УДК 657(574)

**ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ И ПРОБЛЕМЫ ВЫБОРА МЕТОДОВ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

**Когут Оксана Юрьевна**

*КазНУ им.аль-Фараби, кафедра «Учет и аудит», город Алматы, Казахстан,*

E-mail: kogut.1974@mail.ru

*Аннотация: В статье рассматриваются проблемы выбора метода калькулирования себестоимости продукции, связанного с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции. В основе разделения позаказного и попроцессного методов лежит методика калькулирования себестоимости единицы продукции. Данный показатель представляется весьма полезным для деятельности предприятия по целому ряду причин. Расчет издержек на единицу продукции необходим для обоснования производства новых видов продукции, определения доходности отдельных производственных линий, определения уровня отпускных цен и т.п.*

В основе классификации методов – объекты учета затрат на производство, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью. При всем многообразии их можно сгруппировать по двум основным направлениям: объектам учета затрат и по оперативности контроля за затратами.

По объектам учета затрат обычно выделяют два основных метода калькуляции затрат:

- позаказный метод;

- попроцессный метод.

Эти методы являются основными методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, остальные системы калькулирования, как правило, представляют собой разновидности названных методов. В управленческом учете объединены отечественные простой (попроцессный) и попередельный методы в один, который переводится как «попроцессное калькулирование» (process-costing), кроме того, существенных различий между содержанием «процесса» и «передела» практически не существует [1, С. 21].

Калькулирование себестоимости единицы продукции также содействует процессам планирования и контроля на различных уровнях управления предприятием.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Иными словами, основная область применения позаказного метода – это индивидуальное и мелкосерийное производство, а также вспомогательные производства.

Там, где единица продукции теряется в массе других таких же единиц, более предпочтителен попроцессный метод, который преобладает в массовых производствах с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт, с комплексным использованием сырья, а также в добывающих отраслях промышленности и энергетике. Различие в расчете себестоимости единицы продукции теоретически достаточно хорошо обосновывается, однако на практике нередко применяются сочетания данных методов. [2,С.34].

*При позаказной калькуляции* объектом калькулирования является отдельный заказ, отдельная работа, которая выполняется в соответствии с особыми требованиями заказчика, и срок исполнения каждого заказа относительно небольшой. Работа обычно проводится на заводе или в мастерской, где заказ проходит через ряд операций в качестве непрерывно определяемой единицы. Этот метод применяется там, где каждая единица затрат отличается от любой другой единицы затрат, и хотя определенные заказы время от времени повторяются, желательно всякий раз, когда эти затраты возникают, определять их заново.

Сдельная работа характеризуется большим разнообразием заказов клиентов, выполняемых в производственной мастерской или на заводе. Рабочие работают на производственном оборудовании над серией заказов в течение непродолжительных периодов времени, что требует наличия надежной системы производственного планирования и контроля.

Затраты аккумулируются на индивидуальной основе для каждого заказа, выполняемого на заводе. Основным учетным документом для этой информации является «Карточка/лист учета затрат на выполнение заказа» или «Калькуляционная карточка», которая заполняется в индивидуальном порядке для всех заказов и регулярно корректируется в соответствии с любыми затратами, возникающими в связи с конкретным заказом.

 Из-за небольшого количества записей о расходах в отношении любого заказа нетрудно будет получить данные о полных затратах на выполнение этого заказа, занесенных в карточку учета затрат. Эта карточка может также включать сравнительные данные любой предварительной оценки, сделанной перед началом работы над заказом.

Материалы, используемые для выполнения каждого заказа, должны учитываться по соответствующим требованиям на отпуск материалов, выписываемым либо мастером, отвечающим за выполнение заказа, либо отделом производственного контроля.

Отпущенные материалы оцениваются в зависимости от соответствующей основы (ФИФО, средней стоимости) [3, С. 65].

Время, затраченное на каждый заказ, учитывается в позаказных цеховых нарядах или табелях учета времени лицами, выполняющими работу, и оценивается отделом калькуляции затрат, который вносит соответствующие данные в карточку учета затрат.

Специальные закупки или возникшие другие прямые затраты должны также записываться в карточку учета затрат. Соответствующие суммы таких закупок получаются на основе анализа счетов на приобретенные материалы.

На каждый заказ начисляется своя доля производственных накладных расходов завода по мере прохождения заказа через различные производственные центры затрат предприятия. Начисление проводится на основе предопределенных баз распределения.

После выполнения заказа в позаказную карточку учета затрат включают заранее определенную надбавку для покрытия расходов по реализации и административных расходов. Затем бухгалтерия сравнивает согласованную продажную цену с суммарными затратами на выполнение заказа, чтобы определить прибыль или убыток от данного заказа.

*Поконтрактный метод калькулирования*затрат является продолжением позаказного метода. Этот метод применяется в тех случаях, когда рассматриваемые заказы (контракты) являются крупномасштабными и когда для выполнения контракта требуется продолжительный период времени (обычно более одного года). Примерами  отраслей, где применяются методы поконтрактной калькуляции затрат, являются машиностроение, дорожное строительство и т.д.

Как при позаказной калькуляции затрат, расходы по каждому контракту учитываются раздельно. Для крупных контрактов характерно размещение рабочей силы на весь срок действия контракта, и большинство возникающих затрат относятся только к данному контракту. Прямой характер большинства затрат позволяет точно рассчитать основную часть расходов по контракту.

*Попроцессный (попередельный) метод* используется для установления средней себестоимости партии одинаковых единиц затрат за период времени.

Этот метод применяется в тех случаях, когда практически невозможно установить расходы, связанные с отдельными единицами затрат (как это происходит при использовании метода позаказной калькуляции), из-за непрерывного характера процесса производства. Примером единицы продукции, подходящей под определение калькуляции по процессам, является тонна нефти на нефтеперерабатывающем заводе. Нефть перерабатываются непрерывно, и каждая тонна имеет те же характеристики, что и предыдущая. Невозможно установить точные затраты на определенные тонны, прошедшие цикл переработки.

В тех случаях, когда используется метод калькуляции затрат производства по процессам, все производимые единицы продукции предназначены для создания запасов.

  Все заказы на продажи удовлетворяются потом за счет этого запаса однородных товаров. Так как отпускаемые товары одинаковые, отпадает необходимость устанавливать себестоимость любой конкретной единицы продукции, а поскольку процесс производства непрерывный, то обычно невозможно установить определенное количество материала или производственное время, отведенные на каждое отдельное изделие.

Единственной возможностью является суммирование всех затрат предприятия (или расходов центров затрат, входящих в состав предприятия) за определенный период времени и деление этих расходов на общее количество изделий, произведенных за этот период, для получения среднего показателя затрат производства в расчете на единицу продукции.

Обычно производство продукции предприятия включает более одного производственного процесса. Метод калькуляции затрат производства по процессам учитывает это путем открытия отдельных «счетов процессов»,  для каждого процесса и накопления всех затрат по процессу на этих счетах.

По мере производства изделия этап выхода продукции одного процесса становится этапом ввода для другого, и это отражается в счетах процессов таким образом, что суммарные затраты производства, относящиеся ко всем производимым единицам затрат до момента учета их в качестве готовых изделий, можно легко определить в любое время.

Когда основные моменты калькуляции затрат производства по процессам применяются к предоставлению предприятием услуг, то для описания используемых методов калькуляции затрат применяется термин «пооперационная калькуляция». Примером такой услуги является консультирование руководства, где единицей продукции служат часы работы. Для услуг такого рода необходим расчет средней стоимости единицы услуги за конкретный период времени, а используемые процедуры будут аналогичны тем, которые применяются при калькуляции затрат производства по процессам.

Метод *попартионной калькуляции* затрат сочетает элементы как позаказной, так и попроцессной калькуляции затрат. Партия определяется как количество одинаковых единиц затрат (как при калькуляции затрат производства по процессам), рассматриваемое в качестве заказа (как при позаказной калькуляции затрат) отдельно от всех других заказов или процессов, выполняемых предприятием.

Задачей *нормативного метода учета затрат* на производство являются своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Нормы производственных затрат отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности. Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т.д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение.

Расчеты фактической себестоимости осуществляются по следующей формуле:

 Фс = Нс ± Он ±  Ин,              (1)

где      Фс — фактическая себестоимость; Нс — нормативная себестоимость; Он — отклонения от норм (экономия или перерасход); Ин — изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Таким образом, можно определить основные элементы нормативного метода учета затрат производства:

1) составление нормативных калькуляций по изделиям с учетом изменений норм на начало текущего месяца;

2)   раздельный учет затрат производства по нормам и отклонениям от норм;

3) учет изменений норм, составление отчетных калькуляций;

4) анализ фактически произведенных затрат, выявление и устранение причин отклонений от норм.

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования и управленческого учета, что говорит о назначении учетной информации и её важности. Нормативный метод соответствует широко применяемой на Западе системе «стандарт-кост» («standart-cost»), которая состоит из стандартов (норм) на затраты материалов, труда, накладных расходов и разработанных на их основе стандартных калькуляций [4, С.44].

Рассмотрим метод учета затрат на производство по системе «Директ-костинг».

Директ-костинг – система управленческого (производственного) учета, возникшая и развивающаяся в условиях рыночной экономики. В нашей стране распространена система учета и калькулирования полной себестоимости. При методе директ-костинг учитывается ограниченная (усеченная) себестоимость, в которую включаются только прямые (переменные) расходы, а доля постоянных расходов списывается непосредственно на счет реализации.

Рассмотрим отличие  учета по элементам от учета полных затрат:

·        учет по видам затрат (здесь отсутствуют принципиальные особенности);

·        учет затрат по местам возникновения (организовывается с разделением на постоянную/переменную части, причем как учет плановых затрат и их отклонений от фактических);

·        учет по носителям затрат (постоянные затраты не распределяются между носителями и только переменные относят на носители);

·        учет результатов по носителям затрат (переменные затраты на единицу вычитают из цены изделия и на основе разности исчисляют брутто-прибыль);

·        учет результатов за период (общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат, а общую сумму постоянных затрат за период относят на тот период, в котором она возникла).

Систему «директ-костинг» нельзя определенно отнести ни к методам учета затрат на производство, ни к методам калькулирования. Возможность ее применения в практике отечественных предприятий предполагает интеграцию в единую систему управленческого (производственного) учета методов учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции, учета производственных результатов, анализа затрат и результатов и принятия управленческих решений. Именно эти элементы являются составными частями западной системы управленческого (производственного) учета «директ-костинг».

На отечественных предприятиях хорошо налажен учет затрат по местам их возникновения (участкам, бригадам, цехам, производственным подразделениям). Дополнение этого учета классификацией затрат по месту их возникновения на постоянные и переменные повысит аналитичность производственного учета, причем без особых трудозатрат.

Калькулирование на уровне прямых (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. Это ведет к сокращению объема учетно-калькуляционных работ и увеличению сроков, периодичности составления фактических отчетных калькуляций до одного раза в квартал или даже в год.

Нормативные калькуляции изделий по переменным затратам – один из элементов интеграции директ-костинга и нормативного учета, положительно влияющий на оперативность и аналитичность производственного учета [1, С. 28].

Список использованной литературы:

1. Абдиманапов Д. Д., Юсупжанова А. К. Организация учета ТМЗ. Бухгалтерский учет и аудит. 2001. № 2, с. 44-54

2. Кеулимжаев К., Акимова Б. Производственный учет// Бухгалтерский и налоговый учет в Казахстане, №3, 2005 – Алматы: Издательский дом «БИКО», с.50-196

3. Тулегинова Т. К. Налоговый и бухгалтерский учет ТМЗ. Бизнес класс. 2002. № 4. с. 10-13

4. Учетная политика ТОО «Resolution»