**Организация учета производственных затрат и методы их распределения**

**Организация учета производственных затрат**

Под организацией учета производственных затрат понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек. Последнее зависит от того, что является объектом учета затрат.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, его размер, организационная структура управления, правовая форма и т.п. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета первого и второго порядка следует включить в рабочий план счетов и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.

**Группировка и распределение затрат**

Организация производственного учета помимо формирования счетного плана предполагает и определенную группировку издержек предприятия — в зависимости оттого, что считается объектом учета затрат. При этом возможен: учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

Учет затрат по видам — первое необходимое условие для итогового контроля издержек. Такая классификация затрат по существу определена главой 25 НК РФ [4] и ПБУ 10/99 [6]. Это материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, прочие расходы. Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции — процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определить имеющиеся резервы по ее снижению. Так, резервом снижения себестоимости материалоемкой продукции (продукции, в структуре себестоимости которой высока доля материальных затрат) является рациональное использование материалов. Фондоемкая продукция, где наибольшая доля затрат приходится на амортизационные отчисления, в целях снижения ее себестоимости нуждается в более эффективном использовании основных средств и т.д.

Приведенная выше классификация затрат по видам может быть расширена. Однако для объективной оценки и учета издержек они должны быть классифицированы так, чтобы каждый первичный учетный документ отражал один определенный вид издержек. Для удобства учета и последующего анализа на конкретном предприятии каждому виду издержек присваивается регистрационный номер.

Учет затрат по местам их возникновения — второе возможное направление организации учета производственных издержек. Место возникновения затрат — это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Местами возникновения затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например конструкторское бюро, отдел технического контроля и контроля качества, инструментальная мастерская, отдел рекламы, плановый, финансовый отделы и т.п. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Они часто подразделяются на места возникновения главных затрат и места возникновения вспомогательных затрат. Под первыми понимают подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону. Все подразделения, производящие продукт (оказывающие услуги) для внутреннего потребления, относятся к местам возникновения вспомогательных затрат.

Для каждого места возникновения затрат в управленческом учете устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся издержки (базы распределения издержек). Они необходимы для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить:

\* действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятий в целом, так и его структурных подразделений;

\* распределение накладных издержек между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

Третьим направлением учета производственных затрат является учет по центрам ответственности. Как отмечалось выше, центр ответственности может быть определен как сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель. В управленческом учете каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности) могли возлагаться на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером-аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям расходов.

Администрация решает сама, в каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности.

Наконец, четвертое направление учета затрат — учет по носителям. В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг (транспортные, монтажные и т.п.). Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации.

Если на предприятии однородная продукция изготавливается из одного и того же исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у него появляется возможность минимизировать количество носителей затрат, а следовательно, и упростить процедуру калькулирования. В противном случае калькулированию предшествует распределение затрат по местам их возникновения.

Процедура распределения затрат состоит из трех этапов.

На первом этапе выбирается объект учета затрат, т.е. предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат. Как отмечалось, объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Ими могут быть заказы, переделы, виды производств, структурные подразделения предприятия.

Второй этап предполагает отбор и аккумуляцию затрат, относящихся к данному объекту учета затрат. Это, например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы, затраты по совместной деятельности и т.д.

На заключительном, третьем этапе выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

После того как все издержки организации будут перенесены на производственные подразделения, возможно их распределение по носителям затрат (объектам калькулирования).

Таким образом, можно выделить два самостоятельных блока в учете и распределении затрат. Первый затрагивает вопросы аккумулирования

издержек по местам их возникновения, включая перераспределение непроизводственных затрат между структурными производственными подразделениями. Второй блок предполагает отнесение издержек на конкретный продукт.

В управленческом учете известны три метода перераспределения издержек непроизводственных подразделений между производственными сегментами: метод прямого распределения затрат, последовательный (пошаговый) и двухсторонний.

**Метод прямого распределения затрат** наиболее прост: расходы по каждому обслуживающему подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Затраты распределяются пропорционально какой-либо базе распределения. В качестве базы могут выступать процент потребления каждым производственным подразделением услуг непроизводственных

подразделений, доля выручки от реализации каждого производственного центра затрат в общем объеме выручки клиники и т.д.

База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода и представляет собой элемент учетной политики предприятия. Следует подчеркнуть, однако, что выбор базы распределения является субъективным процессом.

В тех случаях, когда одни непроизводственные подразделения оказывают услуги другим непроизводственным сегментам, применяются последовательный (пошаговый) и двухсторонний методы распределения затрат.

**Метод пошагового распределения затрат** применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке (например, услуги прачечной в одностороннем порядке потребляются столовой, а услуги администрации — прачечной и столовой).

Общий принцип распределения затрат состоит в следующем: производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента. Конечно, можно распределить издержки непроизводственных подразделений между производственными центрами ответственности поровну. Однако в этом случае на лечение пациентов по одним подразделениям будут отнесены заведомо завышенные затраты, по другим — они будут ниже, чем на самом деле. Интересы лечебного учреждения лежат в плоскости получения реальных данных, позволяющих объективно оценить экономическую эффективность функционирования своих отдельных центров ответственности.

Процесс распределения затрат непроизводственных подразделений между производственными осуществляется поэтапно.

Шаг 1. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

Шаг 2. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Так, для лаборатории — это количество выполненных анализов (анал.); для прачечной— количество выстиранного белья (кг); для столовой — количество приготовленных порций (шт.); для гаража — пробег автотранспорта (км) и т.д.

Шаг З. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранных базовых единиц распределения. Общий порядок распределения — от непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затрату непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения. Таким образом, после распределения затрат вспомогательного центра затрат мы уже не можем распределять на его счет затраты других вспомогательных подразделений.

Подобная информация чрезвычайно важна для принятия правильных управленческих решений.

Третий метод распределения затрат, используемый в бухгалтерском управленческом учете, назван двухсторонним (или методом взаимного распределения), что отражает суть производственных отношении между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности.

Расчеты выполняются в следующей последовательности:

1. определяется показатель, выступающий в роли базы распределения, и, основываясь на нем, рассчитывают соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат.
2. рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг.

**Объекты учета затрат и объекты калькулирования**

Основными понятиями для характеристики и измерения затрат хозяйствующего субъекта в системе управленческого учета являются платежи, расходы, затраты, издержки производства и обращения.

Платежи представляют собой уплату в наличной или безналичной форме денег и других платежных средств. В этих случаях предприятие выступает в качестве плательщика. Поставленные товары и услуги обычно оплачиваются с некоторой задержкой платежа. Кроме непосредственной оплаты возникает кредиторская задолженность покупателя перед поставщиком. Совокупность этой задолженности **и** платежей объединяется общим понятием расхода. Таким образом, в отличие от финансового учета к расходам по обычным видам деятельности в управленческом учете относят платежи и кредиторскую задолженность, связанные с приобретением материально-производственных запасов и других активов. В финансовом учете согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО 1) расходы обычно принимают форму оттока, или убыли, истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств.

Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. Это затраты на маркетинг, логистику, воспроизводство активов, расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки или использования материально-производственных запасов для изготовления (добычи) продукции, выполнения работ и оказания услуг **и** их продажи, а также реализации (перепродажи) товаров.

Часть затрат может быть нейтральной к процессу производства и включаться в их общую сумму в соответствии с налоговым законодательством, ценовым регулированием или по счетно-техническим соображениям. К нейтральным затратам относят, например, налоги и приравниваемые к ним платежи за счет себестоимости, а также так называемые калькуляционные расходы.

Соответственно затратам, представляющим собой отток средств, связанных с предпринимательской деятельностью, в управленческое учете различают приток денежных, имущественных и других платежных средств в результате этой деятельности. Он характеризуется понятиями прихода (поступления) платежных средств, дохода от предпринимательской деятельности, выручки от продаж, добавленной стоимости.

Под приходом средств понимается их поступление в наличной денежной или безналичной формах, когда предприятие выступает в качестве ремитента (получателя) платежа. Если поставленные товары или предоставленные потребителям услуги оплачиваются не сразу, возникает дебиторская задолженность покупателей. Совокупность поступивших в отчетном периоде платежных средств и дебиторской задолженности по отгруженной (отпущенной) продукции и потребленным! услугам является выручкой. Как и затраты, выручка может быть нейтральной, не связанной с производственной деятельностью организации, например от продажи списанного оборудования.

К доходам, кроме выручки от продажи продукции и товаров, поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг, относят платежи за временное владение и использование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций и т.п.

В более широком смысле доходом организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов в виде денежных средств и иного имущества, а также погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В управленческом учете в качестве результата деятельности признается часть этих доходов, обеспечиваемая производством и продажей продукции, работ, услуг. Чтобы определить эту часть, вводится понятие производственной выручки.

В широком понимании в соответствии с МСФО 18 «Выручка» к ней относятся валовые поступления экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящие к увеличению капитала предприятия, иному, чем за счет взносов собственников!

В российской практике под выручкой понимают доходы от обычных видов деятельности. Она не включает доходы от операционной и иной Финансовой деятельности, а также так называемые чрезвычайные доходы. Производственная выручка исключает внереализационные доходы, но в ней могут быть обособлены доходы от производственных инвестиций. Поступившие на счета учета денежных средств организации дивиденды, проценты, арендные и лицензионные платежи выручкой в управленческом учете не считаются.

Сальдо, полученное в результате сопоставления производственной выручки от продаж (общая выручка минус нейтральные поступления) и производственных затрат (общие затраты минус нейтральные), характеризует производственный результат деятельности предприятия. Внереализационный результат получается путем вычитания из нейтральной выручки и поступлений нейтральных затрат. Он показывает, чего добилось предприятие в других сферах деятельности, кроме производственной. Общий финансовый результат деятельности предприятия включает производственный и финансовый результаты и должен соответствовать величине балансовой прибыли или убытка.

Сравнительно новым для отечественных предприятий является результатный показатель добавленной стоимости. Различают валовую и чистую добавленную стоимость. Валовая добавленная стоимость в масштабах народного хозяйства и предприятия представляет собой разность между выпуском товаров и услуг и их промежуточным потреблением. Если из валовой добавленной стоимости вычесть потребление основного капитала в виде сумм амортизации, получим показатель чистой добавленной стоимости. Он выражает вновь созданную в текущем периоде стоимость, добавленную к стоимости потребленных в процессе производства товаров и услуг.

**Объекты калькулирования**

Определение себестоимости вида продукции и отдельной его единицы — основная и конечная цель большинства калькуляций. Остальные объекты калькулирования служат для внутризаводского контроля экономичности производства и оценки эффективности принимаемых решений в тех случаях, когда использование для этих целей количества продукции или ее составных частей невозможно либо в значительной степени условно. Важное значение, например, имеет расчет стоимости одного машино - и нормо-часа для характеристики зависимостей между использованием производственных мощностей и соответствующими затратами, оценки эффективности организационных мероприятий и новой техники.

Проблема выбора и степени детализации объекта калькулирования особенно актуальна для крупных предприятий и организаций холдинговог типа. Поскольку в большинстве случаев часть полуфабрикатов и продукции производственных единиц и самостоятельных дочерних предприятий потребляется изготовителями конечной продукции, состав объектов калькулирования для организации в целом и ее части может не совпадать. Это обусловливает необходимость использования широкой номенклатуры объектов калькулирования, обобщенных в соподчиненные группы: для компании в целом, для предприятий, сохраняющих хозяйственную самостоятельность, и для производств единиц. Тем самым обеспечивается зависимость выходных объектов калькулирования от степени юридической самостоятельности производственных подразделений фирмы.

При любом уровне обобществления управления произволе
важное значение имеет степень детализации калькуляционных объектов в низовых звеньях, т.е. в цехах и участках предприятия.

Применение ЭВМ для обработки экономической информации создает условия для использования здесь более дифференцировании объектов калькулирования, вплоть до узлов, деталей и операций. На пример, в машиностроении все детали и сборочные соединения в гетерогенных производствах целесообразно подразделить на: оригинальные, со вновь разработанной конструкцией, используемые только в данном изделии; унифицированные, с одинаковой конструкцией или составом деталей, используемые в изделиях одной группы; нормализованные, применяемые во всех или в большинстве изделий, изготавливаемые на данном предприятии или предприятиях данной отрасли; стандартизованные, по которым формы и размеры регламентированы едиными стандартами, они используются в изделиях, изготавливаемых на предприятиях различных отраслей.

Затраты на изготовление деталей и узлов необходимо учитывать по их видам и обособленно включать в себестоимость конечной продукции. Такое подразделение объектов калькулирования в большей степени соответствует особенностям изготовления каждого вида деталей и сборочных соединений. Производство оригинальных составных частей продукции является индивидуальным или мелкосерийным, а унифицированных, нормализованных и стандартизованных — крупносерийным или массовым. Это оказывает непосредственное влияние на исчисление себестоимости единицы выпуска, выбор объектов калькулирования и калькуляционных единиц. В результате повышается точность расчета себестоимости узлов и деталей, а также изделий, в состав которых они входят.

Расчет затрат по совокупности однородных узлов и деталей позволяет упростить определение себестоимости каждой модели изделий
сделать его более точным. При изготовлении неоднородной продув
в индивидуальном и мелкосерийном производствах производстве
себестоимость исчисляется как сумма затрат, учтенных по заказу
(в части оригинальных деталей и узлов), и себестоимости общих деталей
и сборочных соединений, изготовленных в порядке серийного и
массового производства.

В настоящее время на предприятиях машиностроения затраты на изготовление подразделяют по двум видам деталей и узлов: оригинальным и

унифицированным. Однако этого недостаточно, в первую очередь для сравнительного анализа себестоимости нормализованных и стандартизованных узлов и деталей на уровне предприятий. Кроме того, однородные по назначению унифицированные, нормализованные и стандартизованные детали, и сборочные соединения неодинаковы по технологической принадлежности и имеют различную себестоимость изготовления, обусловленную разной степенью серийности производства, а, следовательно, и различным уровнем косвенных и на-ладных расходов на объект калькулирования. Обособление в учете издержек по различным видам составных частей продукции позволяет использовать соответствующие данные для оценки эффективности специализации и унификации производства, в расчетах по определению оптимальной партии деталей, для правильного решения задач типа «производить или покупать» и т.п. При такой организации учета с большой точностью может быть исчислена нормативная стоимость незавершенного производства, брака и частичного выпуска продукции.

Конечным в калькуляционном отношении объектом следует считать законченный для данного производства вид товарной продукции, на который установлена цена реализации, при этом критерии обособления номенклатурных единиц, определенные в прайс-листах и прейскурантах оптовых и розничных цен, не могут в полной мере использоваться для разграничения объектов калькулирования себестоимости. Они исходят главным образом из учета потребительских свойств изделий, а при калькулировании затрат решающее значение имеет принцип пропорциональности издержек и возможность их локализации по видам продукции.

На практике калькулирование фактической себестоимости в разрезе номенклатурных номеров возможно лишь в индивидуальных и кассовых производствах продукции одного вида. Во всех остальных случаях считается достаточным вести калькуляционный расчет по группе изделий (артикулов, номенклатурных позиций и т.п.).

Группа калькуляционных объектов должна включать разновидности продукции, несущественно отличающиеся друг от друга, изготавливаемые из одного ассортимента сырья, материалов и полуфабрикатов по одинаковой технологии. При решении вопроса о величине и структуре составляющих калькуляционных групп учитывают влияние многих факторов: характер ассортиментных различий изделий, степень детализации и точность калькуляций, трудоемкость и стоимость счетной работы.

Важнейшим условием объединения разновидностей изделий и работ в калькулируемую совокупность является однородность состава продукции и методов ее получения, определяемая по технологическому признаку. Для исчисления себестоимости изделий и услуг именно этот принцип имеет решающее значение, поскольку и величина затрат на производство, и последовательность их формирования решающей степени зависят от особенностей технологии.