая универсальная квалификация рабочих, невозможность внедрения узкой специализации на каждом рабочем месте.

- Большой удельный вес ручных сборочных работ, проектировочных, дизайнерских и других подобных операций.

Серия – это определенное ограниченное количество выпускаемых изделий под конкретный заказ. Мелкосерийные производства так же, как и единичные, имеют разнообразную номенклатуру выпускаемой продукции, характеризуются многофункциональным оборудованием и рабочими, имеющими широкую квалификацию, большой долей ручных операций.

Позаказный метод калькулирования традиционно применяется на предприятиях машиностроения, судостроения, авиастроения, научно-исследовательских институтах и научно-производственных объединениях.

С переходом к рыночной экономике расширилось применение позаказного метода калькулирования. Рыночные условия все больше требуют привязки изготавливаемой продукции к мнению и желанию заказчика, поэтому в связи с переходом к индивидуальному и мелкосерийному производству, на позаказный метод учета во многом перешло мебельное производство, изготовление ковров, пошив одежды и т. д.

Существует мнение, (оно достаточно спорно), что при дальнейшем развитии рынка массовое производство исчезнет вообще и будет существовать только индивидуальное.

### **5.3. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

Как уже отмечалось выше, попроцессный метод калькулирования применяется, как правило, в добывающей промышленности, энергетических хозяйства, как самостоятельных, так и во вспомогательных производствах.

Попроцессный метод калькулирования применяется в производствах, имеющих следующие признаки:

- массовых характер производства одного или нескольких видов продукции;

- короткий период технологического процесса.

При применении этого метода носителем затрат и объектом калькулирования выступает производимая продукция, а калькуляционной единицей является выбранная единица измерения данной продукции (тонны, килограммы, метры кубические и т. д.).

Выделяют три варианта попроцессного способа калькуляции.

1. *Простой попроцессный способ калькулирования* или так называемый метод одноступенчатого калькулирования. Его применяют в том случае если:

- предприятие выпускает один вид продукции;
- отсутствует незавершенное производство;
- отсутствуют запасы готовой продукции

Себестоимость единицы продукции в этом случае определяется делением всех понесенных за период затрат на количество произведенной за тот же период продукции в натуральных единицах.

Производств, удовлетворяющих приведенным критериям немного; это, в основном, предприятия энергетического хозяйства, поэтому и возможности применения этого метода ограничены.

2. При отсутствии незавершенного производства, но при наличии остатка готовой продукции применяется второй вариант попроцессного метода калькулирования или *метод простого двухступенчатого калькулирования*.

Для этого должен быть организован отдельный учет производственных затрат и управленческих с коммерческими. Калькулирование себестоимости производится в три этапа.

- 1) Сначала определяется производственная себестоимость произведенной за отчетный период продукции путем деления производственных затрат на количество произведенной продукции в натуральных единицах.
- 2) Сумма управленческих и коммерческих расходов за период делится на количество проданной продукции за тот же период.

3) Суммируется себестоимость проданной и произведенной продукции.

Этот способ калькулирования себестоимости применяется в большинстве отраслей добывающей промышленности, поскольку именно там технологический цикл соответствует приведенным условиям. Для применения этого способа необходимо вести учет затрат по местам их возникновения.

Если на предприятии выпускается несколько видов готовой продукции, но производство носит массовый характер, и отсутствуют остатки незавершенного производства, то в этом случае так же можно применять метод двухступенчатого калькулирования, но тогда необходимо организовать управленческий учет в соответствии со следующими правилами:

- организовать учет производственных затрат по носителям затрат – видам выпускаемой продукции;
- организовать отдельно учет управленческих и коммерческих затрат;
- распределять управленческие расходы по видам выпускаемой продукции в соответствии с принятым методом распределения накладных расходов;
- калькулировать себестоимость каждого вида продукции методом двухступенчатого калькулирования, а именно:
  - производственные расходы, связанные с выпуском конкретного вида продукции делить на количество выпущенной продукции данного вида в натуральных единицах;
- сумму управленческих и коммерческих расходов, отнесенных в соответствии с принятой методикой распределения, на данный вид продукции поделить на количество проданной продукции данного вида в натуральных измерителях;
- сложив два предыдущих показателя, получаем себестоимость каждого вида произведенной продукции.

Для применения этого метода калькулирования необходимо в управленческом учете выделить несколько носителей затрат, соответствующих видам выпускаемой продукции, вести учет затрат по местам их возникновения (центрам ответственности), а также применять методику перенесения накладных расходов (косвенных затрат) на основные производственные подразделения.

3. В случае наличия в технологическом процессе незавершенного производства применяют так называемый *третий вариант по процессному способу калькулирования себестоимости*.

При его применении необходимо оценить остатки незавершенного производства на начало и на конец периода.

Эта процедура состоит из нескольких действий.

- 1) Инвентаризация остатков незавершенного производства и определение количества продукции, незавершенной обработкой в натуральных единицах.
- 2) Оценка единицы продукции, находящейся в незавершенном производстве. Эта оценка может производиться по фактической или нормативной себестоимости единицы продукции. В некоторых организациях могут применяться коэффициенты пересчета себестоимости готовой продукции в себестоимость единицы продукции, не законченной обработкой. Также продукция, находящаяся в незавершенном производстве, может оцениваться по полной или по сокращенной себестоимости.
- 3) Оценка себестоимости всего объема незавершенного производства производится путем умножения количества продукции в незавершенном производстве в натуральных единицах на себестоимость единицы продукции, незаконченной обработкой.

После оценки незавершенного производства совокупные производственные затраты отчетного периода корректируются на себестоимость продукции в незавершенном производстве.

$$\text{Зпер. скор.} = \text{НЗПн} + \text{Зпер} - \text{НЗПк, где}$$

Зпер. скор. – скорректированные затраты периода

НЗПн – себестоимость незавершенного производства на начало периода

НЗПк – себестоимость незавершенного производства на конец периода.

После корректировки затрат на сумму незавершенного производства применяют метод одноступенчатого калькулирования, описанный выше.

#### **5.4. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

Попередельный метод калькулирования используется в организациях, имеющих крупносерийное или массовое производство и выпускающие ограниченную номенклатуру, как правило, идентичной продукции, измеряемую в одних и тех же натуральных единицах. Например, стиральные порошки разных сортов.

Технологический процесс должен быть разделен на относительно обособленные, технологически законченные этапы (переделы). Каждый передел заканчивается выпуском полуфабриката, который передается в обработку следующего передела. Как правило, этим критериям удовлетворяют производства, в основы технологических процессов которых положены физико-химические и химические методы переработки сырья.

Попередельный метод калькулирования широко используется в нефтехимической промышленности, при производстве строительных материалов, таких как цемент, бетон, асфальт, в черной металлургии и т. д.

При попередельном методе калькулирования себестоимости носителем затрат выступает отдельный технологически законченный этап (передел), объектом учета затрат – готовая продукция.

Сущность попередельного метода состоит в том, что все прямые затраты группируются в разрезе каждого передела, т. е. калькулируется себестоимость полуфабриката по окончании каждого передела (при полуфабрикатном способе) либо себестоимость обработки каждого передела (при бесполуфабрикатном способе).

При этом и в первом и во втором случае по окончании каждого передела может выпускаться несколько видов продукции. Носителем затрат все равно выступает передел, и все производственные расходы все равно учитываются в разрезе каждого передела. А себестоимость каждого вида продукции определяется с помощью специальных методов, таких как метод эквивалентных коэффициентов, метод исключения и метод распределения. Они будут рассмотрены далее.

Таким образом носителем затрат выступает передел. Передел – это этап технологического процесса, заканчивающийся выпуском полуфабриката, который должен быть передан в следующий передел. Последний передел заканчивается выпуском готовой продукции. Косвенные расходы включаются в себестоимость каждого передела в соответствии с принятой методикой их распределения либо списываются в целом на себестоимость готовой продукции.

В общем виде схема попередельного метода представлена на рис. 1.

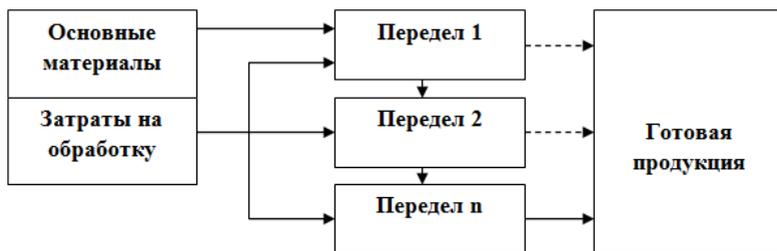


Рис. 1. Схема попередельного метода калькулирования

При применении попередельного метода калькулирование может производиться следующими методами:

- простого многоступенчатого калькулирования;
- калькулирования по стадиям обработки.

Себестоимость выпущенной продукции будет определяться по формуле:

$$C = Зпр1/X1 + Зпр2/X2 + Зпр3/X3 + \dots + Зпрn/Xn + Зупр/Xпр.,$$

где:

C – себестоимость единицы продукции;

Зпр1; Зпр2; Зпр3; Зпрn – производственные затраты каждого передела;

X1; X2; X3; Xn – количество полуфабрикатов (готовой продукции), выпущенной каждым переделом в натуральных единицах;

Зупр. – управленческие и коммерческие расходы организации за период;

Xпр. – количество проданной продукции за период в натуральных единицах.

Эту формулу можно модифицировать, и тогда она примет вид:

$$C = Зм + Здоб1/X1 + Здоб2/X2 + \dots + Здобn/Xn + Зупр. /X пр.,$$

где

Зм – затраты сырья и материалов на единицу продукции;

Здоб1; Здоб2; Здобn – добавленные затраты каждого передела;

Попередельный метод калькулирования может иметь два варианта – полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Рассмотрим *полуфабрикатный метод*. Для его применения необходимо организовать учет производственных расходов по каждому переделу, а также количественный учет выпущенных полуфабрикатов. Рассмотрим его более подробно.

Как правило, при применении этого способа организуют учет полуфабрикатов, выпущенных каждым переделом с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Учет прямых затрат ведут на счете 20 «Основное про-

изводство» с организацией аналитического учета по каждому переделу.

Таким образом, можно представить следующую схему учета (рис. 2).

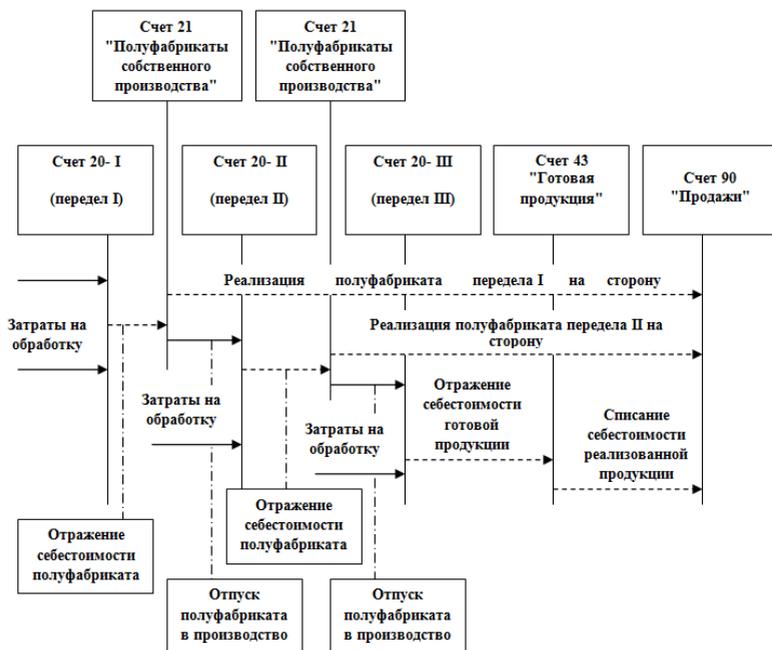


Рис. 2. Схема полуфабрикатного способа калькулирования

При применении полуфабрикатного способа затраты каждого передела не надо корректировать на остатки незавершенного производства, поскольку его себестоимость отражена как сальдо по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Этот метод сочетает оперативный учет движения полуфабрикатов (деталей и сборочных единиц и т. п.) в натуральных измерителях с учетом фактической цеховой стоимости. После каждого передела осуществляется калькулирование себе-

стоимости полуфабрикатов. Она включает в себя себестоимость предыдущего передела.

Достоинства полуфабрикатного метода:

- позволяет определить себестоимость полуфабрикатов на всех стадиях обработки;

- позволяет осуществлять контроль за себестоимостью, уровнем и составом затрат на всех стадиях производственного процесса;

- не надо проводить инвентаризацию незавершенного производства, его себестоимость определяется автоматически как сальдо по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» на конец периода.

*Пример применения полуфабрикатного метода*

Выплавка чугуна состоит из трех переделов. Стоимость сырья, переделанного в переработку первого передела 3 000 у. е. Имеется следующая информация о добавленных затратах переделов.

*Таблица 7. Затраты по каждому переделу*

Показатель	1 передел	2 передел	3 передел
Сырье и материалы	3 000 у. е.		
Затраты на обработку	1 600 у. е.	1 400 у. е.	1 000 у. е.
Количество выпущенных полуфабрикатов	1 200 т.	1 200 т.	1 200 т.

Считаем, что все выпущенные полуфабрикаты использованы в производстве следующих переделов.

Цеховая себестоимость единицы продукции без учета коммерческих и управленческих расходов в нашем примере будет следующая:

$$C = (3\,000 + 1\,600)/1\,200 + 1\,400/1\,200 + 1\,000/1\,200 = 1,53 + 1,67 + 0,83 = 5,83 \text{ у. е.}$$

$$C = (3\,000 + 1\,600 + 1\,400 + 1\,000)/1\,200 = 5,83.$$

На счетах бухгалтерского учета будут сделаны следующие записи.

1. Переданы материалы в первый передел:

Д 20/1 передел К 10 3 000 у. е.

2. Отражены добавленные затраты первого передела:

Д 20/ 1 передел К 70,69,02 1 600 у. е.

3. Полуфабрикаты выпущены из первого передела и сданы на склад:

Д 21 К 20/1 передел 4 600 у. е.

4. Полуфабрикаты переданы в производство второго передела:

Д 20/ 2 перед К 21 4 600 у.е..

5. Отражены добавленные затраты второго передела:

Д 20/2 К 70,69,02 1 400 у. е.

6. Полуфабрикаты выпущены из второго передела и сданы на склад:

Д 21 К 20/2 передел 6 000 у. е.

7. Полуфабрикаты переданы в производство третьего передела:

Д 20/3 передел К 21 6 000 у. е.

8. Отражены добавленные затраты третьего передела:

Д 20/3 передел К 70,69,02 1 000 у. е.

9. Выпущена и сдана на склад готовая продукция:

Д43 К 20/3 передел 7 000 у. е.

Мы разобрали наиболее простую ситуацию, когда полуфабрикаты предыдущего передела полностью используются в производстве следующего передела. Однако на практике такая ситуация встречается достаточно редко. Как правило, количество полуфабрикатов, выпущенных из одного передела, не полностью передаются в обработку следующего передела. Часть из

них могут реализовываться на сторону, часть могут составлять производственные отходы и потери. Рассмотрим алгоритм расчета себестоимости, применяемый в данном случае.

1. Задать совокупность этапов (переделов) производственного процесса.

2. Определить размер добавленных затрат, возникающих на каждом этапе.

3. Определить размер затрат на сырье и материалы.

4. После завершения первого передела себестоимость полученных полуфабрикатов определяется по следующей формуле:

$$C1 = (Z_m + Z_{доб.}) / X1, \text{ где}$$

$C1$  – себестоимость единицы полуфабриката после первого передела;

$Z_m$  – стоимость всех использованных материалов;

$Z_{доб.}$  – добавленные затраты на обработку;

$X1$  – количество выпущенных полуфабрикатов в натуральных единицах.

5. После завершения второго передела себестоимость единицы полуфабриката определяется по формуле:

$$C2 = (C1 * X1п + Z_{доб2}) / X2, \text{ где}$$

$X1п$  – количество полуфабрикатов из первого передела, отправленных в переработку второго передела;

$Z_{доб2}$  – Добавленные затраты на переработку второго передела;

$X2$  – количество полуфабрикатов, выпущенных из второго передела;

$C2$  – себестоимость единицы полуфабриката после второго передела;

И так далее до конца производственного цикла.

Рассмотрим данный способ на примере.

Производственный процесс состоит из трех этапов. По окончании каждого этапа часть полуфабриката идет в последующую переработку. По окончании третьего этапа выпускается готовая

продукция. Данные о затратах и объемах выпущенной продукции и полуфабрикатов приведены в таблице.

*Таблица 8. Данные о производственном процессе*

Показатель	1 передел	2 передел	3 передел
Затраты на сырье и материалы	3 000		
Затраты на обработку	1 000	1 200	1 300
Количество продукта, выпущенного по окончании передела	400	320	200
Количество продукта, идущего на дальнейшую переработку	320	200	

Определяем себестоимость 1 единицы продукта после первого передела

$$C1 = (3\,000 + 1\,000) / 400 = 10.$$

Определяем себестоимость 1 единицы продукта после второго передела

$$C2 = (10 * 320 + 1\,200) / 320 = 13,75.$$

Определяем себестоимость 1 единицы продукта после второго передела

$$C3 = (13,75 * 200 + 1\,300) / 200 = 20,25.$$

Таким образом, себестоимость единицы готовой продукции составляет 20,25 у. е. Бухгалтерские записи будут аналогичны предыдущему примеру.

Мы рассмотрели методику калькулирования себестоимости и учета затрат на производство при применении попередельного метода полуфабрикатного варианта. Он имеет ряд преимуществ, однако его недостатком является необходимость ведения более трудоемкого учета, предусматривающего отражение на счетах движения полуфабрикатов. Поэтому его целе-

сообразно применять на предприятиях, где продукция проходит последовательную обработку и передается из одного цеха в другой цех, и технологические операции по обработке продукции каждого цеха рассматриваются как отдельный передел. Также этот метод используют в том случае, когда часть полуфабрикатов может как использоваться в собственном производстве, так и реализовываться на сторону.

*Бесполуфабрикатный вариант* попередельного метода применяется либо на предприятиях, имеющих бесцеховую структуру, либо там, где полуфабрикаты не реализуются на сторону, а потребляются полностью для изготовления готовой продукции.

В этом случае движение полуфабрикатов бухгалтерскими записями не оформляется, а отражается только в документах оперативного учета и только в натуральном выражении. Таким образом, себестоимость полуфабрикатов не исчисляется, а калькулируется только себестоимость готовой продукции.

При бесполуфабрикатном методе учета затрат производственные затраты учитываются на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого передела, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость только первого передела. По остальным переделам отражаются только добавленные затраты.

По окончании отчетного периода себестоимость произведенной продукции определяется следующим способом:

- 1) суммированием затрат по каждому переделу;
- 2) распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством. Для этого необходимо определить размеры незавершенного производства. Это делается, как правило, с помощью инвентаризации продукции в незавершенном производстве.

*Этапы бесполуфабрикатного метода*

1. Учет затрат только по переделам, без определения себестоимости полуфабрикатов.

2. Передача полуфабрикатов из одного передела в обработку другого передела производится без отражения на счетах бухгалтерского учета, только в документах оперативного учета и только в натуральном выражении.
3. Себестоимость сырья включается в затраты только первого передела; по остальным переделам учитываются добавленные затраты.
4. По окончании каждого отчетного периода необходимо оценивать остатки незавершенного производства с применением специальных методов, например инвентаризации.
5. Себестоимость единицы готовой продукции определяется суммированием затрат по всем переделам и корректировкой их на сумму незавершенного производства.

К *недостаткам* метода можно отнести:

- 1) отсутствие в учете данных о себестоимости полуфабрикатов;
- 2) необходимость применения дополнительных процедур для определения себестоимости незавершенного производства, таких как инвентаризация и специальные способы оценки.

К *достоинствам* бесполуфабрикатного метода необходимо отнести большую простоту организации учета меньшую трудоемкость учетной работы.

Бухгалтерские записи при применении бесполуфабрикатного способа учета можно представить в виде следующей схемы:

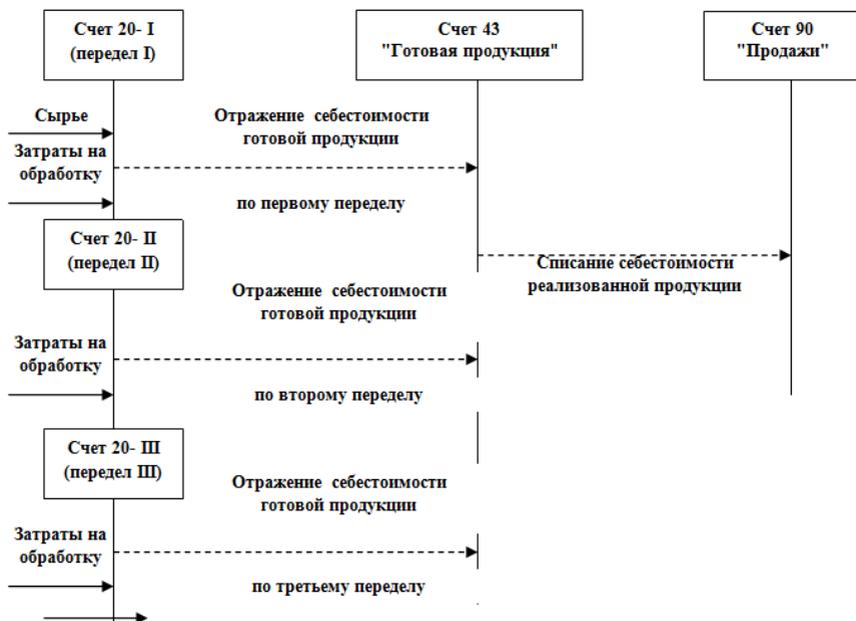


Рис. 3. Схема учета при использовании бесполуфабрикатного метода

### Вопросы

1. В чем сущность позаказного метода? Какова сфера его применения?
2. В чем сущность попроцессного метода? Какова сфера его применения?
3. В чем сущность попередельного метода? Какова сфера его применения?

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

### *Федеральные законы*

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть I, II.
3. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».
4. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.).

### *Нормативные документы Минфина России*

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина от 01.07.2004 № 180).
2. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 с изм. и доп.).
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н с изм. и доп.).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н).
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина от 29.07.1998 № 34н с изм. и доп.).

6. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (приказ Минфина СССР от 29.07.1983 № 105).

*Другие источники*

1. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
2. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 320 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: Финстатинформ, 2000. – 533 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / пер. с англ. Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
5. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 279 с.
6. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
7. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". – М.: Аналитика – Пресс, 1977. – 144 с.
8. Организация, планирование и управление машиностроительным производством: учеб. пособие / под общ. ред. Б.Н. Родионова. – М.: Машиностроение, 1989. – 328 с.
9. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

10. Самочкин В.Н., Пронин Ю.Б. и др. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование. – М.: Дело, 2000. – 352 с.
11. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
12. Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
13. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

## Содержание

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1. СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА .....	4
Вопросы .....	8
2. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ .....	8
2.1. Понятие расходов, затрат и издержек.....	8
2.2. Учет и исчисление затрат по носителям затрат, центрам ответственности и видам.....	9
2.3. Классификации затрат.....	12
Вопросы .....	21
3. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ПРАВИЛА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ .....	22
3.1. Понятие себестоимости продукции .....	22
3.2. Виды себестоимости.....	24
3.3. Понятие «незавершенного производства», его учет и оценка.....	25
3.4. Принципы, методики и задачи калькулирования.....	27
3.5. Методы распределения накладных расходов .....	31
4. УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ПРОДАЖ .....	32
4.1. Счета для учета производственных затрат.....	32
4.2. Учет затрат на основное производство .....	32
4.3. Учет расходов вспомогательного производства.....	37
4.4. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов.....	40
4.5. Учет расходов, связанных с выпуском бракованной продукции.....	43
4.6. Учет расходов на продажу .....	44
4.7. Особенности учета затрат на предприятиях торговли.....	46
4.8. Перечень бухгалтерских проводок, связанных с учетом затрат по обычным видам деятельности .....	49

Вопросы .....	53
5. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ).....	54
5.1. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	54
5.2. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	56
5.3. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	59
5.4. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	63
Вопросы .....	73
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ .....	74

*Учебное пособие*

Бикезина Т.В.  
Волотовская О.С.  
Курочкина А.А.

Управленческий учет  
Часть 1

Печатается в авторской редакции.

---

Подписано в печать 20.10.2018. Формат 60×90 1/16. Гарнитура Times New Roman.  
Печать цифровая. Усл. печ. л. 5. Тираж 50 экз. Заказ № 720.  
РГГМУ, 192007, Санкт-Петербург, Воронежская ул., 79.

---