

УДК 339.187.62:340(476) (043.3)

Барцевич Илона Викторовна

*студентка 3 курса факультета экономики и
бухгалтерского учета*

Научный руководитель – Платоненко Елена Ивановна

заведующий кафедрой бухгалтерского

учета и контроля, к.э.н., доцент

УО «Гродненский государственный аграрный университет»

(г. Гродно, Республика Беларусь)

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Аннотация. В статье рассматриваются применяемые в управленческом учете методы учета затрат на производство продукции, дается их краткая характеристика и описаны особенности учета затрат и исчисления себестоимости продукции при рассматриваемых методах учета затрат.

Ключевые слова: затраты на производство, метод учета, себестоимость продукции, калькуляция, фактическая себестоимость.

В соответствии с методическими рекомендациями по учёту затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) метод учёта затрат на производство представляет собой совокупность приёмов и способов, которая обеспечивает достоверное и всестороннее отражение производственных затрат по объектам учёта [5].

В настоящее время используются следующие основные методы учета затрат: попередельный, позаказный, попроцессный (простой), нормативный.

Попередельный метод учета затрат используется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов (нефтепереработка, металлургия, химическая, текстильная промышленность и др.), которая осуществляется в несколько стадий (фаз, переделов). Передел – совокупность технологических операций, в результате которых сырье и материалы превращаются в полуфабрикаты или готовую продукцию. Полуфабрикат – промежуточное звено в цепочке от материалов, до готовой продукции [1].

Прямые издержки производства формируются (отражаются в учете) не по видам продукции, а по переделам. Отдельно исчисляется себестоимость продукции каждого передела (даже если речь идет о выпуске нескольких видов продукции). Косвенные расходы распределяются пропорционально установленным базам. Перечень переделов обуславливается особенностями технологического процесса. Продукция, полученная в каждом переделе (кроме последнего) является

полуфабрикатом собственного производства. Существует два варианта учета затрат по данному методу:

- бесполуфабрикатный, когда стоимость сырья учитывается в себестоимости только первого передела, а на остальных переделах учитываются добавленные затраты. Себестоимость готовой продукции определяется путем суммирования затрат по всем переделам;

- полуфабрикатный, когда себестоимость полуфабриката формируется после каждого передела. Себестоимость готовой продукции определяется путем суммирования себестоимости полуфабриката предшествующего передела и затрат последнего передела [1].

Позаказный метод учета затрат используется в индивидуальном и мелкосерийном производстве сложных изделий (судостроение, машиностроение). Заказ – документально оформленное (бланк заказа) распоряжение выполнение производственного заказа. Косвенные затраты распределяются ежемесячно пропорционально базе распределения. В качестве базы распределения могут выступать: объем выпуска, плановая себестоимости, оплата труда, материальные затраты, прямые затраты. Для каждого заказа составляется калькуляционная карта по форме, закрепленной в учетной политике организации, с указанием наименования и описания продукции, и перечня материальных и других необходимых затрат [2].

Можно выделить следующие особенности позаказного метода:

- накопление производственных затрат в разрезе отдельных заказов вне зависимости от подразделений, в которых они возникли;

- формирование фактической стоимости и списание затрат по мере завершения заказов, а не за определенный промежуток времени.

Сущность позаказного метода учета затрат заключается в том, что на предприятии путем заполнения специальных бланков открываются заказы. Принятые к исполнению заказы регистрируются и им присваивается номер. После открытия заказа вся документация по нему составляется с указанием кода заказа. Копия извещения об открытии заказа передается в бухгалтерию, где составляется карта аналитического учета издержек производства по заказу. Прямые основные издержки производства учитываются в разрезе калькуляционных статей по производственным заказам. Остальные издержки учитываются по местам возникновения и в дальнейшем включаются в себестоимость заказов путем распределения. До выполнения заказа все производственные расходы, которые к нему относятся, считаются незавершенным производством. По окончании работ заказ закрывается. Определяется индивидуальная себестоимость единицы продукции (заказа) [2].

Попроцессный (простой) метод учета затрат используется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. п.). Прямые и косвенные издержки учитываются по калькуляционным статьям затрат на весь

выпуск готовой продукции. Средняя себестоимость единицы продукции определяется делением суммы всех издержек за отчетный период на количество выпущенной в периоде готовой продукции. Издержки вспомогательных производств и управленческие расходы формируются по комплексным калькуляционным статьям затрат. Если незавершенное производство на конец периода отсутствует, то общая величина производственных издержек является себестоимостью, иначе производится распределение издержек на готовую продукцию и незавершенное производство [4, с. 87].

Нормативный метод учета затрат используется в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции (машиностроение, металлообработка, швейное, обувное, мебельное производство и другие). Отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Отклонения определяются методом документирования или при помощи инвентаризации. Фактическая себестоимость рассчитывается одним из способов:

- если объектом учета являются отдельные виды продукции, то отклонения от норм и их изменения относят на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость определяют как сумму нормативных затрат, величины отклонений от норм и величины изменений норм;

- если объект учета – группы однородных видов продукции, то фактическая себестоимость каждого вида получается путем распределения отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативам затрат на производство каждого вида продукции [3, с.12].

Виды отклонений: отклонение затрат основных материалов; отклонение прямых трудовых затрат; отклонение общепроизводственных расходов. Каждое из отклонений может быть вызвано лишь двумя причинами: изменение запланированной цены ресурса и изменение запланированного объема расхода ресурса [3, с. 49].

Положительно зарекомендовали себя в зарубежной практике: стандарт-костинг, директ-костинг, система Just in time, ABC-костинг, ФСА, Target - костинг.

Стандарт-костинг (standart costing) – система учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат. В основу данной системы положены следующие принципы:

1. предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;

2. составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;
3. отдельный учет нормативных затрат и отклонений;
4. анализ отклонений;
5. уточнение калькуляций при изменении норм.

Нормирование затрат осуществляется предварительно (до отчетного периода) по статьям расходов: основные материалы; оплата труда производственных рабочих; общепроизводственные расходы (амортизация оборудования, арендные платежи, зарплата вспомогательных вспомогательные материалы и другие); коммерческие расходы (расходы по реализации продукции). Нормативные затраты базируются на ожидаемых затратах ресурсов, необходимых для производства продукции. Нормы расхода устанавливаются в расчете на одно изделие. По общепроизводственным расходам, которые состоят из нескольких разнородных статей, разрабатываются на определенный период в денежной оценке и в расчете на запланированный объем производства.

В течение отчетного периода ведется учет отклонений фактических расходов от нормированных затрат. Суммы отклонений фиксируются на специальных счетах. В конце отчетного периода отклонения списываются на финансовые результаты. Производится анализ отклонений. Далее принимается решение относительно корректировки установленных норм и нормативов [4, с. 23].

Однако в ряде случаев при принятии решений на основе информации о себестоимости с полным распределением затрат могут возникнуть искажения, поскольку распределение постоянных затрат по объектам калькулирования (заказам, продуктам и др.) всегда носит условный характер. Поэтому наряду с системой учёта и калькулирования себестоимости с полным распределением затрат используют систему калькулирования по переменным издержкам (директ-кост).

В основе метода директ-костинг лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода. Современная система директ-костинг предлагает два варианта учета: простой директ-костинг, при котором в составе себестоимости учитываются только прямые переменные затраты; развитой директ-костинг, при котором в себестоимость включаются и прямые переменные и косвенные переменные общехозяйственные расходы [2].

Учет себестоимости ведется в разрезе переменных затрат, постоянные затраты учитываются в целом по предприятию и их относят на уменьшение операционной прибыли. В процессе применения этого метода определяется маржинальный доход и чистая прибыль.

Взаимосвязь показателей при маржинальном подходе:

- выручка от продажи продукции (В);
- переменные затраты (ПеЗ);
- маржинальный доход (МД = В – ПеЗ);
- постоянные затраты (ПоЗ);

- прибыль ($\Pi = M - \Pi_{\text{оЗ}}$).

Изменение величины маржинального дохода характеризует влияние продажных цен и переменных издержек на себестоимость единицы продукции. Величина прибыли зависит от суммы постоянных затрат. Взаимосвязь показателей позволяет влиять на величину прибыли, корректируя цены и объем производства.

Директ-костинг позволяет определить критический объем производства, при котором за счет выручки будут покрыты все издержки производства без получения прибыли [2].

В основу системы Just in time положен принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются в количестве меньшем, чем то, что требуется. Метод «точно вовремя» базируется на логистической концепции – «ничего не будет произведено, пока в этом не возникнет необходимость». Отказ от производства продукции крупными партиями. Снабжение производства осуществляется малыми партиями в соответствии с необходимостью, в результате чего достигается снижение уровня запасов товарно-материальных ценностей. Использование этой методики позволяет предприятию избавиться от лишних издержек путем сокращения непроизводительных расходов, которые складываются, в частности, из выпуска излишней продукции, простоев оборудования и персонала, содержания излишних складских помещений, потерь, связанных с наличием дефектов изделий. При этом спрос сопровождает продукцию в течение всего объема производства. Запасы доставляются к моменту их использования в производственном процессе. Часть косвенных затрат переводится в разряд прямых. Основной упор делается на качество, доступность и общую стоимость продукции, а не на уровень закупочных цен [4, с. 35].

АВС-костинг (дифференцированный метод учета себестоимости) заключается в учете затрат по работам (функциям). Предприятие рассматривается как набор рабочих операций, в процессе осуществления которых необходимо затрачивать ресурсы. Сущность метода заключается в изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами. Согласно методике определяется полный перечень и последовательность выполнений операций (функций) с одновременным расчетом потребности ресурсов для каждой операции. Выделяют 4 типа операций по способу их участия в выпуске продукции: штучная работа (выпуск единицы продукции); пакетная работа (выпуск заказа, комплекта); продуктовая работа (продукция как таковая); общехозяйственная работа. Операции 1-3 соотносятся с затратами, которые могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Общехозяйственные затраты нельзя точно отнести, поэтому они распределяются согласно разработанным алгоритмам.

Ресурсы классифицируются путем выделения 2-х групп: поставляемые в момент потребления (например, сдельная зарплата) и поставляемые заранее (например, оклады). Все ресурсы, затраченные на

рабочую операцию составляют ее стоимость, но простой подсчет стоимости по отдельным операциям не позволяет определить себестоимость продукции. Поэтому также рассчитывается индекс распределения затрат (кост-драйвер). Через систему кост-драйвов определяется количество потраченных ресурсов в расчете на выпуск продукции [2].

Функционально-стоимостной анализ (ФСА) может быть полезен там, где большую часть затрат составляют не прямые затраты, а накладные расходы (например, отрасли сферы услуг). Метод ФСА представляет собой анализ затрат на выполнение изделием его функций. Все объекты рассматриваются как совокупность функций, которую они должны выполнять. Функции анализируются на предмет необходимости и полезности и подразделяются на:

- основные (определяют назначение изделия);
- вспомогательные (способствуют выполнению основных);
- ненужные (не содействуют выполнению основных функций).

Цель ФСА – развитие полезных функций при оптимальном соотношении между их значимостью для потребителей и затратами на их осуществление. ФСА проводится для существующих продуктов и процессов с целью снижения затрат без потери качества, а также для разрабатываемых продуктов с целью снижения их себестоимости. Проведение ФСА включает следующие основные этапы:

- сбор информации о функциях исследуемого объекта (информация о назначении, технико-экономических характеристиках, себестоимости и т.д.);
- исследование функций (степень полезности) разработка предложений по совершенствованию объекта анализа (снижение себестоимости устранения ненужных функций) [4, с. 43].

Система Target-костинг на сегодняшний день распространена по всему миру в основном в компаниях, работающих в инновационных отраслях (автомобилестроение, машиностроение, электроника, компьютерные, цифровые технологии) и сфере обслуживания. Таргет-костинг применяется на этапе проектирования нового изделия или модернизации устаревающей продукции и рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Поэтому задача Таргет-костинга – разработка изделия (услуги), сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если новое изделие таково, что невозможно добиться его целевой себестоимости, не ухудшив при этом качества, принимается решение о том, что это изделие не будет разработано и внедрено в производство. Этапы Таргет-костинга:

- 1) маркетологи определяют возможную рыночную цену изделия. Производится анализ объема рынка сбыта и планирование масштабов производства;

2) устанавливается величина ожидаемой прибыли на единицу изделия (и на объем производства) и рассчитывается целевая себестоимость изделия – максимально допустимое значение себестоимости при заданных рыночных условиях;

3) расчет сметной себестоимости изделия (затрат, требуемых технологией производства) и ее приведению к целевой себестоимости путем использования альтернативных материалов, дизайнерских, технических и технологических решений. Также определяются дрефтинг-затраты (затраты на производство каждого компонента нового изделия) и проводится их оптимизация.

4) разработка и тестирование макета изделия, имеющего целевую себестоимость;

5) принятие решения о начале производства нового изделия.

Если удастся добиться целевой себестоимости или разница составляет до 10%, изготавливается макет изделия и принимается решение о запуске в производство. Если целевая себестоимость не достигнута – разработка изделия прекращается [2].

Итак, для целей управленческого учета существует достаточно много методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, а именно: поперечный, позаказный, попроцессный (простой), нормативный. Отметим, что в международной практике учёта широко распространены методы «директ-костинг», «стандарт-костинг», «таргет-костинг», которые, несмотря на общность центрального подхода «затраты-выпуск», имеют основное отличие – порядок распределения постоянных расходов между калькуляционными периодами. Кроме того, зарубежный опыт предполагает, что группировка и распределение затрат на производство организуются таким образом, чтобы можно было оперативно контролировать формирование прибыли в процессе производства и реализации продукции, поэтому издержки группируются по минимальному количеству статей. Вся система, связанная с формированием затрат, зависит от специфики отрасли, в которой работает предприятие, особенностей его деятельности и прочих играющих важную роль факторов.

Список использованных источников:

1. Безруких, П.С. Состав и учет затрат производства и обращения: учеб. пособие для вузов / П.С. Безруких. – Мн.: АОЗТ, ФТК, 2000. – 208 с.

2. Бухгалтерский управленческий учет в промышленности [Электронный ресурс]: электрон.учебно-метод.комплекс для студентов специальности 1-250108 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», заочная форма обучения / Е. И. Платоненко. – Гродно: Гродненский гос. ун-т им. Янки Купалы, 2015.

3. Вахрушина, В. Создание системы затратами на производство //Финансовый директор. – 2013 – № 5. – 5-12 с.

4. Лепехина, И.Л. Бухгалтерский учёт: проверка правильности ведения /И.Л. Лепехина. – М.: Юстицинформ, 2015. – 180 с.

5. О применении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг: письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14.01.2016г. №04-2-1-32/178 //Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.