

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Кобзева Мария Александровна

**РАЗРАБОТКА СИСТЕМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ
ПРОДУКЦИИ НА ОСНОВЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ УЧЕТА**

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
по образовательной программе подготовки магистров
по направлению 38.04.01 Экономика
программа «Международная практика и системы бухгалтерского
(финансового) учета и аудита»

г. Владивосток
2018 г.

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

магистранту Кобзевой Марии Александровне группы М1201мбу

(фамилия, имя, отчество)

на тему «Разработка систем калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета»

Вопросы, подлежащие разработке (исследованию):

Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции

Затраты, как основной объект калькулирования

Понятия и принципы калькулирования себестоимости продукции

Предпосылки возникновения системы калькулирования, применяемые в международной практике и отечественном учете

Организация учета затрат и способы калькулирования себестоимости продукции в отечественной практике

Краткая характеристика и учетная политика предприятия, по материалам которого выполнена работа

Документальное оформление и учет затрат, включаемых в себестоимость продукции

Калькулирование себестоимости продукции при позаказном методе учета затрат

Исчисление себестоимости продукции и особенности учета затрат при поперечной и поперечной системе калькулирования

Совершенствование системы калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета

Адаптация системы «директ-костинг» в практике российского учета

Совершенствование учета и управления затратами по системе «таргет-костинг»

Теория и рекомендации по внедрению метода «кайзен-костинг» на отечественных предприятиях

Основные источники информации и прочее, используемые для разработки темы:

учебные пособия по бухгалтерскому учету (Ивашкевич В. Б., Низовкина Н.Г., Рассказова-Николаевой С. А., и др.), публикации в периодической печати (Алейникова, М.Ю. Безрукова Т.Л., Рудановский А.П. и др.), ресурсы СПС «КонсультантПлюс».

Срок представления работы «01» июня 2018 г.

Дата выдачи задания «21» ноября 2016 г.

Руководитель ВКР

доцент, доцент

(должность, уч. звание)

Сид
(подпись)

З.В. Садовая

(и.о.ф)

Задание получила

Кобзе
(подпись)

М.А. Кобзева

(и.о.ф)

Оглавление

Введение.....	4
1 Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции	8
1.1 Затраты, как основной объект калькулирования	8
1.2 Понятия и принципы калькулирования себестоимости продукции.....	22
1.3 Предпосылки возникновения системы калькулирования, применяемые в международной практике и отечественном учете	27
2 Организация учета затрат и способы калькулирования себестоимости продукции в отечественной практике.....	36
2.1 Краткая характеристика и учетная политика предприятия, по материалам которого выполнена работа	36
2.2 Документальное оформление и учет затрат, включаемых в себестоимость продукции	42
2.3 Калькулирование себестоимости продукции при позаказном методе учета затрат	53
2.4 Исчисление себестоимости продукции и особенности учета затрат при попроцессной и попередельной системе калькулирования	61
3 Совершенствование системы калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета.....	74
3.1 Адаптация системы «директ-костинг» в практике российского учета	74
3.2 Совершенствование учета и управления затратами по системе «таргет- костинг»	84
3.3 Теория и рекомендации по внедрению метода «кайзен-костинг» на отечественных предприятиях	92
Заключение	102
Список использованных источников	107
Приложения	115

Введение

Производственную и хозяйственную деятельность осуществляют все предприятия. У них появилась необходимость вступать во взаимоотношения с другими различными организациями, учреждениями, работниками, инвесторами и другими заинтересованными лицами. И от того, насколько эффективна работа предприятий, его финансовое состояние, зависит экономика и индустриальная мощь государства.

Эффективное управление производственной деятельностью на предприятии, в современных условиях все более зависит от уровня его информационного обеспечения. Отечественная система бухгалтерского учета, которая существует в настоящее время не способствует управлению затратами и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы.

Одним из важнейших элементов работы бухгалтерии, в современном мире, является учет затрат на производство и калькулирование себестоимости. В настоящее время, руководству предприятия постоянно необходимо совершенствовать не только технологию производства продукции, но и систему управления, чтобы поддерживать эффективность своей деятельности и повышать конкурентоспособность выпускаемой продукции. Одним из возможных инструментов совершенствования может выступать исследование различных отечественных и зарубежных систем калькулирования себестоимости продукции.

Применение той или иной системы учета затрат и калькулирования себестоимости зависит от особенностей отрасли, в которой осуществляется деятельность предприятия. Также при выборе метода учета затрат и калькулирования себестоимости следует руководствоваться задачами, поставленными перед управленческим учетом в конкретной организации.

Выбор методики калькулирования себестоимости в современном учете отдельно взятого предприятия – задача непростая, поскольку определенная по выбранной методике себестоимость в идеале должна удовлетворять

потребностям бухгалтерского (финансового и управленческого) и налогового учета.

Разнообразие методов управления затратами, которые представлены в отечественной и зарубежной практике учета, существует большое количество. Отечественные методы не могут в полной мере удовлетворить требованиям управления хозяйствующих субъектов, поэтому назрела необходимость в принятии опыта у зарубежных стран, в части внедрения современных методов учета затрат и себестоимости продукции, чтобы повысить эффективность управления на предприятии. Этим и обусловлена актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Целью выпускной квалификационной работы является систематизация отечественных и зарубежных методик учета затрат, а также выявление наилучших зарубежных систем калькулирования себестоимости продукции, и внедрение их в практику отечественного учета.

В соответствии с поставленной целью в работе решены следующие задачи:

- теоретически изучены затраты, как основной объект калькулирования;
- исследованы понятия и принципы калькулирования себестоимости продукции;
- определены предпосылки возникновения системы калькулирования, применяемые в международной практике и отечественном учете;
- дана краткая характеристика филиала Надеждинский АО «Примавтодор», по материалам которого выполнена работа;
- описано документальное оформление и учет затрат, включаемых в себестоимость продукции;
- рассмотрено калькулирование себестоимости продукции при позаказном методе учета затрат;

- изучено исчисление себестоимости продукции и особенности учета затрат при попроцессной и попередельной системе калькулирования;
- представлена адаптация системы «директ-костинг» в практике российского учета;
- разработаны рекомендации по совершенствованию учета и управления затратами по системе «таргет-костинг»;
- предложены теория и рекомендации по внедрению метода «кайзен-костинг» на отечественных предприятиях.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность филиала Надеждинский АО «Примавтодор», краткая характеристика которого представлена в разделе 2.1.

Предметом исследования являются зарубежные методы калькулирования себестоимости продукции и внедрение их в практику отечественного учета.

Научная новизна работы заключается в разработке единой методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), на основе систем «таргет-костинг», «директ-костинг» и «кайзен-костинг» для анализируемого предприятия.

Существенные результаты работы:

- выявлена структура затрат, характерная для филиала Надеждинский АО «Примавтодор», и на ее основе разработан расчет ставки косвенных расходов для анализируемого предприятия;
- проведена сравнительная характеристика традиционных методов учета затрат, позволяющая на основе попроцессного метода разработать отчет о себестоимости единицы продукции для рассматриваемого предприятия;
- разработана методика калькулирования себестоимости продукции для филиала Надеждинский АО «Примавтодор» на основании методов «таргет-костинг», «директ-костинг», «кайзен-костинг» и позаказного метода;

– предложен алгоритм по управленческому учету, на основе изученных систем калькулирования себестоимости и процесса продаж, используя счет 90 «Продажи», применяемый в процессе создания продукции.

Методами исследования, используемыми в работе, являются специальные методы научного познания, применяемые в бухгалтерском учете, такие как метод первичного наблюдения и итогового обобщения.

Логикой исследования является последовательное и глубокое изложение материала, раскрывающее тему исследования на основе сформулированных в ней цели и задач, содержание которых выражено в структуре выпускной квалификационной работе, базируется на системном изучении разработки систем калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета, выявление проблем и недостатков в этой области, а также разработки предложений по применению данной системы в филиале Надеждинский АО «Примавтодор».

Теоретической и методологической основой работы послужили различные нормативные акты и источники, в том числе: Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ и другие нормативные документы, труды отечественных и зарубежных экономистов, таких как: Алейникова, М. Ю., Воронова, Е.Ю., Глупенько, Т.В., Зубарева, О.А., Ивашкевич, В.Б., Низовкина, Н.Г., Рассказова-Николаева, С.А., а также материалы и статьи периодических изданий.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка из 80 использованных источников и приложений.

1 Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции

1.1 Затраты, как основной объект калькулирования

Особую роль в современном мире играют затраты в управлении предприятием. Менеджерам организации разных уровней требуется информация о затратах для определения результата деятельности структурных подразделений. Исследование и оценка эффективности управления затратами является важной функцией управления производством, так как оптимизация затрат является основным фактором роста прибыли.

В отечественных нормативных, научных и учебных изданиях нет однозначной трактовки термина «затраты».

В Налоговом Кодексе (НК), согласно главе 25 статье 252 определение расходов дается через «затраты»: расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Далее написано, что 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 Российской Федерации (РФ), либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Необходимо отметить, что определение, сформулированное в НК РФ, адаптировано для целей

налогообложения и не отражает всей сущности затрат, которые возникают у предприятия [1].

Понятие «расходы» и «затраты» отождествляет Налоговый кодекс Российской Федерации. Так как в нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствует определение термина «затраты», то можно предположить идентичность этих определений и в практике бухгалтерского учета. Косвенно такое предположение подтверждается использованием этого термина наряду с термином «расходы» в статье 8 ПБУ 10/99 «Расходы предприятия» в части «материальные затраты», «прочие затраты» [7].

Впервые понятие расходов было сформулировано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве Финансов РФ 29 октября 1997 года. В указанном документе сказано, что расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки) от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и другое. В данном определении использовано понятие «затраты», которое в Концепции не определено.

Определение расходов приведено в более позднем нормативном документе – ПБУ 10/99 «Расходы организаций», которое утверждено Приказом Министерства Финансов России от 06 мая 1999 года за № 33н и вступило в силу с 01 января 2000 года. Здесь дано следующее определение расходов: «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 уменьшением вкладов по решению участников (собственников

имущества)». Данное определение практически полностью соответствуют рассмотренного термина в Международных стандартах финансовой отчетности «Концептуальные основы финансовой отчетности»: «расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или «истощения» активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала» [11].

Для исчерпывающего понимания данного определения необходимо, разграничить содержание терминов: экономические выгоды, активы и капитал. Можно отметить, что названные термины никак не определены ни в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет предприятия, ни в налоговом законодательстве [21, с. 265].

Единственное теоретическое определение экономических выгод приведено в «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России», в пункте 7.2.1, согласно которому будущие экономические выгоды заключаются в потенциальной возможности того или иного имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или эквивалентов в организацию [10].

В нормативных документах Российской Федерации, регламентирующих бухгалтерский (финансовый) учет, также используются слова-синонимы «расходы» и «затраты». Это такие документы, как: ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 10/99 «Расходы организаций» [4, 5, 6, 7].

В Плана счетов бухгалтерского учета раздел III называется «Затраты на производство», то есть применяется термин «затраты». Он используется и для характеристики содержания счета 20 «Основное производство», где говорится, что «счет используется для учета затрат по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции».

В международной практике сегмент учета затрат на производство продукции является составной частью управленческого учета, который позволяет планировать, управлять, контролировать, и оценивать деятельность предприятия в целях оптимизации его финансовых результатов [35, с. 123].

В международных стандартах финансовой отчетности нет специального стандарта, посвященного учету затрат на производство. Но, стандарт IAS 2 «Запасы» регламентирует общий порядок учета затрат на производство и калькулированные себестоимости продукции, в соответствии с которым выделяют две категории издержек – затраты на продукцию и расходы периода [12].

Некоторые требования по учету расходов изложены в таких стандартах, как IAS 40 «Инвестиционное имущество» и IFRS 9 «Финансовые инструменты» [13, 14].

Определение экономической категории затрат, которые дают зарубежные экономисты, достаточно кратки. Так Ч. Т. Хорнгрен указывает, что «обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги» [65, с. 502].

К. Друри в учебнике «Управленческий учет для бизнес-решений» пишет, что «затраты – это очень часто используемое слово, отражающее денежные измерения всех ресурсов, затраченных, скажем, для достижения такой конкретной цели». Также, автор уточняет, что «прежде чем можно будет рассчитать с их помощью все понесенные расходы, необходимо определить значение этого термина более точно. Термин «затраты» редко применяется без предшествующего прилагательного или другого вспомогательного слова, так как чаще всего необходимо уточнить, о каком типе затрат идет речь» [32, с. 285].

В отечественной экономической литературе также имеются определения затрат. В статистическом словаре под редакцией М.А. Королева затраты рассматриваются, как «затраты денежных, трудовых и материальных ресурсов, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг), ее реализацией, продажей

покупных товаров и обслуживанием процесса потребления на предприятиях». Данное определение в большей степени способствует категории «себестоимость» [41, с. 110].

М.И. Кутер определяет «затраты как издержки, понесенные организацией (предприятием) в момент потребления товаров и услуг» тем самым считая понятия издержки и затраты синонимами [44, с. 28].

А.Д. Шеремет рассматривает затраты, как «потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги» [70, с. 111].

Профессор В.А. Пипко считает, что «затраты – средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии и способных принести доход в будущем» [53, с. 28].

С.А. Николаева дает следующее определение: «затраты – это использование средств на приобретение ресурсов (материальных, трудовых и тому подобное) для осуществления предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта» [55, с. 95].

Вместе с понятием «затраты» используется также понятие «затраты на производство», которое отражает использование ресурсов в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг [52, с. 180].

Так, А.С. Бакаев считает, что «затраты на производство – часть расходов организации, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, то есть с обычными видами деятельности».

Н.Д. Врублевский под затратами на производство понимает «стоимость части ресурсов (затрат) предприятия, которые израсходованы на изготовление продукции, выполнения работ и оказание услуг за определенный (отчетный) период времени».

Наиболее полное и четкое определение категории «затраты на производство» дает П.С. Безруких «затраты на производство представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходятся

затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или на завершенное производство» [17, с. 458].

В учебнике по финансовому менеджменту затраты, определяющие себестоимость, состоят из стоимости используемых в производстве продукции природных ресурсов, сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, энергии и основных фондов, трудовых ресурсов и прочих расходов по эксплуатации, а также внепроизводственных затрат.

Часто в экономической литературе термин «затраты» отождествляется с понятием «расходы». Однако из выше приведенных определений вытекает, что понятие расходы шире, чем понятие затраты [43, с. 35].

По мнению профессора Царева В. В. «затраты» отражают уже свершившийся факт расходования (списания) ресурсов на производство продукции (работ, услуг), а «расходы» могут быть и не связаны непосредственно с производством продукции, оказанием услуг [66, с. 173].

В.Ф. Палий пишет, что «основная цель учета затрат – выявить и отразить все фактические затраты на производство по многочисленным объектам учета и признакам, необходимым для управления. А калькуляционный учет ограничен целевыми установками калькулирования. Поэтому производственный учет шире системы калькулирования» [51, с. 108].

Гипотезу о связи затрат с объектом калькулирования подтверждает В.А. Фофанов. Он указывает на то, что между затратами и калькулированием фактической себестоимости существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость: «это обосновывается тем, что, с одной стороны, основанием для исчисления себестоимости являются данные учета затрат, а с другой – учет затрат организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования» [64, с. 76].

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Основной целью классификации затрат является удовлетворение информационных потребностей внутренних и внешних пользователей. Информация о затратах для внешних пользователей

получает отражение в отчете о финансовых результатах. Для этих целей информация о затратах формируется по следующим направлениям:

- по характеру, условиям осуществления и направлениям деятельности организаций выделяются расходы по обычным видам деятельности, операционные и внереализационные расходы;
- по сферам деятельности – это расходы, которые связаны с приобретением материально-производственных запасов, с процессом производства, с продажей продукции и расходы на управление;
- по элементам – материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты [42, с. 37].

Для внутренних потребителей недостаточно данных о величине затрат в целом по предприятию. Руководству предприятия необходима информация о расходах, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькулирования.

Между калькулированием и учетом затрат имеется определенная связь.

В экономической литературе на этот счет существует четыре мнения:

1. Калькулирование обуславливает учет затрат;
2. Учет затрат обуславливает калькулирование;
3. Калькуляция и учет тождественны;
4. Калькуляция и учет – это независимые друг от друга понятия.

Первый подход был описан в трудах А.З. Попова в 1903 году и Н.А. Блатова в 1930 году. Авторы предполагали, что себестоимость является центральным моментом бухгалтерского учета, следовательно, себестоимость должна быть подчинена учету затрат. Они и их последователи пришли к выводу, что первое – это цель, а второе – следствие. Однако такое суждение, несмотря на то, что его разделяло множество столь известных специалистов, ошибочно, так как:

- себестоимость определяется на основании затрат, а не наоборот;

– если калькуляция задает порядок учета затрат, то границы между ними исчезают, эти различные по характеру работы начинают сливаться;

– при подчинении учета затрат целям калькуляции создается ситуация, провоцирующая искажение методов учета затрат в угоду администрации, заинтересованной в уменьшении или увеличении фактической себестоимости. Совершенно очевидно, что подобная точка зрения, особенно в связи с последним суждением, не получила повсеместного признания.

Второй подход берет свое начало в трудах К.И. Арнольда в 1809 году, Э.А. Мудрова в 1846 году. В современной литературе данный подход остается наиболее распространенным. Авторы опираются на мнение К.Г. Щетинина-Кукуева: «Калькуляция не может быть признана самостоятельной и конечной формой учета, как ее рассматривают учебники фабричного счетоводства, видящие в ней конечную цель последнего, - она только заключает выводы учета». В этом подходе учет затрат и калькуляция рассматривались как строго обособленные этапы – сначала учет затрат, потом калькуляция, первый может существовать без второго, второй без первого – нет [61, с. 213].

Третий подход был ответом на предыдущий и связан с именем русского ученого С.Ф. Иванова, который опубликовал свои труды в 1872 году. Его последователями были А.И. Гуляев, А.С. Маргулис, С.А. Стуков.

Наиболее четко выразил этот взгляд С.А. Стуков: «Может существовать лишь единый метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, но учет затрат нельзя отрывать от метода калькулирования».

Четвертый подход берет свое начало с работы М. Корнильева в 1862 году. В советское время его вновь выдвинули Н.Г. Чумаченко в 1965 году, Э.К. Гильде в 1968 году, В.Б. Ивашкевич в 1974 году. Наиболее четко этот взгляд выразил И.А. Басманов, который подчеркнул, что учету затрат и калькуляции присущи различные «как предметы изучения, так и способы познания». Данная точка зрения полностью разграничивает учет затрат и калькуляцию, противопоставляя их. Данный подход рекомендуют считать наиболее правильным, так как в этом случае признается:

- учет фактических затрат может быть, а калькуляции может и не быть;
- учет фактических затрат может и не быть, а калькуляция может быть, например исчисление себестоимости планируемой к выпуску продукции [62, с. 165].

Следовательно, оба понятия автономны и могут найти практическую реализацию независимо друг от друга. Связь между ними носит частный характер. Действительно, мы можем организовать учет затрат в целях калькуляции, также можем получать себестоимость на основе данных бухгалтерского учета затрат, но не можем не признать, что и учет затрат, и калькуляция в «естественном состоянии» существуют самостоятельно.

Учет затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции, именно на этом участке бухгалтерского учета наблюдался устойчивый рост знаний, четко прослеживалась преемственность. Это особенно заметно в дискуссиях о том, что следует понимать под объектом калькулирования. Интересно сопоставить взгляды ведущих ученых: М.С. Рубинов и А.С. Наринский под объектом калькулирования понимают продукт определенной потребительной стоимости; А.Ш. Маргулис - вид продукции; П.С. Безруких - отдельное изделие, работу, услуги, группу однородных изделий; И.А. Ламыкин - виды; Н.Г. Чумаченко - единицу вырабатываемой продукции; В.Б. Ивашкевич и Б.И. Валуев - продукцию в разрезе преysкурантных номеров.

В настоящее время, в отечественной практике существуют различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), способом обработки и ее составом.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции как в отечественном, так и зарубежном учете не существует. Тем не менее, их можно сгруппировать по трем признакам:

- по полноте учитываемых затрат;

- по оперативности учета и контроля за затратами [66, с. 26];
- по объекту учету затрат, в соответствии с приложением В.

Руководству предприятия информация о затратах нужна на всех этапах разработки и реализации управленческих решений с целью выявления проблемных ситуаций, разработки альтернативных решений, выбора оптимального варианта и контроля за принятым решением.

Не существует универсальной системы классификации затрат, которая подходит для любого типа предприятия, так как все организации отличаются особенностями технологий, размерами, возможностями организации учета, номенклатурой, а так же целями управленческого учета затрат.

Целями управленческого учета затрат по различным признакам могут быть:

- калькулирование и оценка готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг;
- планирование затрат и принятие управленческих решений;
- регулирование и контроль затрат.

Множество вариантов классификации затрат встречается в экономической литературе. Рассмотрим классификацию затрат для целей калькулирования и оценки стоимости произведенной продукции отдельными современными отечественными экономистами [68, с. 427].

Варианты классификации затрат на производство для калькулирования и оценки произведенной продукции экономистами Т.П. Карповой, И.Д. Демной и О.Б. Вахрушевой представлены в приложение Г.

Данных о величине затрат в целом по предприятию недостаточно для внутренних потребителей. Руководству предприятия необходимы сведения о расходах, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькуляции. Информация о затратах требуется на всех этапах разработки и выполнения управленческих решений. Для эффективного управления предприятием применяются различные способы группировки затрат.

В отечественной научной и учебной литературе приводится более десяти классификационных признаков затрат. Важнейшими видами классификации затрат являются их разделение по экономическим элементам и статьям калькуляции. При этом под экономическим элементом понимается однородный вид затрат на производство, который в условиях конкретного предприятия нельзя разложить на составляющие.

По существующей в настоящее время группировке к элементам затрат, связанной с производством и реализацией продукции (работ, услуг), относятся следующие затраты, представленные в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Классификация затрат по экономическим элементам.

Затраты	Содержание статьи
Материальные затраты	Состав материальных затрат неоднороден и включает расходы на сырье и материалы, топливо, электроэнергию, полуфабрикаты и другие.
Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда основного производственного персонала и не состоящих в штате работников, занятых основной деятельностью, а также премии, надбавки, стоимость бесплатного питания и другие.
Отчисления в социальные нужды	Обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда».
Амортизация основных средств	Сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленная исходя из их балансовой стоимости и срока полезного использования.
Прочие затраты	Отражаются административно-хозяйственные расход; затраты на подготовку и переподготовку кадров, на охрану труда и технику безопасности, расходы на рекламу и другие.

В группировке расходов по видам прежде всего разделяют однородные, одноэлементные издержки (элементы затрат) и комплексные расходы, входящие в статьи калькуляции себестоимости продукции.

Состав элементов затрат в отечественном учете является единым для всех

хозяйствующих субъектов и не зависит от величины, формы собственности, отраслевой принадлежности предприятий [36, с. 112].

Группировка затрат по экономическим элементам не позволяет вести учет по отдельным подразделениям и видам продукции, для этого нужен учет по статьям калькуляции.

Поэлементная группировка затрат показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме. Она позволяет проводить сравнительный анализ себестоимости продукции на межотраслевом уровне и внутри отрасли, а также анализировать соотношение элементов затрат в разных изделиях. Однако эта группировка не полностью раскрывает содержание затрат на производство, не отражает их обоснованность и целевое назначение затрат. Следовательно, поэлементная группировка не может использоваться для исчисления себестоимости отдельных видов продукции. Для этих целей применяют классификацию по статьям калькуляции, перечень которых определяется отраслевыми методическими рекомендациями. При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли группировка должна обеспечить максимальное выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции.

Калькуляция - это исчисление себестоимости единицы продукции или услуг по статьям расходов. В отличие от затрат, собранных по экономическим элементам, статьи калькуляции себестоимости объединяют затраты с учетом их конкретного места образования и целевого назначения.

Существует типовая номенклатура затрат по статьям калькуляции, однако ведомства и министерства могут вносить в нее изменения в зависимости от отраслевых особенностей.

Типовая номенклатура включает следующие статьи:

- Сырье и материалы;
- Возвратные отходы (вычитаются);
- Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;

- Топливо и электроэнергия на технологические цели;
- Основная заработная плата производственных рабочих;
- Дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- Отчисления на социальные нужды;
- Расходы на подготовку и основное производство;
- Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
- Общепроизводственные расходы;
- Общехозяйственные расходы;
- Потери от брака;
- Прочие производственные расходы;
- Коммерческие расходы.

На основе данных статей, организация вправе самостоятельно выбрать наиболее важные из них. При этом важно обращать внимание на те затраты, которые непосредственно и прямо могут быть включены в себестоимость отдельного вида продукции.

В отличие от классификации затрат по экономическим элементам группировка по калькуляционным статьям позволяет определить назначение затрат, установить влияние каждой статьи на себестоимость продукции, а также определить направления снижения издержек производства, дает возможность работникам управления контролировать выполнение плана по себестоимости не только в целом по предприятию, но и по каждому подразделению (цеху, участку), изделию. В разрезе статей калькуляции осуществляется планирование, учет затрат и калькулирование себестоимости отдельных изделий и всей товарной продукции (работ, услуг), следовательно, составляется предварительная и фактическая себестоимость продукции, достигается их сопоставимость. Таким образом, исчисление себестоимости продукции по калькуляционным статьям затрат позволяет определить на какие цели использованы средства, какую роль играют подразделения предприятия в формировании себестоимости продукции.

Подразделение затрат на переменные и постоянные до недавнего времени незначительно использовалось в отечественном учете в отличие от зарубежного, где существует хорошо разработанная теория классификация расходов на постоянные и переменные, а также успешно применяемая на практике. Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним можно отнести: расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и другие. К постоянным относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. Эти затраты имеют место на предприятии даже при простом производстве и отсутствии сбыта продукции. К ним можно отнести общехозяйственные расходы (арендная плата, амортизационные отчисления, проценты на заемный капитал).

В отечественной экономической литературе ученые подразделяют затраты на условно-постоянные и условно-переменные. Это относится к затратам, имеющим одновременно переменные и постоянные компоненты. Такое разделение затрат имеет важное значение для анализа себестоимости продукции. Постоянные затраты, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине при росте производства, становятся важным фактором снижения себестоимости продукции (поскольку в расчете на единицу продукции они уменьшаются) [59, с. 1321].

Руководство предприятия самостоятельно выбирает систему классификации затрат исходя из специфики производства, перечня и мест возникновения затрат, сформированной системы учета и контроля.

Экономически обоснованная классификация затрат имеет важное значение для анализа и управления себестоимостью продукции на предприятии. Она дает возможность для оперативного анализа затрат включаемых в себестоимость продукции, для обеспечения управленческого персонала информацией, которая необходима при анализе себестоимости продукции.

1.2 Понятия и принципы калькулирования себестоимости продукции

Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству предприятия принимать правильные управленческие решения. В системе управленческого учета особое значение занимает учет затрат и калькулирование себестоимости продукции.

В настоящее время себестоимость продукции относится к числу важнейших качественных показателей, в обобщенном виде отражающих результаты хозяйственной деятельности организации. Рассматриваемый показатель тесно связан с объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходом фонда оплаты труда и так далее.

Как правило, себестоимость служит основой для определения цены на единицу продукции. Ее снижение приведет к возрастанию суммы прибыли и повышению уровня рентабельности бизнеса.

От наличия информации о формировании себестоимости продукции напрямую зависит эффективность работы организации. Это можно объяснить следующим:

- затраты на производство – являются основой для определения цены продукции;
- информация о себестоимости – это база для прогнозирования и управления предприятием [45, с. 85].

В современном мире, толкование понятия «себестоимость» до сих пор носит дискуссионный характер. Одной из главных особенностей данного показателя является то, что он отвечает на вопрос, во сколько же обошлось предприятию производство продукции и продвижение его до покупателя. Себестоимость носит объективный характер, так как на нее не могут повлиять такие обстоятельства, как наличие или отсутствие нормативных документов по ее регулированию.

До 2002 года в Российской Федерации определение «себестоимость» было закреплено нормативно и содержалось в пункте 1 «Положения о составе

затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли». Данное положение было утверждено постановлением правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 года № 552, где под понятием «себестоимость» понималось, что «себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию».

В настоящее время, не имеет прямого нормативного регламента понятие «себестоимость».

Пункт 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» содержит определение расходов по обычным видам деятельности, которое звучит как «расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг».

Можно сделать вывод, что по своей сущности данное определение представляет собой один из вариантов определения себестоимости [7].

Для различных предприятий, необходимость в расчете себестоимости связана:

- с необходимостью выдерживать конкуренцию;
- с целью изучения влияния факторов, которые формируют себестоимость продукции;
- для получения данных, при установлении отпускных цен на продукцию;
- для определения результатов деятельности структурных подразделений и их филиалов.

В экономической теории и практике понятие «себестоимость» используется в различных значениях. Поэтому производится классификация себестоимости, которая представлена в таблице 1.2 [66, с. 25].

Таблица 1.2 – Классификация себестоимости.

Признак классификации	Виды затрат
В зависимости от степени готовности продукции и ее реализации	– себестоимость произведенной продукции; – себестоимость товарной продукции; – себестоимость отгруженной продукции.
В зависимости от количества	– себестоимость всего объема произведенной продукции; – себестоимость единицы продукции.
В зависимости от полноты включения текущих затрат в себестоимость	– полная фактическая себестоимость; – ограниченная себестоимость
В зависимости от оперативности формирования себестоимости	– фактическая; – нормативная.

Исчисление себестоимости продукции или услуг по статьям расходов осуществляется посредством калькулирования. На сегодняшний день отсутствует четкое и однозначно трактуемое определение самого понятия калькулирования себестоимости.

В русском языке слово «калькуляция» появилось во второй половине XIX века, как узкоспециальный термин. Ни толковый словарь В. Даля, ни широко известные энциклопедические словари Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона не содержат данного слова [16, с. 24].

В настоящее время в экономической литературе понятие «калькулирование» рассматривается учеными с разных позиций, которые представлены в приложение Д.

Произведя анализ, можно сделать вывод, что часть экономистов склонна видеть в калькулировании сами процессы исчисления себестоимости, а другие - трактуют его как некие приемы и способы расчетов себестоимости продукции в денежном выражении.

В современных условиях, калькулирование применяется для управления предприятием, а его информация используется для решения задач в области оценки качества, конкурентоспособности, рентабельности продукции и в целом производства, а также для достижения стратегических целей.

Несмотря на различия в видах учета калькулирования, существуют единые его условия, к которым можно отнести:

- все существующие затраты на предприятие должны быть ограничены во времени, то есть они должны относиться к определенному периоду (смена, рабочий день, неделя, декада, месяц, квартал, год);
- затраты должны быть отнесены на объекты калькулирования прямым или путем косвенного распределения [22, с. 112].

Построение любого вида учета неразрывно связано с применением принципов. Что же касается калькуляционного учета, то применяемые принципы не регламентированы нормативными документами. Поэтому в экономической литературе нет единства точек зрения об их составе и применении. Однако к общим принципам калькулирования ученые относят следующие:

- научно-обоснованная классификация затрат;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования, калькуляционных единиц;
- выбор метода распределения косвенных затрат;
- разграничение затрат по периодам;
- отдельный учет текущих и капитальных затрат;
- выбор метода оценки незавершенного производства;
- выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и другие, характеристика данных методов представлена в приложение Е.

В области принципов калькулирования, некоторые новые направления содержит научная литература. Например, ряд авторов, считают, что

калькуляционный учет себестоимости продуктов базируется на трех организационных принципах построения:

1. Документальное подтверждение принадлежности прямых затрат на производство к отдельным видам продукции. Основой указанного документирования является первичный учет целевого потребления различных видов ресурсов на производственные нужды. Чрезвычайно важно соблюдать этот принцип, поскольку его практическое применение позволяет обеспечить высокую точность и достоверность учета принадлежности прямых затрат на производство к определенным объектам калькулирования.

2. Документальное подтверждение возникновения косвенных затрат на производство. Основой этого документирования является первичный поэлементный учет затрат, подлежащих распределению между отдельными объектами калькулирования пропорционально выбранной расчетно-аналитической базе.

3. Локализация аналитических первичных учетных данных о затратах на производство по местам возникновения с учетом организационной структуры предприятия [67, с. 24].

Предлагается состав принципов калькулирования существенно расширить для реализации калькулирования во всех видах учета.

Постановка калькуляционного учета должна осуществляться в соответствии с принципами, применяемыми как в финансовом, управленческом и налоговом учетах, а также со спецификой калькулирования. В приложение Ж приводятся принципы финансового учета, влияющие на систему калькулирования и составление калькуляций.

Обзор содержания принципов финансового учета свидетельствует об их реализации при построении системы калькулирования в организации. Это доказывает, что калькуляция является элементом метода бухгалтерского финансового учета [22, с. 115].

Принципы управленческого учета, оказывающие влияние на систему калькулирования приведены в приложение З.

Проанализировав полученную информацию, можно делать вывод, что в управленческом учете присутствуют принципы, которые влияют на калькулирование, осуществляемое в соответствии с поставленными целями, с применением информационных технологий и реализацией их во времени.

1.3 Предпосылки возникновения системы калькулирования, применяемые в международной практике и отечественном учете

На протяжении долгого времени существенное внимание в теории и практике отечественного и международного учета уделялось калькулированию себестоимости.

Калькуляция как важнейший элемент метода бухгалтерского учета существовала не всегда. Некоторые предпосылки к калькулированию можно увидеть в истории учета Древнего мира, но они связаны с применением только натуральных измерителей в ограниченных областях.

Развитие производственных сил в рабовладельческом обществе стимулировало торговлю, что способствовало возникновению простых форм бухгалтерского учета. Появились учетные регистры для записи инвентаря и расчетов, применялись понятия расход-приход. Необходимость в калькуляции в этот период отсутствовала.

Двойная запись, возникла в северо-итальянских городах, примерно в 13 веке. Соколов Я.В. исследовал позиции различных авторов, характеризующие условия возникновения двойной записи в бухгалтерии и обобщил их по двум направлениям:

- развитие хозяйственных процессов (экономический рост, развитие кредитных отношений, образование компаний, для которых необходимо вложения средств на паях);
- генезис счетной идеи (двойная запись появилась из-за внутренних причин).

Более подробное описание этих направлений можно представить в таблицах 1.3 и 1.4.

Таблица 1.3 - Двойная запись как последствие развитие экономики.

Ученый	Теория возникновения
В. Зомбарт	Появление двойной записи было вызвано развитием экономических отношений и возникновением капитализма.
Ж. Ришар	Возникновение двойной записи как необходимость отражать движение капитала его собственником.
П.Ж. Прудон	Возникновение двойной записи связано с развитием кредитных отношений.
Р. Де Ревуар	Введению двойной записи послужило образование компаний, требующих вложения средств на паях.

Таблица 1.4 - Двойная запись как генезис счетной идеи.

Автор	Теория возникновения
Ж. Фламминк	Возникновение двойной записи за счет появления контокоррентных счетов.
Ж. Фурастье	Возникновение двойной записи как логическое завершение развития камерального счетоводства.
П. Гарнье	Возникновение двойной записи как логическое завершение количественного роста числа личных счетов, а так же за счет сальдирования каждой операции и отношение разности на счет убытков и прибылей.

Проанализировав таблицы 1.3 и 1.4, можно сделать вывод, что двойная запись развивалась под влиянием обстоятельств хозяйственной жизни и по законам внутренней логики.

С возникновением мануфактурного производства связано зарождение методов калькулирования. На рубеже 14 и 15 века, появились первые мануфактуры, достигли своего развития и превратились в господствующую форму производства в середине 16 века, в Западной Европе. Некоторые ученые полагают, что именно к этому периоду относится появление методов калькулирования, связанных с производством нескольких видов продукции, наличием излишков в виде незавершенного производства и не потребленных материалов. Переход от мануфактуры к фабрике, возникновение конкуренции и развитие машинного производства привели к возрастанию значения

калькулирования, которое появляется в рамках развивающегося бухгалтерского учета. Одновременно становление калькулирования привело к совершенствованию и наполнению бухгалтерского учета новым методологическим приемом. Таким образом, калькулирование стало рассматриваться в бухгалтерском учете как наука.

Значение калькулирования, в дальнейшем использовалось, как инструмент оценки рентабельности продукции и способ преодоления конкуренции путем формирования выгодной ценовой политики. Развитие теорий калькулирования нашло отражение в работах отечественных и зарубежных ученых в XIX – XX веках. При рассмотрении научных концепций учета на протяжении веков отводилось особое внимание калькулированию, которое было предметом открытий, новых взглядов дискуссий [28, с. 148].

К основным западным ученым, которые рассматривали калькулирование можно отнести: А. Гильбо, Л. Дюбока, А. Кальмеса, Ж. Г. Курсель-Сенеля, Дж. Никольсона, Л. Сэя, И. Ф. Шера и другие. Рассмотрим более подробно их вклад в теорию учета затрат и калькулирования себестоимости.

А. Гильбо считал, что в себестоимость включаются затраты на сырье, заработная плата и общие расходы. Говорил о необходимости применения полуфабрикатного метода, а также, что материалы имеют две оценки: цена приобретения и средняя цена, увеличенная на транспортно-заготовительные расходы [27, с. 89].

При расчете себестоимости Л. Дюбок предлагала затраты делить на постоянные общие и колеблющиеся. Считал, что хозяйственный оборот можно охарактеризовать как объем покупок в торговле и объем производства в промышленности [33, с. 188].

Опираясь на труды своих предшественников, А. Кальмес продолжал разрабатывать теорию калькуляции и промышленного учета. Считал, что учет затрат и калькуляция являются неразрывными процессами. К основным целям

калькуляции относил: уменьшение себестоимости, установление продажных цен и оценку изделий в текущем периоде. Калькуляцию делили на два вида:

- единичная калькуляция (все затраты относятся на определенный объект);
- валовая калькуляция (все затраты относятся на единицу продукции).

Продукцию, А. Кальмес, подразделял на основную, побочную и отбросы. Себестоимость, по его мнению, носила приблизительный характер, что обусловлено тремя причинами: временным промежутком, способом распределения общих расходов и методами оценки затрат [39, с. 112].

У К. К. Кларка было свое видение расчета себестоимости, в условиях возникновения комплексных расходов. Он предполагал, что распределение затрат для принятия управленческих решений значения не имеет, так как статьи затрат имеют целевую установку.

Ж. Ш. Курсель-Сенель в своих работах, сделал следующие выводы:

- калькулирование себестоимости является целью учета затрат;
- себестоимость состоит из особенных и общих затрат, которые имеют определенный перечень;
- необходимо составлять калькуляции по переделам;
- калькулировать себестоимость в комплексных производствах невозможно;
- необходимо формировать ежегодную полную калькуляцию.

Говоря о расчете себестоимости, необходимо отметить труды французского ученого Л. Сея, который считал, что расчет себестоимости играет важное значение для целей контроля. К объектам калькулирования относил отдельные виды продукции, включая полуфабрикаты, а также денежную оценку побочных продуктов.

Особый вклад в науку внес Дж. Харрис, развил идею Дж. Кларка и разработал систему калькулирования «директ-костинг». Также, разработкой

калькуляционных систем занимался Г. Эмерсон. Его система получила название «стандарт-кост» [71, с. 83].

В своих работах, швейцарский ученый И.Ф. Шер писал, что необходимо строгое разграничение между производственными и сбытовыми издержками, первые включаются в полуфабрикаты и готовые изделия, вторые - в реализованную продукцию. Все калькуляции предлагал делить на предварительные, фактические и последующие. Считал, что, чем больше доля прямых расходов, тем точнее калькуляция, издержки делятся на постоянные и переменные, а косвенные расходы должны распределяться пропорционально выбранной базе распределения. Предложил девять правил калькуляции:

1. калькуляция производственная должна быть отделена от калькуляции торговой;
2. в торговой калькуляции используются цены, установленные калькуляцией производственной;
3. предварительная калькуляция контролируется последующей, бухгалтерской;
4. затраты последующего передела включают затраты всех предшествующих переделов;
5. расходы делятся на прямые и косвенные, чем выше доля первых, тем точнее значение себестоимости;
6. чем короче отчетный период, тем точнее значение себестоимости, точность себестоимости диктует необходимость ежемесячной калькуляции;
7. ежемесячная калькуляция требует составления ежемесячных балансов;
8. нельзя распределять косвенные расходы пропорционально одной базе;
9. каждый вид косвенных расходов должен распределяться пропорционально только соответствующей базе.

Можно сделать вывод, что зарубежные ученые внесли существенный вклад в развитие теории калькулирования. Каждый из них рассматривал

аспекты учета затрат и калькулирования в разные периоды времени под влиянием развития экономики страны, специфики деятельности хозяйствующих субъектов, технического прогресса, методов управления и финансовых инструментов. Положения, которые содержатся в научных исследованиях, стали достижениями в развитии теории и практики учета и калькулирования в мировом масштабе.

С развитием промышленного производства, ученые России на рубеже XIX - XX века начали посвящать свои научные труды исследованиям в области бухгалтерского учета своей страны и зарубежных государств. Были написаны научные работы, в которых рассматривалась методика учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в наиболее развитых отраслях промышленности. Начиная с 1920 года XX века, советские ученые продолжили развитие научной мысли в этой области учета. Проблеме учета затрат и калькулирование себестоимости на предприятиях в условиях государственной собственности было посвящено много исследований. В рассматриваемый период времени широко развивается производственный учет, создаются инструкции по калькулированию себестоимости в отраслях и подотраслях экономики, авторами которых являлись ведущие ученые страны. Рассмотрим более подробно позиции отечественных исследователей XIX - XX века в области учета затрат и калькулирования себестоимости.

А.М. Галаган считал, что учет затрат и калькуляция себестоимости являются составной частью бухгалтерского учета [24, с. 304].

В своих научных исследованиях, А.И. Гуляев писал, что в состав себестоимости следует включать: материалы, заработную плату, а также в случае участия в производстве определенного вида продукции затраты механической и электрической силы и амортизацию. Базой для распределения косвенных затрат была заработная плата рабочих.

М.Х. Жебрак занимался подробным изучением системы «стандарт-кост». Предлагал определять нормы на основе максимально допустимых расходов, составлять документы только на выявленные отклонения, и при устойчивой

номенклатуре продукции, производимой цехом, отказаться от поиздельного учета затрат и ограничиться цеховым разрезом [34, с. 22].

Особый вклад в развитие отечественного учета внес В.Б. Ивашкевич. Он считает, что перечень объектов калькулирования должен быть расширен в зависимости от целей, а также необходимо построение учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат [37, с. 226].

Необходимо отметить труды А. Ш. Маргулиса, который принял участие в разработке плана счетов бухгалтерского учета страны. Он утверждает, что калькуляция и учет затрат тождественны, а фактические затраты на производство при нормативном учете должны обобщаться в бухгалтерском учете по группам однородных изделий [46, с. 78].

Большой вклад в развитие методики учета и калькулирования в строительной отрасли внес А. С. Наринский [48, с. 145].

П.П. Новиченко, в своих работах писал о преимуществах и недостатках применения полуфабрикатного варианта, о том, что счет «Полуфабрикаты» - калькуляционный. Говорил о необходимости совершенствования методики нормативного метода учета затрат и методики учета затрат и калькулирования в различных отраслях экономики. Он также занимался исследование проблем развития методики стратегического учета [50, с. 156].

В научных работах П.И. Рейнбота предлагается вести организацию учета на счетах аналитического учета не по всем видам производимой продукции, а по участкам (цехам, мастерским). Прямые затраты подразделять на материалы, жалованье и амортизацию, а также определять себестоимость и составлять калькуляцию готовой продукции.

Говоря о калькулировании себестоимости, необходимо отметить работы А.П. Рудановского, который считал, что:

- фактическая себестоимость носит односторонний характер в связи с возможным различием цен на одинаковые материалы;
- существует два вида себестоимости: по фактическим затратам и по нормативным затратам;

- в себестоимость включаются только прямые затраты, а косвенные затраты возмещаются за счет прибавочного продукта;

- калькулирование себестоимости по прямым затратам не обеспечивает абсолютную точность исчисления себестоимости: себестоимость представляет математическое ожидание (вероятностная величина) [56, с. 45].

А.З. Попов писал о применение попередельной, полуфабрикатной калькуляции, и о том, что невозможно применение нормативов в учете. Е.Е. Сиверес поддерживал мнение ученого о применение полуфабрикатной калькуляции, но предлагал еще проводить оценку полуфабрикатов по рыночным ценам [54, с. 109].

Изучая управленческий учет, необходимо отметить вклад В.Ф. Паляя, который предложил новые направления в методологии учета затрат, включая его построение на счетах финансового и управленческого учета [51, с. 348].

Научный труд «Бухгалтерский учет: от истока до наших дней», который написал Я. В. Соколов собрал вклад многих ученых, в частности в развитие теории и методологии учета затрат и калькулирования [60, с. 115].

В. И. Стоцкий предлагал деление затрат на прямые и косвенные, основные и накладные. Нормативный метод он считал принципиально новым методом, а не дополнением к традиционным [63, с. 211].

Особый вклад в области учета затрат и калькулирования себестоимости внес С.А. Стуков. Широко рассматривался и обсуждался в его работах попередельный метод, а именно:

- попередельный метод может иметь оба варианта: бусполуфабрикатный и полуфабрикатный;

- от калькулирования нельзя отрывать учет затрат;

- общехозяйственные расходы можно списывать двумя вариантами: полностью относить на реализацию или включать в себестоимость запасов готовой продукции;

- исследование взаимосвязи между международными стандартами финансовой отчетности и производственным учетом [64, с. 74].

Можно сделать вывод, что авторы рассматривали различные аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости, уделяя внимания промышленным предприятиям, функционирующим на территории страны. Проведенное нами научное исследование о предпосылках и развитии калькулирования, позволили сделать выводы о существенном вкладе ученых разных стран. Благодаря их научным трудам и результатам исследований в области теории калькулирования были созданы условия для их практической реализации.

Таким образом, проведенное нами исследование показало, что развитие калькулирования прошло длительный период, начиная от простых элементов до рассмотрения его как сложной системы, неразрывно связанной с бухгалтерским, а в дальнейшем и управленческим учетом.

2 Организация учета затрат и способы калькулирования себестоимости продукции в отечественной практике

2.1 Краткая характеристика и учетная политика предприятия, по материалам которого выполнена работа

Выпускная квалификационная работа выполняется по материалам акционерного общества «Приморское автодорожное ремонтное предприятие» (далее - Общество), созданное путем преобразования краевого государственного унитарного предприятия «Приморское автодорожное предприятие».

Филиал «Надеждинский» АО «Примавтодор» обслуживает дороги территориального и федерального назначения. Также в его обязанности входит содержание и обслуживание низководного моста п-ов Де-Фриз - станция Седанка.

Юридический адрес предприятия: 690105, г. Владивосток, ул. Бородинская, д. 12

Основными видами деятельности являются:

- содержание и ремонт автомобильных дорог территориального и федерального значения;
- капитальный ремонт и реконструкция автомобильных дорог;
- реализация товарно-материальных ценностей (работ, услуг) собственного производства.

К прочим видам деятельности в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» относят:

- реализация товарно-материальных ценностей (работ, услуг) собственного производства.

Годовую отчетность филиал Надеждинский АО «Примавтодор» должен предоставить в головную организацию в течение 40 дней по окончании отчетного периода. Ежеквартальную отчетность предоставить до 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Ответственность за

своевременность и достоверность предоставления представляемых отчетов возлагается на главного бухгалтера.

Филиал Надеждинский АО «Примавтодор» находится на общей системе налогообложения.

Организационно-управленческая структура филиала «Надеждинский» АО «Примавтодор» представлена на рисунке 2.1

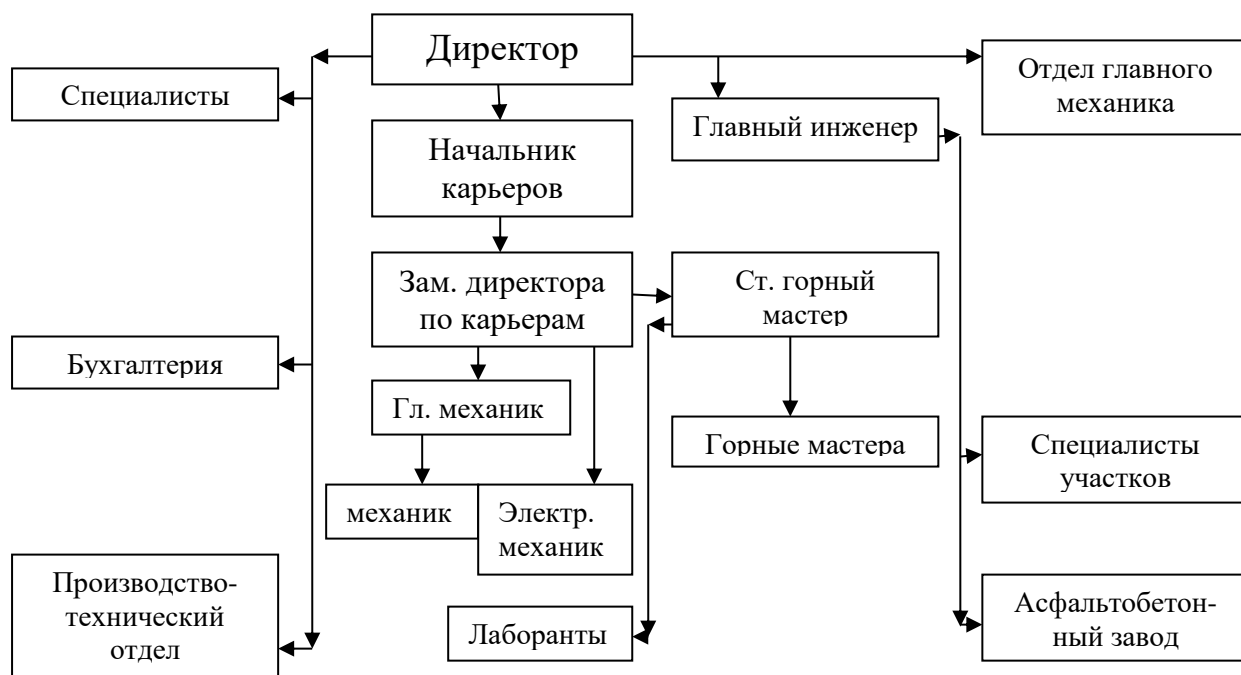


Рисунок 2.1 - Организационная структура филиала Надеждинский АО «Примавтодор»

Управляется предприятие директором, который отвечает за выполнение задач и целей деятельности организации, всех ее обязательств перед поставщиками, заказчиками и банками, включая обязательства перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами, а также по договорам. Начальник карьера отвечает за своевременное выполнение задач, поставленных руководителем предприятия. Руководитель бухгалтерии отвечает за организацию бухгалтерского учета на предприятии. Главный бухгалтер отвечает за своевременное перечисление причитающихся налогов и сборов в бюджеты всех уровней, за погашение задолженности, обеспечивает соблюдение кассовой и финансовой дисциплины, взаимодействует с контролирующими органами, обеспечивает подготовку всей необходимой отчетности и

представления ее в установленном порядке. Также на нем лежит ответственность за хранение бухгалтерских документов. Начальник производственно-технического отдела руководит работой по оперативному регулированию. Ответственный за ритмичный выпуск продукции в соответствии с планом производства и договорами поставок. Руководитель отдела механиков отвечает за эксплуатацию и ремонт оборудования, принимает решения о внесении изменений в технологию обслуживания оборудования, запрещает работу на неисправном оборудовании. Главный инженер руководит всей инженерной деятельностью, обеспечивает решение вопросов создания безопасных условий труда на предприятии. Специалисты участков обеспечивают качество выпущенной продукции (щебня, скалы). Имеют право приостановить работу техники, если данная техника не исправна.

Основные экономические показатели филиала Надеждинский АО «Примавтодор» представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Динамика основных показателей деятельности филиала Надеждинский АО «Примавтодор» за 2015-2017 годы.

Наименование показателей	Годы			Базисный темп роста, %	
	2015	2016	2017	2016	2017
1. Выручка от продаж, рублей	339 398 095	419 170 885	481 771 734	23,51	14,9
2. Численность персонала, человек	672	660	651	-1,80	-1,36
3. Фонд заработной платы, рублей	71 712 658	68 361 622	65 356 896	-4,67	-4,40
4. Среднемесячная заработная плата, рублей	8 892,939	8 631,518	8 366,218	-2,94	-3,07
5. Среднегодовая стоимость основных средств, рублей	187 292 827	158 393 110	117 480 157	-15,43	-25,83
6. Себестоимость продаж, рублей	227 769 317	292 769 317	343 118 843	28,52	17,20
7. Фондоотдача (1/5), рублей	1,81	2,64	4,1	45,86	55,30
8. Валовая прибыль (убыток), рублей	111 628 778	127 034 799	138 652 891	13,80	9,15
9. Рентабельность продаж (8/1), %.	32,89	30,31	28,78	-7,84	-5,05

Приведенные данные в таблице 2.5 показывают, что увеличение фондоотдачи в 2017 году на 55,3% говорит об эффективности использования в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» основных средств, в том числе производственного оборудования. Снижение рентабельности от продаж показывает, что темп роста затрат опережает темп роста выручки.

В соответствии с учетной политикой вопросы бухгалтерского учета и отчетности разъясняются внутренними регламентирующими документами (стандарты, регламенты, положения, инструкции и т.д.).

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности в филиале Надеждинский ОА «Примавтодор» ведется на счетах: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Ежемесячно по дебету соответствующих счетов учета расходов по оказанию услуг (выполнению работ и т.д.) с кредита счетов учета имущества, расчетов и других собираются расходы отчетного периода с подразделением на прямые (основные) и косвенные (накладные).

Учет прямых (основных) затрат организуется на отдельных субсчетах счета 20 «Основное производство». Счет 20 «Основное производство» ежемесячно, в конце отчетного периода закрывается в дебет счета 90.02 «Себестоимость продаж». Для учета косвенных (накладных) расходов применяется счет 26 «Общехозяйственные расходы». Расходы, собираемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», признаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности в качестве управленческих расходов.

Основной принцип учета и распределения затрат на основное производство характеризуется тем, что к прямым затратам на основное производство, относятся все производственные затраты (учитываемые на счетах бухгалтерского учета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы»), которые могут быть прямо отнесены на объект калькулирования (вид услуг,

работ, продукции), за исключением расходов, связанных с управлением и обслуживанием основного производства (учитываемых на счете бухгалтерского учета 26 «Общехозяйственные расходы»).

К прямым затратам относят:

- стоимость материалов, которые используются при производстве;
- стоимость затрат на электроэнергию, тепловую энергию и воду;
- заработная плата рабочих, занятых в производстве;
- социальные налоги на заработную плату;
- амортизация, начисленная на основные фонды, используемые в производстве;
- прочие расходы производственного характера.

Затраты, по которым имеется возможность однозначного отнесения к конкретному объекту калькулирования (виды предоставляемых услуг, работ, продукции, тарифов), относить непосредственно на счет (субсчет с указанием структурного подразделения) учета указанного объекта калькулирования, с которым связаны затраты напрямую.

Распределение затрат, по которым не имеется возможности однозначного отнесения к конкретному виду деятельности (услуг, работ, продукции), осуществлять пропорционально прямым затратам, отнесенным «напрямую» на указанные виды деятельности (услуг, работ, продукции), на основании бухгалтерской справки.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» отражаются расходы, связанные с обслуживанием производств:

- оплата труда общепроизводственного персонала;
- содержание производственного транспорта;
- прочие расходы общепроизводственного уровня.

Расходы, собранные в течение отчетного периода на счете бухгалтерского учета 25 «Общепроизводственные расходы», в конце отчетного периода подлежат распределению между объектами калькулирования пропорционально

фактическим расходам, отраженным на счете 20 «Основное производство», 23.01 «Вспомогательное производство (продукция)», 23.02 «Затраты гаража» на статью затрат «Общепроизводственные затраты». Списание и распределение расходов на счет 23 «Вспомогательное производство» происходит следующим образом:

- карьеры, асфальтобетонные заводы, дробильно-строительные комплексы, заводы ЖБИ – пропорционально планово-учетной стоимости выпускаемой продукции;

- гараж по видам техники – пропорционально основной зарплате водителей, механиков.

Затраты с кредита 25.01 «Общепроизводственные расходы» в конце месяца списываются в дебет счетов 20.01 «Основное производство», 23.01 «Вспомогательное производство (продукция)», 23.02 «Затраты гаража» статья учета «Общепроизводственные затраты».

Расходы, собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», являются косвенными и подлежат закрытию в конце отчетного периода в дебет счета 90.08 «Управленческие расходы» в полном объеме.

В соответствии с учетной политикой в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» организован и осуществляется внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проводимые контрольные процедуры (мероприятия) описаны и утверждены во внутренних документах организации.

При формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности включаются показатели деятельности обособленных подразделений. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется только в случаях, когда ее представление установлено требованиями законодательства РФ, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, либо необходима в целях бизнеса.

2.2 Документальное оформление и учет затрат, включаемых в себестоимость продукции

Методические подходы к управлению затратами обуславливаются, главным образом, сферой деятельности, назначением выпускаемой продукции, ее ассортиментом, характером технологического процесса другими факторами. Эти особенности определяют собой различия в документальном оформлении хозяйственных операций, систематизации первичной информации, построении аналитического учета производства и методах исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) [38, с. 96].

Говоря о документальном оформлении учета затрат, необходимо отметить, что в Федеральном законе № 402 - ФЗ «О бухгалтерском учете» пункте 9 сказано, что бухгалтерский учет ведется на основании первичных учетных документов, которыми оформляются все хозяйственные операции, проводимые организацией [3].

В приказе Минфина России № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» в пункте 13 сказано, что первичные документы принимаются к учету при условии, что они составляются по форме, которая содержится в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Если в унифицированных альбомах форма документа не предусмотрена, то организация самостоятельно разрабатывает документ, где в обязательном порядке должны соблюдаться реквизиты, перечисленные в пункте 2, статье 9 «Закон о бухгалтерском учете» № 402 – ФЗ [8].

Согласно пункту 5.1 в «Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете», которое утверждено Минфином СССР от 29.07.1983 года № 105 под документооборотом понимается создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка и передача в архив первичных документов. Движение первичных документов регламентируется графиком документооборота в бухгалтерском учете [9].

Графиком устанавливается рациональный документооборот, то есть предусматривается оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждого первичного документа, определяется минимальный срок его нахождения в каждом из подразделений [18, с. 92].

График документооборота можно оформить в виде таблицы, схемы или приказа с перечнем работ по созданию, обработке и проверке документов в каждом подразделении предприятия. Не существует унифицированной формы графика документооборота. Исходя из особенностей и вида деятельности предприятия, руководство составляет график самостоятельно.

В пункте 5.6 в «Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете» [9] сказано, что ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за доброкачественное и своевременное создание документов, за достоверность содержащихся в документах данных, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Главный бухгалтер осуществляет контроль за соблюдением графика документооборота. В соответствии с пунктом 12 в приказе Минфина России № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации. На предприятии утвержден согласованный с главным бухгалтером перечень лиц, которые имеют право подписи первичных учетных документов. Лица, подписавшие и составившие документы, должны обеспечивать их передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете и достоверность содержащихся в документах сведений.

Факт существования затрат и их содержание могут подтверждаться договорными и платежными документами, актами, а также внутренними документами предприятия: путевыми листами, справками, счетами, накладными, квитанциями и так далее.

В различных организациях используется большое количество первичных документов, на основании которых осуществляется учет затрат на производство, поэтому рассмотреть их в полном объеме не представляется возможным. Представим лишь некоторые из них.

– Документальное оформление учета материальных затрат на предприятии. Для выполнения производственной программы руководство предприятия определяет потребность в материальных ресурсах, которые необходимо покупать или производить самостоятельно. Материалы и сырье могут поступать от поставщиков, подотчетных лиц, которые закупили материалы в порядке наличного расчета, от списания основных средств и тому подобное.

Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, содержать обязательно подписи лиц, которые совершили операцию, и коды соответствующих объектов учета. Главный бухгалтер должен контролировать соблюдение правил оформления движения материальных ресурсов [58, с. 380].

На поставку материалов руководство предприятия заключает договоры с поставщиками, в которых определяются обязанности, права и ответственность сторон. Сырье и материалы, которые поступают в организацию, оформляются бухгалтерскими документами в следующем порядке: вместе с отгрузкой продукции, поставщик высылает покупателю расчетные и сопроводительные документы, например: платежное требование, квитанцию к железнодорожной накладной, транспортные накладные и другие. Данные документы передаются в бухгалтерию, где проверяют правильность их оформления, после чего документы передают ответственному исполнителю по снабжению.

По поступившим документам, в отделе по снабжению проверяют соответствие ассортимента, объема, цен, качество материалов, сроков поставки и другие заранее обговоренные условия. По окончании данной проверки на расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном

акцепте (согласие на оплату). Также, в отделе по снабжению ведут журнал учета поступающих грузов.

Для получения материалов у иногородних поставщиков, экспедитору выдают доверенность или наряд, в которой указан перечень материалов, подлежащих получению. Принимая материалы, экспедитор должен производить не только количественную, но и качественную проверку.

Принятый груз, экспедитор сдает заведующему складом на предприятии. Материалы, принятые кладовщиком, оформляются приходными ордерами, которые подписываются экспедитором и заведующим складом. Для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки, применяются приходные ордера. Материально ответственное лицо составляет приходный ордер в одном экземпляре в день поступления ценностей на склад.

Необходимо отметить, что порядок документального оформления отпуска материалов зависит от организации производства. Расход материалов, которые отпускаются в производство, оформляются лимитно-заработными картами. Их выписывают в двух или трех экземплярах, на один или несколько видов материалов, сроком на один месяц. Один экземпляр вручается цеху-получателю, другой – складу. Количество отпущенных материалов и остаток лимита кладовщик записывает в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха, расписывается в получении материалов в карте, которая находится на складе.

– Документальное оформление расходов на оплату труда. Трудовые отношения лиц, заключивших с работодателями трудовые договора, независимо от того, с какой организацией они заключены – с коммерческой или государственной, регулируются Трудовым кодексом (ТК) Российской Федерации. Регулирование трудовых отношений в соответствии с ТК РФ осуществляется путем заключения трудовых договоров [2].

Согласно статье 56 «Трудового кодекса Российской Федерации» № 197 – ФЗ, трудовой договор - это соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику

работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные ТК РФ, законами и иными нормативными правовыми актами, соглашениями, коллективным договором, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнить определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка.

Для начисления и выплат заработной платы на предприятии используют унифицированные формы первичной учетной документации:

– «Приказ о приеме на работу» форма № Т-1 оформляется на каждого работника при приеме на работу в двух экземплярах.

– «Личная карточка работника» форма № Т-2 оформляется на каждого работника, где указывается семейное положение, стаж работы, образование и так далее.

– «Приказ о переводе работника на другую работу» форма № Т-5 оформляется в случае, если необходим перевод работника из одного подразделения в другое.

– «Приказ о предоставлении отпуска» форма № Т-6 применяется для оформления ежегодного отпуска и отпусков других видов, предоставляемых членам трудового коллектива в соответствии с действующими законодательными актами и положениями, а также графиком отпусков.

– «Приказ о прекращении действия трудового договора» форма № Т-8 оформляется, когда происходит увольнение работника в двух экземплярах: один – остается в отделе кадров, другой - передается в бухгалтерию.

– «Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы» форма № Т-12 применяется для учета использования рабочего времени и контроля за соблюдением его установленного режима персоналом организации. В нем фиксируются расчеты по заработной плате.

– «Табель учета использования рабочего времени» форма № Т-13 применяется для контроля за соблюдением установленного режима рабочего времени персоналом организации. В нем ведется учет явок и неявок, отработанного времени и приводятся данные для начисления заработной платы по видам и направлениям затрат.

– «Расчетно-платежная ведомость» форма № Т-49 данная ведомость служит для расчета и выдачи заработной платы всем работающим в организации.

– «Расчетная ведомость» форма № Т-51 отражает расчеты по оплате труда с персоналом.

– «Платежная ведомость» форма № Т-53, на основе расчетной ведомости заполняется и используется для выплаты заработной платы работникам организации.

– «Лицевой счет» форма № Т-54 представляет собой регистр аналитического учета и ведется на каждого работника предприятия. В нем отражаются расчеты по оплате труда и другим начислениям в пользу работника.

Данные документы являются либо основными, либо дополнительными в целях учета расходов на оплату труда.

Необходимо отметить, что в отношении производственных рабочих составляются следующие формы первичных документов, утвержденные законодательством: маршрутный лист (карта), наряд на сдельную работу, рапорт о выработке, акт о приемке выполненных работ, ведомость учета выработки, нормированные задания повременщиков и другие. На основании перечисленных документов ведется синтетический и аналитический учет заработной платы [19, с. 331].

На основании перечисленных документов сотрудникам организации выплачивается заработная плата и рассчитывается база для начисления страховых взносов.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Основные средства» стоимость объектов

основных фондов погашается путем начисления амортизации. Амортизация представляет собой процесс, который характеризует износ оборудования или иного основного средства во время эксплуатации [6].

Согласно статье 9 в Федеральном законе № 402 - ФЗ «О бухгалтерском учете» результаты расчета амортизационных отчислений фиксируются в первичном документе, например в ведомости начисления амортизации. Ведомость начисленной амортизации должна отражать следующие данные об объекте и начисленной по нему амортизации: инвентарный номер и наименование основного средства, первоначальная стоимость и дата принятия к учету, годовая норма и сумма амортизации, величина амортизации, начисленная за месяц и остаточная стоимость внеоборотного актива.

Можно отметить, что помимо ведомости начисления амортизации, нередко бухгалтер заполняет справку о начислении амортизации. Необходимость в данной справке возникает тогда, когда у руководства предприятия возникает потребность в заемных денежных средствах, и для их получения они обращаются в банк. Законом, унифицированного образца данной справки не предусмотрено, поэтому бухгалтеры, опираясь на свои знания и опыт, составляют документ в произвольной форме.

Амортизационные ведомости являются важным элементом бухгалтерского учета, так как позволяют в одном документе отразить самую важную информацию о внеоборотных активах (первоначальная и остаточная стоимость) и накопленную сумму износа.

Одним из важных участков бухгалтерского учета, по мнению ученых, является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

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 расходов и платежей», 97 «Расходы будущих периодов» и другие. Затраты группируются

по перечисленным 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 рассматриваемого счета в течение каждого месяца собираются прямые затраты, которые связаны с технологическим процессом изготовления изделий, например: стоимость материалов, из которых происходит изготовление продукции, расходы на оплату труда производственных рабочих, отчисления на их социальные нужды, топливо и энергия, затраченная на технологический процесс. В первичных документах (лимитно-заборных картах, нарядах, рапортах и других) указываются места возникновения затрат, наименования выпускаемой продукции и соответствующие статьи затрат. Не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретного изделия расходы, связанные с управлением производства и его обслуживанием, так как являются косвенными. Они предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах, таких как: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» по статьям затрат в разрезе производственных цехов и в целом по предприятию.

В настоящее время, распределение косвенных расходов остается актуальной проблемой, не нашедшей в теории и практике учета окончательного решения. Руководство предприятия на основе существующих практик аналогичных производств разрабатывает собственную методику распределения косвенных расходов в зависимости от особенностей деятельности и описывает ее участие в учетной политике.

Различные методы учета затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) определяют величину косвенных расходов, приходящихся на конкретное изделие, при помощи разнообразных баз распределения, таких как:

- прямая заработная плата рабочих;

- прямые трудо-часы (время работы производственных рабочих);
- машино-часы и так далее.

Базу распределения руководство организации выбирает в зависимости от того, какой ресурс преобладает в производстве, технологические процессы предприятия различаются по степени капиталоемкости, материалоемкости или трудоемкости.

Рассмотрим распределение косвенных затрат на примере филиала Надеждинский АО «Примавтодор». Затраты, связанные с производством щебня на карьере Ключевой представлены в приложение И.

В структуре затрат филиала Надеждинский АО «Примавтодор» преобладают затраты на материалы, которые задействованы в добыче полезных ископаемых (щебня, скалы, отсев). С учетом этого можно сделать вывод, что деятельность рассматриваемого предприятия является материалоемкой.

Согласно сложившейся практики, если деятельность предприятия является материалоемкой, то косвенные расходы подлежат распределению на основе показателей, связанных со стоимостью материалов. В качестве базы распределения косвенных расходов можно использовать:

- фактические прямые затраты на сырье и материалы;
- плановые (нормативные) затраты на сырье и материалы.

В контексте данного исследования мы применили такую базу распределения косвенных расходов в качестве альтернативного, а не обязательного варианта. Ставку косвенных расходов рассчитываем согласно методике, представленной в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Расчет ставки косвенных расходов

Показатель, лежащий в основе распределения косвенных затрат	Общая сумма косвенных расходов, рубли	Общая сумма базы распределения по показателю, лежащему в ее основе, рубли	Ставка косвенных расходов (гр. 2 / гр. 3)
1	2	3	4
Сумма прямых затрат на материалы	3 847 769	183 479 112	0,02

Приведенные данные в таблице 2.6 показывают, что в последующем косвенные расходы необходимо распределить по заказам посредством умножения ставки косвенных расходов на сумму прямых затрат на материалы по конкретному заказу.

По окончании каждого месяца расходы на управление и обслуживание списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» для включения в общую сумму затрат. В аналитическом учете они распределяются между структурными подразделениями, незавершенным производством и готовой продукцией, отдельными видами продукции. Расходы относят 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 продукции (работ, услуг) вспомогательных производств затраты собираются на калькуляционном счете 23 «Вспомогательные производства», продукция которых в основном используется цехами и службами предприятия, например: пар, выработанный парокотельным цехом, потребляется для отопления цехов и заводоуправления. 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 по дебету 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» с кредита счета 20 «Основное производство». Дебетовое сальдо счета 20 «Основное производство» показывает затраты, относящиеся к незавершенному производству на конец месяца. 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 методику 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 «Основное производство» фактическая производственная себестоимость продукции перечисляется с кредита этого счета на счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», на котором информация 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 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Выявленные отклонения переносятся со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на счет 90 «Продажи». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно, пропорционально объему проданной продукции.

На основании изученных теоретических источников, можно сделать вывод, что рациональная организация документального оформления учета затрат является одним из основных условий правильной постановки бухгалтерского учета на предприятии. От четкости и оперативности обработки и движения документов, в конечном счете будет зависеть быстрота принятия управленческих решений.

2.3 Калькулирование себестоимости продукции при позаказном методе учета затрат

Производственные процессы, происходящие на предприятии можно представить как связь некоторых ресурсов для производства каких-либо продуктов. Данный процесс содержит в себе экономическую и технологическую сторону. Экономическая сторона включает в себя управление затратами, а именно, добросовестный учет производственных затрат. Актуальность данного вопроса в том, что в современных условиях, проблема учета производственных затрат, является достаточно важной для многих зарубежных и отечественных предприятий. Значительная доля эффективного функционирования предприятия зависит от правильно выбранного и индивидуально подобранного для конкретного предприятия метода учета затрат. Эффективный учет затрат содержит в себе:

- учет затрат на протяжении всего жизненного цикла продукта (от создания до ликвидации);
- неотделимое комбинирование качества производимого товара и затраченных на него средств;
- способность гарантировать предельно высокую отдачу от применения ресурсов предприятия;
- отлаженные методы управления производственным процессом на предприятии, которые нацелены на постоянный контроль затрат [47, с. 83].

В зависимости от технологических особенностей производства на определенном отечественном предприятии выделяют несколько методов учета затрат: позаказный, попроцессный и попередельный метод.

В основе позаказного метода лежит методика калькулирования себестоимости единицы продукции. Расчет издержек на единицу продукции необходим при определении и обосновании доходности отдельных производственных линий, определение допустимого уровня производственных цен и так далее. Калькулирование себестоимости единицы продукции часто применяют при планировании и контроле на различных уровнях управления предприятием [23, с. 65].

Позаказный метод применяют в тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется. Другими словами, основная область применения рассматриваемого метода – это мелкосерийные и индивидуальные типы производства, к которым в первую очередь относят предприятия машиностроения. Необходимо отметить, что позаказный метод используется во вспомогательных производствах и экспериментальных цехах. Аналогично организуется учет затрат в издательствах, типографиях, аудиторских и рекламных компаниях и любых других организациях, которые работают с заказами и предоставляют услуги в соответствии с требованиями покупателей [49, с. 88].

Как уже отмечалось ранее, позаказная система калькулирования представляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Информация может базироваться как на фактических данных, так и на плановых или оценочных показателях.

Основная характеристика рассматриваемого метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не привязана к определенному отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, которые относятся к конкретному

заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, на сколько это необходимо для целей контроля и анализа.

При позаказном методе учетные записи отражают материальные, накладные и трудовые расходы, а также распределение накладных расходов, производимое на требуемом уровне детализации. Однако, необходимо отметить, что данный процесс всегда ограничивается конкретным заказом.

Одним из основных понятий рассматриваемого метода служит – производственный заказ. Производственный заказ можно интерпретировать как объект учета затрат. Под оформлением производственного заказа подразумевается заполнение определенного бланка заказа, так как такой заказ будет являться специфичным и уникальным. В настоящее время стандарт бланка заказа отсутствует, а вид этого бланка оформляется в соответствии с потребностями предприятия в определенной информации [61, с. 85].

Для применения позаказной системы калькулирования необходимо, чтобы продукт производился в отдельной партии и в четко различимых количествах. Себестоимость заказов будет складываться из себестоимости входящих в заказ деталей, затрат на осуществление технологических операций, начислений на данный заказ косвенных общепроизводственных расходов и прямых коммерческих затрат, связанных со сбытом данного заказа. Этапы применения показного метода отражены в приложении К.

К другой важной особенности позаказного метода можно отнести то, что различия между каждой партией производимой продукции таковы, что любая попытка усреднить затраты двух и более партий приводит к ошибочному определению себестоимости продукции (работ, услуг) [23, с. 66].

Рассматривая позаказное калькулирование, следует остановиться на особенностях долгосрочных контрактов (заказов), которые обычно распространены в строительстве. Так как работа по таким контрактам может длиться не один год, то в области учета могут возникать различные проблемы, такие как:

– Расчет прибыли обычная учетная практика предполагает после выполнения заказа. Однако, может произойти ситуация, когда строительная компания одновременно завершает несколько проектов в текущем году, в то время как большая часть работ по ним была проведена в предыдущие периоды. Тогда вся прибыль может быть отражена в год завершения работ.

– Как правило, затраты по долгосрочным контрактам, очень велики, поэтому подрядчики по мере выполнения этапов по незавершенным работам стремятся получить за них оплату. Однако, даже несмотря на возможное осуществление частичных платежей, незавершенное производство по таким контрактам может быть весьма значительным.

В западном учете применяют следующие основные методы учета долгосрочных контрактов. Если результат выполнения контракта может быть оценен со значительным уровнем точности, то применяется метод частичного завершения. Он предполагает расчет ожидаемой прибыли и включение ее в финансовую отчетность за каждый отчетный период (как правило, год). Если проведение обоснованной оценки результатов и времени завершения контракта не представляется возможным, то более предпочтителен метод завершеного контракта, согласно которому прибыль рассчитывается только после полного исполнения контракта. Если результат выполнения контракта определяется как убыточный, то убытки подсчитываются и отражаются в том отчетном периоде, в котором о них стало известно [23, с. 67].

В отечественном учете при ведении долгосрочных строительных, проектных и научных работ, руководство организации в своей учетной политике в целях бухгалтерского учета может предусмотреть применение счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Данный счет применяется для отражения приема заказчиками отдельных этапов работ, когда договором предусмотрена поэтапная сдача работ, а даты начала и окончания всех видов работ приходятся на разные отчетные периоды. По дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, которые

приняты в установленном порядке, в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с дебета счета 90 «Продажи» в кредит счета 20 «Основное производство». По окончании строительства, в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» списывается оплаченная заказчиком стоимость этапов, которая учтена на счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» погашается за счет полученных ранее авансов и сумм, которые получены от заказчика в окончательный расчет в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств. К счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» аналитический учет ведется по видам работ [40, с. 256].

Калькуляция себестоимости заказа производится только после его выполнения (фактическая себестоимость заказа списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция» с кредита счета 20 «Основное производство»). До окончания выполнения заказа все относящиеся к нему производственные затраты представляют собой незавершенное производство и отражаются в дебете счета 20 «Основное производство».

В первую очередь, при использовании позаказного метода, уделяют особое внимание прямым материальным затратам и прямым затратам на оплату труда.

Для выполнения заказа оформляется требование на отпуск со склада в производство необходимых материалов. Рассматриваемая операция сопровождается списанием соответствующих сумм в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 10 «Материалы». Стоимость отпущенных материалов одновременно заносится в карточку заказа.

Трудовые затраты на выполнение заказа определяются на основании карточек учета затрат времени (нарядов) либо табелей учета рабочего времени, где отражается количество часов, в течение которых рабочие выполняли определенный заказ. Отработанные человеко-часы умножаются на тарифную

ставку рабочих и полученная сумма прямых затрат на оплату труда учитывается по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и заносится в карточку заказа.

При производстве заказов, кроме прямых затрат (материальных и на оплату труда), на предприятии также учитываются косвенные затраты. На дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» списываются стоимость вспомогательных материалов (косвенные материальные затраты), оплата труда вспомогательных рабочих и обслуживающего персонала (косвенные затраты на оплату труда), а также затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, ремонт и амортизацию основных средств производственного назначения, отопление, страхование производственного имущества, арендная плата за производственные помещения, содержание и освещение производственных помещений, оборудование и машины и все другие затраты, которые связаны с функционированием производственных подразделений предприятия.

Косвенные затраты, которые учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», не имеют прямого отношения к конкретным заказам, но должны быть включены в затраты на производство всех выполняемых заказов, то есть должны быть списаны в дебет счета 20 «Основное производство». Для этого необходимо правильно выбрать базу распределения косвенных затрат.

В основном, в качестве базы распределения на практике, используется количественный показатель, величина которого напрямую зависит от объема производства, например:

- человеко-часы работы персонала - при трудоемком производстве;
- машино-часы работы оборудования - при фондоемком производстве;
- величина прямых материальных затрат - при материалоемком производстве.

Для анализируемого нами предприятия наиболее приемлемой базой распределения является величина прямых материальных затрат.

Как правило, от нормативной величины отличается фактическая сумма косвенных затрат. Как отрицательным, так и положительным может быть отклонение в косвенных затратах. Несовпадение нормативной и фактической сумм косвенных затрат обычно объясняется влиянием различных субъективных и объективных факторов. В любом случае, в конце каждого отчетного периода появляется необходимость в списании превышения в косвенных затратах.

Если в косвенных затратах сумма превышения не является большой величиной, то целесообразно ее рассмотреть как затраты отчетного периода и отнести на увеличение себестоимости проданной продукции (дебет счета 90 «Продажи» кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы»).

Если, в косвенных затратах сумма превышения значительна, она распределяется между незавершенным производством, готовой и проданной продукцией. Распределение отклонений косвенных затрат рекомендуем производить пропорционально суммам дебетовых оборотов по счетам 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи».

Если фактические расходы отраженные на счете 25 «Общепроизводственные расходы» не превышают установленный норматив, который был включен в фактическую себестоимость заказа, мы рекомендуем сумму экономии резервировать на счете 96 субсчет «Резерв общепроизводственных расходов» проводкой, по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счета 96 субсчет «Резерв общепроизводственных расходов».

Себестоимость заказа определяется по факту его выполнения суммированием всех фактических затрат, отраженных в карточке заказа:

$$C_3 = Z_M + Z_{тр} + Z_{кос} + П_{кос}, \quad (2.1)$$

где Z_M - прямые материальные затраты;

$Z_{тр}$ - прямые затраты на оплату труда;

$Z_{кос}$ - величина косвенных затрат (нормативная);

$П_{кос}$ - превышение фактических косвенных затратах, над отнесенными на заказ нормативными затратами.

Себестоимость одного изделия, из которых сформирован заказ, определяется по формуле:

$$C_{\text{изд}} = C_z / N_{\text{изд}}, \quad (2.2)$$

где $C_{\text{изд}}$ - себестоимость одного изделия;

$N_{\text{изд}}$ - количество изделий, входящих в заказ.

К преимуществам позаказного метода можно отнести:

1. Может быть использована система учета затрат по каждому заказу и калькулированию себестоимости продукции для оценки эффективности выполнения заказов. В схожих заказах себестоимость продукции можно периодически сравнивать для того, чтобы определить, остаются ли издержки в ожидаемых пределах. Если наблюдается значительный рост издержек, то детализированная информация в соответствующих учетных регистрах позволяет выявить причины. Другими словами, рассматриваемая система способствует сопоставлению затрат по отдельным заказам, руководству предприятия дает возможность выявить наиболее рентабельные заказы как по отдельным операциям так и в целом в аналогичных заказах.

2. Применяя позаказную систему обеспечивается база для нормирования производственных затрат и продажных цен по будущим заказам.

3. Данные, которые предоставляются в соответствии с требованиями позаказной системы, позволяют руководству предприятия осуществлять контроль затрат по заказам путем расчета отклонений между фактическими и нормативными затратами. Так же, на их основе появляется возможность распределить накладные расходы между заказами с использованием нормативных ставок. Ставки распределения можно рассчитать путем деления нормативных накладных расходов на нормативную базу распределения.

Однако, позаказный метод имеет некоторые недостатки:

1. Рассматриваемый метод обычно требует достаточно высокого уровня детализации, а, следовательно, большого объема счетной работы, на что затрачивается предприятием определенные денежные средства. Но необходимо отметить, что стоимость точных данных по заказам, не всегда

компенсируется дополнительно получаемой прибылью. Другими словами, принцип экономической целесообразности может не соблюдаться.

2. Сопоставление различных заказов может оказаться бесполезным, если они выполнены в разный период времени и при несовпадении количества продукции, производимой по отдельным заказам. Использование нормативных затрат может частично уменьшить этот недостаток, но это дополнительно увеличит стоимость ведения учета.

3. При дополнительном анализе первичных данных может быть осуществлен только контроль затрат по подразделениям или операциям.

На основе рассматриваемых теоретических источников, можно сделать вывод, что применение позаказного метода дает возможность руководству предприятия сравнивать затраты по одному и тому же изделию (заказу), произведенные в разное время.

Однако данный метод требует детализации данных, а это связано с определенными процедурами по сбору и обработке информации. Поэтому, применение данного метода является достаточно сложным и трудоемким.

А также, использование позаказного метода не может полностью отразить всех производственных особенностей конкретного предприятия. Поэтому, руководство организаций часто использует различные сочетания позаказного метода с другими методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

2.4 Исчисление себестоимости продукции и особенности учета затрат при попроцессной и попередельной системе калькулирования

В настоящее время, когда преобладают условия конкурентной рыночной среды вопрос управления затратами, а именно снижение себестоимости продукции, затрагивает предприятия.

Себестоимость продукции является одним из основных показателей, с помощью которого определяется эффективность работы предприятия. В современном мире, для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе руководство

предприятия должно иметь четкое представление о затратах, и о вкладе каждого продукта в финансовый результат предприятия. Ошибки, допущенные при расчете себестоимости продукции, могут привести к принятию неверных управленческих решений: например, к увеличению выпуска неперспективного товара или наоборот, снятие с производства рентабельной продукции. В этих условиях перед руководством предприятия встает вопрос о необходимости применения обоснованной системы учета затрат и калькулирования себестоимости, соответствующей особенностям производственного процесса, характеру производимой продукции, способам ее обработки и ряду других факторов [15, с. 18].

Одним из основных методов калькулирования себестоимости в управленческом учете является попроцессный метод. Данный метод используется, когда производство продукции состоит из последовательности повторяющихся или непрерывных операций и процессов, а себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства.

Как правило, попроцессное калькулирование применяют в тех отраслях промышленности, которые производят однородную продукцию, например: химическая промышленность, фармацевтические продукты и тому подобное. Себестоимость каждой отдельно взятой из массы других единиц продукции, будет идентична себестоимости остальных единиц продукции. Многие простые процессы попадают под данную категорию. Рассматриваемый метод также используется для операций по сборке, при помощи которых производят электроприборы, автомобили и так далее [49, с. 83].

Попроцессное калькулирование применяют также в случаях, когда готовый продукт одного процесса становится полуфабрикатом для другого процесса. Например, в качестве примера рассмотрим молочную промышленность, где технологический процесс предполагает разделение молока на сливки, которые в дальнейшем можно будет переработать в масло, и обезжиренное молоко, из которого вероятно будет произведен целый ряд

продуктов. К признакам применения данного метода можно отнести следующие аспекты:

1. массовый тип производства;
2. ограниченная номенклатура продукции;
3. непродолжительный производственный цикл;
4. незначительный размер незавершенного производства или полное отсутствие;
5. общая единица измерения и калькулирования;
6. продукция является одновременно и объектом калькулирования, и объектом учета затрат. Этапы применения попроцессного метода представлены в приложение М.

Отличительной особенностью данного метода является то, что в отличие от позаказного метода, затраты собираются не по заказу, а по отдельным этапам технологического процесса, которые обычно образуются в определенных подразделениях или цехах. Следовательно, объектом калькуляции будет являться часть технологического процесса, то есть подразделение или цех.

Себестоимость единицы продукции определяется делением общей суммы произведенных затрат, понесенных цехом (подразделением) за определенный промежуток времени, на количество единиц готовой продукции, произведенный за этот же промежуток.

Общим в позаказном и попроцессном методе является отнесение на продукцию трудовых, материальных и накладных расходов. Кроме того, необходимо отметить, что для получения информации о производственных затратах используются одни и те же счета бухгалтерского учета. Но отражение информации на счете 20 «Основное производство» при попроцессном методе производится в разрезе цехов (подразделений). Причем, готовая продукция, которая была произведена в первом цехе, является незавершенным производством следующего цеха, где она в дальнейшем подвергнется соответствующей обработки или доработки [49, с. 93].

Таким образом, затраты каждого последующего цеха будут состоять из материальных, трудовых и накладных расходов, произошедших в данном цехе, и полуфабрикатов (то есть переданные затраты, которые получены из предыдущего цеха). Порядок отражения затрат на счетах бухгалтерского учета представим в виде схеме на рисунке 2.2.

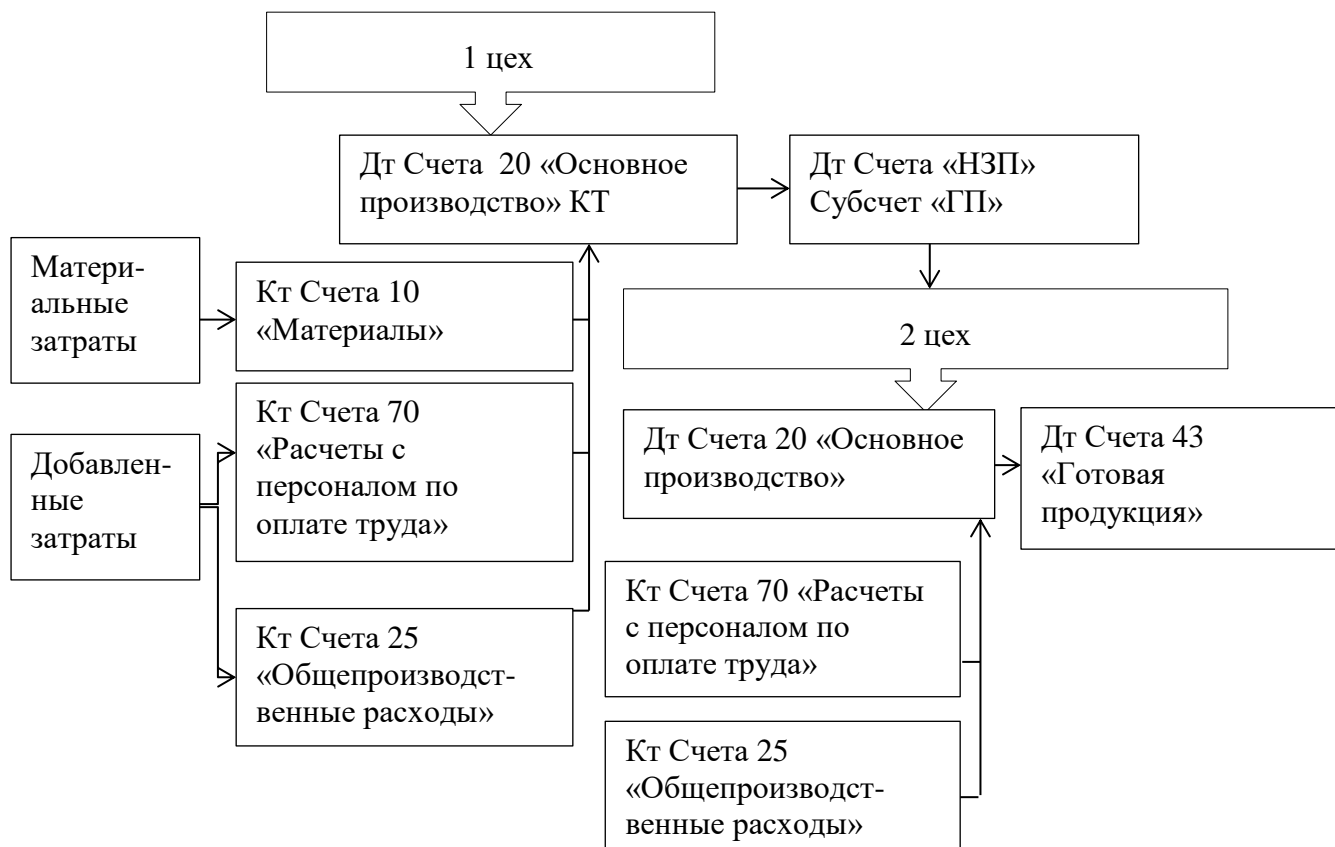


Рисунок 2.2 - Порядок отражения затрат на счетах бухгалтерского учета. Может применяться метод простого процессного калькулирования в производствах, подобных угольной промышленности, где:

- производится всего один вид продукции;
- запасы полуфабрикатов не возникают;
- запасы готовой продукции не образуются (или присутствуют в ограниченных количествах).

Если у предприятия нет запасов готовой продукции (например, транспортные или энергетические организации), используют метод простого одноступенчатого калькулирования себестоимости продукции.

Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$C = Z/X, \quad (2.3)$$

где C - себестоимость единицы продукции,

Z - совокупные затраты за отчетный период,

X - количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.п.) [49, с. 82].

Рассматриваемый метод одноступенчатого калькулирования может применяться не только в отраслях материального производства, но и в непромышленной сфере, при оказании услуг. Например, данный метод использует отделение Примсоцбанка, где рассчитывается себестоимость одной банковской услуги. Для этого, общую сумму расходов, которые включаемых в себестоимость оказываемых банками услуг, делят на их количество.

Необходимо отметить, что производств, отвечающим всем трем выше приведенным требованиям, немного. Так, в угольной промышленности, где производится один вид продукции и не имеется запасов полуфабрикатов собственного производства, существует некоторое количество продукции, которая уже произведена, но не реализована покупателю и находится на складе предприятия [69, с. 23].

В результате из трех вышеназванных условий соблюдается только два первых. Но, как правило, такие предприятия применяется метод простого двухступенчатого калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

1. рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2. сумма коммерческих и управленческих расходов делится на количество проданной за отчетный период продукции;

3. суммируются показатели, которые рассчитываются на первых двух этапах.

Себестоимость продукции, которая рассчитывается методом простого двухступенчатого калькулирования определяется по следующей формуле:

$$C = Z1/X1 + Z2/X2, \quad (2.4)$$

где, С - полная себестоимость единицы продукции,

Z1 - совокупные производственные затраты отчетного периода,

Z2 - управленческие и коммерческие расходы отчетного периода,

X1 - количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

X2 - количество единиц продукции, реализованной в данном отчетном периоде.

Метод простого двухступенчатого калькулирования себестоимости продукции позволяет:

- оценить готовую продукцию и запасы по производственной себестоимости;
- отнести расходы по управлению и сбыту на количество проданной продукции.

Метод попроцессного калькулирования себестоимости продукции имеет как свои преимущества, так свои и недостатки.

К преимуществам данного метода можно отнести:

1. Сбор затрат, при рассматриваемом методе требует как правило меньше усилий и более экономичен, чем при позаказном методе учета затрат.
2. Тот факт, что затраты при попроцессном методе собираются за определенный период времени, а не относятся на конкретный заказ, позволяет руководству организации принимать своевременные управленческие решения.
3. Затраты легко прослеживаются на бухгалтерских счетах, так как существуют четкие границы разделения ответственности между подразделениями (цехами) [23, с. 133].

К недостаткам попроцессного метода калькулирования себестоимости можно отнести:

1. Усреднение затрат, которое принято при рассматриваемом методе, может иногда приводить руководство организации к составлению неточных расчетов (например, когда продукт или его компоненты не полностью идентичны).

2. Запасы незавершенного производства должны оцениваться по степени завершенности, и эта оценка влечет за собой неточности, переходящие через различные процессы на готовую продукцию, себестоимость продаж и чистую прибыль.

3. Если предприятие производит более одного вида продукции, и различные продукты производятся на различном оборудовании и из нескольких материалов, пропорциональное распределение элементов затрат на отдельные продукты часто бывает весьма сложной и трудоемкой процедурой [69, с. 30].

На основе изученных теоретических источников можно сделать вывод, что при попроцессном калькулировании себестоимости продукции собираются не затраты заказов, а затраты подразделений (цехов), которые относятся на все единицы, проходящие через цех за определенный период времени.

Также, существуют такие типы производства, для которых является характерным некоторая последовательность в переработке промышленных материалов в готовую продукцию. К особенностям такого типа производства можно отнести соблюдение последовательности определенных стадий, эти стадии называются переделами. Только после того, как продукция пройдет последний передел, она считается готовой [57, с. 84].

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с поточным и серийным производством, когда все изделия проходят в определенной последовательности все этапы производства, которые называются переделами [49, с. 94].

Передел - это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового

полуфабриката, который в последствии, можно отправить на другой передел или отправить на сторону. Пример разграничения переделов в производстве представлен в таблице 2.7.

Таблица 2.7 - Примеры переделов в двух производствах

Производство	Продукт	Передел 1	Передел 2	Передел 3
Текстильное производство	Хлопок-волокно, шерсть, шелк-сырец	Прядение	Ткачества	Отделка
Черная металлургия	Руда	Выплавка чугуна в доменном цехе	Выплавка стали в сталеплавильном цехе	Производство проката в прокатном цехе

К особенностям попередельного метода можно отнести:

- Ведение аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела.
- На каждом переделе производится калькулирование себестоимости.
- Списание затрат происходит за календарный период, а не за время изготовления заказа [49, с. 95].

Попередельную систему калькулирования себестоимости продукции чаще всего применяют в отраслях с комплексным использованием сырья в химической, цементной, нефтеперерабатывающей, металлургической, хлопчато-бумажной и других отраслях. Данные производства материалоемкие, а пристальный контроль за использованием материалов в производстве имеет особое значение. Одной из основных особенностей таких производство - это наличие и необходимость оценки полуфабрикатов, которые произведены в отдельных переделах, многие из которых, в дальнейшем, будут переданы для переработки в следующий передел или реализованную на сторону. Но, если технологический процесс предусматривает наличие переделов и отсутствие полуфабрикатов, то не имеет смысла использовать передельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Завершается выпуском

полуфабриката не каждый передел, поэтому технологический передел не всегда совпадает с калькуляционным переделом [67, с. 173].

Объектом учета затрат при этом является каждый самостоятельный передел. Отсюда вытекает сущность попередельного метода: прямые затраты отражаются в учете по переделам, и если в одном переделе получают продукцию разных видов, то учет ведется и по видам продукции. Достоверность калькулирования себестоимости продукции при рассматриваемом методе учета затрат, зависит от возможности наиболее объективно разделить затраты на прямые и косвенные, и выделения максимально возможного количества статей прямых затрат.

Если в переделе выпускается более одного вида продукции, то косвенные затраты каждого передела распределяются по видам продукции, пропорционально выбранной базе распределения. Схема попередельного метода представлена на рисунке 2.3.

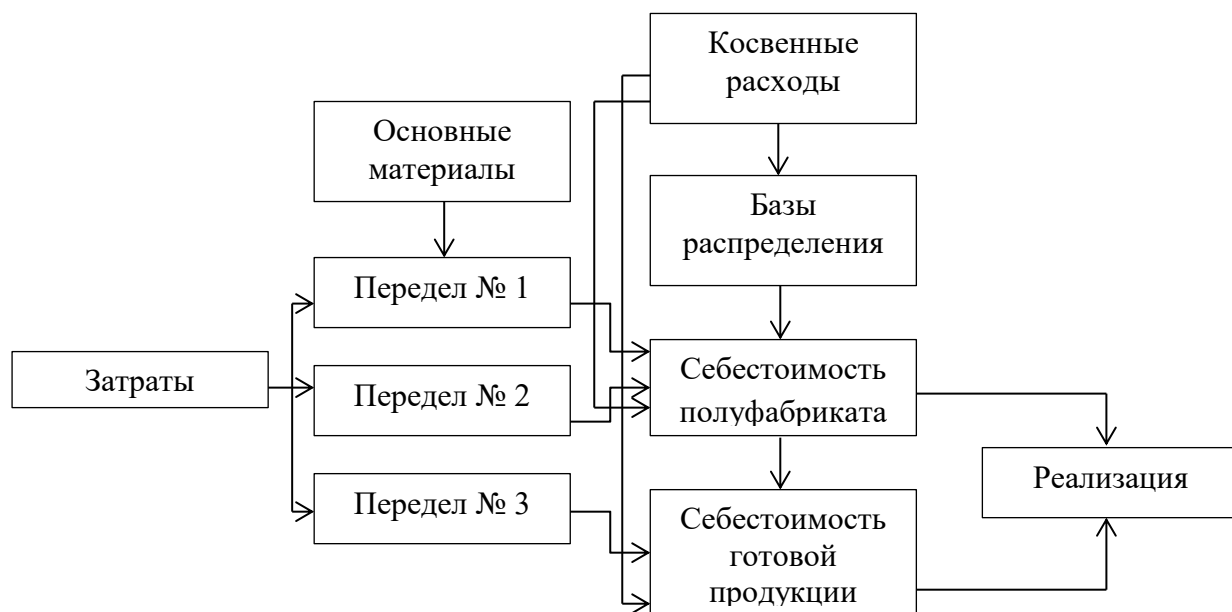


Рисунок 2.3 - Схема попередельного метода

Попередельная калькуляция имеет несколько разновидностей, которые зависят от однородности и производства продукции, степени изменения остатков незавершенных изделий на начало и конец отчетного периода по различным переделам их изготовления, ценообразования и так далее. Если исходить из организационных и технологических особенностей производства, а

именно они должны определять способ калькулирования себестоимости продукции, основным критерием их разграничения следует признать число разновидностей продукции и стадий технологического процесса, по которым учитываются фактические расходы.

Возможные сочетания числа разновидностей продукции и технологических этапов ее изготовления представлены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 - Возможные сочетания числа разновидностей продукции и технологических этапов ее изготовления

Число разновидностей продукции, n	Число технологических этапов ее изготовления, k	Вид калькуляции
$n=1$	$k=1$	Простая однопередельная
$n=1$	$k>1$	Простая многопередельная
$n>1$	$k=1$	Коэффициентная однопередельная
$n>1$	$k>1$	Коэффициентная многопередельная

Необходимо отметить, что последние две разновидности калькуляции относятся к сопряженной продукции и должны рассматриваться особо.

Простой (одноступенчатый) попередельный метод примется, если

- выпускается один вид продукции на предприятии;
- являются стабильными или отсутствуют межоперационные запасы и запасы готовой продукции.

Себестоимость единицы продукции определяется делением совокупных затрат отчетного периода на количество произведенной продукции.

К достоинствам данного метода можно отнести простоту, а к недостаткам – ограниченная область применения.

Областью применения многоступенчатого попередельного метода калькулирования является производство продуктов с несколькими переделами с изменяющимися остатками незавершенной и готовой продукции [67, с. 175].

Предприятия, с массовым типом производства прибегают к попередельному методу учета затрат, если номенклатура продукции невелика.

Существуют разновидности попередельного учета, которые представлены в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Разновидности попередельного учета

Полуфабрикатный вариант метода	Продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующего передела или может реализоваться на сторону. Это определяет необходимость оценки полуфабрикатов по нормативной, плановой или фактической себестоимости, либо по расчетным или отпускным ценам. При рассматриваемом варианте стоимость полуфабрикатов отражается по особой статье – «Полуфабрикаты собственного производства».
Безполуфабрикатный вариант метода	Только затраты на обработку учитываются по каждому переделу. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на сырье, исходные материалы, расходов всех переделов на обработку и общепроизводственные расходы. При этом калькулируют только себестоимость готовой продукции.

Рассматривая безполуфабрикатный метод по каждому цеху, переделу, учет производственных затрат ведется на отдельном субсчете к счету 20 «Основное производство». При этом затраты каждого цеха, передела, включаются только его собственные затраты, которые в последствии списываются на счета 43 «Готовая продукция». Учетные записи могут выглядеть следующим образом:

Затраты цеха № 1 отражаются по дебету счета 20.1 «Основное производство, цех № 1» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других счетов.

Затраты цеха № 2 по обработке полуфабрикатов, которые переданы из цеха № 1 записываются проводкой по дебету счета 20.2 «Основное производство, цех № 2» с кредита счетов 20.1 «Основное производство, цех № 1», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и так далее. Подобные

корреспонденции сетов составляются по каждому цеху, в которых обрабатываются полуфабрикаты.

При передаче полуфабрикатов, изготовленных на определенных переделах и предназначенных для продажи, делаются следующие учетные записи:

Дебет счета 43 «Готовая продукция» - Кредит счета 20.1 «Основное производство, цех № 1»;

Дебет счета 43 «Готовая продукция» - Кредит счета 20.2 «Основное производство, цех № 2» и так далее.

Внутризаводское движение полуфабрикатов отражается на счете 20 «Основное производство», путем закрытия введенных к этому счету субсчетов. Например: при передаче полуфабрикатов первого передела на второй составляется проводка по дебету счета 20.2 «Основное производство, цех № 2» с кредита счета 20.1 «Основное производство, цех № 1» на фактическую себестоимость передела.

Полуфабрикатный вариант предполагает ведение учета с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Передача полуфабрикатов из цеха в цех может отражаться следующими бухгалтерскими записями:

Затраты цеха № 1 по изготовлению полуфабрикатов получают отражение по дебету счета 20 «Основное производство, цех № 1» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и так далее.

В цехе № 1 произведенные полуфабрикаты списываются по их фактической себестоимости проводкой по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» с кредита счета 20 «Основное производство, цех № 1».

Затраты цеха № 2 включают стоимость полученных полуфабрикатов от цеха № 1, что отражается по дебету счета 20.2 «Основное производство, цех № 2» с кредита счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Затраты цеха № 2 связанные с доработкой полуфабрикатов записываются по дебету счета 20.2 «Основное производство, цех № 2» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и так далее.

Со счета 20.2 «Основное производство, цех № 2» будет списана стоимость исходных полуфабрикатов и затраты цеха № 2 по доработке продукции в дебет счета 43 «Готовая продукция» с кредита счета 20.2 «Основное производство, цех № 2».

К преимуществам попередельного метода можно отнести:

- аналитический учет затрат на производстве по объектам калькулирования;
- калькуляцию продукции по статьям расходов в разрезе видов или групп продукции по переделам;
- калькуляционный учет затрат по технологическим переделам;
- менее трудоемкий сбор информации об издержках.

Недостатками попередельного метода учета затрат, являются:

- невозможность группировки расходов по видам продукции;
- значительный объем учетных записей;
- отсутствие информации о причинах отклонения фактических затрат от нормативных.

На основе изученных теоретических источников можно сделать вывод, что методы управления затратами, которые представлены в отечественном управленческом учете, имеют как свои преимущества, так и недостатки. Следовательно, рассматриваемые методы не могут в полной мере удовлетворить требования руководства предприятия, поэтому появилась необходимость перенимать опыт у зарубежных стран, в части внедрения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, чтобы систематически анализировать и контролировать состав затрат и их влияние на эффективность производства.

3 Совершенствование системы калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета

3.1 Адаптация системы «директ-костинг» в практике российского учета

В современных условиях очень важно развивать предприятие, чтобы получить желаемую величину прибыли. Для этого необходимо отслеживать все запросы рынка, своевременно на них реагировать и пытаться их удовлетворять. И только грамотно поставленный учет позволит увидеть недостатки организации, устранение которых поспособствует совершенствованию и развитию предприятия.

Полную информацию о ресурсах отечественные методы бухгалтерского учета не представляют, так как в современной экономике процесс управления предприятием достаточно сложен.

Организациям предоставлена полная хозяйственная и финансовая самостоятельность, поэтому назрела необходимость наряду с бухгалтерским учетом, вести управленческий учет. Методы управленческого учета характеризуются разными признаками, которые можно положить в основу их классификации. Одним из таких признаков является полнота включения издержек в себестоимость производства и продаж продукции, товаров, работ, услуг. По этому признаку выделяют два метода управленческого учета затрат:

- полное включение затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), то есть учет полной себестоимости;
- неполное, ограниченное включение затрат по какому-либо признаку.

Метод бухгалтерского (управленческого) учета, при котором в себестоимость продукции входят затраты, которые зависят от объема производства, называется «директ-костинг».

В 1936 году американский экономист Джонатан Гаррисон создал учение «директ-костинг», согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы [25, с. 245].

Система «директ-костинг» - современный метод калькулирования, базирующийся на разделении затрат по способу отнесения на себестоимость прямых и косвенных расходов [31, с. 510].

Сущность системы «директ-костинг» заключается в разделении общих затрат предприятия на постоянные и переменные. Постоянные издержки не зависят от количества продукции, произведенной в промежуток времени. Переменные затраты прямо связаны с количеством продукции, произведенной за единицу времени, то есть изменяются. При этом в себестоимость продукции входят только переменные затраты, а постоянные расходы списываются непосредственно на финансовый результат, то есть в уменьшение прибыли предприятия. Таким образом, если применять данный метод, рассчитывается производственная себестоимость, тогда как, полная себестоимость не учитывается [74, с. 8].

Суть системы «директ-костинг» заключается в том, что переменные затраты обобщают по видам готовых изделий, а косвенные собирают на отдельном счете и относят на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Прибыль по данному виду продукции получают путем вычитания переменных затрат по каждому изделию из суммы выручки. Общую величину прибыли рассчитывают путем сложения прибыли по всем изделиям, и она покрывает общую сумму постоянных затрат.

Применение системы «директ-костинг» актуально при принятии решения об уменьшении или увеличении объемов производства того или иного вида продукции. Причиной принятия положительного решения по поводу производства продукции становится покрытие постоянных затрат маргинальным доходом [31, с. 511].

Важным достоинством использования системы «директ-костинг» является возможность изучения взаимосвязи между объемом производства,

затратами (себестоимостью) и прибылью. Наглядно эту взаимосвязь можно увидеть при помощи графика, проиллюстрированного на рисунке 3.4.

Затраты, доход,

тысяч рублей

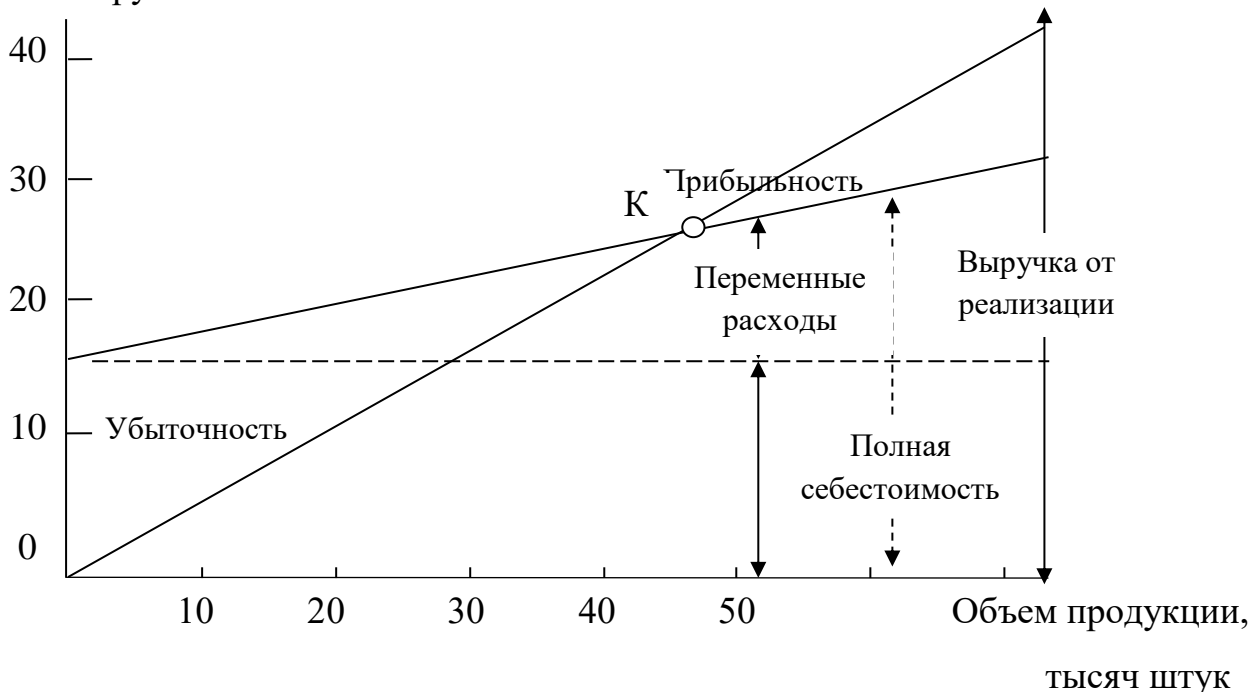


Рисунок 3.4 - Взаимосвязь объема производства, себестоимости и прибыли

Точка К называется точкой критического объема производства (точка рентабельности): объем производства, при котором величина выручки от реализации продукции равна ее полной себестоимости. При использовании раздельного учета переменных и постоянных расходов руководство предприятия без труда может определить необходимый объем реализации продукции, при котором они будут получать заранее определенную сумму прибыли.

Основные преимущества системы «директ-костинг» заключаются в:

- установлении взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью;
- определении точки безубыточности, то есть минимального объема производства, при котором предприятие не получит убытка;

- возможности применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции, что особенно эффективно при неполной загрузке производственных мощностей и уменьшает затоваривание продукции на складе [57, с. 77];

- упрощении расчета себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат), поскольку отсутствует процедура распределения постоянных расходов по видам продукции;

- возможности составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции;

- возможности определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж [62, с. 165].

Однако система «директ-костинг» имеет и ряд недостатков:

- при разделении расходов на постоянные и переменные возникают трудности, поскольку чисто постоянные или чисто переменные расходы встречаются крайне редко;

- система «директ-костинг» не позволяет определить полную себестоимость произведенной продукции, поскольку постоянные расходы, участвующие в процессе ее производства, не учитываются. Возникает потребность в дополнительном распределении условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства;

- цены на произведенную продукцию должны устанавливаться на уровне, обеспечивающем покрытие всех издержек организации.

- отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно законодательству [30, с. 165].

По сравнению со всеми указанными недостатками организация учета затрат и результатов по системе «директ-костинг» имеет огромное количество преимуществ и поэтому получила широкое применение на зарубежных

предприятиях. На данный момент необходимо максимально использовать положительные стороны системы, реализовать заложенные в ней преимущества и стараться решить проблемы этого метода учета затрат.

Данная система в России распространена под названием «маржинальный метод бухгалтерского учета». Это связано с тем, что одним из главных понятий в данной системе является «маржинальный доход». С его помощью можно определить:

- порог рентабельности производства;
- установить цену безубыточной реализации продукции;
- построить ассортиментную политику предприятия.

Рассмотрим некоторые варианты организации управленческой (производственной) бухгалтерии по системе «директ-костинг» на счетах бухгалтерского учета и ее связи с финансовой бухгалтерией, которые могут быть использованы на отечественных предприятиях.

Первый вариант организации учета можно сказать, что он является традиционным. Особенностью данного варианта является «привычная» интеграция финансовой и производственной бухгалтерии и использование «привычных» для учета затрат счетов 20-29. Данный традиционный вариант, в свою очередь, имеет два способа применения [55, с. 106].

Первый, традиционный для отечественного учета, так называемый калькуляционный вариант, при котором в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) с кредита счетов ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, то есть непосредственно связанные с производством конкретного вида продукции, оказываемой услуги или выполнением работы и относимые в дебет счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства», и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные

расходы», не связанные непосредственно с конкретным продуктом (работой, услугой), а обусловленные процессами организации, обслуживания производства и управления им. Расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», подлежат списанию в конце периода в дебет счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства» по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет на предприятии, пропорционально той или иной базе. Счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» закрываются, калькулируется полная фактическая себестоимость готовой продукции.

Второй, способ учета, принципиально новый для отечественной учетной теории и практики, предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные, обусловленные протеканием производственного процесса, и периодические, связанные с длительностью отчетного периода. Прямые производственные затраты собираются по дебету счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства», косвенные производственные затраты – по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов производственных и финансовых ресурсов. В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг помимо прямых производственных затрат включаются и косвенные производственные затраты, учтенные в течение отчетного периода на счете 25 «Общепроизводственные расходы», что отражается записью по дебету счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». Периодические же затраты, собираемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются в конце отчетного периода непосредственно в счета 90 «Продажи». Данный способ как раз и предполагает применение на практике основной идеи системы «директ-костинга» – разделение общих затрат по

признаку их взаимосвязи с производством и калькулирование на этой основе неполной, ограниченной себестоимости по носителям затрат.

Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику цен, постоянно маневрируя ими, в зависимости от меняющихся условий рынка. Одним из преимуществ интегрированного варианта организации учета является возможность использования элементов «директ-костинга» на предприятиях, которые по тем или иным причинам не желают или считают пока нецелесообразным разделять бухгалтерию на производственную (управленческую) и финансовую. Такой порядок отражения затрат и калькулирования себестоимости продукции в управленческом учете можно рекомендовать к использованию в филиале Надеждинский АО «Примавтодор».

При принятии учетной политики другим интересным элементом является возможность использования в учете для отражения процесса выпуска готовой продукции, работ, услуг счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Указания относительно применения счета носят исключительно рекомендательный характер. Применение данного счета имеет смысл на тех предприятиях, которые организуют текущий учет готовой продукции, выполняемых работ и услуг по плановой или нормативной себестоимости.

При использовании нормативного метода учета затрат с элементами «директ-костинга» применяется счет 40 «Выпуск продукции» в комбинации с отдельным учетом производственных и периодических затрат. Такой вариант учета затрат и результатов, был разработан творческим коллективом под руководством В.Ф. Палия. Впервые его применили в индивидуальном «Плане счетов АО «КамАЗ» 1 января 1991года [55, с. 108].

Второй вариант – это организация отдельного учета на счетах финансовой и управленческой (производственной) бухгалтерии. При этой взаимосвязи между управленческим и финансовым учетом используются дополнительные счета, не утвержденные планом счетов.

Шнейдман Л. З. в «Рекомендациях по переходу на новый план счетов» предлагает для организации отдельного учета на счетах финансовой и

управленческой бухгалтерии ввести специальные счета, не предусмотренные планом счетов. Перечень плана счетов представлен в таблице 3.10.

Таблица 3.10 - Перечень счетов управленческого учета

Счета финансового бухгалтерского учета		Счета управленческого (производственного) бухгалтерского учета	
№ счета	Наименование счета	№ счета	Наименование счета
		10	«Материалы»
		20	«Основное производство»
		23	«Вспомогательное производство»
		25	«Общепроизводственные расходы»
		26	«Общехозяйственные расходы»
		27	«Результаты производственной деятельности»
31	«Материальные затраты»	31*	«Материальные затраты»
32	«Затраты на оплату труда»	32*	«Затраты на оплату труда»
33	«Отчисления на социальные нужды»	33*	«Отчисления на социальные нужды»
34	«Амортизация»	34*	«Амортизация»
35	«Прочие затраты»	35*	«Прочие затраты»
36	«Затраты по обычным видам деятельности»	-	-
-	-	43	«Готовая продукция»
90	«Продажи»	90*	«Продажи»

Примечание: «*» отмечены счета производственного бухгалтерского учета, которые являются зеркальными по отношению к счетам финансового бухгалтерского учета

Рекомендованные счета позволяют осуществить связь учета затрат в финансовой и управленческой бухгалтерии.

Управленческая бухгалтерия осуществляет учет и контроль использования всех видов производственных ресурсов, а также формирования производственного результата. Расходы, собираемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», являются периодическими и поэтому относятся на результаты производственной деятельности того отчетного периода, в котором они возникли. Производственные накладные расходы, учитываемые на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются на производственную себестоимость с последующим распределением между

объектами калькулирования. Прямые производственные затраты учитываются по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 32 «Затраты на оплату труда», 33 «Отчисления на социальные нужды» (и других «тридцатых» счетов, если затраты являются прямыми).

В учете текущих затрат финансовой бухгалтерии эти затраты отражаются по дебету счетов 31 «Материальные затраты», 32 «Затраты на оплату труда», 33 «Отчисления на социальные нужды», 34 «Амортизация», 35 «Прочие затраты» и по кредиту отраженных счетов того же наименования в учете затрат управленческой бухгалтерии. Система записи на счетах организована таким образом, что можно проследить за исчислением себестоимости продукции в процессе ее заготовления, хранения и выбытия в результате реализации продукции [55, с. 105].

Применяя отдельный учет на счетах финансовой и управленческой (производственной) бухгалтерии рекомендована схема отражения операций, представленная в приложение Н.

Используя данный вариант управленческого учета результат производственной деятельности не подлежит системному списанию на счет «Прибыли и убытки» в финансовой бухгалтерии. В случае автономии управленческого учета от финансового в последнем выявляется свой результат на счете финансовых результатов текущей деятельности предприятия. Этот результат полностью поглощает результат управленческой бухгалтерии, и на него накладываются прибыли и убытки от текущих финансовых операций, разницы в оценке себестоимости продукции в финансовой и управленческой бухгалтерии [55, с. 106].

В заключение описания организации учета затрат по системе «директ-костинг» при автономной взаимосвязи между финансовой и управленческой бухгалтерией хочется выразить несогласие с мнением С. С. Сатубалдина, который считает, что «особенностью системы «директ-костинг» является интеграция производственного и финансового учета». Производственный учет

в этой системе может быть организован и автономно от финансового, а также в интеграции с ним.

Применение системы «директ-костинг» практически не вносит принципиальных изменений в систему учета затрат на производство, но кардинально меняет отечественную концепцию калькулирования, учета и расчета финансовых результатов, в частности основного финансового результата от реализации продукции (работ, услуг).

Можно сказать, что «автономность» учета носит условный характер, так как связь между финансовым и управленческим учетом существует и обеспечивается путем выделения «зеркальных» счетов. Для западной организации управленческого учета свойственно разделение общей бухгалтерии на управленческую (производственную) и финансовую, что не характерно для отечественной практики. Система учета «директ-костинг» может применяться при обоих вариантах связи производственной и финансовой бухгалтерии.

Калькулирование на уровне прямых и переменных расходов, осуществляемое в системе «директ-костинг», значительно повышает точность калькуляций, поскольку в этом случае в них включаются только расходы, непосредственно связанные с производством данного изделия, и себестоимость изделия не искажается в результате косвенного распределения большого количества постоянных расходов.

На основе изученных теоретических источников, можно сделать вывод, что организация управленческого учета по системе «директ-костинг» на отечественных предприятиях рекомендована для использования. Ее применение способствует увеличению эффективности коммерческой и хозяйственной деятельности предприятия, усилению контроля за достоверностью показателей и более полному выявлению резервов снижения себестоимости продукции.

3.2 Совершенствование учета и управления затратами по системе «таргет-костинг»

В современных условиях хозяйствования в конкурентной рыночной среде каждое предприятие стремится к устойчивости и стабильности, а также определению перспектив своей деятельности в обозримом будущем. В связи со стремительным развитием сфер, связанных со строительством, содержанием и ремонтом автомобильных дорог территориального и федерального назначения, и как следствие, возникновением новых видов продукции (работ, услуг) в указанной сфере, перед учетной наукой встает вопрос: существуют ли на данный момент соответствующие механизмы учета затрат и калькулирования себестоимости указанной продукции и услуг? На Дальнем Востоке довольно быстро развивается строительство дорог. В настоящее время какие-либо методические рекомендации по калькулированию себестоимости продукции и услуг данной сферы практически отсутствуют.

Конкуренция на рынке строительных материалов возрастает, поэтому производитель, при создании нового продукта получает относительную свободу при формировании цены на продукцию. Следовательно, одна из главных проблем организации состоит в нахождении оптимального показателя предельной себестоимости продукции (работ, услуг), который позволит обеспечить необходимый уровень рентабельности на предприятии. Можно сделать вывод, что перед руководством предприятия стоит задача в формировании «целевой» себестоимости. Данный результат можно получить с помощью применяя систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг».

Система «таргет-костинг» зародилась в Японии в 1960 годах. Данный метод был впервые внедрен корпорацией Toyota в 1965 году, хотя некоторые, более примитивные его формы использовались компанией General Electric в 1947 году [80, с. 151].

Первым, кто употребил современную формулировку системы «таргет-костинг» был Тоширо Хоромота. В 1988 году им была опубликована статья «Старый клинок: японский управленческий учет», посвященная достижениям

японского управленческого учета. Оригинальное название системы «таргет-костинг» - «genka kikaku» [73, с. 169].

Рассматривая «таргет-костинг» необходимо отметить, что принципы данной системы были известны еще задолго, до того времени, как нашли свое применение в Японии, об этом свидетельствует следующий исторический факт. В Германии для всех трудящихся в 1930 годах правительство пообещало выпустить «народный» автомобиль VolksWagen, который будет доступен почти всем слоям населения. Министерство экономики страны, провело исследования и выявило, что для того, чтобы автомобиль был общедоступным, его цена не должна превышать 1000 рейхсмарок. Окончательная цена автомобиля составляла 990 рейхсмарок, так как на него распространялась скидка, называемая «подарок фьюера». Дальнейшее проектирование автомобиля велось с учетом поставленного максимального порогового значения цены. Можно отметить, что в машине не установили гидравлический привод тормозов (хотя уровень технологий позволял), а заменили его механическим приводом, за счет чего получилось сэкономить больше 30 рейхсмарок [79, с. 428].

На протяжении многих лет система «таргет-костинг» используется на производственных предприятиях Японии, особенно в отраслях, где постоянно ведется разработка новых моделей и видов продукции. Однако, американские компании значительно медленнее внедряют рассматривают систему, по сравнению с японскими предприятиями. Это объясняется тем, что они привыкли к инструментам управления затратами и методам калькулирования себестоимости, которые на протяжении долгого времени традиционно используются в американской модели управленческого учета. Широкое применение система «таргет-костинг» получает на предприятиях, которые работают на международных рынках в условиях высокой конкуренции, например: автомобилестроение, где руководство японских предприятий ведет агрессивную маркетинговую политику, вытесняя своих конкурентов .

Сравнение процессов планирования и управления затратами на предприятиях Японии и США показывает, что организации, которые получают

информацию от традиционных систем учета затрат, тратят больше денежных средств и времени на процесс создания продукции. Это объясняется тем, что механизмы обратной связи традиционных систем позволяют руководству предприятия выяснить предполагаемые затраты производства только в конце процесса разработки продукции. Необходимо отметить, что если затраты на производство продукции превысят рыночную цену, то исследования начинаются сначала. В свою очередь, система «таргет-костинг» помогает руководству предприятия принимать решения о производстве продукции уже на ранних стадиях жизненного цикла продукта (то есть на стадии его разработки) [75, с. 132].

«Таргет-костинг» (от английского «target costing» - целевая стоимость) - это метод управления себестоимостью (затратами на производство) продукции.

Сущность рассматриваемого метода заключается в снижении себестоимости продукции на всем ее жизненном цикле, за счет применения производственных и научных исследований, а также разработок. Себестоимость рассматривается не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величина, к которой должно стремиться руководство предприятия, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Изначально происходит определение рыночной цены, затем устанавливается желаемый размер прибыли, и только потом рассчитывается максимальный размер себестоимости продукции (работ, услуг).

Основной вопрос калькуляции целевой себестоимости заключается не в том, сколько стоит новый продукт, а сколько он должен стоить. Разрабатывая новый продукт, который должен соответствовать требованиям покупателя относительно цены, качества и функциональности, производится расчет с учетом потребностей рынка. Чтобы удержаться в допустимом диапазоне себестоимости, необходимы усилия и слаженная работа всех подразделений на предприятии [26, с. 143].

Основной составляющей компонентой метода является традиционная формула ценообразования:

$$S+П=Ц, \quad (3.5)$$

где, S – себестоимость продукции,

Ц – цена (рыночная стоимости изделия, которая определяется при помощи маркетинговых исследований);

П – прибыль (желаемая величина, которую стремятся получить от продажи продукции).

Данная формула в методе «таргет-костинг» используется в преобразованном виде, где основой считается понятие целевой себестоимости:

$$Ц-П=S, \quad (3.6)$$

Целевая себестоимость – это значение себестоимости, максимально допустимое (приемлемое) рыночными условиями. Цена (целевая цена) – рыночная цена изделия, которую определяют при помощи маркетинговых исследований. Прибыль (целевая прибыль) – желаемая величина, которую стремится получить руководство предприятия от продажи нового вида продукции. Понятие «целевая себестоимость» отличается от понятия «плановая себестоимость», которое применяется в отечественном управленческом учете. Отличие заключается в том, что плановая себестоимость рассчитывается на основании норм и нормативов, которые существуют на конкретном предприятии. Установленные нормативы ориентированы на технологию производства и традиционные характеристики выпускаемой продукции. Можно сделать вывод, что плановая себестоимость представляет собой среднее (в редких случаях наилучшее) значение затрат предшествующих периодов, и полностью привязана к внутренним особенностям предприятия. Целевая себестоимость показывает значение себестоимости, которая максимально допустима в рыночных условиях [72, с. 370].

Для определения целевой себестоимости продукции (работ, услуг) величина прибыли, которую хочет получить руководство предприятия, вычитается из ожидаемой рыночной величины. Целевая прибыль представляет собой величину прибыли, которую необходимо получить предприятию для дальнейшего развития и удовлетворения запросов собственников. С помощью

маркетинговых исследований определяется целевая цена, то есть она является фактически ожидаемой рыночной ценой продукта. При определении целевой цены продукта чаще всего используется трехуровневый анализ «качество продукта - набор функциональных характеристик продукта - цена продукта», где цена предполагается или задается как рынком в целом, так и непосредственно потребителями. Затем устанавливается желаемый размер прибыли, а потом рассчитывается максимально допустимый размер себестоимости. Основная задача рассматриваемого метода – это разработка такого изделия, сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости продукции. При этом, разрабатываемые продукты, должна соответствовать качественным характеристикам и требованиям рынка. Если новое изделие таково, что невозможно добиться его целевой себестоимости, не ухудшив качественных характеристик, руководство предприятия принимает решение, о прекращении разработки данного вида продукта [27, с. 145].

Процесс усовершенствования продукта, в соответствии с методов «таргет-костинг» отличается от традиционных подходов, и представлен на рисунке 3.5.



Рисунок 3.5 - Различия процесса усовершенствования продукции при традиционном подходе и методе «таргет-костинг»

К преимуществам применения такого подхода можно отнести:

1. При разработке нового вида продукции происходит поэтапное осмысление каждого нюанса, которое касается себестоимости. Стараясь приблизиться к целевой себестоимости, руководство организации часто находят

нестандартные, новые решения в ситуациях, требующих инновационного мышления [78, с. 102].

2. Необходимость удержания целевой себестоимости ограждает инженеров и проектировщиков в применении более дорогостоящих материалов и технологий, так как это приведет к удорожанию продукции, что поспособствует образованию нового витка перепроектирования продукта.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки установленных затратных ограничений [20, с. 170].

Маркетинговые исследования продукции на рынке заключаются в получении подробной и детальной информации о требованиях и желаниях покупателя к данному виду изделия и к установлению возможной цены реализации. Важно найти правильный ответ на вопрос: «Какие качества покупатель считает наиболее значительными?». Например: доступная цена и местонахождение.

Полученные данные подвергаются многостороннему анализу с позиции усовершенствования производства и сокращения себестоимости. Так, выделяют признаки продукта, которые требуют усовершенствования, и менеджеры организации ищут новые, нестандартные пути, для сокращения себестоимости. Затем, происходит установление потенциальной продажной цены на данную продукцию. На основе спрогнозированной маркетинговым отделом выручки от реализации продукции определяются допустимые расходы, которые получают вычитанием из прогнозируемой выручки величины запланированной прибыли, относящейся к данному продукту. Целевые затраты калькулируются по всем компонентам и функциям проектируемого изделия. Также определяют текущие затраты на производство с учетом имеющегося оборудования и действующих на предприятии технологий.

После достижения параметров целевой себестоимости оформляется конечный вариант проекта и передается в отдел производства. Изначально, фактические затраты, как правило, превышают целевые затраты, поэтому для

выявления причин отклонений и их ликвидации применяют систему «кайзен-костинг». Результатом проведенных мероприятий является новый продукт с заданной целевой себестоимостью. Его особенность заключается в том, что он соответствует всем требованиям потребителей в отношении функциональных качественных характеристик [77, с. 575].

Изображая схематически процесс управления по целевой себестоимости (система «таргет-костинг»), можно увидеть, что «движение» к целевой себестоимости двухстороннее, согласно рисунку 3.6.

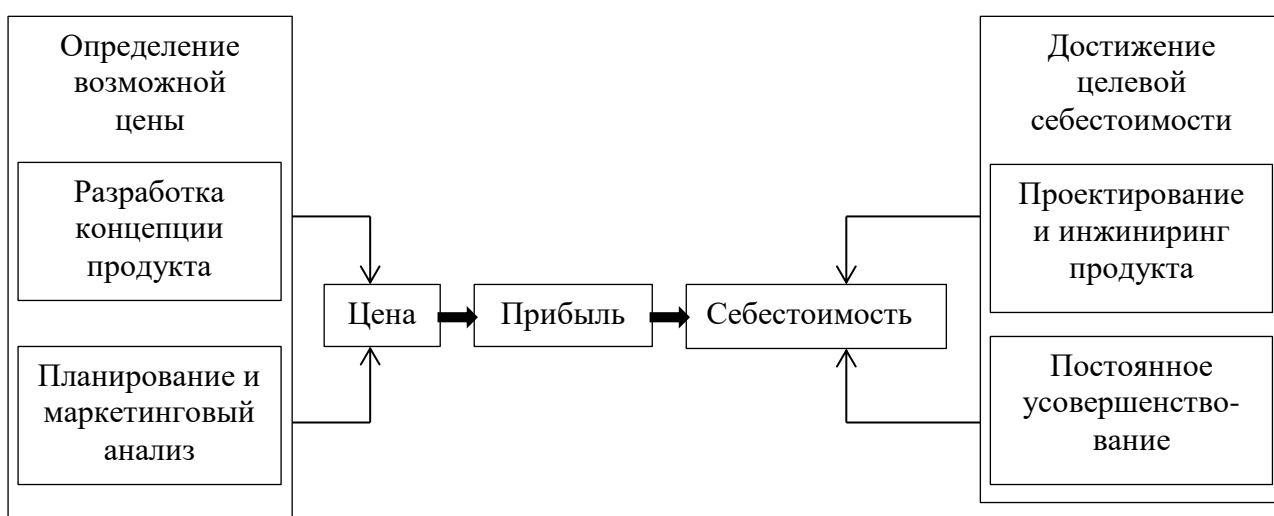


Рисунок 3.6 – Процесс управления при исчислении целевой себестоимости (система «таргет-костинг»)

На основании рисунка 3.6 можно сделать вывод, что с одной стороны, правильное определение целевой себестоимости изделия или услуги невозможно без маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив, а с другой – приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие управленческого таланта у руководства предприятия, инженерной смекалки у проектировщиков и аналитического мышления у бухгалтеров, которые специализируются на ведении управленческого учета. Все эти люди имеют тесную взаимосвязь, так как их задача – это ликвидация разницы между целевой и сметной себестоимостью [29, с. 27].

Определение величины целевого сокращения затрат осуществляется по этапам:

1. определение возможной цены реализации единицы исследуемого продукта или услуги;
2. расчет целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом) с учетом целевой прибыли;
3. сравнение сметной и целевой себестоимости продукции для определения величины сокращения затрат;
4. достижение целевого сокращения затрат, посредством внесения улучшений в производственный процесс [24, с. 149].

На этапе проектирования продукции расчетная себестоимость почти всегда, превышает целевую. В составленных калькуляциях выявлены отклонения, с которыми предстоит работать с помощью метода «кайзен-костинг» на предмет их устранения, чтобы довести величину расчетной себестоимости до величины целевой себестоимости. Только после устранения отклонений можно приступить к этапу создания продукции и оказанию услуг.

К преимуществам метода «таргет-костинг» можно отнести:

- Совместно реализуются функции маркетинга и проектирования, что влияет на конечный продукт, который максимально отвечает ожиданиям потребителей.
- Основой контроля и координации производственной деятельности организации является целевая себестоимость.
- Данный метод совмещается с бюджетированием, формированием центров ответственности, планированием прибыли, различными оценочными процедурами и стратегиями ценообразования.
- У руководства организации появляется возможность принимать решения не только на основе изначально заданного уровня издержек, но и на основе параметров рыночного окружения: концентрация внимания на внешних факторах, а не только на внутренних [28, с. 131].

Однако система «таргет-костинг» имеет и ряд недостатков:

– На предприятие должна быть налажена тесная взаимосвязь и взаимодействие между разными работниками и подразделениями. Коллектив должен преследовать одну цель и действовать как единое целое.

– Может неоправданно увеличиться время разработки нового продукта из-за многочисленных операций в процессе перепроектирования. Необходимо понимать, когда нужно остановиться и прекратить исследования, не всегда продукт можно приспособить к рыночным условиям [76, с. 354].

– Вероятность возникновения конфликтов между проектировщиками, которые усиленно стремятся снизить производственную себестоимость и маркетологами, которые отказываются снижать затраты на сбыт и продвижение продукции к конкретному покупателю.

На основе изученных теоретических источников, можно сделать вывод, что система «таргет-костинг» имеет свои преимущества и недостатки. Рассматриваемая система позволяет производить новые продукты, фактическая себестоимость которых не будет превышать целевую себестоимость, что способствует повышению конкурентоспособности отечественных предприятий.

3.3 Теория и рекомендации по внедрению метода «кайзен-костинг» на отечественных предприятиях

В настоящее время существующие инновации позволяют осуществлять значительные скачки вперед, но при этом происходит потребность в технологиях, которые должны соответствовать современному уровню знаний и больших инвестиций. Напротив, незначительные улучшения, создающие кумулятивный эффект, могут осуществляться каждым работником организации в рамках его ежедневных обязанностей и в соответствии с его личными способностями. Результаты этих улучшений хоть и имеют скромный масштаб, но носят частый и регулярный характер. Поэтому система «кайзен-костинг» превращается в один из важнейших инструментов управленческой стратегии,

так как с ее помощью происходит постоянное и постепенное улучшение качества продукции (работ, услуг).

«Kaizen» – это понятие, которое состоит из «Kai», в переводе с японского языка означает «изменение» и «Zen» - «хороший» или «лучший». Рассматриваемый метод впервые был описан Массаком Имаи в 1986 году, как один из важнейших элементов японского успеха, как основа роста качества и производительности.

Понятие «кайзен-костинг» носит более определенное значение. Оно означает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня.

Система «кайзен-костинг» – это необходимый и важнейший элемент японского управленческого учета, в отличие от понятия «кайзен», которое рассматривается как своеобразная философия, стиль управления и взаимодействие персонала. Рассматриваемая система имеет исключительно японские корни, в отличие от системы «таргет-костинг». На западе, рассматриваемая система стала известна только во второй половине 1980-х годов, когда были опубликованы на английском языке первые книги о роли «кайзен-костинг» на японских предприятиях.

Метод «кайзен-костинг» применяется практически в любой отрасли производства в совокупности с другими методами управления затратами и предоставляет собой постоянное улучшение производительности.

Сущность рассматриваемого метода заключается в обеспечении необходимого уровня себестоимости продукта и поиске возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня при одновременном улучшении качества продукта посредством изменения производственных процессов путем повышений их эффективности. Основная задача – постепенное снижение затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства.

Метод «кайзен-костинг» используется в японской модели управленческого учета вместе с методом «таргет-костинг». Данные концепции предназначены для снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня. Если произвести разделение жизненного цикла продукта на две части – стадию планирования и разработки, и стадию производства, то система «таргет-костинг» решает данную задачу на первой стадии, а система «кайзен-костинг» - на этапе ее дальнейшего производства.

Соединение рассматриваемых методов дает организации ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении необходимого уровня себестоимости продукции и возможности выбирать удобную ценовую политику для удержания и захвата соответствующих секторов рынка.

Необходимо отметить важную особенность совместного использования систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в японских организациях. В традиционных отраслях промышленности, продукция которых характеризуется длительным жизненным циклом, основное внимание уделяется системе «кайзен-костинг», а в инновационных отраслях, в которых преобладает короткий жизненный цикл производства, на первое место выдвигается система «таргет-костинг».

На предприятиях, которые можно условно отнести к традиционным отраслям промышленности, деятельность системы «кайзен-костинг» осуществляется на двух уровнях:

- директора, менеджеры и другой управляющий персонал, для которого использование рассматриваемой системы является функциональной обязанностью.

- инициативные группы сотрудников и отдельные рабочие, которые отвечают за качественные характеристики продукта (изделия).

Решение о начале производства продукции, руководство предприятия принимает тогда, когда на этапе проектирования разница между целевой и сметной себестоимостью составляет до 10%, с расчетом на то, что эти 10% в

процессе производства будут ликвидированы с помощью метода «кайзен-костинг». Ликвидировать разницу между целевой и сметной себестоимостью поможет составление кайзен-задач.

Кайзен-задача – это сокращение разницы между целевой и сметной себестоимостью. Кайзен-задача определяется на этапе планирования производства на следующий финансовый год, как на уровне каждого изделия, так и для предприятия в целом по отдельным статьям переменных затрат. Постоянные затраты подсчитываются по отдельным подразделениям и группируются в специальные бюджеты. Используя данные, полученные из кайзен-задач и бюджетов постоянных затрат, специалисты составляют годовой бюджет организации. Кайзен-задача охватывает весь персонал организации, поэтому ее выполнение поощряется материальными и нематериальными способами. Порядок применения метода «кайзен-костинг», в сочетании с «таргет-костинг» представлен на рисунке 3.7.



Рисунок 3.7 – Этапы применения метода «кайзен-костинг», в сочетании с методом «таргет-костинг»

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» на основе рекомендуемых систем осуществляется по схеме, представленной на рисунке 3.8.

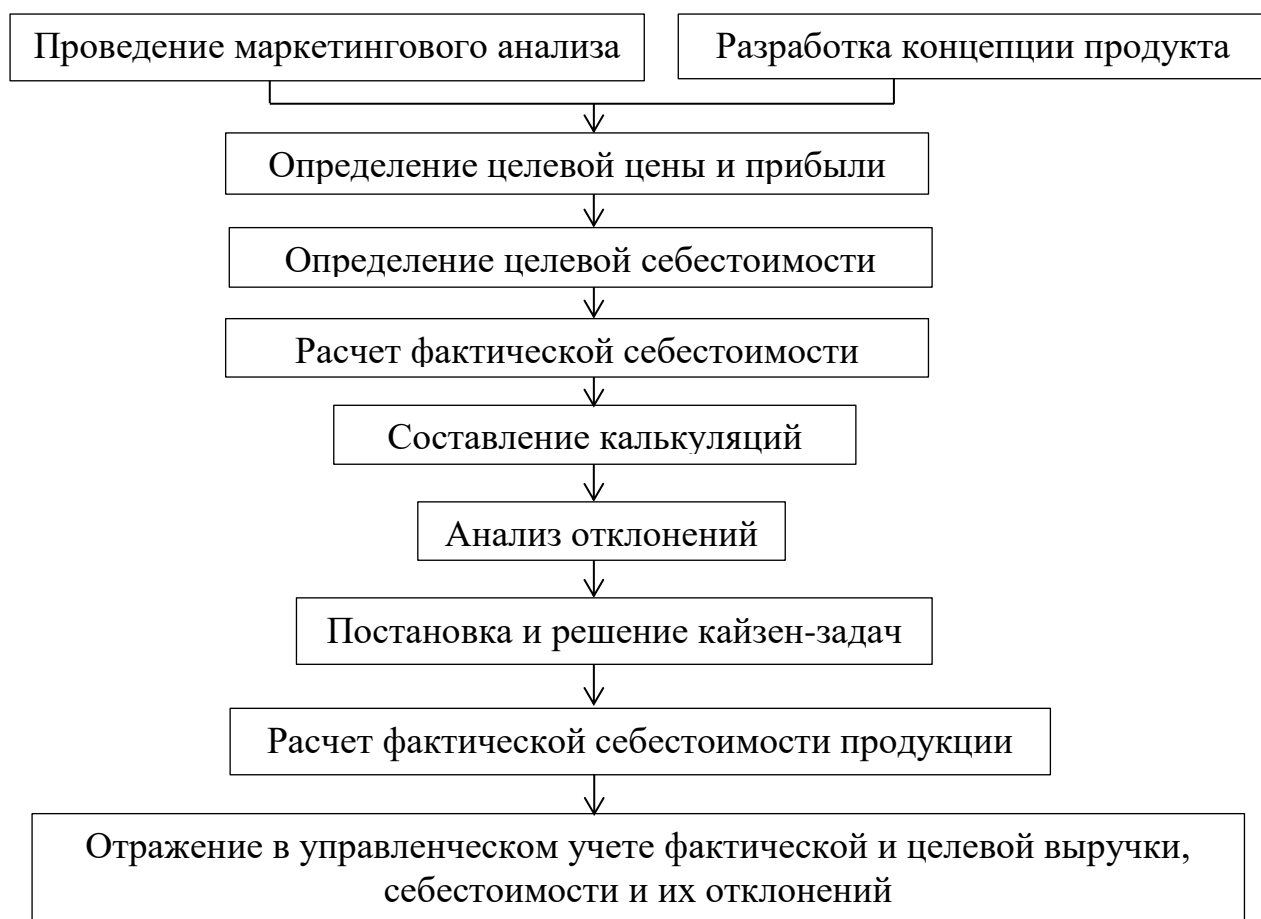


Рисунок 3. 8 - Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом применения системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг»

Исходя из рисунка 3.8 нами разработан пошаговый алгоритм применения систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» при калькулировании себестоимости продукции в филиале Надеждинский АО «Примавтодор»:

1. Проведение маркетингового анализа.
2. Разработка концепции продукции.
3. Определение возможной цены реализации продукции, на основе данных, полученных в предыдущих этапах и установление целевой прибыли.
4. Расчет целевой себестоимости продукции.
5. Определение нормативной себестоимости продукции.
6. Составление калькуляции.
7. Определение отклонений целевой себестоимости от нормативной.
8. Анализ сметных статей затрат и «доведение» их до целевой себестоимости.

9. Постановка и решение кайзен-задач.

10. Расчет фактической себестоимости продукции.

11. Отражение в управленческом учете фактической, целевой выручки, себестоимости и их отклонений.

12. Составление отчета по отклонениям.

Рассмотрим, как предложенная методика калькулирования себестоимости продукции нашла свое применение в филиале Надеждинский АО «Примавтодор».

Филиалу Надеждинский АО «Примавтодор» рекомендовано начать выпуск щебня 25*60. Гранитный щебень 25*60 получают из монолитного натурального камня, добыча которого происходит на карьерах, с помощью взрывных работ и последующего дробления до нужных размеров. Данная фракция особенно востребована для строительства автомобильных и железнодорожных работ.

Особенность данного вида щебня заключается в том, что он состоит из балластного слоя гравия, который имеет высокую плотность и хорошую морозостойкость. Необходимо отметить, что данную фракцию применяют в строительстве зданий: она служит подушкой для плитных фундаментов, которые используются в некоторых марках бетонных смесей. В настоящее время данный вид щебня в Приморском крае можно приобрести только на «Сибирцево щебеночном заводе» по цене 980 рублей за 1 м³. Данный завод находится удаленно от Владивостока, что приводит к значительному удорожанию в процессе доставки щебня 25*60.

Спрос на данную фракцию щебня возрастает, так как происходит увеличение строительства торговых центров и многоквартирных высотных домов, поэтому начать производство предлагается на карьере «Ключевое», который находится вблизи города Артема.

Для обоснования производства щебня 25*60 м³ в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» рекомендованы расчетные показатели:

- определяемая маркетинговыми исследованиями возможная цена реализации 1 086 рублей за 1 м³;
- величина целевой прибыли 37 %, то есть 440 рублей за 1 м³;
- целевая себестоимость определяется путем вычисления из цены реализации величины прибыли и составляет $1\ 086 - 440 = 660$ рублей за 1 м³.

Рассчитав целевую выручку, целевую прибыли и целевую себестоимость необходимо составить калькуляции расчетной и целевой себестоимости и сравнить их на предмет отклонений, которая представлена в приложение О.

Доведение величины нормативной (расчетной) себестоимости до величины целевой себестоимости по производству щебня 25*60 будет достигаться следующими мероприятиями:

1. Планируется приобретение закупочных материалов (взрывчатка для взрывов) по более низкой стоимости у других поставщиков.

2. Изначально планировалось, что для выполнения взрывов на карьере «Ключевое» будет задействовано 15 рабочих, но было принято решение, четверых рабочих отправить на другой объект и заменить их практикантами.

3. Для дробления щебня 25*60 планировалось использовать 3 дробительных установки, 2 грохота, предназначенных для сортировки по размеру фракций и 2 конвейера для перемещения сырья между агрегатами. В результате контрольных замеров мастерами участка, было выявлено, что можно обойтись 2 дробильными установками.

4. Затраты на подготовку новых месторождений щебня 25*60 сокращены в результате принятого решения о сокращение объема разрабатываемых месторождений.

Применяя систему «таргет-костинг» на этапе проектирования продукции в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» удалось достичь сближения показателей целевой и расчетной себестоимости.

Далее происходит этап создания продукции, при этом выявленные ранее возможности сокращения затрат приобретают статус кайзен-задач, задействуется систему «кайзен-костинг». Все работники филиала

Надеждинский АО «Примавтодор» должны быть мотивированы на выполнение кайзен-задач, чтобы достичь и улучшить необходимый результат.

Для этого в рамках каждого проекта нами рекомендуются специальные карточки кайзен-задач. В данных карточках приводятся показатели целевой, расчетной (нормативной) себестоимости и показатели величины кайзен-задач применительно к каждой статье затрат. Далее описываются мероприятия по решению кайзен-задач. В последующих графах отражается фактическая себестоимость, полученная в результате создания нового вида продукции, показатель отклонения фактической себестоимости от целевой, который представляет собой решение кайзен-задач в числовом виде. В последней графе выводится итог решения кайзен-задач по каждой статье, с пометками «не решена» или «решена». Последняя строка представляет собой общий процент решения кайзен-задач по заказу, который рассчитывается по формуле:

$$\text{Процент решения кайзен-задач} = ((\text{Кайзен-задача} - \text{Отклонение фактической себестоимости от целевой}) / \text{Кайзен-задача}) * 100\%. \quad (3,5)$$

Разработанная нами специальная карточка кайзен-задач в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» представлена в приложение П.

Кайзен-задача считается решенной, если фактическая себестоимость равна целевой себестоимости или меньше ее. Нами выделены два подхода к анализу отклонений по исполнению кайзен-задачи.

Первый подход представляет собой анализ полученных отклонений, как по всем кайзен-задачам, так и в разрезе отклонений.

Второй подход подразумевает анализ отклонений по строке «итога», без разбивки на отрицательные и положительные отклонения. Можно отметить, что первый подход является наиболее агрессивным, по сравнению со вторым.

Для филиала Надеждинский АО «Примавтодор» рекомендуем использование первого подхода, поскольку в совокупности величина отклонений может быть незначительна, а в разрезе статей затрат возможны значительные расхождения с разными знаками, которые при суммировании в

итоговой строке будут давать сумму, не превышающую уровень существенности, установленный руководством предприятия.

Используя систему «кайзен-костинг» при работе с отклонениями для филиала Надеждинский АО «Примавтодор» предлагаем отчет по отклонениям, представленный в приложение Р.

Выявляя виновников и причины отклонений можно отметить, что причины могут носить как внешний, так и внутренний характер:

- к внешним причинам можно отнести колебание курса валют, что приводит к удорожанию продукции, а также политическую ситуацию в стране;
- к внутренним причинам относят – отсутствие контроля внутри предприятия, халатное отношение рабочих, безнаказанность некоторых сотрудников за допустившие ранее ошибки и так далее.

На основе систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» удалось существенно сократить некоторые статьи расходов и привести их к целевым показателям. Расчет себестоимости фракции щебня 25*60 представлен в приложение Р.

Фактическая себестоимость щебня 25*60 в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» составляет 648 рублей за 1 м³, следовательно, цена реализации составит $648 + 440 = 1\ 088$ рублей за 1 м³.

Предлагаем алгоритм по управленческому учету, на основе изученных систем калькулирования себестоимости и процесса продаж, используя счет 90 «Продажи», который применяется в процессе разработки и создании продукта.

1. На основе целевой цены и предполагаемого объема продаж в управленческом учете производится запись: Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К 90 «Продажи».

2. На основе целевых затрат и предполагаемого объема продаж списывается целевая себестоимость продукции: Д 90 «Продажи» - К 43 «Готовая продукция».

3. Так как применяется система «директ-костинг», то заранее установленные управленческие расходы будут списываться проводкой:

Д 90 «Продажи» - К 26 «Общехозяйственные расходы».

Целевая прибыль определяется заранее, она может варьироваться от «нуля» и до желаемой прибыли, определяемой руководством предприятия. Бухгалтерские записи, при применении системы «таргет-костинг» производятся на стадии планирования продажи продукции. При выявлении фактических затрат и фактической выручки в процессе реализации в схему вносятся только отклонения:

1. Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К 90 «Продажи» - на сумму затрат.
2. Д 90 «Продажи» - К 43 «Готовая продукция».
3. Д 90 «Продажи» - К 26 «Общехозяйственные расходы». Записи могут производиться прямой записью или методом «красного сторно».

Для филиала Надеждинский АО «Примавтодор» рекомендуем использованием данного алгоритма по управленческому учету, при производстве фракции щебня 25*60, проиллюстрированного в приложение С.

Полученная информация показывает, что отклонение целевой прибыли от фактической существенно сократилось, а это означает, что руководству организации с помощью инструментария систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» удалось снизить некоторые статьи расходов и привести их к целевым показателям, что поспособствовало достижению необходимого уровня себестоимости щебня 25*60 за 1м³.

На основе изученных теоретических источников, можно сделать вывод, что рассмотренные системы управления затратами позволяют организованно и целенаправленно осуществлять политику снижения себестоимости продукции (работ, услуг), рационально инвестировать денежные средства в новые продукты, координировать и стимулировать множества людей, которые вовлечены в производственный процесс, что позволяет руководству предприятия совместными усилиями добиваться поставленных целей.

Заключение

Изучение систем калькулирования себестоимости продукции на основе практики международного учета позволили в выпускной квалификационной работе сделать следующие выводы и рекомендации.

1. В процессе исследования теоретических аспектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было установлено, что на различных этапах развития экономики происходила модернизация содержания и состава экономических категорий «расходы» и «затраты», и до настоящего времени не выработан единый подход к определению сущности данных категорий.

Проведенный анализ существующих нормативно-правовых актов и литературных источников позволил уточнить соотношение названных экономических категорий с целью обеспечения единого методологического подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

Расходы представляют собой затраты экономических ресурсов, которые связаны с производством и реализацией продукции (работ, услуг), подтверждены документально. Расходы всегда относятся к прошедшему периоду времени и в составе бухгалтерской отчетности отражаются в отчете о финансовых результатах.

Анализируя теоретическую базу, связанную с основами методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, было обнаружено, что понятия «учет затрат» и «калькулирование себестоимости продукции», в различных источниках трактуются по-разному. В одних рассматривается в качестве синонимов, в других предстает в качестве обособленных объектов исследования.

2. В настоящее время, толкование понятия «себестоимость» документально не закреплено в нормативных источниках и носит дискуссионный характер. Исчисление себестоимости продукции или услуг по статьям расходов осуществляется посредством калькулирования. На основе изученных теоретических источников, пришли к выводу, что часть

экономистов склонна видеть в «калькулирование» сами процессы исчисления себестоимости, а другие - трактуют его как некие приемы и способы расчетов себестоимости продукции в денежном выражении.

Посредством анализа существующих нормативных и литературных источников нам удалось выявить присутствие в управленческом учете принципов, влияющих на калькулирование, осуществляемое в соответствии с поставленными целями, с применением информационных технологий и реализацией их во времени.

3. Изучая предпосылки возникновения систем калькулирования, применяемых в международной практике и отечественном учете, было установлено внесение существенных вкладов учеными разных стран. На основе изученного можно сделать вывод, что развитие калькулирования прошло длительный период времени, начиная от простых элементов до рассмотрения его как сложной системы, неразрывно связанной с бухгалтерским (финансовым), а в дальнейшем и управленческим учетом.

4. На основе изученных нормативных источников, можно сделать вывод, что бухгалтерский учет ведется на основании первичных учетных документов, которыми оформляются все хозяйственные операции, проводимые организацией.

Опираясь на мнения отечественных и зарубежным ученых, можно сделать вывод, что одним из важнейших участков бухгалтерского учета на предприятии, является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

Изучение организационно-технических особенностей позволило определить структуру затрат, характерную для рассматриваемого предприятия. Большую долю в структуре затрат составляют затраты на материалы. На основе существующих практик распределения косвенных затрат разработана смета распределения косвенных затрат для филиала Надеждинский АО «Примавтодор».

5. Проводя анализ существующих методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, выявлено, что в отечественной практике применяются «традиционные» методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Применение позаказного метода предоставляет возможность сравнения затрат по одному и тому же изделию (заказу), произошедших в разный период времени. Однако данный метод требует детализации данных, что указывает на достаточно трудоемкий и затратный процесс.

6. На основе проведенного анализа исчисления себестоимости продукции при попроцессной и попередельной системе калькулирования можно сделать вывод, что рассматриваемые методы не могут в полной мере удовлетворить требования руководства предприятия. Поэтому можно порекомендовать применение зарубежных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые способствуют принятию своевременных и верных управленческих решений.

В современном мире, в конкурентной рыночной среде каждое предприятие стремится к стабильности и устойчивости, а также определению перспектив в обозримом будущем. Следовательно, применяемые в рамках каждого предприятия методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны учитывать не только внутренние особенности организации, но также условия внешней среды, в которой она функционирует.

В работе сделан вывод о том, что для калькулирования себестоимости продукции в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» следует использовать принципы и инструментарий систем: «директ-костинг», «таргет-костинг» и «кайзен-костинг».

7. Проведенные исследования на основе изучения зарубежных и отечественных литературных источников с учетом практического опыта, позволяют сделать вывод о том, что применение системы «директ-костинг» дает возможность в оперативном порядке находить наиболее выгодные комбинации соотношения продажных цен и объема производства, быстрой

переориентации производства в соответствии с меняющимися условиями рынка. Применение данной системы позволит обосновывать важные управленческие решения, которые связаны с улучшением производства, с приобретением и модернизацией оборудования и другие факторы.

В филиале Надеждинский АО «Примавтодор» в соответствии с инструкцией к плану счетов расходы, собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» относящиеся к косвенным, закрываются в конце отчетного периода в дебет счета 90.08 «Управленческие расходы» в полном объеме, что может быть классифицировано как частичное применение системы «директ-костинг». Это позволяет руководству вести контроль за производственными затратами, не только для организации в целом, но и по отдельным видам продукции.

Свойственное для зарубежной практики организации учета разделение бухгалтерии на управленческую (производственную) и финансовую не характерно для отечественных предприятий. Система учета «директ-костинг» позволяет осуществлять связь затрат в финансовой и управленческой (производственной) бухгалтерии. С целью выделения из единой системы бухгалтерского учета двух подсистем (финансовой и управленческой) нами разработана схема записей операций, формирующих себестоимость по системе «директ-костинг», в филиале Надеждинский АО «Примавтодор».

8. Изучив систему «таргет-костинг» можно сделать вывод, что она содействует производству новых видов продукции (работ, услуг), фактическая себестоимость которых не превышает целевую себестоимость. Внедрение данной системы в филиал Надеждинский АО «Примавтодор» поспособствует повышению конкурентоспособности предприятия и получения желаемой величины прибыли.

9. На основе систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» предложена схема калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), в филиале Надеждинский АО «Примавтодор». Составлена калькуляция расчетной и целевой себестоимости, и сравнима на предмет отклонений. На результатах

полученные данных, предложены мероприятия, по доведению величины нормативной (расчетной) себестоимости до величины целевой себестоимости.

В процессе изучения системы «кайзен-костинг» разработана и рекомендована для филиала Надеждинский АО «Примавтодор» специальная карточка кайзен-задач. На основе данной карточки разработан и рекомендован для внедрения отчет по отклонениям.

Управление затратами, на основе систем «директ-костинг», «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» на наш взгляд будет наиболее эффективно, когда финансовая информация формируется системным способом с использованием счетов бухгалтерского учета в системе управленческого учета. Предлагаем алгоритм по управленческому учету процесса продаж, используя счет 90 «Продажи», который составляется в процессе разработки и создании продукта.

Предложенное сочетание методов позволит систематизировать информацию о существующих методах и обеспечит предприятию весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику. Разработка рекомендаций в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, способствует эффективной производственной и коммерческой деятельности предприятия, обоснованию управленческих решений и контролю за затратами, формирующими себестоимость продукции.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146 ФЗ (ред. от 28.12.16);
2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197 ФЗ (ред. от 05.02.18);
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс] / СПС «Консультант Плюс».
4. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»;
5. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01»;
6. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»;
7. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»;
8. Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
9. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено Минфином СССР 29.07.83 N 105).
10. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997.
11. Международной стандарт финансовой отчетности (IFRS) «Концептуальные основы финансовой отчетности» (утвержден советом по МСФО 01.01.2010);

12. Международной стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н);
13. Международной стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н);
14. Международной стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н).
15. Авруцкая, С. Г., Воробьева, Е.А. Особенности попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в России и за рубежом. Журнал / Успехи в химии и химической технологии, 2014 - № 8 (148), - 18-22 с.
16. Алейникова, М.Ю. Калькулирование себестоимости продукции: исторические аспекты развития. Журнал / Экономика. Бизнес. Банки, 2014, № 4 (9). - 24-36 с.
17. Бакаев, А.С., Врублевский, Н.Д., Ивашкевич, В. Б., Новодворский, В.Д., Шнейдман, Л.З., Шеремет, А.Д., Безруких, П.С. Бухгалтерский учет. Учебник - М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 720 с.
18. Безрукова, Т.Л., Шанин, И.И., Дуракова, Ю.В. Особенности договорной работы на предприятиях. Журнал / Успехи современного естествознания. Раздел: экономические науки, 2015, - № 1, - 92-94 с.
19. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет, учебник - Изд. 19-е, Росток н-Д: Феникс, 2015. – 510 с.
20. Бондин, Н.Н., Бондин, И.А., Лаврина, О.В., Павлова, И.В., Шпагина, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие. - Пенза: РИО ПГСХА, 2014. - 339 с.
21. Булычева, Т.В. Развитие теории затрат и калькулирования себестоимости в современных условиях. Журнал / Теория и практика общественного развития, 2014, - № 3, - 263-266 с.

22. Вахрушина, М. А. Учет на предприятиях малого бизнеса. Вузовский учебник - М.: Инфра-М, 2015. – 384 с.
23. Воронова, Е.Ю. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для СПО - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2018. - 428 с.
24. Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета. Учебник - М.: Госпланиздат, 1939. – 304 с.
25. Гаррисон, Рэй. Управленческий учет. Учебник - М.: Питер, 2016. - 592 с.
26. Герасимова, Л.Н. Методы управленческого учета. Учебник - М.: Проспект, 2016. – 192 с.
27. Гильбо А., Леотэ, Э. Общие руководящие начала счетоведения. Учебник. Перевод с французского Н.В Богородский, под ред. А.П. Руданоский, 1924. – 246 с.
28. Глупенько Т.В., Тумашник, Н.В. Актуальные проблемы калькулирования в отраслях экономики. Учебное пособие. - М: Проспект, 2016. – 240 с.
29. Глупенько Т.В., Тумашник, Н.В. Учет и отчетность на предприятиях: анализ тенденций и перспектив развития. Учебное пособие / М: Проспект, 2014. – 40 с.
30. Говдя, В.В., Дегальцева, Ж.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях АПК: учебник. Изд. 5-е дополнительное. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2017. 313 с.
31. Горина, М.С., Макушева, Ю.А., Анализ преимуществ и недостатков системы калькулирования затрат «директ-костинг». Журнал / Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований, 2015, - № 9-3. - 510-512 с.
32. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Учебник - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2017. – 770 с.

33. Дусаева, Е. М. Бухгалтерский управленческий учет. Теория и практические задания. Учебник - М.: Финансы и статистика, Инфра-М, 2015. - 288 с.
34. Жебрак, М. Х., Крюков, Г. Г. Нормативный учет производства. Учебник - М.: ЦУНХУ ГОСПЛАНА СССР Союзоргучет, 1934. – 46 с.
35. Зубарева, О.А. Международный опыт учета затрат на производство. Журнал / Научная жизнь, 2014, - № 10. - 123-125 с.
36. Ивашкевич, В. Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете. Учебное пособие - М.: Инфра-М, 2015. - 160 с.
37. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. / 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр: Инфра-М, 2015. - 448 с.
38. Илюхина, Н.А. Развитие методических подходов к управлению затратами производственных предприятий. Журнал / Таврический научный обозреватель. Экономика и экономические науки, 2016, - № 5 (10). - 63-101.
39. Кальмес, А. Фабричная бухгалтерия. Учебник - М.: Экономическая жизнь, 1926. – 491 с.
40. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет / Учебник для бакалавров. 6-е изд., изм. и доп. - М.: Издательско-торговая корпорация Дашков и К, 2015. - 584 с.
41. Королев, М.А. Статистический словарь. Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М: Финансы и статистика, 1989. – 632 с.
42. Костюкова, Е.И. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие. / М: КНОРУС, 2016. – 270 с.
43. Кузнецова, В.Б., Сергеев, А.И. Повышение эффективности производства посредством интеграции статистических методов в функционально-стоимостной анализ. Учебное пособие. / Место издания: Оренбургский государственный университет, 2013. – 240 с.
44. Кутер, М. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебник - М.: Финансы и статистика, 2017. – 256 с.

45. Лялькова, Е.Е. Особенности применения попередельного метода калькулирования себестоимости на предприятиях текстильной промышленности. Журнал / Отраслевая экономика, 2016, - № 8. - 83-87 с.
46. Маргулис, А. С. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. Учебник - М.: Финансы, 1979. – 416 с.
47. Милосердова, Н. Д. Особенности позаказного и попередельного методов учета затрат. Журнал / Экономика России в XXI веке: сборник научных трудов XI Международной научно-практической конференции «Экономические науки и прикладные исследования: фундаментальные проблемы модернизации экономики России, 2014, - № 2. - 82-86 с.
48. Наринский, А. С. Воспоминания главного бухгалтера ГУЛАГа. Научные труды - М.: Латона, 1997. – 256 с.
49. Низовкина, Н.Г. Управление затратами предприятия (организации): учебное пособие для академического бакалавриата - 2-е изд., испр. и доп. - М.: Издательство Юрайт, 2018. – 185 с.
50. Новиченко, П.П., Рендухов, И.М. Учет затрат и калькулирование себестоимости в промышленности. Учебник М.: Финансы и статистика, 1995. - 389 с.
51. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник - М.: Инфра-М, 2015. – 512 с.
52. Петрова В.И., Петров А.Ю., Кобищан И.В., Козельцева Е.А. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики. Учебное пособие. / М.: ИНФРА-М, 2016. – 304 с.
53. Пипко, В.А. Учет производства и калькулирование себестоимости продукции в условиях агробизнеса. Учебное пособие - М.: ИНФРА-М, 2016. – 208 с.
54. Попова, Л. В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие - М.: Дело и сервис, 2016. – 272 с.

55. Рассказова-Николаева, С.А., Учетная политика. Практика и опыт. Учебное пособие / М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», Омега-Л, 2015. - 384 с.
56. Рудановский, А.П. Балансовая теория. Журнал / Международный бухгалтерский учет, 2016, - № 19. – 44-46 с.
57. Сацук, Т.П., Полякова, И.А., Ростовцева, О.С. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность: учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2014. – 280 с.
58. Сивков, Е.В. Современный бухгалтерский учет. Основной курс от аудитора: учебное пособие. – М.: ИД Литагент, 2017. – 470 с.
59. Сигидов, Ю.И. Бабалыкова, И.А., Баранников, А.А. Классификация затрат при исчислении себестоимости продукции в управленческом учета. Журнал. / Политематический сетевой электронный журнал Кубанского государственного аграрного университета, 2016, № 91. – с. 1312-1322.
60. Соколов, А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. Учебное пособие - М.: Финансы и статистика, 2017. - 154 с.
61. Соколов, Я.В. Теория бухгалтерского учета. Учебник - М.: Финансы и статистика, 2017. – 279 с.
62. Сохарева, Н.А., Кожина, Е.В., Крюк, С.П. Метод учета затрат «директ-костинг»: Преимущества и недостатки. Журнал / Теоретические и прикладные аспекты современной науки, 2015, - № 9-6. – 164-166 с.
63. Стоцкий, В.И. Современные методы калькулирования себестоимости. Учебник - М.: ГСЭИ, 1993. – с. 425 с.
64. Фофанов, В.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей, Учебник - М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2008. – 312 с.
65. Хорнгрен, Ч.Т., Фостер, Д., Датар, Ш. Управленческий учет. Учебник - 10-е изд., перераб. и доп. - М.: Питер, 2007. – 1008 с.
66. Царев, В.В. Оценка стоимости бизнеса: теория и методология: учеб. пособие - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 572 с.

67. Чая, В. Т. Управленческий учет: учебник и практикум для академического бакалавриата. / М. : Издательство Юрайт, 2018. – 332 с.
68. Чинахова С. Е., Фокеева М. В. Классификация затрат для калькулирования и оценки стоимости запасов и реализованной продукции. Журнал. / Молодой ученый, 2016, - №25. – 426-429 с.
69. Шевченко Т.Н. Учет затрат и калькулирование себестоимости в различных отраслях производства»: учеб. пособие для студентов направления «Экономика» профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Бишкек: Изд-во КРСУ, 2016. – 110 с.
70. Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учебник - М.: Инфа-М, 2017. – 374 с.
71. Эмерсон, Г. Двенадцать принципов производительности. Перевод с Ф. Окунев и А. Сизов, М.: Бизнес-Информ, 1997. – 200 с.
72. Abbas, Karim. Target-costing system and Its uncontrollable factors: a case study from Egypt. University of Craiova, Faculty of Economics and Business Administration, 2015, № 2(43). - 366-374 с.
73. Anamaria Tepes-Bobescu, Ileana Sorina Rakos, Implementing Target Costing method in a construction project. Knowledge Horizons – Economics, Faculty of Finance, Banking and Accountancy Bucharest, «Dimitrie Cantemir» Christian University Bucharest, 2015, № 7(3). - 168-175 с.
74. Md. Salim Hasan. Variable Costing and Its Applications in Manufacturing Company. International Scholar Journal of accounting and finance, 2015, № 5. – 1-12 с.
75. Marek Potkany, Petr Novak, Robert Kovac, Milos Hitka. Innovation of a Technological Product with Utilizing the Target Costing Methodology. International Review of Management and Marketing, Econjournals, 2017, № 7(2). – 130-137 с.
76. Marginean Radu, Tepes Anamaria. The cost control by applying the target costing method in the construction industry. SEA – Practical Application of Science, Fundatia Romana pentru Inteligenta Afacerii, Editorial Department, 2014, № 3. - 348-357 с.

77. Mihaela, B. Costs, Productivity, Profit, and Efficiency: An Empirical Study Conducted Through the Management Accounting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 2015, № 191. – 574-579 c.

78. Ofileanu Dimi. Target Costing Functions. *Revista Economica*, 2015, № 67 (5). – 90-103 c.

79. Ungureanu, Sebastian. Costs calculation of target costing method. *SEA – Practical Application of science*, Fundatia Romana pentru Inteligenta Afacerii, Editorial Department, 2014, № 4. - 425-432 c.

80. Yamaguchi, Naoya. Changes in product development approaches and target costing. *World Scientific Book Chapters*, in: management of innovation strategy in Japanese companies, 2016, № 9. - 145-160 c.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А

Бухгалтерский баланс на 31.12 2017 г.

	Коды
Организация <u>Филиал «Надеждинский»</u>	0710001
Идентификационный номер налогоплательщика _____	03429755
Вид деятельности <u>Эксплуатация автомобильных дорог общего пользования</u>	2358099431
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	63.12.22
<u>Открытое акционерное общество</u>	90 13
Единица измерения: руб.	384
Местонахождение (адрес) <u>692481 с. В-Надеждинское ул Р.-Дрегиса.9</u>	

Пояснения	Наименование показателя	Код показателя	На конец отчетного периода	На 31.12.2016 г.	На 31.12.2015 г.
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
	Основные средства	1150	117 480 157	158 393 110	187 292 827
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
	Финансовые вложения	1170	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
	Прочие внеоборотные активы	1190	1 390 491	1 246 054	1 228 211
	Итого по разделу I	1100	118 870 648	159 639 164	188 521 038
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210	21 109 918	41 313 901	47 381 023
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	61 251	-	14 626
	Дебиторская задолженность	1230	2 753 246	2 182 036	3 641 589
	Задолженность дочерних и зависимых обществ	1234	6 022 985 277	6 131 405 768	5 125 974 843
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	226 502	218 588	3 409
	Прочие оборотные активы	1260	1 031 130	414 453	188 497
	Итого по разделу II	1200	6 048 167 324	6 175 534 746	5 177 203 987
	БАЛАНС	1600	6 167 037 972	6 335 173 910	5 365 725 025

Окончание приложения А

Пояснения	Наименование показателя	Код показателя	На конец отчетного периода	На 31.12.2016 г.	На 31.12.2015 г.
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1340	-	-	-
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
	Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
	Резервный капитал	1360	-	-	-
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	79 936 310	78 857 940	53 202 508
	Итого по разделу III	1300	79 936 310	78 857 940	53 202 508
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410	-	-	-
	Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
	Прочие обязательства	1450	-	-	-
	Итого по разделу IV	1400	-	-	-
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510	-	-	-
	Кредиторская задолженность	1520	23 079 759	23 575 737	37 847 616
	Задолженность дочерних и зависимых обществ	1527	6 052 854 010	6 220 405 470	5 261 118 761
	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
	Оценочные обязательства	1540	11 167 893	12 334 763	13 556 140
	Прочие обязательства	1550	-	-	-
	Итого по разделу V	1500	6 087 101 662	6 256 315 970	5 312 522 517
	БАЛАНС	1700	6 167 037 972	6 335 173 910	5 365 725 025
	СПРАВКА о стоимости чистых активов				
	Чистые активы		109 805 043	167 857 641	-

Руководитель


(подпись)

О.В. Модженок

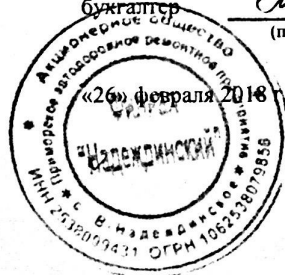
(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер


(подпись)

Л. Г. Лукашина

(расшифровка подписи)



Приложение Б

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА январь-декабрь 2017 г.


			Коды
Форма № 2 по ОКУД			0710002
Дата (год, месяц, число)			
Организация <u> </u> Филиал «Надеждинский»	по ОКПО		03429755
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН		2358099431
Вид деятельности <u> </u> Эксплуатация автомобильных дорог общегосударственного	по ОКВЭД		63.21.22
Организационно-правовая форма/форма собственности <u> </u>			
, <u> </u> Открытое акционерное общество	по ОКОПФ / ОКФС	90	13
Единица измерения: руб.	по ОКЕИ		384

Пояснения	Наименование показателя	код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
	Выручка	2110	481 771 734	419 170 885
	Себестоимость продаж	2120	(343 118 843)	(292 136 086)
	Валовая прибыль	2100	138 652 891	127 034 799
	Коммерческие расходы	2210	-	-
	Управленческие расходы	2220	(57 174 367)	(46 016 102)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	81 478 524	81 018 697
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	-	-
	Проценты к уплате	2330	-	-
	Прочие доходы	2340	3 567 855	1 475 848
	Прочие расходы	2350	(4 168 445)	(2 387 178)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	80 877 934	80 107 367
	Текущий налог на прибыль	2410		
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Отложенные налоговые обязательства	2430		
	Отложенные налоговые активы	2450		
	Прочие	2460	(941 624)	(1 249 427)
	Чистая прибыль (убыток)	2400	79 936 310	78 857 940

Окончание приложения Б

Пояснения	Наименование показателя	код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
	СПРАВОЧНО			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат	2500	79 936 310	78 857 940
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Руководитель  О.В. Модженок

Главный бухгалтер  Л. Г. Лукашина



Приложение В

Классификация методов учета затрат и калькулирования



Приложение Г

Варианты классификации затрат для калькулирования оценки
произведенной продукции

Классификационный признак затрат	Т.П. Карпова	О. Б. Вахрушева	И.Д. Демина
По экономическому содержанию	По экономическим элементам	По элементам и статьям калькуляции	По элементам и статьям калькуляции
По экономической роли в технологическом процессе	Основные и накладные	Основные и накладные	Основные и накладные
По составу		Одноэлементные и комплексные	Одноэлементные и комплексные
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные	Прямые и косвенные	Прямые и косвенные
В зависимости от периодичности возникновения			Текущие и единовременные
По участию в процессе производства		Производственные и внепроизводственные	Производственные и непроизводственные
По эффективности			Производственные и непроизводственные
По возможности нормирования			Нормируемые и ненормируемые
По временным периодам	Входящие и истекшие	Входящие и истекшие	Затраты предшествующих периодов, расчетного (отчетного) периода и будущих периодов

Приложение Д

Содержание понятия «калькулирование» в научной и экономической литературе

Автор	Содержание
И.А. Басманов, И.И. Поклад	«Научно - обоснованная совокупность приемов (расчетов), используемых для исчисления себестоимости определенного вида продукции предприятия, его подразделений и процессов».
М.А. Вахрушина	Определяет калькулирование как «систему экономических расчетов себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг)».
В.Д. Врублевский	Процесс составления различных видов калькуляций.
В.Б. Ивашкевич	С позиций управленческого учета калькулирование следует рассматривать как исчисление себестоимости материальных результатов деятельности организации и ее подразделений, для целей управления производством, экономического обоснования цен, плановых показателей и проектных предложений.
О.Д. Каверина	Многоцелевая процедура исчисления себестоимости продуктов, услуг, бизнес-процессов и подпроцессов.
Н.П. Кондраков	Калькулирование себестоимости заключается в аккумуляции затрат на производство и отнесение их на готовый продукт.
М.Ю. Медведев	Калькулирование себестоимости – одна из алгоритмических стадий процесса исчисления финансового результата в категориях дохода и расхода ... подсчет всех расходов, относящихся к производству и реализации, работ и услуг, другими словами, это вычисление фактической стоимости объекта.
Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский	Сложно структурированный процесс вычислений, обеспечивающий формирование информационного фонда, о суммах затрат на изготовление и продажу или собственное потребление продуктов труда для определения экономической выгоды производства, регулирования затрат, поиска и мобилизации внутренних резервов.
В.Ф. Палий	Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно рассматривать как совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продукта или процесса.

Окончание приложения Д

Автор	Содержание
Л.В. Попова, В.А. Константинов	<p>Калькулирование - процесс, включающий процедуры по исчислению себестоимости:</p> <ul style="list-style-type: none">– продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, потребленных основным производством;– полуфабрикатов подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;– продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;– всего товарного выпуска предприятия;– выпуска продукции и полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону;– единицы вида готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону.
Я.В. Соколов	<p>Калькуляция себестоимости «необходима в двух качествах: как плановая (перспективная) и ретроспективная. Первая предназначена для принятия решений о производстве продукции и установления цен с целью определения ожидаемой рентабельности. Именно эта калькуляция определяет характер экономической работы на предприятии. Вторая может возникнуть в связи с экономическими или контрольными вопросами, обусловленными выпуском каких-то определенных видов продукции, или в связи со статистической задачей исчисления себестоимости всех видов продукции на какой-то момент».</p>

Приложение Е

Общие принципы калькулирования

Принцип калькулирования	Содержание принципа
Определение научно-обоснованной классификации затрат	Выбор признаков классификации затрат, определение состава затрат по каждой отдельной группе, выделенной в соответствии с классификационными признаками, а также целей калькулирования.
Выбор объектов учета затрат, объектов калькулирования, калькуляционных единиц	Объект учета затрат – признак, в разрезе которого организуется аналитический учет затрат. Объект калькулирования – объект исчисления себестоимости. Калькуляционная единица – измеритель объекта калькулирования.
Выбор метода распределения косвенных затрат	Выбор метода и определение базы распределения косвенных затрат между отдельными видами продукции имеет значение для расчета себестоимости продукции (работ, услуг) и применения данного показателя в управлении.
Разграничение затрат по периодам	Отражение затрат организации в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от временного периода, в котором фактически поступили или выплачены денежные средства.
Раздельный учет текущих и капитальных затрат	Текущие затраты относятся на себестоимость в период их осуществления, капитальные – переносятся на себестоимость по частям.
Определение метода оценки незавершенного производства	До определения фактической себестоимости продукции необходимо при наличии незавершенного производства осуществить его оценку. Выбор метода оценки незавершенного производства влияет на себестоимость продукции и на показатели отчетности.
Определение метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) или их комбинации	Выбор метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) зависит от целей калькулирования и организационно-технологических особенностей предприятия.

Приложение Ж

Принципы финансового учета, влияющие на систему калькулирования и составление калькуляций

Принципы	Содержание принципа	Реализация принципа в системе калькулирования
Непрерывность деятельности	Организация предполагает продолжать деятельность в обозримом будущем. Она не намерена существенно сокращать свою деятельность или ликвидироваться. Следовательно, погашение ею своих обязательств будет осуществляться в установленном порядке.	Калькулирование осуществляется с момента возникновения организации до ее ликвидации. Информация, формируемая в системе калькулирования используется для анализа, контроля и принятия своевременных управленческих решений.
Временная определенность факторов хозяйственной деятельности	Затраты организации должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с фактами хозяйственной жизни.	Отнесение расходов организации к конкретному отчетному периоду.
Приоритет содержания перед формой	Факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете, в первую очередь, исходя из их экономического содержания и условий хозяйствования, а не их правовой формы.	Форма представления информации о затратах и методика калькуляции определяется хозяйствующим субъектом самостоятельно.
Имущественная обособленность	Обособленное существование активов и обязательств организации от активов и обязательств ее собственников, а также активов и обязательств других организаций.	Хозяйствующий субъект самостоятельно разрабатывает учетную политику для целей учета затрат и калькулирования.
Последовательность применения учетной политики	Учетная политика, принятая организацией, должна применяться последовательно от одного года к другому.	Принятые методы учета затрат и калькулирования применяются последовательно до обоснованных изменений.
Полнота	В бухгалтерском учете должны быть отражены все факты хозяйственной деятельности организации, которые совершены и документально подтверждены.	Отражаются все затраты, относящиеся к отдельным видам продукции (работ, услуг), которые фактически осуществлены и документально подтверждены.

Продолжение приложения Ж

Принципы	Содержание принципа	Реализация принципа в системе калькулирования
Своевременность	Факты хозяйственной деятельности организации должны быть своевременно отражены в бухгалтерском учете и финансовой отчетности.	Своевременное калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) осуществляется в соответствующий период деятельности организации для составления финансовой отчетности.
Осмотрительность	Готовность, в первую очередь, признать в бухгалтерском учете расходы и обязательства, а не возможные доходы и активы, не допуская создания скрытых резервов.	Затраты на производство и реализацию продукции лежат в основе исчисления ее себестоимости и формирования финансовых результатов организации.
Документирование	Факты хозяйственной жизни подлежат оформлению первичным учетным документам. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни.	Калькулирование должно проводиться только с включением документально подтвержденных расходов, имеющих отношение к деятельности предприятия за данный отчетный период.
Денежное измерение	Денежному измерителю подвергаются все объекты бухгалтерского учета, так как этот измеритель является универсальным и позволяет сформировать показатели финансовой отчетности.	Себестоимость определяется в денежном измерении, так как в ее состав включаются затраты, характеризующие использование различных ресурсов.
Двойственность	Применение двойной записи как способа отражение фактов хозяйственной жизни.	Применение счетов производственных затрат, включая калькуляционные и собирательно-распределительные счета.
Непротиворечивость	На последний календарный день каждого месяца должно соблюдаться тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам счетов синтетического учета.	Соответствие данных аналитического учета затрат информации, отражаемой на соответствующих синтетических счетах. Соответствие величины производственных затрат в целом по организации за определенный период сумме затрат по видам продукции (работ, услуг).

Окончание приложения Ж

Принципы	Содержание принципа	Реализация принципа в системе калькулирования
Существенность	Существенной считается информация, формируемая в отчетности, в случае, если ее отсутствие или искажение может повлиять на решение пользователей.	При калькулировании информация должна быть представлена в соответствии с заявленными границами, областью применения и периодом отчетности.
Рациональность	Ведение бухгалтерского учета должно осуществляться рационально, исходя из условий хозяйствования и величины организации.	Выбор объектов и методов калькулирования, адекватных организационным и технологическим особенностям деятельности организации, ее целям и задачам. Оптимизация учетных процедур бухгалтерской службы в части производственного учета.

Приложение 3

Принципы управленческого учета, влияющие на систему калькулирования и составления калькуляций

Принцип	Содержание принципа	Реализация принципа в системе калькулирования
Соответствие целям функционирования предприятия, стратегическим и текущим задачам бизнеса	Информационно-аналитическое обеспечение направлено на решение задач организации исходя из временного периода и их содержания.	Построение системы калькулирования связано с задачами бизнеса краткосрочной и долгосрочной перспективы.
Разные задачи для различных целей	Выбор классификационных признаков затрат.	Разные виды калькуляций себестоимости продукции.
Влияние организационно-технологических особенностей и факторов внешней среды	Постановка информационно-аналитического обеспечения осуществляется с учетом факторов внешней и внутренней среды.	Выбор объектов калькулирования и калькуляционных единиц, объектов учета затрат, постановка калькуляционного учета осуществляется под влиянием внешних и внутренних факторов.
Определенность во времени	Внутренняя отчетность имеет временные границы.	Калькуляция имеет временные границы.
Системность	Управленческий учет рассматривается как совокупность взаимосвязанных элементов, который имеет цель, связь с внешней средой и обратную связь, ресурсы.	Калькулирование строится в соответствии с системным подходом.
Конфиденциальность	Информация управленческого учета является коммерческой тайной.	Калькуляция содержит конфиденциальную информацию, которая характеризует структуру затрат по различным объектам организации.
Унификация	Необходимость соблюдения унифицированности разрабатываемых форм учетных документов, регламентов и процедур их составления.	Унификация статей калькуляции для всех видов выпускаемой продукции и их применения до обоснованных изменений.
Оценка результатов деятельности структурных подразделений организации	Информация управленческого учета применяется для текущего регулирования деятельности каждого подразделения, а также определения ее перспектив и тенденций.	Калькулирование затрат по подразделениям.

Продолжение приложение 3

Принцип	Содержание принципа	Реализация принципа в системе калькулирования
Формирование показателей внутренней отчетности как основа коммуникационных связей между различными уровнями управления	Информация обладает способностью так формировать по данным первичного учета показатели отчетности, что они становятся системой коммуникаций внутри предприятия.	Калькуляция составляется по стадиям производства продукции, видам продукции, подразделениям, всей выпущенной продукции.
Комплексность	Разовая фиксация данных в первичных документах и многократное использование этой информации в системе управления.	Информация о затратах, содержащаяся в учетных документах, позволяет составлять калькуляции в организации по разным направлениям.
Использование единых для планирования и учета единиц измерения	Обеспечение прямой и обратной связи между учетом и планированием.	Применение единых планово-учетных единиц при составлении калькуляции.
Применение бюджетных методов управления	Бюджетные методы используются для планирования всех сфер деятельности и контроля исполнения бюджета.	В процессе бюджетирования происходит составление плановых калькуляций.
Аналитичность	Показатели, которые содержатся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде и не требовать дополнительной аналитической обработки.	Детализация статей калькуляции должна обеспечивать получение ясной информации, которая позволит осуществлять анализ затрат по объектам калькулирования.
Полнота	Предоставление информации в полном объеме, которая необходима для принятия соответствующего управленческого решения, но не избыточном.	Калькуляция должна содержать исчерпывающий, но не избыточный состав затрат для решения конкретных управленческих решений.
Периодичность	Частота подготовки внутренних отчетов определяется актуальностью их показателей, зависит от уровня управления и применяемых организацией информационных технологий.	Калькуляция составляется с определенной периодичностью и зависит от целей управления.
Сопоставимость	Методологическое единство отчетности с точки зрения разных отчетных периодов, а также единство бюджетных и отчетных показателей.	Сопоставимость между плановыми и фактическими показателями калькуляции с целью формирования обратной связи.

Продолжение приложение 3

Принцип	Содержание принципа	Реализация принципа в системе калькулирования
Своевременность	Сроки составления и предоставления отчетности зависят от уровня управления, к которому относится пользователь, и характера принимаемого им управленческого решения.	Сроки составления и представления калькуляций устанавливаются в соответствии с потребностями получения не устаревшей и пригодной для управления информации.
Перспективность	Информация управленческого учета для принятия решения формируется до его реализации.	Информация о затратах на производство и себестоимость продукции (работ, услуг) и результаты деятельности формируются до их осуществления.
Реальность показателей	Составление показателей отчетности реальным условиям рынка.	Составление калькуляции текущей экономической ситуации.
Управляемость	Управленческий учет определяет регулируемые менеджерами операции с целью предоставления информации для контроля, регулирования и оценки.	Калькулирование способствует осуществлению мониторинга, сравнения, анализа и интерпретации информации о затратах производственных подразделений.
Достоверность	Информация должна обладать доверием у пользователей. Ее достоверность зависит от источника информации, доступности и полноты.	Калькуляция составляется в соответствии с технологическими особенностями и нормами.
Релевантность	Своевременное предоставление информации внутренним пользователям с использованием количества альтернатив, необходимых для принятия обоснованных решений.	Выбор классификационных признаков затрат для целей калькулирования себестоимости зависит от управленческих задач.
Гибкость	Зависимость разрабатываемых форм, регламентов и процедур отчетности, от влияния внутренних и внешних условий, адекватное их уточнение или изменение для целей управления.	Изменение формата калькуляции в зависимости от изменения перечня объектов калькулирования.
Адресность	Управленческая отчетность предоставляется конкретным менеджерам в соответствии с их информационными запросами.	Калькулирование ведется для конкретных служб с целью решения ими определенных управленческих задач.

Окончание приложение 3

Принцип	Содержание принципа	Реализация принципа в системе калькулирования
Ответственность	Учет ведется специалистами соответствующих служб, которые несут индивидуальную ответственность за соблюдение учетной политики.	Калькуляция составляется специалистами, которые ответственны за соблюдение установленной методики.
Профессиональное суждение	Ведение учета и составление отчетности специалистами, которые обладают профессиональными знаниями, имеют опыт работы и непредвзятое суждение.	Калькуляцию должны составлять специалисты, которые обладают профессиональными знаниями в соответствующей области.

Приложение И

Затраты на производство продукции в филиале Надеждинский АО
«Примавтодор»

Статьи затрат		Расчетная себестоимость, рубли	Производственная себестоимость отдельных видов продукции в %
1	2	3	4
Прямые затраты на материалы	щебень, скала, вскрыша	183 479 112	65%
Прямые затраты на оплату труда	затраты на оплату труда рабочих, производящих взрывы на карьере	60 955 759	22%
	затраты на оплату труда рабочих, которые работают на дробильных установках	10 756 899	4%
Прямые затраты на отчисления на социальные нужды	отчисления на социальные нужды работников, производящих взрывы на карьере	18286728	6%
	отчисления на социальные нужды рабочих, которые работают на дробильных установках	3 227 070	1%
Амортизация	Амортизация оборудования, задействованное при добыче щебня, скалы, вскрыши	3 533 977	1%
Прочие прямые затраты	Затраты на освоение новых месторождений и производства	2 861 654	1%
Производственная продукция себестоимости		283 101 198	100 %

Приложение К

Этапы применения позаказного метода

Подготовительный этап	Выполнение заказа	Оценка себестоимости заказа
Планирование; составление; производственного графика.	Открытие заказа; сбор данных о затратах; закрытие заказа.	Составление отчета о себестоимости заказа.
На этапе планирования производится координация работы всех подразделений, участвующих в выполнении заказа, определяются центры возникновения затрат. Разработанный производственный график уточняет операции, выполняемые каждым подразделением.	Для отражения затрат, произведенных при выполнении заказа, открывается карточка заказа. В ней содержится информация о номере заказа, количестве единиц продукции, времени изготовления заказа. Каждая карточка имеет свой номер. Он необходим для идентификации прямых материальных и трудовых затрат при отнесении их на определенный заказ в процессе его выполнения. Накладные расходы, например, на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, в конце отчетного периода распределяются по заказам. Таким образом, пока заказ не выполнен, сумма накопленных по нему затрат на конец отчетного периода составляет величину незавершенного производства по данному заказу на эту дату.	Отметим, что общехозяйственные затраты по заказам не распределяются. Это связано с тем, что этот вид затрат практически не связан с производством заказов. Поэтому их учет в себестоимости заказа представляется нецелесообразным. Завершающим этапом применения позаказного метода является составление отчета о себестоимости заказа. Для филиала Надеждинский АО «Примавтодор» предлагаем отчет о себестоимости продукции представленный в приложение Л.

Приложение Л

Рекомендованный отчет о себестоимости единицы продукции в филиале
Надеждинский АО «Примавтодор»

Наименование статьи	Затраты на выпуск продукции, рубли			Структура затрат, %		
	Щебень 5*20	Щебень 20*40	Щебень 25*70	Щебень 5*20	Щебень 20*40	Щебень 25*70
1	2	3	4	5	6	7
Объем выпуска, м ³	215 987	158 529	41 613	-	-	-
Переменные затраты	146 940 440	107 850 570	28 310 188	100,00	100,00	100,00
Сырье и основные материалы	95 232 735	69 898 421	18 347 955	64,81	64,81	64,81
Оплата труда производственного персонала	37 221 635	27 319 740	7 171 283	25,33	25,33	25,33
Прямые затраты на отчисления на социальные нужды	11 166 491	8 195 922	2 151 385	7,60	7,60	7,60
Амортизация производственного оборудования	1 834 270	1 346 308	353 399	1,25	1,25	1,25
Прочие прямые затраты	1 485 309	1 090 179	286 166	1,01	1,01	1,01
Итого себестоимость единицы	680	680	680			

Приложение М

Этапы применения попроцессного метода

Подготовительный этап	Производство	Расчет себестоимости
<p>Разбиение технологического процесса на отдельные процессы (цехи). Составление производственного плана.</p>	<p>Сбор данных о затратах по процессам (цехам) за определенный период. Определение объема произведенной готовой продукции по каждому процессу (цеху) за определенный период. Определение незавершенного производства по каждому процессу (цеху) на конец периода.</p>	<p>Определение объема выпуска продукции в условных единицах. Распределение накладных затрат по процессам (цехам). Составление отчета о себестоимости продукции.</p>
<p>На этапе планирования происходит разделение технологического процесса на цехи, которые, как правило, являются центрами затрат.</p>	<p>По каждому цеху собираются материальные, трудовые и накладные расходы, которые были произведены за определенный промежуток времени. Для определения себестоимости единицы продукции необходимо знать количество произведенной продукции. Но кроме готовой продукции, в цехе существует продукция, которая завершена частично. Для точного определения выпуска продукции ее количество измеряется в условных единицах. Количество условных готовых изделий равно сумме общего количества полностью завершенных изделий и условного количества изделий в незавершенном производстве. Например, при наличии в незавершенном производстве 10 единиц и степени их завершенности 60% условное количество единиц в незавершенном производстве равно $10 \cdot 60\% = 6$.</p>	<p>Распределение накладных затрат, в отличие от позаказного метода, происходит по цехам, а не по заказам. Отчет о себестоимости продукции составляется на основе учетных записей за определенный период времени как в целом по предприятию, так и по каждому цеху. В отчете о себестоимости отражаются материальные, трудовые и накладные затраты за определенный период времени. Период устанавливается в зависимости от управленческих целей. Отчет служит также для определения суммы передаваемых затрат из цеха в цех.</p>

Приложение Н

Схема записей операций, формирующих себестоимость в управленческой и финансовой подсистеме по системе «директ-костинг»

№	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, рубли
		3	4	
1	2	3	4	5
Финансовая бухгалтерия				
1	Оприходованы на склад материалы	31	60	68 519 602
2	Начислена заработная плата персоналу организации	32	70	47 542 991
3	Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение	33	69	4 110 776
4	Начислены амортизационные отчисления по основным средствам	34	02	2 630 498
5	Оплачены прочие производственные расходы	35	51	7 844
6	Признана выручка от продажи продукции покупателю	62	90	192 741 855
7	Закрытие счетов:			
7.1	Счета материальных затрат	36	31	68 519 602
7.2	Счета затрат на оплату труда	36	32	47 542 991
7.3	Счета отчислений на социальные нужды	36	33	4 110 776
7.4	Счета амортизации	36	34	2 630 498
7.5	счета прочих затрат	36	35	7 844
8	Закрытие счета расходов по обычной деятельности	90	36	122 811 711
Управленческая бухгалтерия				
1	Оприходованы на склад материалы	10	31	68 519 602
2	Отпущены материалы:			
2.1	в производство	20	10	67 953 164
2.2	на общепроизводственные нужды	25	10	503 066
2.3	на общехозяйственные нужды	26	10	63 372
3	Начислена заработная плата персоналу организации, в том числе:			
3.1	основным производственным рабочим	20	32	20 715 559
3.2	общепроизводственному персоналу	25	32	11 084 692
3.3	общехозяйственному персоналу	26	32	15 742 740
4	Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение, в том числе:			
4.1	основным производственным рабочим	20	33	1 800 397
4.2	общепроизводственному персоналу	25	33	881 884
4.3	общехозяйственному персоналу	26	33	1 428 495
5	Начислены амортизационные отчисления по основным средствам, в том числе:			
5.1	По общепроизводственным объектам	25	34	2 312 625
5.2	По общехозяйственным объектам	26	34	317 873
6	Оплачены прочие производственные расходы	26	35	7 844
7	Списаны общепроизводственные расходы	20	25	14 782 267
8	Сдана на склад готовая продукция	43	20	105 251 387
9	Списаны общехозяйственные расходы	27	26	17 560 324
10	Признана выручка от продажи продукции покупателю	90	27	192 741 855
11	Списана фактическая производственная себестоимость проданной продукции	27	43	105 251 387

Приложение О

Калькуляция расчетной и целевой себестоимости продукции

Статьи затрат		Расчетная себестоимость, рубли	Целевая себестоимость, рубли	Отклонения
1	2	3	4	5
Прямые затраты на материалы	щебень, скала, вскрыша	183 479 112	175 523 256	-7 955 859
Прямые затраты на оплату труда	затраты на оплату труда рабочих, производящих взрывы на карьере	60 955 759	58 965 456	-1 990 303
	затраты на оплату труда рабочих, которые работают на дробильных установках	10 756 899	8 856 798	-1 900 101
Прямые затраты на отчисления на социальные нужды	отчисления на социальные нужды работников, производящих взрывы на карьере	18 286 728	17 689 637	-597 091
	отчисления на социальные нужды рабочих, которые работают на дробильных установках	3 227 070	2 657 039	-570 030
Амортизация	Амортизация оборудования, задействованное при добыче щебня, скалы, вскрыши	3 533 977	3 425 798	-108 179
Прочие прямые затраты	Затраты на освоение новых месторождений и производства	2 861 654	1 526 895	-1 334 759
1. Производственная продукция себестоимости		283 101 198	268 644 879	-14 456 319
2. Объем добычи		416 129	416 129	
3. В том числе щебня 25*60		41 613		
4. Себестоимость щебня 1м ³ (1/3)		680	646	-36

Приложение II

Рекомендованная карточка кайзен-задач в филиале Надеждинский АО «Примавтодор»

Статьи затрат	Расчетная себестоимость, рубли	Целевая себестоимость, рубли	Кайзен - задача (гр 2 - гр 3), рубли	Мероприятия по снижению кайзен-задач	Фактическая себестоимость, рубли	Отклонение (гр 6 - гр 3), рубли	Итог решения кайзен-задач
1	2	3	4	5	6	7	8
Материалы	183 479 112	175 523 256	7 955 859	Приобретение материалов по более низкой стоимости	176 985 862	1 462 309	Решена
Затраты на оплату труда рабочих, производящих взрывы на карьере	60 955 759	58 965 456	1 990 303	Замена трех работников практикантами	59 365 235	399 779	Решена
Затраты на оплату труда рабочих, которые работают на дробильных установках	10 756 899	8 856 798	1 900 101	Двое рабочих отправляются на другой объект, из-за сокращения оборудования	8 568 962	-287 836	Не решена
Отчисления на социальные нужды работников, производящих взрывы на карьере	18 286 728	17 689 637	597 091	Смотреть графу с заработной платой	17 809 571	119 934	Решена
Отчисления на социальные рабочих, которые работают на дробильных установках	3 227 070	2 657 039	570 031		2 570 689	-86 350	Не решена
Амортизация оборудования, задействованное при добыче щебня, скалы, вскрыши	3 533 977	3 425 798	108 179	Сокращения оборудования, задействованного в переработке щебня 25*60	3 285 856	-139 942	Не решена

Окончание приложения II

Статьи затрат	Расчетная себестоимость, рубли	Целевая себестоимость, рубли	Кайзен - задача (гр 2 - гр 3), рубли	Мероприятия по снижению кайзен-задач	Фактическая себестоимость, рубли	Отклонение (гр 6 - гр 3), рубли	Итог решения кайзен-задач
1	2	3	4	5	6	7	8
Затраты на освоение новых месторождений и производства	2 861 654	1 526 895	1 334 759	Сокращен объем разрабатываемых месторождений	1 252 856	-274 039	Не решена
Итого	283 101 201	268 644 879	14 456 319		269 838 736	1 193 858	
В том числе положительное отклонение						1 982 019	
В том числе отрицательное отклонение						-514 128	
Процент решения кайзен задач ((гр 4 - гр 7) / гр 4 * 100%.							98%

Приложение Р

Рекомендованная форма отчета по отклонениям фактической себестоимости от целевой себестоимости в филиале
Надеждинский АО «Примавтодор»

Статьи затрат	Фактическая себестоимость, рубли	Целевая себестоимость, рубли	Отклонение (гр 2 - гр 3), рубли	Характер отклонения (положительное/отрицательное)	Причина отклонения	Виновник (инициатор) отклонения
1	2	3	4	5	6	7
Материалы	176 985 862	175 523 256	6 462 306	положительное	Возрастание курса валют, в следствие которого произошел рост цен на продукцию	Сложная политическая и экономическая ситуация в стране
Затраты на оплату труда рабочих, производящих взрывы на карьере	59 365 235	58 965 456	399 779	положительное	Предполагалась, что будут задействованы 4 практиканта	Один практикант выбрал другое место прохождения практики
Затраты на оплату труда рабочих, которые работают на дробильных установках	8 568 962	8 856 798	-287 836	отрицательное		
Отчисления на социальные нужды работников, производящих взрывы на карьере	17 809 571	17 689 637	119 934	положительное	Смотреть графу с заработной платой	
Отчисления на социальные рабочих, которые работают на дробильных установках	2 570 689	2 657 039	-86 350	отрицательное		

Окончание приложения Р

Статьи затрат	Фактическая себестоимость, рубли	Целевая себестоимость, рубли	Отклонение (гр 2 - гр 3), рубли	Характер отклонения (положительное/отрицательное)	Причина отклонения	Виновник (инициатор) отклонения
1	2	3	4	5	6	7
Амортизация оборудования, задействованное при добыче щебня, скалы	3 285 856	3 425 798	-139 942	отрицательное		
Затраты на освоение новых месторождений и производства	1 252 856	1 526 895	-274 039	отрицательное		
Итого	27 4838 732	27 4644 882	19 3855			
Объем добычи всего щебня	416 129	416 129				
в том числе щебня 25*60	41 613	41 613				
Общая себестоимость щебня 1м ³	648	646	2			
В том числе щебня 25*60	648	646	2			

Приложение С

Алгоритм по управленческому учету в филиале Надеждинский АО «Примавтодор» на основе изученных систем калькулирования себестоимости по учету процесса продаж, используя счет 90 «Продажи», для фракции щебня 25*60

Алгоритм по учету продаж	Дебет	Кредит	Сумма, рубль
1. На основе целевой цены и предполагаемого объема продаж в управленческом учете производится запись (Целевая цена 1 086 рублей * Предполагаемый объем продаж 41 613 рублей)	62	90	45 191 718
2. На основе целевых затрат и предполагаемого объема продаж списывается целевая себестоимость продукта (Целевая себестоимость 646 рублей * Предполагаемый объем продаж 41 613 рублей)	90	43	26 881 998
4. Применяя систему «директ-костинг», списываем заранее установленные управленческие расходы	90	26	3 847 769
5. При выявлении фактических затрат и фактической выручки в процессе реализации в схему бухгалтерскими записями вносятся только отклонения:			
– скорректирована сумма отклонений фактической цены и предполагаемого объема продаж от целевой цены (Фактическая цена 1 088 * Предполагаемый объем продаж 41 613 рублей) = 45 274 944 рублей;	62	90	83 226
– скорректирована сумма отклонения фактической себестоимости от целевой себестоимости (Фактическая цена 648 * Предполагаемый объем продаж 41 613 рублей) = 26 965 224 рублей;	90	43	83 226
– скорректирована сумма отклонений управленческих расходов.	90	26	0
6. Списывается финансовый результат	90.9	99	14 628 403

Счет 90 «Продажи»	
26 881 998	45 191 718
3 847 769	83 226
0	83 226
30 729 767	45 358 170
	14 628 403

Автор работы Кобзев
(подпись)

« » _____ 2018 г.

Нормоконтроль
Е. Гаму Гелик ЕВ
(подпись) (Ф.И.О)

«15» июня 2018 г.

Нормоконтроль
Е. Г. Иванова О.И.
(подпись) (Ф.И.О)

«05» июня 2018 г.

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра экономической теории

ОТЗЫВ РУКОВОДИТЕЛЯ

на выпускную квалификационную работу студент (ки) Кобзевой Марии Александровны
(фамилия, имя, отчество)

специальность (направление) 38.04.01 «Экономика» группа М1201 мбу

Руководитель ВКР доцент, к.э.н. З.В. Садовая
(ученая степень, ученое звание, и.о. фамилия)

на тему: Разработка систем калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета

Дата защиты ВКР « 4 » июля 2018 г.

Выпускная квалификационная работа выполнена на актуальную тему, связанную с учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции (работ, услуг).

Содержание выпускной квалификационной работы соответствует теме и заданию.

Изучение теоретических источников и обобщение систем калькулирования себестоимости продукции позволили сделать рекомендации, имеющие практическое значение. В частности, для анализируемого предприятия рекомендован отчет о себестоимости единицы продукции, методика составления калькуляции расчетной и целевой себестоимости, карточка кайзен-задач, отчет отклонений фактической себестоимости от целевой и алгоритм по учету процесса продаж с одновременным отражением отклонений.

По итогам исследования было написано пять научных статей:

- Оценка международной практики учета и финансовых результатов по системе «Директ-костинг».
- Разработка систем калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета.
- Комплексное применение зарубежных систем калькулирования себестоимости продукции в практике отечественного учета.
- Особенности применения систем «Таргет-костинг», «Директ-костинг» и «Кайзен-костинг» и внедрение их на предприятиях, работающих на рынках АТР.
- Внедрение зарубежных систем калькулирования себестоимости продукции в практику Российского учета.

В целом выпускная квалификационная работа отвечает требованиям к их написанию и заслуживает оценки отлично.

Оригинальность текста ВКР составляет 88 %.

Руководитель ВКР доцент Садовая З.В. Садовая
(уч. степень, уч. звание) (подпись) (и.о. фамилия)

« 6 » июня 2018 г.

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу студент (ки) Кобзевой Марии Александровны
(фамилия, имя, отчество)

специальность (направление) 38.04.01 «Экономика» группа М1201 мбу

Руководитель ВКР _____ доцент, к.э.н. З.В. Садовая
(ученая степень, ученое звание, и о фамилия)

на тему: Разработка систем калькулирования себестоимости продукции на основе международной практики учета

Дата защиты ВКР « 4 » июля 2018 г.

1 Актуальность ВКР , ее научное, практическое значение и соответствие заданию
Тема выпускной квалификационной работы является актуальной, так как методов управления затратами, представленных в отечественной и зарубежной практике учета, существует большое количество. Однако, отечественные методы не могут в полной мере удовлетворить требованиям управления хозяйствующих субъектов, поэтому назрела необходимость в принятии опыта у зарубежных стран, в части внедрения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, чтобы повысить эффективность управления на предприятии.
2 Достоинства работы: умение работать с литературой, последовательно и грамотно излагать материал, оригинальность идей, раскрытие темы, достижение поставленных целей и задач
В процессе выполнения выпускной квалификационной работы обобщено и изучено достаточное количество литературных источников, посвященных отечественным и зарубежным системам калькулирования себестоимости продукции. Тема выпускной квалификационной работы раскрыта полностью, в результате чего поставленная цель достигнута. Работа написана грамотно, материал изложен последовательно.
3 Недостатки и замечания (как по содержанию, так и по оформлению)
Методы управления затратами, представленные в отечественном управленческом учете имеют недостатки и не способствуют оперативному получению информации о себестоимости продукции.
4 Целесообразность внедрения, использования в учебном процессе, публикации и т. п.
Работа имеет практическое значение для предприятий, так как предложенная методика составления калькуляции расчетной и целевой себестоимости, карточка кайзен-задач и отчет отклонений фактической себестоимости от целевой позволят руководству предприятия принимать решения о производстве продукции уже на ранних стадиях жизненного цикла продукта (то есть на стадии его разработки). Результаты выпускной квалификационной работы опубликованы в сборниках: «Новая экономика, бизнес и общество» - 2017 год и «Современные тенденции, перспективы развития экономики и управления в странах АТР».
5 Общий вывод: (о присвоении дипломнику соответствующей квалификации и оценка: отлично, хорошо, удовлетворительно).

В целом работа заслуживает отличной оценки, а магистрант – присвоения квалификации экономист по направлению «Международная практика и системы регулирования бухгалтерского (финансового) учета и аудита».

Оценка отлично

Рецензент

Главный бухгалтер филиала Надежинский

АО «Примавтодор»

(должность по основному месту работы, ученая степень, ученое звание)


(подпись)

Л.Г. Лукашина
(и о ф)

