**Содержание**

Введение

1. Учёт затрат на промышленном предприятии

1.1 Классификация затрат

1.2 Методы учёта затрат

1.3 Калькулирование себестоимости продукции

1.4 Выбор объектов калькулирования

1.5 Незавершённое производство

1.6 Оценка отходов производства

1.7 Исчисление затрат на бракованную продукцию

2. Система учёта затрат

2.1 Стандарт-костинг

2.2 Директ-костинг

2.3 Система Just in time

2.4 Таргет-костинг

2.5 Кайзен-костинг

2.6 Абзорпшен-костинг

Заключение

Список литературы

**Введение**

Формирование издержек производства и обращения, их учет имеют важное значение для предпринимательской деятельности организаций. Это важно не только во взаимосвязи с действующим в настоящее время налоговым законодательством, но и в соответствии с местом бухгалтерского учета в системе управления организацией.

Основой для разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии дел в той или иной области деятельности организации в конкретный момент времени. Так, данные учета издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) являются важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности производства. Это определяет, что участок издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) занимает наиболее важное место в системе организации.

Целью курсовой работы является исследование системы учета затрат и калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности в общем. Также в курсовой работе будут рассматриваться понятие и основы формирования себестоимости продукции в Российской Федерации, выявляются особенности классификации затрат и их влияние на учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи дать понятие себестоимости продукции (работ, услуг) и её экономической сущности, определить состав затрат, расходов в соответствии с их экономическим содержанием, дать понятие калькуляции и определить группировку расходов по статьям калькуляции, рассмотреть методы расчета себестоимости.

**1. Учёт затрат на промышленном предприятии**

* 1. **Классификация затрат**

По составузатраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

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

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

Поэкономическому содержаниюзатраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

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

Положением о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлен единый для всех предприятий перечень экономически однородных видов затрат: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

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

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности в форме приложения к балансу (форма №5). Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, фонд оплаты труда и т.д.

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

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

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

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

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

I. «Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

2 «Полуфабрикаты собственного производства»;

3. «Возвратные отходы (вычитаются)»;

4. «Вспомогательные материалы'';

5. «Топливо и энергия на технологические цели»;

6. «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;

7. «Отчисления на социальные нужды»;

8. «Расходы на подготовку и освоение производства»;

9. «Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования»;

10. «Потери от брака»;

II. «Общецеховые расходы»;

12. «Прочие производственные расходы»;

13. «Итого цеховая производственная себестоимость»;

14. «Общехозяйственные расходы»;

15. «Итого общезаводская производственная себестоимость»;

16. «Коммерческие расходы»;

17. «Всего полная себестоимость».

По местам возникновениязатраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам,

бригадам и другим структурным подразделениям предприятия, т.е. по центрам затрат. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (передел, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрипроизводственного хозяйственного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

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

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

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

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

К постояннымотносят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы и др.

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

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

В практической деятельности порой возникают трудности в четком разделении затрат на постоянные и переменные. Поэтому вышеприведенная группировка затрат, исходя из их роли втехнологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению*,* в условиях функционирования отечественных предприятий наилучшим образом

проявляет себя в виде основных (производственных) и накладных (периодических) расходов.

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

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

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

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

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

Прямымиявляются расходы на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.

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

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

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

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

Важное значение при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты предприятия подразделяются на текущие, будущего отчетного периода и предстоящие. К текущимотносятся расходы по производству и реализации продукции данного периода. Расходы будущего отчетного периода– это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.). К предстоящимотносят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих и др.).

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

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

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

В реальной жизни рассчитываются и такие виды издержек, как альтернативные (вмененные) издержки – упущенные возможности. Это те средства, от которых предприятие отказывается, когда использует свои ресурсы, и которые изменены с точки зрения выгоды, которая упущена из-за использования этих ресурсов оптимальным образом. Они представляют издержки, связанные с упущенными возможностями наилучшего использования средств предприятия.

Альтернативные издержки возникают из-за возможности выбора между теми или иными экономическими решениями.

Так, можно использовать прибыль предприятия различным образом, например, капитализировать или потратить прибыль на личное потребление. При этом будет иметь место утрата возможностей получить прибыль в будущем периоде.

Альтернативные издержки носят скрытый характер, но они должны учитываться при выработке стратегических экономических решений.

С точки зрения принятия управленческого решения, расходы могут классифицироваться в соответствии с тем, насколько они значимы для конкретного решения.Релевантные затраты (илипринимаемые в расчет, значимые затраты) *–* это те затраты и поступления, которые изменяются в результате принятия решения. Те же затраты и поступления, на которые принимаемое решение влияния не оказывает, называются нерелевантными, т.е. к нему не относящимися (незначимыми).

Приростные и предельные затраты. Приростные затраты являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Предельные затраты представляют собой дополнительные затраты в расчете на единицу продукции (товара).

**1.2 Методы учёта затрат**

В зависимости от выпускаемой продукции, особенностей технологии и организации труда существуют разные методы отнесение затрат на себестоимость продукции. Различают следующие методы учёта затрат на производство: простой (попроцессный), позаказный, попередельный, нормативный.

Попроцессный (простой) метод учета затрат. Используется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (в добывающей промышленности, на электростанциях и т.п.). Прямые и косвенные издержки учитываются по калькуляционным статьям затрат на весь выпуск готовой продукции. Средняя себестоимость единицы продукции определяется делением суммы всех издержек за отчетный период на количество выпущенной в периоде готовой продукции. Издержки вспомогательных производств и управленческие расходы формируются по комплексным калькуляционным статьям затрат. Если незавершенное производство на конец периода отсутствует, то общая величина производственных издержек является себестоимостью, иначе производится распределение издержек на готовую продукцию и незавершенное производство.

# Позаказный метод учета затрат. Используется в индивидуальном и мелкосерийном производстве сложных изделий (судостроение, машиностроение). На предприятии путем заполнения специальных бланков открываются заказы. Принятые к исполнению заказы регистрируются и им присваивается номер. После открытия заказа вся документация по нему составляется с указанием кода заказа. Копия извещения об открытии заказа передается в бухгалтерию, где составляется карта аналитического учета издержек производства по заказу. Прямые основные издержки производства учитываются в разрезе калькуляционных статей по производственным заказам. Остальные издержки учитываются по местам возникновения и в дальнейшем включаются в себестоимость заказов путем распределения. До выполнения заказа все производственные расходы, которые к нему относятся, считаются незавершенным производством. По окончании работ заказ закрывается. Определяется, индивидуальна себестоимость единицы продукции (заказа).

Попередельный метод учёта затрат. Используется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов (нефтепереработка, металлургия, химическая, текстильная промышленность и др.), которая осуществляется в несколько стадий (фаз, переделов). Передел – совокупность технологических операций, в результате которых сырье и материалы превращаются в полуфабрикаты или готовую продукцию. Полуфабрикат – промежуточное звено в цепочке от материалов, до готовой продукции. Прямые издержки производства формируются (отражаются в учете) не по видам продукции, а по переделам. Отдельно исчисляется себестоимость продукции каждого передела (даже если речь идет о выпуске нескольких видов продукции). Косвенные расходы распределяются пропорционально установленным базам. Перечень переделов обуславливается особенностями технологического процесса. Продукция, полученная в каждом переделе (кроме последнего) является полуфабрикатом собственного производства. Поэтому различают полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты исчисления себестоимости. Полуфабрикатный метод калькуляции позволяет учитывать затраты по каждому переделу и движение полуфабрикатов из цеха в цех. Полуфабрикаты входят в себестоимость продукции отдельной статьей, т.е. себестоимость продукции каждого передела состоит из затрат передела и себестоимости полученных полуфабрикатов. Бесполуфабрикатный метод учитывает исключительно затраты по каждому переделу. Остатки незавершенного производства на конец периода определяются путем инвентаризации передела. Себестоимость единицы каждого вида продукции калькулируется комбинированным или одним из пропорциональных способов.

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

1. Если объектом учета являются отдельные виды продукции, то отклонения от норм и их изменения относят на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость определяют по формуле:

Затраты фактические = Затраты нормативные + Величина отклонений от норм + Величина изменений норм; (1.1)

2. Если объект учета – группы однородных видов продукции, то фактическая себестоимость каждого вида получается путем распределения отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативам затрат на производство каждого вида продукции.

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

## 1.3 Калькулирование себестоимости продукции

Калькулирование есть процесс исчисления себестоимости продуктов (единицы продукта, части продукта, группы продуктов) разной степени готовности.

Необходимость исчисления себестоимости связана с двумя группами причин.

Первую группу причин можно назвать формальной. Термин «формальный» означает в данном случае наличие у предприятия формальных обязанностей по предоставлению информации внешним пользователям. Проявляется это в первую очередь в отношении традиционной внешней финансовой (бухгалтерской) отчетности о результатах финансовой деятельности и имущественном состоянии предприятия в соответствие с Федеральным законом №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», утвержденный Президентом Российской Федерации 21 ноября 1996 г. [1]. Для формирования такой отчетности необходимы данные о себестоимости незавершенного производства и готовых продуктов, как реализованных, так и нереализованных, представляемые как в отчете о прибылях и убытках (величина себестоимости проданной (реализованной) продукции), так и в балансе (стоимость остатков незавершенного производства, готовой продукции и т.д.).

Но кроме традиционной финансовой отчетности данные о себестоимости могут быть использованы для составления «нетрадиционной» внешней отчетности. Например, при подготовке «Обоснования цен реализации продукции» в случае выполнения предприятием государственного заказа.

Вторая группа причин, вызывающих необходимость калькулирования себестоимости, связана с внутренними целями управления предприятием. Достоверные калькуляционные расчеты необходимы для: планирования деятельности предприятия в целом и отдельных центров ответственности, поскольку формирование планов производственной себестоимости является неотъемлемой частью процедуры планирования; контроля выполнения планов предприятием в целом и отдельных центров ответственности; принятия управленческих решений, поскольку на основе данных о себестоимости может формироваться, например, ассортиментная и ценовая политика.

Общие принципы калькулирования себестоимости продукции:

1. Балансовое обобщение затрат в их количественном и стоимостном выражении (на основе балансового уравнения). То есть для исчисления себестоимости товарной продукции необходимо определить затраты в незавершенном производстве (НЗП), на брак, побочную продукцию и отходы.

2. Полное отражение понесенных затрат в полной сумме в их первичной группировке.

Данный принцип означает, например, что при наличии возвратных отходов следует сначала выделить их в виде отдельной статьи и уже потом относить на уменьшение затрат, собранных по статье «Основные материалы».

3. Оценка побочной и бракованной продукции по сумме затрат на их производство.

4. Определение затрат на незавершенное производство в соответствии с характером формирования себестоимости и стабильности запасов незавершенного производства.

5. Согласованность показателей калькулирования себестоимости продуктов с организацией учета затрат на производство (в первую очередь – согласованность объектов калькулирования и объектов учета затрат).

6. Сравнимость показателей плановых и отчетных калькуляций. Применение (преемственность) единых методов калькулирования.

7. Наибольшая точность калькулирования достигается при применении принципа «причинности», то есть в себестоимость продукта включаются те затраты, причиной возникновения которых стал данный продукт.

8. При включении в себестоимость продукта косвенных затрат относительно «справедливая» калькуляция получается при использовании принципа пропорциональности. Данный принцип означает, что распределяемые косвенные затраты и выбранная для их распределения база распределения должны находиться в пропорциональной зависимости.

9. Калькулирование себестоимости с учетом целевого назначения калькуляции. Данный принцип предполагает возможность наличия нескольких показателей себестоимости в зависимости от задач калькулирования. Например, для сравнения рентабельности видов продукции может использоваться показатель себестоимости, исчисленный на основе нормативных прямых затрат. Для обоснования цен реализации при выполнении государственного заказа – показатель себестоимости, исчисленный на основе фактических полных затрат.

Процесс калькулирования предполагает:

1) разграничение затрат на производство между законченной и незаконченной продукцией, оценку затрат на незавершенное производство;

2) исчисление затрат на забракованную продукцию;

3) оценку отходов производства и побочной продукции;

4) исчисление суммы затрат (по каждой статье), относящихся к готовым изделиям, по каждому носителю затрат;

5) отнесение (распределение, суммирование) затрат, собранных на носителе, на объект калькулирования;

6) исчисление себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Разработка алгоритма калькулирования, таким образом, включает в себя методическую проработку представленных пунктов с учетом адекватной оценки особенностей хозяйственной деятельности предприятия.

**1.4 Выбор объектов калькулирования и калькуляционных единиц**

Выбор объектов калькулирования обусловливается:

– особенностями применяемого технологического процесса производства;

– характером продукции;

– особенностями организационной структуры предприятия;

– целями калькулирования.

С учетом данных факторов объектами калькулирования могут быть продукт, часть продукта, группа однородных продуктов (продуктовое направление), группа одноименных продуктов (серия), набор продуктов (заказ), причем как по затратам производства в целом (законченные обработкой), так и по отдельным производственным операциям (переделам, стадиям, фазам).

Процесс калькулирования упрощается, а результаты калькулирования становятся более достоверными, когда объекты калькулирования устанавливаются применительно к технологическим процессам изготовления продуктов. Для этого объект калькулирования должен быть кратен (то есть включать один или несколько) технологическим переходам.

В зависимости от целей калькулирования объектом калькулирования может быть как готовый продукт, так и продукт разной степени готовности. Например, для определения уровня затрат и рентабельности производства отдельных видов продуктов необходимо калькулирование готовых продуктов. Для целей внутрифирменного коммерческого расчета, управления производством, определения цены реализации незавершенных производством продуктов (полуфабрикатов) необходимо калькулирование себестоимости продуктов по определенным технологическим переходам (то есть неоконченных обработкой продуктов) внутри центров ответственности и мест возникновения затрат.

Кроме того, необходимо использование вспомогательных объектов калькулирования. Такими объектами могут быть забракованные продукты разной степени готовности, отходы.

Если объект калькулирования – это вид продукта (части продукта, группы продуктов) разной степени готовности, то калькуляционная единица является количественным измерителем объекта калькулирования.

Принято выделять следующие основные виды калькуляционных единиц:

– натуральные количественные – штуки, тонны, киловатт – часы, метры и т.д.;

– условно – натуральные – 100 условных пар обуви, тонна условного чугуна, 1000 условных консервных банок и т.д.;

– условные калькуляционные единицы, предусматривающие определенное содержание полезного вещества в продукте – химические продукты с определенным содержанием кислоты или щелочи, молочные продукты с определенным процентом жирности и т.д.;

– стоимостные единицы;

– единицы работы персонала или средств труда – нормо-час работы специалиста, машино-день, тонно-километр перевозок и т.д.

Натуральные единицы выгодно отличаются тем, что они часто совпадают с носителями затрат.

Условно – натуральные единицы и единицы работы применяют в случаях, когда при большой номенклатуре продуктов затруднено калькулирование по всем наименованиям. Но такой подход оправдывает себя, если структура ассортимента производимых продуктов и нормы затрат для отдельных продуктов неизменны.

В производствах, где из одних исходных материалов производятся продукты с близкими по характеру, но с разными по эффективности потребительскими свойствами (например, с разным содержанием полезного вещества) в качестве калькуляционной единицы выбирается продукт (реальный или условный) с определенной величиной потребительной стоимости (например, с определенным содержанием полезного вещества).

Единицы работы используются в производствах, цель которых – не изготовление продукции, а оказание услуг.

Для целей перспективного планирования возможно применение укрупненных калькуляционных единиц.

**1.5 Незавершённое производство**

Незавершенное производство – продукция, не прошедшая к концу отчетного периода всех стадий обработки и поэтому не признаваемая готовой продукцией.

Затраты на законченную и незаконченную продукцию определяются следующим балансовым уравнением:

НЗПнач. + Зотч. = Стов. + Бр + От + НЗПкон., (1.2)

где НЗПнач. – затраты в незавершенном производстве на начало периода;

Зотч. – затраты отчетного периода;

Стов. – себестоимость товарной (готовой) продукции;

Бр – затраты на забракованную продукцию;

От – стоимость отходов производства;

НЗПкон. – затраты в незавершенном производстве на конец периода.

К началу калькуляционных расчетов известны данные о затратах в начальном незавершенном производстве и затраты отчетного периода.

Необходимо обратить внимание на принципиальную важность такого показателя, как затраты отчетного периода. Достоверность данного показателя, в том числе определяет и достоверность показателя незавершенного производства и в конечном итоге показателя себестоимости проданных изделий.

Собственно учет затрат на производство является первым этапом процесса калькулирования.

На этапе учета затрат на производство осуществляется первичная регистрация издержек, связанных с осуществлением процессов производства и продажи. Включение тех или иных затрат в состав текущих (в себестоимость) определяется прежде всего их экономическим смыслом, заключающимся в связи понесенных затрат с процессом получения текущих доходов коммерческой организации (напомним еще раз, что до недавнего времени состав затрат, включаемых в себестоимость, также регламентировался и определялся Положением о составе затрат). На данном этапе должны выполняться требования полноты включения затрат (наличие, как правило, первичного документа и своевременной регистрации факта хозяйственной деятельности) и правильности и обоснованности так называемой квалификации (то есть определения) затрат в качестве текущих (а например, не капитальных) и учета их на соответствующих затратных счетах.

Прямые затраты в момент их возникновения на основании первичного документа подлежат отражению по дебету калькуляционных счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. Аналитический учет по счетам 20, 23 организуется в разрезе объектов калькулирования, то есть в разрезе видов продукции, работ, услуг.

На этом же этапе собираются и косвенные затраты. Это, напомним, те виды затрат, которые невозможно в силу объективных причин или организации бухгалтерского учета на предприятии отнести в момент их возникновения на объект калькулирования. При выборе организацией варианта калькулирования полной фактической себестоимости эти затраты должны в конечном итоге быть включены в себестоимость объекта калькулирования, но в результате предварительного распределения, то есть косвенно.

Косвенные затраты подлежат предварительному учету на собирательно – распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Счета 25, 26 дебетуются в корреспонденции с кредитом большого количества счетов: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», различные счета учета расчетов и т.д.

Аналитический учет затрат на счетах 25, 26 ведется в разрезе структурных подразделений и в разрезе статей сметы. Статьи сметы были предусмотрены типовыми и отраслевыми методическими указаниями по учету, планированию и калькулированию себестоимости. По завершении сложных расчетов необходимые доли затрат попадают в конечном итоге на дебет счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

После завершения процедур собственно учета затрат, распределения услуг вспомогательного производства и распределения косвенных расходов в бухгалтерском учете организации выявляется величина показателя об учтенных в отчетном периоде затратах на производство.

Для разграничения затрат между законченной и незаконченной продукцией необходимо исчислить затраты на брак продукции, оценить отходы производства и исчислить затраты в конечном НЗП или затраты на товарную продукцию. Таким образом, возможны два варианта расчетов:

1. Определить затраты в незавершенном производстве, тогда затраты на готовую продукцию будут равны:

Стов. = НЗПнач. + Зотч. – НЗПкон. – Бр – От. (1.3)

2. Определить себестоимость готовой продукции, тогда затраты в незавершенном производстве на конец периода составят:

НЗПкон. = НЗПнач. + Зотч. – Стов. – Бр – От. (1.4)

Главное условие адекватной оценки незавершенного производства состоит в выборе такого способа оценки, при котором себестоимость готовой продукции отражает результаты хозяйственной деятельности данного отчетного периода. То есть выбранный способ оценки должен исключить влияние одного отчетного периода на результаты другого отчетного периода.

Существуют два классификационных направления оценки незавершенного производства:

– оценка по фактической или нормативной себестоимости;

– оценка по «полной» или ограниченной себестоимости.

При оценке незавершенного производства по нормативной себестоимости происходит повышение себестоимости готовой продукции, когда фактические затраты отчетного периода выше нормативных. И наоборот, себестоимость готовой продукции понижается, когда фактические затраты оказываются ниже нормативных. Тогда при нестабильном объеме незавершенного производства могут иметь место значительные колебания в величинах затрат, относимых на готовую продукцию. В этих условиях оценка незавершенного производства по фактической себестоимости обеспечивает более равномерное формирование затрат на товарную продукцию, отражающих результаты деятельности в отчетном периоде.

Таким образом, с точки зрения равномерности формирования финансового результата более приемлемой является оценка незавершенного производства по фактической себестоимости. С другой стороны, данный подход нарушает сформулированный выше критерий, когда результаты деятельности в одном отчетном периоде не должны сказываться на результатах деятельности в другом периоде. Если мы оцениваем незавершенное производство по фактическим затратам, то перерасход ресурсов скажется на финансовом результате следующих периодов, хотя этот перерасход произошел в данном отчетном периоде. Исходя из этого, оценка незавершенного производства по нормативным затратам является более адекватной.

Конечно же, на вариант оценки оказывает влияние и тип производства. В массовом и серийном производстве предпочтительна оценка незавершенного производства по нормативной себестоимости. В единичном, когда производство может длиться несколько периодов, – по фактической себестоимости.

По полноте отнесения видов затрат на незавершенное производство возможны полная оценка, частичная или нулевая. Полнота отнесения затрат определяется несколькими факторами:

– типом производства (массовое, серийное, единичное);

– существенностью используемых производственных факторов (ресурсов) (материалоемкое, капиталоемкое, трудоемкое);

– особенностями существующей на производстве системы учета затрат.

В единичном и мелкосерийном производствах организуется индивидуальный учет затрат по каждому заказу (партии). То есть затраты на выполнение каждого заказа локализуются и составляют затраты в незавершенное производство до полного завершения заказа, когда они переходят в себестоимость готовых продуктов.

В массовом и крупносерийном производствах подход к оценке незавершенного производства связан с технологическими условиями нарастания производственных затрат.

В ряде отраслей (как правило, с физико-химической технологией производства) в незавершенное производство включают только затраты на сырье.

Существует и следующий способ – на незавершенное производство относят затраты на материалы плюс половину затрат на обработку продукта. Данный способ проще, так как позволяет отказаться от пооперационного учета движения изделий. Такая оценка допустима, когда средняя операция при массовом наблюдении достаточно типична.

Подходы к оценке незавершенного производства регламентируются законодательством Российской Федерации. В соответствии с п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н) «незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе:

по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

по прямым статьям затрат;

по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам».

Кроме того, с 2002 г. вступила в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации.

В данном Законе ст. 319 «Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных» содержит нормы, действующие в целях налогообложения.

Существуют два основных подхода к количественной оценке незавершенного производства:

– инвентаризация, проводимая по итогам отчетного периода;

– учет движения продукции непосредственно в процессе производства, осуществляемый в течение отчетного периода.

Инвентаризация подразумевает подсчет незавершенных производством изделий по каждой технологической операции, каждому рабочему месту.

При учете движения деталей отслеживается их перемещение внутри места возникновения затрат (как правило, цеха) с разбивкой по отдельным операциям или только по конечной операции.

На подходы к оценке незавершенного производства оказывает влияние и степень стабильности (от периода к периоду) количественной величины запасов незавершенного производства.

С точки зрения влияния на финансовый результат в производствах со стабильным незавершенным производством приемлем любой способ оценки: по нормативным или фактическим, по полным или ограниченным затратам. В данном случае в каждом отчетном периоде затраты в незавершенном производстве на начало периода уравновешиваются затратами в незавершенном производстве на конец периода.

В производствах с нестабильным незавершенным производством затраты на него правильнее оценивать исходя из фактических затрат на производство.

Таким образом, при формировании подходов к оценке незавершенного производства должны быть приняты во внимание:

– тип производства;

– динамика «нарастания» затрат в ходе технологического процесса;

– степень количественной стабильности незавершенного производства;

– особенности существующей системы учета затрат на производство.

**1.6 Оценка отходов производства**

Под отходами производства понимаются остатки материалов (сырья, полуфабрикатов), которые в ходе технологического процесса полностью или частично утратили исходные потребительские свойства. Принято различать отходы возвратные (которые могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону) и безвозвратные (которые не могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону).

В основе оценки отходов производства должна находиться их потребительская стоимость с учетом расходов на их доработку. Таким образом, оценка возвратных отходов ведется по стоимости возможного использования (замещения) или реализации. В сумме этой оценки возвратные отходы уменьшают затраты на производство. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количественная оценка отходов достигается через:

– инвентаризацию: измерение, взвешивание;

– проведение расчетов: путем исчисления по действующим нормам на фактический объем производства.

Оценка отходов регламентируется нормативными актами Российской Федерации по бухгалтерскому учету. Так, согласно п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н с изменениями на 27 ноября 2006 года, от 26.03.2007 N26н) «фактическая себестоимость материально – производственных запасов… остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету».

Кроме того, согласно п. 111 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально – производственных запасов (утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. №119н в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 №33н, от 26.03.2007 №26н) «стоимость отходов определяется организацией исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (то есть по цене возможного использования или продажи)».

**1.7 Исчисление затрат на бракованную продукцию**

Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимым браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Неисправимым (окончательным) браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно. Такие изделия реализуют по ценам возможного использования или используют в качестве вторичного сырья для переработки на другие виды продукции.

При выявлении брака делаются соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки.

Неисправимый брак, кроме того, оформляется актом о браке или ведомостью о браке, в которой фиксируется несколько фактов брака.

В акте указываются характеристика брака, его причина, количество забракованной продукции, виновник брака; себестоимость брака; суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц; потери от брака; отметки цеха-получателя или склада о приемке забракованной продукции.

Акт составляется работником отдела технического контроля, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака, – за счет виновных лиц или за счет производства.

Себестоимость внутреннего окончательного брака определяется в размере фактических затрат по всем статьям расходов, кроме общепроизводственных.

В себестоимость внешнего окончательного брака включаются полная производственная себестоимость забракованного изделия и затраты, связанные с транспортировкой изделий для их замены или возврата.

Потеря от брака исчисляется путем уменьшения стоимости брака на сумму удержания с виновников брака и на стоимость забракованных деталей или изделий по цене их возможного использования.

Учет потерь от брака ведется на активном счете 28 «Брак в производстве». Аналитический учет потерь от брака ведется в каждом цехе, по видам забракованной продукции и статьям расходов.

Для учета потерь по исправлению внутреннего брака производят следующие записи по Дебету счета 28 «Брак в производстве» и кредиту счетов:

счет 10 «Материалы» – на сумму материалов, выданных в производство для исправления брака;

счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы рабочим за исправление брака;

счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальные нужды.

Потери от исправления брака списываются на затраты производства следующей записью: Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 28 «Брак в производстве».

**2. Системы учёта затрат**

**2.1 Стандарт-костинг**

Метод нормативного определения затрат возник в начале ХХ века в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, которые дали импульс для развития системы нормативного учета затрат. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

Первые упоминания о системе «Стандарт-костинг» встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В то время сторонники традиционной бухгалтерии всю процедуру калькулирования сводили к поиску «исторической», т.е. фактической себестоимости. Г. Эмерсон же предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Он подчеркивал, что «предостережения» нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть – значить предупреждать. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может через учет получить информацию о состоянии производительности. Производительность, по мнению Г. Эмерсона, характеризует весь смысл работы предприятия, ибо работать напряженно – значить прилагать к делу максимальные усилия; работать производительно – значить прилагать к делу усилия минимальные. Он предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением «***3ф/3с***», т.е. отношением фактических затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение ***3с < 3ф***, или стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами (***3ф – 3с***), там выше производительность. Используя эту формулу, Г. Гантт стал проводить различие между естественными (стандартными) и непроизводительными затратами. В результате возникло знаменитое правило Гантта – все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.

Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат в 1911 году разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме «Учет себестоимости в помощь производству» (1918 г.) не только обращалось внимание на неувязки системы учета «исторической» себестоимости, но и приводились многочисленные описания вариантов организации «Стандарт-костинг».

Идея «Стандарт-костинг» у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

* все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;
* отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Со временем своего возникновения система учета «Стандарт-костинг» успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой.

Термин «Стандарт-костинг» состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции, или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции или оказания услуг, а слово «костинг» – это денежное выражение производственных затрат, приходящихся на единицу продукции. Таким образом, «Стандарт-костинг» в полном смысле слова означает стандартные стоимости затрат. Эта система направлена, прежде всего, на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции – для контроля накладных расходов. [7, с. 10 – 11]

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия. [8]

Система учета «Стандарт-костинг» может быть представлена при помощи следующей схемы:

* 1. Выручка от продажи продукции.
* 2. Стандартная себестоимость продукции.
* 3. Валовая прибыль (п. 1 – п. 2).
* 4. Отклонения от стандартов.
* 5. Фактическая прибыль (п. 3 – п. 4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, является основной оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Следует отметить, что система «Стандарт-костинг» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. В результате этого даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножают на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без указания количественных норм. Исключение составляют важнейшие составные части накладных расходов (например, непроизводственная заработная плата), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты.

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью, либо, исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо, исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы.

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупеременные. Последние, в свою очередь, разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы. В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек [9].

Главное в «Стандарт-костинге» – контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение «Стандарт-костинга» будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем, этой системе присущи свои недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства.

Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно.

В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета «Стандарт-костинг» как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений. [10]

Системы учета «Стандарт-костинг» и нормативного метода учета затрат имеют много общего, однако они имеют и свои особенности.

**2.2 Директ-костинг**

Система учета переменных затрат «direct-costing» возникла в США в период Великой депрессии и получила широкое распространение в пятидесятых годах двадцатого века. До начала Великой депрессии (1928 г.) для расчета себестоимости использовалась система учета полных издержек, что, по мнению аналитиков того времени, приводило к искусственному искажению прибыли. Для решения данной проблемы была разработана новая система, получившая название «direct-costing». Оно было введено в 1936 году американцем Д. Харрисом. Данное название возникло не случайно. На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда и название системы – Direct – Costing – System (система учета прямых затрат).

Позднее «директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Отсюда следует некоторая условность в названии.

В настоящее время «direct-costing» предусматривает включение в себестоимость не только прямых переменных, но и части переменных косвенных затрат.

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать только прямые затраты, она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т.е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы является система «директ-ко-стинг». Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат*.* Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются.

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции:

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

Однако в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения технико-экономического анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

Рассмотрим организацию учета затрат в соответствии с системой «Директ-костинг» по перечисленным выше элементам.

Задачей первого элемента учета затрат является систематический учет затрат по видам за данный период. Он отражает вертикальную структуру затрат предприятия.

Важнейшими видами затрат, подлежащими учету, являются: Затраты на заработную плату; материальные затраты; затраты на энергию; затраты на ремонт; налоги, взносы, страхование; затраты на амортизацию; проценты, риски; прочие затраты.

Этот перечень может изменяться в зависимости от национальных особенностей учета и степени его детализации.

С точки зрения применения системы «Директ-костинг» здесь отсутствуют какие-либо принципиальные особенности по сравнению с системой учета полной себестоимости. Нужно только подчеркнуть, что необходимое для организации директ-костинга разделение затрат на постоянные и переменные не может быть произведено в учете по видам затрат, так как зачастую один и тот же вид затрат в разных местах возникновения затрат ведет себя по-разному по отношению к изменению объема производства.

Особенность учета затрат по местам возникновения по системе «Директ-костинг» состоит в том, что постоянные затраты не распределяются между носителями затрат.

Учет по местам возникновения затрат дает представление о горизонтальной структуре затрат предприятия.

Учет затрат по системе «Директ-костинг» представляет собой прагматическую форму учета, направленную на принятие решений. В случае организации учета затрат по местам возникновения нет надобности использовать базы, или «ключи», распределения косвенных расходов уровня предприятия на уровни заводов или производственных единиц, а затем через основные места возникновения затрат – между носителями затрат, произведенных в данном отчетном периоде., как при системе учета полных затрат (калькулирование полной себестоимости).

По сути дела, при организации учета в разрезе мест возникновения затрат по системе «Директ-костинг» исчезает само понятие косвенных расходов, накладные расходы становятся прямыми по отношению к данному месту возникновения затрат. Таким образом, при системе «Директ-костинг» затраты в местах возникновения затрат подразделяются на постоянные и переменные. Этот элемент системы учета затрат дает информацию для калькулирования себестоимости носителей затрат – следующего элемента системы производственного учета – только по переменным затратам.

Одной из проблем учета затрат по местам их возникновения в части раздельного учета переменных и постоянных затрат является наличие «скачкообразных» (ступенчатых) затрат, которые носят постоянный характер на определенном интервале изменения объема, а затем резко возрастают при каком-либо определенном значении показателя объема производства.

В практике организация учета затрат в разрезе мест возникновения затрат по системе «Директ-костинг» эта проблема решается путем выделения трех групп затрат: абсолютно переменных затрат, Изменяющихся пропорционально изменению объемов производства; относительно переменных (или относительно постоянных) затрат – для отражения «скачкообразных», ступенчатых затрат; абсолютно постоянных затрат, не изменяющихся с изменением объемов производства или загрузкой мощностей.

При принятии решений в конкретной управленческой ситуации вторая группа затрат присоединяется либо к первой, либо к третьей в зависимости от преследуемой цели.

Учет затрат по системе «Директ-костинг» может быть организован либо только как учет фактических затрат, либо как учет плановых (нормативных) затрат, то есть в данном случае можно говорить об интеграции систем «стандарт-костинг» и «директ-костинг» как двух основных характеристик любой из систем управленческого (производственного) учета: по полноте фиксируемых затрат и по оперативности отражения затрат.

Порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях системы «директ-костинг». Прямые производственные затраты с кредита счетов 10, 70, 69 собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Переменная часть общепроизводственных расходов с одноименного счета 25 также списывается на счет 20 (23). Затраты, используя какую-либо базу распределения, в дальнейшем будут отнесены на соответствующие носители затрат, т.е. будут участвовать в калькулировании.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как периодические, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования (носителей затрат), а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции.

Таким образом, применение системы «директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их следует разделить на постоянную и переменную части.

К счету 25 создаются два субсчета:

25–1 «Общепроизводственные переменные расходы» и 25–2 «Общепроизводственные постоянные расходы». Оборот счета 25–1 в конце отчетного периода, распределяясь по носителям затрат, списывается на счет 20 «Основное производство». Счет 25–2 закрывается счетом 90 «Продажи» (Приложение 2) [11].

**2.3 Система just in time**

Кроме них широкое применение находят промежуточные между позаказным и попроцессными методами системы калькулирования, которые относятся к так называемым гибридным системам калькулирования. Их выбор определяется требованиями производственной структуры предприятиями, технологическими особенностями производства и другими факторами. К смешанным системам относятся пооперационное калькулирования (operation costing) и JIT (just in time) калькулирования, используемое при поставках сырья, материалов и комплектующих по системе «точно в срок» (just in time).

При пооперационном калькулировании для учета материалов используется методика позаказного метода, а для учета заработной платы и общепроизводственных расходов ***–*** попроцессного метода.

JIT (just in time) калькулирование используется в производственной системе, представляющей собой непрерывно-поточное производство, в которой каждая операция является продолжением предыдущей, а каждая деталь обрабатывается по мере необходимости на следующем этапе поточной линии. Особенностями системы калькулирования JIT являются: отсутствие заказов и детального учета движения основных материалов и затрат труда по операциям, отсутствие отдельного счета «Материалы». Сведения о фактически затраченных материалах и накладных расхода, к которым относятся и прямые трудозатраты, собираются по цехам каждый месяц. Соответственно определяется количество произведенных единиц и их себестоимость. Сопоставляются нормативные затраты с полученными и ежемесячно по цехам рассчитывается отклонение.

**2.4 Таргет-костинг**

Родиной концепции таргет-костинг считают Японию. Она была впервые применена в корпорации Toyota в 1965 г. Уже много лет система таргет-костинг используется на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях, где постоянно разрабатываются новых модели и виды продукции.

Сама идея, положенная в основу концепции таргет-костинг, несложна и революционна одновременно. Японские менеджеры просто вывернули «наизнанку» традиционную формулу ценообразования:

Себестоимость + Прибыль = Цена, (2.1)

которая в концепции таргет-костинг трансформировалась в равенство

Цена – Прибыль = Себестоимость (2.2)

Это простое решение позволило получить прекрасный инструмент превентивного контроля и экономии затрат ещё на стадии проектирования.

Система таргет-костинг, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчёт себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Для определения целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Инженерная разработка продукта на японских предприятиях, где концепция таргет-костинг прошла длительную «обкатку», отличается от подхода, доминирующего в западных компаниях. Например, процесс усовершенствования продукта на Западе осуществляется следующим образом:

Проектирование –> Себестоимость –> Перепроектирование

В Японии этот же процесс в соответствии с идеологией таргет-костинг приобретает другой вид:

Себестоимость –> Проектирование –> Себестоимость

Преимущество такого подхода заключается в том, что такой подход к разработке нового продукта обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления, необходимость постоянно удерживать в голове целевую себестоимость ограждает инженеров от искушения применить более дорогостоящую технологию или материал, так как это неизбежно приведёт лишь к выходу на новый виток перепроектирования продукта.

Если схематически изобразить процесс управления по целевой себестоимости (таргет-костинг), можно увидеть, что «движение» к целевой себестоимости – двустороннее.

С одной стороны, правильно определить целевую себестоимость изделия или услуги невозможно без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив, а с другой – приведение сметной себестоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие управленческого таланта у менеджеров, инженерной смекалки у проектировщиков и аналитического мышления у бухгалтеров – специалистов по управленческому учёту. Все эти люди связаны одной целью – ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью.

Как же определить, на сколько же следует сократить издержки, чтобы получить желаемое. Количественное вычисление величины целевого сокращения затрат осуществляется в четыре этапа:

Определение возможной цены реализации за единицу (элемент) рассматриваемой продукции или услуги.

Определение целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом).

Сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат.

Перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

**2.5 Кайзен-костинг**

Кайзен – это философия постепенного усовершенствования качества и бизнес-процессов, а кайзен-костинг – инструмент снижения затрат, который используют менеджеры для достижения целевой себестоимости и обеспечения прибыльности производства.

Одним из наиболее ярких примеров того, как работает система кайзен, является опыт компании Toyota, разработавшей широко известную своей эффективностью концепцию производства TPS. Данная концепция создаёт все условия для сохранения ресурсов путём устранения непродуктивных потерь, а одним из её ключевых элементов является система непрерывного усовершенстования «маленькими шагами» – кайзен.

Философия кайзен предполагает участие всех членов большой команды Toyota, которые активно выдвигают идеи и предложения, позволяющие улучшить производственный процесс. Члены команды Toyota постоянно учатся быть внимательными к непродуктивным потерям; они выявляют те затраты материалов, усилий и времени, которые не приносят пользы, и оперативно устраняют их.

В последнее время члены команды Toyota постоянно выдвигают полезные предложения, связанные с усовершенствованием TPS, особенно в плане понижения вредного влияния автомобилей на окружающую среду. Каждый год тысячи членов команды вносят реальный вклад в улучшение качества и экономию средств, делают производство более простым, безопасным и чистым.

Деятельность кайзен в современных японских корпорациях многовекторна. Философия усовершенствования «малельники шагами» тесно связана со многими известными нам концепциями и методами. Неотделима она и от управления затратами.

Считается, что тремя краеугольными камнями японской системы управления затратами (cost management system) являются таргет-костинг, кайзен-костинг и функция поддержки достигнутой себестоимости. Первой внедрила подобную «тройственную» систему Toyota и сейчас она распространена практически во всех отраслях промышленности Японии.

Система управления затратами в компании, Toyota позволяет организованно и целенаправленно осуществлять политику снижения себестоимости, рационально инвестировать денежные средства в новые продукты, координировать действия множества людей, вовлечённых в производственный процесс, и совместными усилиями добиваться достижения поставленных целей. (Приложение 4)

И таргет-костинг, и кайзен-костинг решают практически одну и ту же задачу, но на разных стадиях жизненного цикла продукта и разными методами. Обе концепции предназначены для снижения уровня отдельных статей затрат и себестоимости конечного продукта в целом до некоторого приемлемого уровня, но если мы разделим жизненный цикл продукта на две части – стадию планирования и разработки и стадию производства, то таргет-костинг решает данную задачу на первой стадии, а кайзен-костинг – на второй. Вместе обе системы дают предприятию весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого по отношению к конкурентам уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для захвата / удержания соответствующих секторов рынка.

**2.6 Абзорпшен-костинг**

Абзорпшен-костинг представляет собой метод калькулирование себестоимости продукции с распределением всех затрат между реализованной продукцией и остатками продукции на складе. Этот метод называют методом полного распределения или поглощения затрат. При использовании этого метода возможно регулировать величину отчет – ной прибыли, меняя график производства или величину базового объема производства, взятого для расчета коэффициента распределения постоянных общепроизводственных расходов. Этот метод относительно часто применяется на российских предприятиях. При его использовании затраты в процессе расчета полной себестоимости (запасы готовой продукции также оцениваются по полной себестоимости) делят на прямые и косвенные Данный метод в зарубежных странах считают средством, при помощи которого смешивают затраты по производству конкретного вида продукции и затраты самого предприятия. Если крупное предприятие сокращает объем продаж, то при калькулирование по данному методу себестоимость продукции становится выше. При распределении затрат на основе избранной базы всегда существует искажение реальной себестоимости отдельных видов продукции. Из-за необоснованности цен подрывается конкурентоспособность такой продукции. Этот метод можно рекомендовать: при производстве на предприятии продукции одного вида или нескольких видов, но в небольшом объеме; если сумма общепроизводственных расходов существенно меняется от периода к периоду; при наличии долгосрочных контрактов на выполнение определенного объема работ. При способе исключения затрат на побочную продукцию, которые делятся на основные и побочные, самое главное – точно дать оценку побочной продукции. Приведенные положения свидетельствуют, что предприятиям необходимо тщательно продумать, какие методы учета затрат и их калькулирование нужно использовать.

**Заключение**

Цели учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции; предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений; контролем за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов и денежных средств. Определение себестоимости производства единицы продукции – одна из основных задач управленческого учета. В основе решения большого круга управленческих задач лежит именно себестоимость. Выпуск продукции или оказание услуг, предполагает соответствующее ресурсное обеспечение, величина которого оказывает существенное влияние на уровень развития предприятия. Поэтому каждое предприятие или производственное звено должны знать, во что обходиться производство продукции (работ, услуг).

**Список литературы**

1. Федеральный закон №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», утвержденный Президентом Российской Федерации 21 ноября 1996 г.

2. Положение по ведению бухгалтерского учета 5/01 «учёт материально-производственных запасов» от 09.06.01 №44н (в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 №156н, от 26.03.2007 №26н)

3. Методических указаний по бухгалтерскому учету материально – производственных запасов (утверждены Приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. №119н в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 №33н, от 26.03.2007 №26н)

4. Жарикова Л.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. 136 с.

5. Керимов В.Э. Управленческий учет. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2005.

6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: Инфра-М, 2004.

7. Друри, К. Учет затрат методом «Стандарт-костинг» [Текст] / К. Друри. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 273 с.

8. Кузнецов, С. Система учета «Стандарт-костинг» [Текст] / С. Кузнецов // Аудит и налогообложение. – 2003. – №10. – с. 35.

9. Керимов, В.Э. Организация управленческого учета по системе «Стандарт-костинг» / В.Э. Керимов, П.В. Селиванов // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – №3. – с. 58 – 63.

10. Керимов В.Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В.Э. Керимов, В.П. Селиванов, Е.В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – №4. – с. 23.

11. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ – костинг». М.: Финансы и статистика, 1993