

УЧЕБНЫЕ ИЗДАНИЯ ДЛЯ БАКАЛАВРОВ



В. Э. КЕРИМОВ

**УЧЕТ ЗАТРАТ,  
КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ  
И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ  
В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ  
ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ  
СФЕРЫ**

УЧЕБНИК



**В. Э. Керимов**

**УЧЕТ ЗАТРАТ,  
КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ  
И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ  
В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ  
ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ**

*Учебник*

8-е издание,  
переработанное и дополненное

*Рекомендовано уполномоченным учреждением  
Министерства образования и науки РФ —  
Государственным университетом управления  
в качестве учебника для студентов высших учебных  
заведений, обучающихся по направлениям подготовки  
«Экономика» и «Менеджмент» (квалификация «бакалавр»)*

Регистрационный номер рецензии 748 от 27 декабря 2012 г.  
(Федеральный институт развития образования)

Москва

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»  
2015

**УДК 657**  
**ББК 65.052**  
**К36**

**Автор:**

*В. Э. Керимов* — доктор экономических наук, профессор.

**Рецензенты:**

*А. Д. Шеремет* — научный руководитель кафедры учета, анализа и аудита МГУ им. М. В. Ломоносова, доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки РФ, заслуженный экономист РФ;

*Л. И. Хоружий* — проректор Российского государственного аграрного университета — МСХА им. К. А. Тимирязева, доктор экономических наук, профессор, почетный работник высшего профессионального образования РФ, почетный работник АПК.

**Эксперт:**

*В. Г. Гетьман* — зав. кафедрой бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве РФ, доктор экономических наук, профессор.

**Керимов В. Э.**

**К36**

Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник для бакалавров / В. Э. Керимов. — 8-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2015. — 384 с.

ISBN 978-5-394-02317-0

В учебнике изложены теоретические основы и практические аспекты организации учета затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производственной сферы. Основное внимание уделено системам, методам и способам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. На условных примерах рассмотрена методика анализа соотношения “затраты — объем — прибыль”. Каждая глава учебника завершается вопросами для самопроверки и тестовыми заданиями.

Для студентов бакалавриата, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика» и «Менеджмент», а также преподавателей, аспирантов и профессиональных бухгалтеров.

ISBN 978-5-394-02317-0

© Керимов В. Э., 2013

© ООО «ИТК «Дашков и К<sup>о</sup>», 2013

# ОГЛАВЛЕНИЕ

---

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	7
<b>Глава I. ОРГАНИЗАЦИЯ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)</b> .....	9
1.1. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).....	9
1.2. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг).....	12
1.3. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг) .....	18
1.4. Общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) .....	30
Вопросы для самоконтроля.....	33
Задания в тестовой форме.....	33
<b>Глава II. СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ</b> .....	37
2.1. Децентрализация управления и ее роль в организации производственного учета .....	37
2.2. Организация производственного учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности.....	41
2.3. Бюджетирование и контроль затрат и доходов .....	56
2.4. Формирование, состав и структура управленческих отчетов.....	71
Вопросы для самоконтроля.....	77
Задания в тестовой форме.....	78
<b>Глава III. МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ</b> .....	82
3.1. Правовое регулирование учета расходов организации. ....	82
3.2. Учет расходов по обычным видам деятельности.....	90
3.2.1. Учет материальных затрат .....	90

3.2.2. Учет затрат на оплату труда .....	121
3.2.3. Учет затрат на социальную защиту.....	145
3.2.4. Учет амортизации основных средств .....	148
3.2.5. Учет расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки .....	158
3.2.6. Учет расходов на обслуживание производства и управление .....	165
3.2.7. Учет производственных потерь .....	168
3.2.8. Учет и оценка незавершенного производства .....	171
3.2.9. Учет полуфабрикатов собственного производства... ..	173
3.2.10. Учет затрат вспомогательных производств .....	173
3.2.11. Сводный учет затрат на производство.....	175
3.3. Учет прочих расходов .....	178
3.4. Учет коммерческих расходов .....	180
Вопросы для самоконтроля.....	182
Задания в тестовой форме.....	183
<b>Глава IV. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) .....</b>	<b>187</b>
4.1. Методы учета затрат на производство продукции (работ, услуг).....	187
4.2. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).....	200
Вопросы для самоконтроля.....	204
Задания в тестовой форме.....	205
<b>Глава V. МОДЕЛИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) .....</b>	<b>209</b>
5.1. Модель учета “Стандарт-костинг” .....	209
5.2. Модель учета “Директ-костинг” .....	221
5.3. Модель учета ABC.....	228
5.4. Модель учета JIT .....	231
5.5. Модель учета “Таргет-костинг” .....	237
5.6. Модель учета “Кайзен-костинг” .....	245
Вопросы для самоконтроля.....	248
Задания в тестовой форме.....	248
<b>Глава VI. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ И ПРОИЗВОДСТВАХ .....</b>	<b>253</b>
6.1. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях .....	253

6.2. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на кондитерских предприятиях. . . . .	265
6.3. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на консервных предприятиях . . . . .	271
6.4. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в колбасном производстве . . . . .	278
6.5. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях по выпуску пивоваренной продукции и безалкогольных напитков . . . . .	286
6.6. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на швейных предприятиях . . . . .	295
6.7. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в туристических организациях. . . . .	305
6.8. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях по производству обувных изделий. . . . .	310
6.9. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в издательско-полиграфических организациях. . . . .	319
Вопросы для самоконтроля. . . . .	337
Задания в тестовой форме. . . . .	338
<b>Глава VII. АНАЛИЗ ВЗАИМОСВЯЗИ</b>	
<b>“ЗАТРАТЫ — ОБЪЕМ — ПРИБЫЛЬ”</b> . . . . .	343
7.1. Сущность, роль и значение анализа взаимосвязи “затраты — объем — прибыль”. . . . .	343
7.2. Использование величины и нормы маржинального дохода в анализе взаимосвязи “затраты — объем — прибыль”. . . . .	347
7.3. Методы определения безубыточности производства. . . . .	352
7.4. Маржинальный запас прочности . . . . .	359
7.5. Производственный левверидж. . . . .	360
Вопросы для самоконтроля. . . . .	365
Задания в тестовой форме. . . . .	366
<b>ЛИТЕРАТУРА</b> . . . . .	371
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b> . . . . .	372
1. Примерная номенклатура статей затрат на производство продукции . . . . .	372
2. Примерная номенклатура статей затрат для цехов (участков) вспомогательных производств . . . . .	373
3. Примерная номенклатура статей затрат для функциональных служб производственного предприятия . . . . .	373

4. Бюджет прибылей и убытков производственной организации на 2013 г. ....	374
5. Бюджет (прогноз) денежных средств производственной организации на 2013 г. ....	375
6. Прогнозный бухгалтерский баланс производственной организации на 2013 г. ....	376
7. ПЛАН-ЗАДАНИЕ производственному цеху на 2013 г. ....	377
8. ОТЧЕТ О РАБОТЕ производственного цеха за 2013 г. ....	378
9. ПЛАН-ЗАДАНИЕ на оказание услуг производственным цехам на январь 2013 г. ....	379
10. ПЛАН-ЗАДАНИЕ энергосиловому хозяйству производственной организации на январь 2013 г. ....	380
11. ОТЧЕТ О РАБОТЕ энергосилового хозяйства производственной организации за январь 2013 г. ....	381
12. ПЛАН-ЗАДАНИЕ основных технико-экономических показателей работы бухгалтерии производственной организации на 2013 г. ....	382
ПЛАН-ЗАДАНИЕ основных технико-экономических показателей работы бухгалтерии производственной организации на I квартал 2013 г. ....	382
13. ОТЧЕТ О РАБОТЕ бухгалтерии производственной организации за март 2013 г. ....	383

## ВВЕДЕНИЕ

---

Экономика, основанная на действительной конкуренции, требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий, всего нового и прогрессивного. В этих условиях неизмеримо возрастает роль бухгалтерского учета, поскольку требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную, коммерческую и финансовую деятельность предприятий и организаций.

Одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости. В себестоимости продукции как синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит объем прибыли и уровень рентабельности предприятия: чем экономнее используются трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производства, тем больше прибыль.

В настоящем учебнике изложены теоретические и практические аспекты организации учета затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производственной сферы. Восьмое издание учебника адресовано студентам-бакалаврам экономических вузов и факультетов, обучающихся по направлениям “Экономика” и “Менеджмент”, по профилям подготовки “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” и “Управленческий учет”. Изучение данного курса предусмотрено Федеральными государственными образовательными стандартами



высшего профессионального образования. Конечная цель обучения — формирование у студентов-бакалавров теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации учета затрат, калькулирования и бюджетирования, использованию полученной информации для принятия соответствующих управленческих решений. В результате полученных знаний бакалавр по бухгалтерскому и управленческому учету должен способствовать эффективному ведению хозяйства, уметь быстро и безошибочно ориентироваться в различных хозяйственных ситуациях и предугадывать тенденции их развития.

В учебнике выделены факторы и особенности производственной деятельности, предопределяющие организацию учета затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производственной сферы. Много внимания уделено учету материальных и трудовых затрат, системам, методам и способам учета и калькулирования себестоимости продукции. При этом учет затрат и калькулирование себестоимости продукции рассмотрены на условных примерах массовых производств.

Значительное место отведено проблемам организации учета выпуска и продаж продукции (работ, услуг). Кроме того, отдельная глава посвящена методике анализа соотношения “затраты — объем — прибыль”.

# **Глава I. ОРГАНИЗАЦИЯ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

---

## *Цели изучения главы:*

- характеристика основных принципов и задач учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- характеристика основных видов производства и их технологических особенностей, влияющих на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- определение направлений и признаков классификации затрат на производство продукции (работ, услуг);
- раскрытие общей схемы учета затрат и калькулирования продукции (работ, услуг).

## **1.1. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)**

В конкурентной экономике каждое предприятие, прежде чем начать свое производство, определяет, какую прибыль оно сможет получить. Прибыль предприятия зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования, в условиях свободной конкуренции, цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя — она выравнивается автомати-

чески. Другое дело — затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции являются рост производительности труда и экономия потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического прогресса. Большое значение имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции, и прежде всего строгий учет производственных затрат и оперативный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, усиление борьбы с бесхозяйственностью и расточительством.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;
- предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;
- включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;
- группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;

- обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;
- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
- максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т. д.

Составной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). **Калькулирование** — это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг). В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

**Калькуляция** — это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг). При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и т. д. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из следующих этапов:

- сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;
- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка отходов производства и побочной продукции;
- оценка незавершенного производства;
- разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она тре-

бует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

Общие принципы калькуляционной работы:

— научно обоснованная классификация затрат на производство;

— установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;

— выбор методов распределения косвенных расходов;

— разграничение затрат по периодам;

— выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы и др.

Эти общие принципы на отдельных предприятиях конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

Основные задачи калькулирования на предприятиях:

— достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг;

— контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативов затрат;

— определение рентабельности продукции и факторов, влияющих на ее уровень;

— оценка эффективности работы предприятия и отдельных внутрипроизводственных структур (производств, цехов, участков, бригад) путем сравнения затрат с результатами;

— выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции и др.

## **1.2. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг)**

Организация производственного учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и

других факторов, которые предопределяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и т. д.

*В зависимости от характера технологического процесса* все производства в самом общем виде можно подразделить на добывающие и обрабатывающие.

**К добывающим** относятся производства, в которых осуществляется извлечение природного сырья путем добычи его из недр земли. В таких производствах отсутствуют затраты сырья и основных материалов на получаемый продукт. Для большинства добывающих отраслей характерны относительная непродолжительность производства, один передел, отсутствие промежуточного продукта — полуфабрикатов собственного производства, поэтому в них нет незавершенного производства или оно незначительно. В этих отраслях добывается относительно простая продукция и в большом количестве. Особенности добывающих производств предопределяют аналитический учет затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, производственные затраты учитываются по переделу в целом с подразделением в аналитическом учете по цехам, производственным участкам, а в необходимых случаях также и по видам выполненных работ. Все затраты отчетного периода по установленным статьям полностью и непосредственно относятся на количество добытой однородной продукции, образуя ее себестоимость.

**Обрабатывающие** отрасли превращают промышленное и сельскохозяйственное сырье в готовую продукцию или полуфабрикаты. В этих производствах изготавливается относительно сложная продукция. В них, как правило, всегда есть незавершенное производство.

Предприятия обрабатывающих отраслей перерабатывают сырье и материалы путем их химической или механической обработки.

*К первому виду* обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем последовательной обработки исходного сырья на отдельных, технологически прерывных стадиях, фазах или переделах, например, произ-

водство пива, консервов и др. На таких производствах учет затрат ведется не только по процессу в целом, но и по отдельным технологическим переделам (фазам), а внутри них — по видам изготавливаемых продуктов. Соответственно, возникает необходимость исчисления себестоимости и конечного готового продукта и полуфабрикатов — продукции того или иного передела, например, в пивоварении — солода и пива.

Ко *второму виду* обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем механической сборки заранее изготовленных отдельных деталей, узлов и других сборочных соединений. Примерами такого вида производств может служить производство торгово-технологического оборудования, швейных изделий, обуви, различных приборов и аппаратов и т. д. Для таких видов производств характерны сложность технологического процесса, большая номенклатура используемых компонентов и другие особенности, которые сказываются на построении производственного учета, выборе объектов калькулирования себестоимости и способов ее исчисления.

Под **организацией производства** следует понимать определенную организацию труда, расстановку рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, взаимную увязку работы на отдельных участках производства и операциях.

Различают поточную и непоточную организацию производства.

**Поточная** организация производства является наиболее совершенной. При такой организации все оборудование и рабочие места установлены по ходу в виде технологических линий, причем на каждой поточной линии выполняется полный цикл операций, связанных с обработкой деталей или изготовлением той или иной продукции. Поэтому на каждой поточной линии процесс обработки завершается выпуском деталей или готовой продукции.

При поточной организации основные затраты (расход материалов, амортизация оборудования, расход энергии, расходы на оплату труда и др.) можно учитывать по каждой поточной и автоматической линии в зависимости от конкретных особенностей производства.

На конвейерных поточных линиях с установленным регламентированным ритмом работы процесс производства стабилен, и это упрощает распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством: все затраты отчетного периода относят на выпуск готовой продукции.

При **непоточной** организации производства, как правило, применяется групповая расстановка оборудования. При этом каждая группа оборудования выполняет одну или несколько операций, не имеющих законченного характера. Поэтому обрабатываемые детали по необходимости передаются от одной группы оборудования к другой, а нередко несколько раз возвращаются к одной и той же группе оборудования, что ведет к значительному увеличению длительности производственного цикла и межоперационных заделов незавершенного производства.

В зависимости от *роли, которую играет производство в выполнении программы выпуска продукции*, его подразделяют на основное и вспомогательное.

К **основным** относятся производства, изготавливающие профильную продукцию, для выпуска которой и создано данное предприятие. Продукция основных производств предназначена для реализации на сторону, и потому они имеют решающее значение для экономики предприятия. К основному производству, например, в хлебопекарной промышленности относят выпечку хлеба, в консервной — изготовление консервов, в пивоваренной — пива и т. д.

**Вспомогательные производства** обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы. Так, во вспомогательных производствах для нужд основных производств могут, например, вырабатываться приспособления, модели, электроэнергия, сжатый воздух, холод, пар, осуществляться ремонт оборудования, изготовление тары и т. п.

Выделение основного и вспомогательного производств позволяет отдельно осуществлять учет затрат на отдельных счетах: счет 20 “Основное производство” и счет 23 “Вспомогательные производства”.

На предприятиях могут быть также непромышленные производства и хозяйства (жилищно-коммунальное хозяйство,



детские сады, ясли и т. д.). Но они не подпадают под классификацию производств, поскольку непосредственно не связаны с изготовлением продукции основного производства. Учет затрат таких предприятий ведется на счете 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”.

В зависимости от *структуры и организации управления производством* существуют предприятия с **цеховой** и **бесцеховой структурой управления**.

Каждое производство или его отдельная часть (стадия, передел), выделенная организационно, именуется цехом. В соответствии с разделением промышленного производства на основное и вспомогательное различают **цехи основного и вспомогательного производств**.

Цех является основной структурной единицей промышленного предприятия, обособленной в административном (а нередко и в территориальном) отношении.

Цеховая и бесцеховая структура управления производством оказывает влияние на построение аналитического сводного учета производственных затрат. Так, при наличии на предприятии предметно-замкнутых цехов создаются предпосылки для применения полуфабрикатного метода сводного учета. Например, в пивоваренной промышленности отдельно составляют калькуляцию себестоимости на солод, являющийся полуфабрикатом при производстве пива. Цеховая структура управления обычно применяется на крупных предприятиях. При этом затраты каждого цеха учитываются обособленно, на счете 25 “Общепроизводственные расходы”.

На небольших и средних предприятиях применяется бесцеховая структура управления, при которой вместо цехов основного и вспомогательного производств организуются производственные участки. В этих условиях сводный учет затрат ведется на основе бесполуфабрикатного варианта, при котором движение полуфабрикатов собственного производства не отражается в бухгалтерском учете.

Существенное влияние на организацию учета затрат на производство продукции (работ, услуг) оказывает комбинированная форма организации производства. Во многих случаях производственные предприятия представляют собой комбина-

ты и объединения, выпускающие продукцию нескольких отраслей. В этих условиях экономическая эффективность производства выражается в основном в росте производительности труда и снижении себестоимости продукции в результате рационального использования сырья, материалов, основных фондов, трудовых ресурсов и др. При этой форме бухгалтерский учет ведется централизованно, с обязательным условием правильного распределения и соотнесения расходов между производствами.

В зависимости от *объема удовлетворения запросов потребителей* различают три типа производства: единичное, серийное и массовое.

К **единичному** производству относят производство, связанное с выполнением индивидуальных заказов по изготовлению неповторяющихся экземпляров какой-либо продукции или строительно-ремонтных работ по заказам потребителей. Например, индивидуальный пошив обуви или одежды, выпечка отдельных видов кондитерских изделий по заказам покупателей и др. Здесь учет затрат осуществляется по заказам.

К **серийному** производству относится производство, связанное с изготовлением продукции партиями или сериями. Серийное производство часто подразделяют на мелкосерийное, средне- и крупносерийное.

**Массовое производство** — это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительного периода времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах. К таким производствам относят хлебопекарное, колбасное, пивоваренное, плодоконсервное и др.

По *степени сложности технологического процесса* изготовления продукции производство подразделяется на простое и сложное.

Производство, состоящее из одного передела и предназначенное для производства одного вида продукции, называется **простым производством**, например производство солода.

Производство же, состоящее из ряда переделов и предназначенное для изготовления нескольких видов продукции, называется **сложным**. В сложном производстве после каждого

передела выпускается полуфабрикат и лишь в последнем переделе — готовая продукция.

На построение производственного учета большое влияние оказывают также сезонность производства, объем и разнообразие выпускаемой продукции, принципы организации производственных цехов, уровень концентрации и специализации производства, а также другие факторы.

### **1.3. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)**

В системе управления затратами целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат — это выделение той части затрат, на которые может повлиять руководитель.

Практика организации бухгалтерского учета на производственных предприятиях имеет разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внешней и внутренней информации определяют такое направление учета, которое им требуется для обеспечения информацией по издержкам, затратам и расходам организации.

Следует отметить, что вышеупомянутые термины часто употребляются не только в экономической литературе, но и в нормативных документах. Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл.

Внимательное ознакомление с сущностью перечисленных выше терминов позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же — затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций.

Термин “издержки” применяется, как правило, в экономической теории. Это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в

себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки.

**Явные (расчетные) издержки** — это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходом разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг.

**Альтернативные (вмененные) издержки** означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т. д.

Понятие “издержки” используется в экономической теории и практике в качестве понятия “затраты” применительно к производству продукции (работ, услуг) в целом или его отдельным стадиям. Некоторые авторы рассматривают понятия “затраты на производство” и “издержки производства” как идентичные, однако это не соответствует действительности. Понятие “издержки” шире понятия “затраты”.

**Издержки** — это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Например, издержки производства — это затраты материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу продукции. Кроме того, издержки включают специфические виды затрат: единый социальный налог, потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия “затраты на производство” и “издержки производства” могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях.

Под затратами следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия.

**Затраты** — это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Затраты характеризуются:

- денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов;
- целевой установкой, обеспечивая их связь с производством и реализацией продукции в целом, или с какой-то из стадий этого процесса;

- определенным периодом времени, т. е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

Следует иметь в виду, что если затраты не вовлечены в производство определенного продукта и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то затраты производственного предприятия капитализируются и превращаются в запасы сырья, материалов и т. д. Такая особенность затрат вытекает из того, что они обладают свойством запасоёмкости, и в данном случае относятся к активам производственного предприятия.

Расходы в отличие от затрат, означают уменьшение средств производственного предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг. Лишь в момент реализации производственное предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат — расходы.

На такое понимание вышеуказанных терминов нас ориентируют стандарт 18 МСФО “Выручка”, а также отечественные ПБУ 9/99 “Доходы организации” и 10/99 “Расходы организации”. В соответствии с указанными документами расходы, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива.

В соответствии с ПБУ 10/99 “Расходы организации” под расходами 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). Кроме того, предусматривается ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о финансовых результатах.

Согласно Налоговому кодексу РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Следует отметить, что признаки, применяемые для классификации расходов для целей налогообложения и бухгалтерского учета, между собой существенно отличаются.

Итак, **расходы** — это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию.

В отличие от затрат расходы не могут быть в состоянии запасаемости, не могут относиться к активам производственного предприятия. Они отражаются при расчете прибыли производственного предприятия в отчете о финансовых результатах. Понятие “затраты” шире понятия “расходы”, однако при определенных условиях они могут совпадать.

Следует отметить, что расходы признаются в отчете о финансовых результатах на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Исходя из этого в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами.

С точки зрения техники учета соотношение доходов и расходов производственного предприятия состоит в том, что затраты сначала должны накапливаться на счетах “Материалы”, “Амортизация основных средств”, “Расчеты с персоналом по оплате труда” и т. д., затем на счетах “Основное производство”, “Готовая продукция” и не списываться на счет “Продажи” до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы, поскольку лишь в момент реализации организация будет признавать свои расходы.

В бухгалтерском учете, применительно к счету “Продажи” расходы организации по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). Исчисление себестоимости продукции производственному предприятию необходимо: для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продук-

цию; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т. д.

Себестоимость продукции включает различные виды затрат, зависящих и не зависящих от работы данного производственного предприятия, вытекающих из характера данного производства и не связанных с ним непосредственно. В связи с этим большое значение имеет обоснованная классификация состава затрат, которые ее формируют.

Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), видно, что они неодинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на снабжение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т. д.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, — косвенно. Поэтому для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Важнейшими из них являются: состав и экономическое содержание затрат, места их возникновения и носители; роль и назначение в технологическом процессе изготовления продукции; способ включения в себестоимость продукции; отношение к объему производства потребители информации и др.

По *составу* затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

**Одноэлементными** называются затраты, состоящие из одного элемента — материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты, независимо от места их возникновения и целевого назначения, не делятся на различные компоненты.

**Комплексными** называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

В зависимости от запросов внешних и внутренних потребителей информации затраты следует группировать в разрезе экономических элементов и статей калькуляции.

**Экономическим элементом** называется первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

В соответствии с ПБУ 10/99 “Расходы организации” для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных видов затрат: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определенный период времени, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности. Эта информация, как правило, предназначена для внешних пользователей информации. Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, фонд оплаты труда и т. д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Например, электроэнергия на предприятиях может быть использована как в технологическом процессе производства продукции, так и для освещения офиса предприятия, цехов и т. д. В свою очередь, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных изделий в разных количествах: на одно изделие — больше, на другое — меньше.



Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции, информация которой предназначена исключительно для внутренних пользователей информации.

**Калькуляционной статьей** называется определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

На производственных предприятиях данная группировка затрат является основной, но ее содержание, исходя из специфики каждой отрасли производства, дифференцируется в соответствии с отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

1. “Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия”;
2. “Полуфабрикаты собственного производства”;
3. “Возвратные отходы (вычитаются)”;
4. “Вспомогательные материалы”;
5. “Топливо и энергия на технологические цели”;
6. “Расходы на оплату труда производственных рабочих”;
7. “Отчисления на социальные нужды”;
8. “Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования”;
9. “Общехозяйственные расходы”;
10. “Прочие производственные расходы”;
11. “Итого цеховая производственная себестоимость”;
12. “Общехозяйственные расходы”;
13. “Итого общезаводская производственная себестоимость”;

14. “Расходы на продажу”;
15. “Всего полная себестоимость”.

Методика учета расходов по экономическим элементам и статьям калькуляции будет рассмотрена в специальной главе учебника.

По *местам возникновения* затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам, бригадам и другим структурным подразделениям предприятия, т. е. по центрам затрат. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (передель, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрифирменного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана группировка затрат в зависимости от *сферы их возникновения и функциональной деятельности* предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Такая группировка затрат способствует укреплению деятельности и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах, помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

Большое значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат *по отношению к объему производства*. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

**Переменными** называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

К **постоянным** относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема произ-

водства. К ним относятся общецеховые и общехозяйственные расходы и др.

Некоторые затраты называются **смешанными**, так как имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их иногда называют **полупеременными** и **полупостоянными** затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров. Поэтому при учете затрат их необходимо четко разграничить на постоянные и переменные затраты.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики предприятия.

В практической деятельности порой возникают трудности в четком разделении затрат на постоянные и переменные. Поэтому вышеприведенная группировка затрат, исходя из их *роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению*, в условиях функционирования отечественных предприятий наилучшим образом проявляет себя в виде основных (производственных) и накладных (периодических) расходов.

**Основными (производственными)** называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

**Накладные (периодические)** расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Подразделение затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные (периодические) расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Такая группировка затрат пока редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета “Директ-костинг”. В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

По способу включения в себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные.

**Прямыми** являются расходы на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объ-

екты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.

**Косвенные** расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты на управление и обслуживание производства (накладные).

Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Подразделение затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Повышение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные — косвенных, но они нетождественны. Группировка затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) необходима при организации отдельных систем учета полных и частичных затрат на производство. Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции, могут выступать в качестве основных, а по способу их включения в себестоимость отдельных видов изделий в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий — в качестве косвенных.

Большое значение при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости *от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции*. По данному признаку затраты предприятия подразделяются на текущие и отложенные.

К **текущим** относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода.

К **отложенным** относятся расходы будущего периода и предстоящие расходы.

**Расходы будущего отчетного периода** — это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.).

К **предстоящим** относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих и др.).

На результаты деятельности предприятия существенное влияние оказывает *целесообразность совершения* затрат. По данному признаку затраты подразделяются на эффективные и неэффективные.

**Эффективные** — это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится большая часть затрат, образующих себестоимость продукции. Они предусматриваются сметой затрат на производство.

**Неэффективные** — это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты — это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат помогает не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

С предыдущей группировкой тесно взаимодействует группировка затрат на планируемые и непланируемые.

К **планируемым** относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.

**Непланируемые** — это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

По отношению к действующим нормам все расходы, включаемые в себестоимость продукции, группируются по **установленным нормам**, действующим на начало текущего месяца, и **по отклонениям от действующих норм**, возникшим в процессе производства. Такое подразделение затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

Завершающим этапом является группировка и учет затрат по их *носителям*, т. е. по **продукции, работам и услугам**, с целью определения их себестоимости.

Наиболее простой способ расчета себестоимости продукции — деление суммарных затрат на объем выпуска. Однако применять этот способ можно только при условии, что предприятие производит один вид продукции, не имеет запасов полуфабрикатов или готовой продукции. Более сложный способ — калькуляция себестоимости по статьям затрат. Прямые затраты непосредственно включают в себестоимость продукции, а косвенные распределяют при помощи специальных баз и коэффициентов распределения.

## 1.4. Общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

На производственных предприятиях затраты на производство отражаются на следующих счетах: 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 28 “Брак в производстве”, 96 “Резервы предстоящих расхо-

дов”, 97 “Расходы будущих периодов” и др. Затраты группируются по этим счетам, экономическим элементам, статьям калькуляции, местам возникновения расходов и видам продукции.

Фактическая себестоимость по видам вырабатываемой продукции, а внутри их по статьям калькуляции отражается на счете 20 “Основное производство”. По дебету этого счета в течение месяца собираются прямые затраты, обусловленные технологическим процессом изготовления изделий: стоимость материалов, входящих в продукцию, расходы на оплату труда производственных рабочих, отчисления на их социальные нужды, топливо и энергия на технологические цели. В первичных документах (лимитно-заборных картах, нарядах, рапортах и др.) указываются места возникновения затрат, наименования выпускаемой продукции и соответствующие статьи затрат.

Расходы на управление производством и его обслуживание не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретного изделия, поскольку являются косвенными. Они предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах 25 “Общепроизводственные расходы” и 26 “Общехозяйственные расходы” по статьям затрат в разрезе производственных цехов и в целом по предприятию. По окончании месяца расходы на управление и обслуживание списываются с кредита этих счетов и переносятся на счет 20 “Основное производство” для включения в общую сумму затрат. В аналитическом учете они распределяются между структурными подразделениями, незавершенным производством и готовой продукцией, отдельными видами продукции. Расходы относятся только на те производства, которые выпускают товарную продукцию. На счетах производственных затрат фиксируется также резерв предстоящих расходов на оплату отпусков рабочих, соответствующая сумма расходов будущих периодов и потерь от брака.

Для определения себестоимости услуг (работ) вспомогательных производств затраты собираются на калькуляционном счете 23 “Вспомогательные производства”, продукция (услуги) которых в основном используется цехами и службами предприятия: например, пар, выработанный парокотельным цехом, потребляется для отопления цехов и заводоуправления. Поэтому по окончании месяца соответствующая доля затрат



и услуг списывается либо прямо, либо через собирательно-распределительные счета на счет 20 “Основное производство”.

Таким образом, в конце месяца на дебете счета 20 “Основное производство” собираются все затраты по выпуску продукции: прямые — по элементам затрат, а косвенные — по комплексным статьям. По кредиту этого счета отражаются стоимость отходов производства и потери от брака.

По окончании отчетного периода оценивается стоимость незавершенного производства на конец месяца и разграничиваются затраты между себестоимостью готовой продукции и незавершенным производством. Для определения производственной себестоимости продукции к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют все затраты, произведенные за месяц и учтенные на дебете счета 20 “Основное производство”, и вычитают стоимость возвратных отходов, потерь от брака и незавершенного производства на конец месяца.

Сданную на склад готовую продукцию по фактической производственной себестоимости отражают по дебету счета 43 “Готовая продукция” и кредиту счета 20 “Основное производство”.

Дебетовое сальдо счета 20 “Основное производство” показывает затраты, относящиеся к незавершенному производству.

Завершающим этапом учетного процесса является составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции на основании аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20 “Основное производство”.

Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет предприятиям применять методiku учета затрат, используемую в международной практике, с разделением затрат на переменные (производственные) и постоянные (за отчетный период), с выявлением частичной производственной себестоимости. Кроме того, план счетов дает возможность организовать учет выпуска продукции с использованием счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг)”. Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции.

По окончании месяца выявившаяся на счете 20 фактическая производственная себестоимость продукции перечисляется с кредита этого счета на счет 40, на котором ин-

формация о выпущенной из производства продукции формируется в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Выявленные отклонения переносятся со счета 40 на счет 90 “Продажи”. Счет 40 закрывается ежемесячно.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. В чем сущность и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
2. По каким принципам организуется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)?
3. Как влияют на построение учета особенности технологии и организации производства?
4. По каким признакам классифицируются затраты предприятия и как они влияют на формирование себестоимости продукции и организацию бухгалтерского учета?
5. Какова общая схема учета затрат на производственных предприятиях?

### **Задания в тестовой форме**

1. Производственный процесс — это процесс производства:
  - а) товаров;
  - б) услуг;
  - в) производственных отношений;
  - г) продуктов, товаров, работ, услуг, производственных отношений.
2. В зависимости от характера технологического процесса производство подразделяется:
  - а) на химическое и механическое;
  - б) поточное и конвейерное;
  - в) основное и вспомогательное;
  - г) добывающее и обрабатывающее.
3. По способу обработки сырья и материалов производство подразделяется:
  - а) на химическое и механическое;
  - б) добывающее и обрабатывающее;

- в) простое и сложное;
- г) основное и конвейерное.

4. По организационному признаку производство подразделяется:

- а) на основное и сложное;
- б) вспомогательное и конвейерное;
- в) поточное и непоточное (групповое);
- г) простое и автоматизированное.

5. По роли в выполнении программы выпуска продукции производство подразделяется:

- а) на массовое и серийное;
- б) основное и вспомогательное;
- в) массовое, серийное и индивидуальное;
- г) индивидуальное и конвейерное.

6. По объему удовлетворения запросов потребителей производство подразделяется:

- а) на производство продовольственных товаров;
- б) производство непродовольственных товаров;
- в) производство потребительских товаров;
- г) массовое, серийное и индивидуальное.

7. По степени сложности технологии выпуска продукции производство подразделяется:

- а) на массовое, серийное и индивидуальное;
- б) поточное и конвейерное;
- в) простое и сложное;
- г) производство продовольственных товаров.

8. По месту возникновения затраты группируются:

- а) на снабженческо-заготовительные;
- б) производственные;
- в) коммерческо-сбытовые;
- г) в разрезе производств, цехов, участков, бригад, отделов и других структурных элементов.

9. По сфере возникновения и функциям деятельности затраты подразделяются:

- а) на включаемые в прямые и косвенные;
- б) постоянные и переменные;

в) снабженческо-заготовительные, производственные, сбытовые и организационно-управленческие;

г) основные и накладные.

10. По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются:

а) на включенные в продукт и периодические;

б) основные и накладные;

в) прямые и косвенные;

г) одноэлементные и косвенные.

11. По отношению к объему производства и продаж затраты подразделяются:

а) на постоянные и переменные;

б) прямые и косвенные;

в) основные и накладные;

г) включенные в продукт и периодические.

12. По отношению к технологическому процессу изготовления продукции затраты подразделяются:

а) на основные и накладные;

б) снабженческие и сбытовые;

в) прямые и косвенные;

г) планируемые и непланируемые.

13. По экономическому содержанию затраты подразделяются:

а) на включенные в продукт и периодические;

б) основные и накладные;

в) одноэлементные и комплексные;

г) экономические элементы и статьи калькуляции.

14. По составу затраты подразделяются:

а) на основные и накладные;

б) одноэлементные и комплексные;

в) регулируемые и нерегулируемые;

г) прямые и косвенные.

15. По времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции затраты подразделяются:

а) на плановые и внеплановые;

б) отложенные и неотложенные;

- в) текущие и периодические;
- г) текущие, будущего отчетного периода и предстоящие.

16. К отложенным расходам относятся:

- а) расходы будущих периодов;
- б) резервы предстоящих расходов;
- в) затраты периода;
- г) затраты на продукт.

17. Эффективные затраты — это:

- а) доходы от безвозмездных поступлений;
- б) доходы от применения штрафных санкций;
- в) производительные затраты, обеспечивающие получение дохода;
- г) убытки.

18. Неэффективные затраты — это:

- а) процесс уплаты налогов;
- б) процесс выдачи заработной платы;
- в) процесс страхования имущества организации;
- г) производственные потери.

19. При росте объема производства величина переменных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) остается неизменной;
- г) равняется уровню постоянных затрат.

20. При росте объема производства величина постоянных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) равняется уровню переменных затрат;
- г) перечисленные выше ответы неверны.

## **Глава II. СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

---

### *Цели изучения главы:*

- раскрытие сущности внутрихозяйственного управления и его роли в организации управленческого учета;
- определение основных признаков организации управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности;
- раскрытие особенностей организации управленческого учета в разрезе центров затрат, продаж, прибыли и инвестиций;
- раскрытие особенностей организации управленческого учета в разрезе основных, вспомогательных и обслуживающих центров ответственности;
- определение сущности и роли бюджетирования в организации управленческого учета;
- раскрытие технологии составления операционных, финансовых, статических и гибких бюджетов организации;
- использование данных бюджетов и внутрихозяйственной отчетности для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

### **2.1. Децентрализация управления и ее роль в организации производственного учета**

Одним из важных условий эффективной организации производственного учета является внедрение и укрепление децентрализации управления. Это связано с тем, что многоотраслевой характер, а иногда и огромные размеры и территориальная разобщенность современных организаций (корпораций, объединений и т. д.) зачастую превращаются в тормоз на пути их даль-