

Проблема выбора метода учета затрат на производстве

Суханова Е.А.

Калькуляция себестоимости - основа, используемая для определения совокупных затрат предприятия по конкретному виду продукции. По своей сути она представляет собой определенный перечень статей, которые отражают общую сумму расходов и их назначение. Для того чтобы узнать себестоимость определенного изделия, необходимо осуществить учет затрат на производство продукции по всем структурным подразделениям предприятия.

Производственная себестоимость и необходимые затраты на реализацию продукции формируют полную стоимость изделия. В сумме с плановой прибылью она образует розничную цену товара. Реализация посредникам осуществляется по оптовой стоимости.

Посредники в свою очередь ведут предпринимательскую деятельность с целью получения прибыли. Для этого они устанавливают дополнительную торговую наценку.

В результате конечный потребитель оплачивает за товар цену, которая состоит из производственной себестоимости предприятия, расходов на реализацию и торгового процента посредника.

Бухгалтерский учет затрат на производство предприятия осуществляется на счетах второго класса.

К ним относят: "Основное производство", счет № 20. "Вспомогательное производство", счет № 23. "Общепроизводственные расходы", счет № 25. "Общехозяйственные расходы", счет № 26. "Обслуживающие производства и хозяйства", счет № 29.

Счета второго класса по отношению к балансу активные. То есть по дебету отражается накопление расходов, а по кредиту их списание. Первичный учет затрат на производство осуществляется на калькуляционных счетах 20, 23 и 29.

Счета отчетности 25 и 26 считаются собирательно-распределительными. Учет затрат на производство продукции осуществляется на основе соответствующей документации. Отображение прямых и косвенных расходов в регистрах Учет затрат на производство продукции осуществляется на счетах 20 и 23.

При этом расходы вспомогательного выпуска заносятся в дебет счета 23 в конце текущего месяца. Общие затраты распределяются между цехами, к которым они принадлежат. Косвенные расходы отражаются по дебету счетов 25 и 26. Поскольку это оборотно-распределительные счета, сальдо в них отсутствует. В порядке их закрытия расходы списываются с кредита 25 и 26 в дебет счета 20.

Как следствие - по дебету счета 20 отражаются все расходы предприятия, которые могут быть связаны с выпуском конкретного вида товара. В себестоимость продукции эти расходы включаются в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Стратегическими целями большинства предприятия является изготовление продукции (оказания услуг) и ее реализация по ценам, которые будут включать полную себестоимость и плановую прибыль. Однако в процессе осуществления предпринимательской деятельности возникают дополнительные затраты, связанные с производством. К ним можно отнести расходы, связанные с обслуживанием объектов, находящихся на балансе предприятия (столовая, общежитие, жилой дом, детский сад и т. п.). Обобщение и учет затрат на производство продукции в

данном случае осуществляется на счете 29 "Обслуживание хозяйства и производства".

Методы учета затрат включают сбор информации по расходам (обусловленным реализацией, производством и покупкой услуг или продукции), анализ общей величины и определение способов, позволяющих рассчитать себестоимость любого вида продукции или услуг достаточно точно. Использование тех или других конкретных способов и приемов обуславливается соответственной политикой организации.

Эта политика формируется непосредственно в зависимости от характера хозяйственной деятельности предприятия. Методы учета затрат являются частью одной из структур бухгалтерской системы. Вместе с этим, производственное и бухгалтерское калькулирование расходов взаимосвязаны друг с другом.

Это связано с тем, что имеют место единые процедуры по оформлению хозяйственных операций документально, проводится оценка стоимости процедур. В таком случае методы учета затрат приобретают управленческую направленность.

При преобразовании данных в информационную базу управления и дополнении ее оперативными сведениями, внутренней отчетностью лиц, ответственных материально, формируется единая интегрированная информационная система. Она позволяет обеспечивать наиболее эффективное управление расходами.

Для создания рациональной организации системы управления расходами важны не только методы учета затрат, но и объекты калькулирования и учета, калькуляционные единицы и приемы подсчета себестоимости продукции. К объекту калькулирования себестоимости относят продукт производства на разных этапах готовности.

Для отражения затрат в соответствии с выбором того или другого объекта учета могут применяться разные методы. Простым способом пользуются при простом производстве. У такого производства есть несколько отличительных особенностей. В частности, имеется небольшой и однородный ассортимент продукции, который получается в результате непродолжительного одноэтапного технологического процесса.

Показный метод применяется на производствах, для которых характерны отдельные заказы. В соответствии с ними осуществляется группировка и локализация прямых расходов на изготовление. До окончания выполнения заказа затраты на него являются незавершенным производством. После его сдачи (вне зависимости от продолжительности исполнения) расходы составляют себестоимость готовой продукции.

При массовом производстве применяется попередельный метод учета затрат. Основной особенностью здесь является выпуск продукции при помощи последовательной переработки материалов и сырья в полуфабрикаты, а затем – в готовый продукт. При этом учет затрат осуществляется в соответствии с переделами (цехами) и (где возможно) видами производимого товара. Принимаются во внимание также и расходы, которые связаны с работой оборудования. Они учитываются и распределяются по цехам в соответствии с видом изделия.

Попроцессный метод учета затрат позволяет определять себестоимость продукции, производимой в один или несколько технологических этапов (процессов). Суть этого способа состоит в том, что расходы следуют за продукцией по технологической цепочке. Другими словами, по окончании любой операции происходит накопление затрат. Их объем соотносится с нормативным или средним стандартным размером.

На некоторых предприятиях для снижения трудоемкости работ по учету может использоваться котловой способ. В этом случае определение и систематизация расходов

осуществляется по всему предприятию, цеху или группам продукции в целом. Нормативная система предусматривает фактический учет с определением впоследствии отклонений от утвержденных норм, а также выявление причин этих отклонений.

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

Положительно зарекомендовали себя в зарубежной практике: стандарт-костинг и директ-костинг.

В современной аналитической практике наиболее часто применяемыми на предприятиях являются следующие. Простой, или, как еще он именуется в литературе, однопредельный метод используется в тех типах производственной деятельности, где незавершенное производство отсутствует совершенно или же его доля ничтожно мала. Примерами таких отраслей и предприятий могут выступать те, которые занимаются добычей угля.

Сущность этого метода заключается в следующем: себестоимость продукции вычисляется путем деления всех совокупных затрат на физические величины произведенной продукции. Применяемые на практике методы учета затрат на производство включают и позаказный метод. Он наиболее часто применяется на предприятиях тяжелого машиностроения, потому что объектом учета является один отдельный заказ, а такие предприятия относятся к категории мелкосерийных.

Довольно распространен метод и при анализе опытно-конструкторских работ, производство которых носит единичный характер. При использовании данного метода для вычисления фактической себестоимости заказы должны предусматривать такое количество, которое планируется производственным планом на месяц. А при производстве крупных агрегатов заказы могут формироваться на изготовление их отдельных узлов.

В отличие от того, что предполагают другие методы учета затрат на производство, при этом методе косвенные расходы должны соответствовать установленному на предприятии базису распределения.

Главная характерная черта его заключается в определении себестоимости по факту выполнения заказа способом деления величины затрат на величину выполненного производственного заказа (в единицах продукции).

Попередельный метод используется, как правило, на предприятиях легкой и пищевой промышленности, например при производстве колбасной продукции. Применяются два основных типа учета затрат - полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. При использовании первого продукция каждого производственного цикла является по большому счету полуфабрикатом для последующего, а потому может использоваться как конечный продукт еще до завершения производственного цикла. При такой методике стоимость полуфабрикатов, как предполагают методы учета затрат на производство, отражается в специальной статье.

Нормативный метод учитывает, что формирование затрат на производство продукции на предприятиях крупносерийного производства существенно отличается от рассмотренных выше, а потому и методика учета здесь также имеет свои отличия.

Во-первых, данный метод наиболее эффективен для предприятий обрабатывающих отраслей, где существует крупносерийное производство (например - мебельная промышленность).

А во-вторых, анализ сметы затрат на производство должен носить характер мониторинга, постоянного учета динамики отклонений от принятых на предприятии норм затрат.

Отличительная особенность и состоит в том, что необходимо дифференцировать фактические издержки, и те, которые определены установленными нормами. Обосновывается это

тем, что любое изменение норм неизбежно влечет за собой изменение величин издержек. Вместе с тем, у нормативного метода есть и некоторые ограничения, которые можно отнести к его недостаткам.

Так, если общая экономическая ситуация нестабильна, то естественно, ни о каких инновациях и внедрении передовых технологий и речи быть не может. Следовательно, и оснований для применения эффективного нормативного метода тоже не будет. Как видим, любой из рассмотренных методов имеет свойственные только ему аналитические подходы к учету производства и способами распределения затрат. Совокупность данных методов при анализе дополняется еще и оценкой незавершенного производства.

Стандарт-костинг широко применяется в Западных странах с развитой рыночной экономикой, в России на его основе был разработан и удачно используется метод нормативного учета затрат на производство. Незаменим в отраслях, где цены на ресурсы относительно стабильны, а сами изделия не изменяются в течение длительного времени - на предприятиях обрабатывающих отраслей, швейного, обувного, мебельного производства и ряда других.

Сущность Стандарт-костинг (standart costing) - система учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат. "Стандарт" - количество необходимых для производства единицы продукции затрат; "костинг" - денежное выражение этих затрат.

Директ-костинг используется на предприятиях, где отсутствует высокий уровень постоянных затрат и где результат работы можно легко определить и количественно измерить. Широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии метод получил наименование "учет частичных затрат" или "учет суммы покрытия", в Великобритании его называют "учетом маржинальных затрат", во Франции - "маржинальная бухгалтерия" или "маржинальный учет".

Российские бухгалтерские стандарты не разрешают в полном объеме использовать систему "Директ-костинг" для составления внешней отчетности и расчета налогов, данный метод в настоящее время находит все более широкое применение во внутреннем учете для проведения анализа и обоснования управленческих решений в области безубыточности производства, ценообразования и т.д.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо понимать совокупность приемов и способов сбора и документального оформления информации о произведенных затратах с целью исчисления себестоимости выпускаемого продукта для обеспечения эффективного контроля и управления результатами.

Таким образом, в зависимости от типа производства, особенностей технологии и системы управления запасами менеджеры предприятия должны подобрать определенную совокупность методов калькулирования, которые и будут образовывать систему калькулирования затрат. Система калькулирования должна обеспечивать решение следующих задач.

1. Позволять объективно распределять затраты между видами продукции; между НП, остатками ГП на складе и реализованной продукцией.
2. Способствовать принятию взвешенных решений по изменению объемов производства и продаж продукции.
3. Достоверно планировать предстоящие затраты и контролировать их уровень.

Если предприятие имеет экстремальные характеристики в смысле размера, типа производства, или оно обладает радикальной системой управления запасами, то тем проще

подобрать ему систему калькулирования затрат. Например, на малом предприятии обычно используется фактический метод, а на крупном - нормативный метод учета затрат. Если же тип производства единичный, то подойдет только позаказный метод, а если массовый - то попередельный метод калькулирования затрат. Техника работы предприятия «Точно в срок» позволяет радикально снизить уровень запасов на предприятии, следовательно, целесообразно использовать метод JIT-калькулирования затрат.

Сложнее подобрать систему калькулирования затрат для предприятия со средними характеристиками. Если предприятие среднее по размеру, то выбор методов калькулирования затрат более обширный, например, - может использоваться нормативный, фактический или смешанный метод учета затрат. Если тип производства серийный, то по одним видам продукции могут рассчитываться средние, а по другим видам - индивидуальные затраты.

Если на предприятии наблюдаются сезонные колебания объемов производства, то метод директ-костинга применять нецелесообразно.

Например, на заводе по производству удобрений зимой, когда объемы продаж небольшие и продукция оседает на складе - будут показаны фиктивные убытки, а весной, когда будут продаваться удобрения из складских запасов, а также только что произведенные удобрения - у предприятия возникнет фиктивная прибыль.

Если у предприятия нет четко выраженного сезонного колебания запасов, а сами запасы средние по величине, то с одинаковым успехом может применяться как метод директ-костинга, так и абзорпшен-костинга.

Если спрос на продукцию предприятия изменчив и менеджеры вынуждены принимать оперативные решения по уменьшению объемов производства одних видов продукции и увеличению других, то целесообразно применять метод директ-костинга, поскольку он позволяет отслеживать прибыль предприятия по величине выручки, а также планировать уровень покрытия постоянных затрат предприятия.

Таким образом, при разработке системы калькулирования затрат необходимо знать сильные и слабые стороны, а также границы применимости того или иного метода расчета затрат. Например, при нормативном методе учета затрат возникает проблема избыточного или недостаточного списания косвенных расходов на реализованную продукцию. Однако, этот метод позволяет планировать затраты, а также дает представление о стандартном уровне затрат.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет / Ю.А. Бабаев. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2011. - 392 с.
2. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.-М.: Бухгалтерский учет, 2010. - 372с.
3. Беляцкий И. Изменения в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» / И. Беляцкий // МСФО. -2014. - №1. - с. 20 -29.
4. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Т.Б. Бердникова. — М.: Инфра-М, 2012. – 280с.
5. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: Эффективное учебное и практическое пособие по бухгалтерскому учету / И.Е. Глушков. – М.: КНОРУС, 2014. – 808с.
6. Козлов Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлов. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 752с.
7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.:ИНФРА-М, 2014. – 720с.
8. Кувалидина Т.Б. Порядок отражения доходов и расходов в бухгалтерской отчетности / Т.Б. Кувалидина // Аудиторские ведомости. – 2014. - №8. - с.64-71.
9. Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. Пособие / М.И. Кутер, Н.Ф. Таранец, И.Н. Уланова. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 232с.
10. Макальская М.Л., Фельдман И.А. Бухгалтерский учет: учебник для вузов/М.Л. Макальская, И.А. Фельдман.–М.: Высшее образование,2010.– 443с.
11. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учебник для студентов / В.Д.Новодворский, Р.Л. Сабанин. – М.: ТК Велби, Проспект, 2013. – 296с.
12. Сыроижко В.В. Современные системы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции: монография / М.А. Гончарова, В.В. Сыроижко // Воронеж: ИПЦ «Научная книга», 2010. – 120 с.

-
13. Чернавин Д.А. Анализ понятий «затраты» и «издержки» производственного процесса / Д.А. Чернавин // Материалы второй ежегодной научной конференции студентов и аспирантов базовых кафедр ЮНЦ РАН, 5-26 апреля 2007 г. - Ростов-на-Дону, 2013 - С. 41- 44.