

**Выбор оптимального метода калькулирования себестоимости
продукции на предприятии в контуре управленческого учета**

*Кузнецова О.Н., к.э.н, доцент
Курако Е.М. бакалавр кафедры
«Бухгалтерский учет и налогообложение»
ФГБОУ ВО "Брянский государственный университет имени академика И.Г.
Петровского"
e-mail: olga-kuz-1979@mail.ru
Россия, Брянск*

Аннотация. Бухгалтерский управленческий учет – важнейший инструмент оптимизации финансовых результатов хозяйствующего субъекта. Главным направлением максимизации прибыли любого (в том числе – производственного) предприятия является минимизация себестоимости готовой продукции. Цель исследования – выявление оптимального метода калькулирования себестоимости готовых изделий в рамках бухгалтерского управленческого учета. Методология исследования: монографическое наблюдение, сравнение, анализ. В статье систематизированы альтернативные методы калькулирования себестоимости продукции в рамках управленческого учета (absorption-costing, директ-костинг, Just In Time и др.), исследована практика учета затрат и расчета себестоимости готовых изделий отдельного производственного предприятия, предложены пути совершенствования управленческого учета затрат для повышения эффективности системы менеджмента. Универсальным подходом для предприятий с последовательной технологической цепочкой процесса производства может стать сочетание метода «директ-костинг» и нормативного способа учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Авторские рекомендации могут быть полезны в современной учетной практике российских производственных предприятий. Внедрение полноценной системы управленческого учета затрат должно способствовать повышению эффективности системы менеджмента хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: калькулирование себестоимости, метод «директ-костинг», метод «стандарт-костинг», методы учета затрат, управленческий учет.

Выручка, себестоимость, прибыль – важнейшая триада показателей, являющихся ключевыми объектами планирования, учета и анализа в системе менеджмента любого экономического субъекта. Предприятия, функционирующие в сфере производства, особенно остро нуждаются в детальном управленческом учете указанных показателей, так как процесс

исчисления себестоимости продукции на них представляет сложный процесс, обусловленный различными отраслевыми особенностями.

Себестоимость продукции – это сердцевина финансов предприятия, отправная точка для процесса ценообразования. Поэтому прямая связь показателей себестоимости, выручки и прибыли – на лицо.

В настоящее время, когда сформировались устойчивые рыночные отношения, все производственные предприятия главной целью ставят снижения себестоимости продукции. При этом они стремятся сохранить простоту в исчислении указанного показателя.

Понятие «себестоимость продукции» – многогранно. Обратимся к таблице 1, чтобы рассмотреть его трактовку, по мнению таких авторов, как Бабаев Ю.А. [1] и Кондраков Н.П. [2].

Таблица 1 – Трактовка понятия «Себестоимость продукции»

Бабаев Ю.А.	Кондраков Н.П.
выраженные в денежной форме текущие затраты организации на производство и сбыт продукции	стоимостная оценка используемых в процессе производства природных, материальных, трудовых и прочих ресурсов на ее производство и реализацию

По сути – определения схожи, но формулировка Кондракова Н.П. – чуть шире. Однако и ее можно уточнить, тем более, что следует выделить различные виды себестоимости продукции:

- сокращенная производственная себестоимость (включает в себя только прямые затраты, связанные с производством продукции);
- полная производственная себестоимость (включает в себя прямые и накладные затраты, связанные с производством продукции; доля накладных затрат, включаемых в себестоимость конкретных видов изделий, рассчитывается прямо пропорционально установленной базе распределения);
- полная коммерческая себестоимость (включает в себя затраты на производство и реализацию продукции).

В современной экономической ситуации управленцам организации необходимо постоянно приспосабливаться к изменениям на рынке, своевременно реагировать и принимать управленческие решения, и только грамотно поставленный управленческий учет может этому способствовать [3].

Для принятия правильного решения, руководству необходимо точно знать затраты, постоянно проводить анализ издержек, позволяющий рассчитать их эффективность и повышать контроль над расходами, это дает возможность рационально определять цены и рассчитать предположительную прибыль [4]. Решающее значение при этом будет иметь правильно подобранный метод учета затрат. Рассмотрим базовые методы калькулирования себестоимости продукции, используемые в российской практике учета (см. таблицу 2).

Таблица 2 – Методы калькулирования себестоимости продукции

Название метода	Предприятия, использующие данный метод	Суть метода
1. Попроцессный	Добывающие отрасли промышленности, предприятия с массовым характером производства. Обычно производится однородная номенклатура продукции, отсутствует незавершенное производство	Объектом калькулирования себестоимости выступает процесс, один-два вида готовой продукции
2. Попередельный	Производства с однородным сырьем, преобразование которого в продукцию осуществляется в условиях технологического цикла, каждый процесс является отдельным переделом	Затраты отражаются в разрезе отдельных переделов. Объектом калькуляции выступают полуфабрикаты и готовая продукция
3. Позаказный	Организации, изготавливающие изделия по отдельным заказам клиентов	Объектом калькулирования себестоимости выступает уникальный заказ
4. Нормативный	Любые производственные предприятия	Учет расходов ведется по нормам (исходя из технологических особенностей). Впоследствии производится учет отклонений от норм и изменения норм

Возможности представленных методов не могут в полной мере удовлетворить требованиям управления предприятием, в связи с чем появилась потребность в заимствовании опыта зарубежных стран в части внедрения современных методов учета затрат и себестоимости продукции, чтобы повысить эффективность системы менеджмента на предприятии.

Это особенно актуально, поскольку происходит сближение российского бухгалтерского учета с международными стандартами. Поэтому становится возможной адаптация зарубежных методов учета затрат в российской практике управленческого учета. В частности, ряд отечественных предприятий уже используют следующие зарубежные методы:

- absorption-costing,
- директ-костинг,
- Just In Time,
- system ABC (ABC-метод);

- стандарт-костинг.

Суть метода «absorption-costing» или метода полных затрат, заключается в том, что все прямые производственные и косвенные затраты включаются в себестоимость продукции. Эта система предполагает их распределение между реализованной продукцией и ее остатками. Метод учета полных затрат означает, что при расчете себестоимости участвуют прямые материальные затраты, прямой труд и общепроизводственные затраты, а к затратам периода относятся общехозяйственные расходы [5].

Преимущества системы «absorption-costing» заключаются в следующем:

- оставшаяся на складе готовая продукция должна включать компонент постоянных расходов, участвующих в процессе производства этой продукции;
- если производить один или несколько видов продукции – хорошо применять данный метод, так как существенно меняется сумма общепроизводственных затрат в каждом периоде;
- используется при формировании отчетности в формате международных стандартов финансовой отчетности.

Недостатки системы «absorption-costing» состоят в следующем:

- оптимальное распределение постоянных затрат является не всегда реальным, вследствие чего возможно неправильное отражение себестоимости;
- почти всегда можно стимулировать производство продукции.

Система «директ-костинг» – метод, при котором калькулируют себестоимость продукции, основываясь только на прямых (переменных) производственных затратах. Себестоимость продукции, ограниченная только переменными затратами, делает учет значительно проще [6]. Этот метод дает возможность руководству быстро получать информацию, дающую деятельность организации.

Отметим основные преимущества системы «директ-костинг»:

- упрощение исчисления себестоимости;
- выявление явной связи между прямыми затратами на производство конкретных видов продукции и финансовыми результатами; как следствие – возможность оптимизации структуры ассортимента выпускаемой продукции.

Однако система «директ-костинг» имеет и недостатки:

- она не рекомендуется для составления финансовой отчетности и налогообложения, согласно российскому законодательству;
- при разделении расходов на переменные и постоянные возникают трудности, потому что отдельно переменные или постоянные расходы практически не встречаются;
- сложно определить средние затраты на производство продукции, что может негативно отразиться на разработке политики ценообразования.

Основная идея системы Just In Time (Точно в срок) заключается в задании производственного расписания, что позволяет материалам в

производство поступать в необходимом количестве в заданный срок. Указанная система является одним из способов бережливого хозяйства [7].

Положительные аспекты системы Just In Time:

- сокращение незавершенного производства;
- сокращение непроизводственных запасов;
- уменьшение производственного цикла;
- быстрая реализация продукции;
- окупаемость ТВС;
- повышение гибкости производства.

ABC-метод позволяет предприятиям провести классификацию ресурсов по степени важности. Важнейшее отличие ABC-метода от остальных методов учета затрат и калькулирования себестоимости заключается в методике распределения накладных расходов.

На первом этапе выделяют основные виды деятельности предприятия (функции или операции). Их количество зависит от сложности финансово-хозяйственной деятельности фирмы: чем сложнее бизнес, тем большее количество функций будет идентифицировано. Накладные расходы экономического субъекта отображаются с учетом выделенных видов деятельности [8].

Затем для каждого вида деятельности фирмы выявляется собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения. Причем необходимо соблюдать два правила:

- данные, которые связаны с носителем затрат, должны легко собираться;
- измерение затрат через носители затрат должно соответствовать их реальному значению.

Метод «стандарт-костинг», в целом, похож на нормативный способ учета затрат.

На данный момент в российском управленческом учете не существует оптимальной системы калькулирования себестоимости продукции. Вопросы создания эффективной системы учета в рамках современного менеджмента в российских организациях по-прежнему не полностью изучены и не до конца обоснованы. Однако существует ряд факторов, которые необходимо принимать во внимание при разработке системы управленческого учета:

- инициатива и заинтересованность руководителей предприятий;
- наличие квалифицированных специалистов;
- методика адаптации предприятий к различным отраслям;
- совершенствование финансовой и организационной структуры предприятия и методов управления.

Таким образом, грамотно поставленный управленческий учет затрат способствует принятию эффективных управленческих решений, связанных с минимизацией себестоимости продукции, а значит — с максимизацией прибыли.

Рассмотрим в качестве иллюстрирующего примера практику учета затрат в ООО «Сервис групп». Это производственная организация,

занимающаяся пошивом и продажей различного рода одежды. Являясь швейной фабрикой, ООО «Сервис групп» ежедневно сталкивается с проблемой калькулирования себестоимости продукции.

Исследование показало, что на данном предприятии готовая продукция учитывается по плановой себестоимости, что связано с применением расчетов по нормам затрат. При этом ООО «Сервис групп» для калькулирования себестоимости продукции использует поперечный метод учета затрат. Однако полноценная система бухгалтерского управленческого учета на предприятии отсутствует.

В таблице 3 рассмотрим плановую смету затрат на производство такой продукции, как «Ночная сорочка женская».

Таблица 3 – Калькулирование себестоимости ночной сорочки женской, исходя из установленных норм на единицу продукции (план)

Статья затрат	Сумма, руб.
Ткань хлопковая	32,5
Нить	0,90
Затраты на оплату труда	5,20
Отчисления во внебюджетные фонды	1,59
Аренда основных средств	0,09
Электроэнергия	2,41
Топливо	0,08
Транспортные расходы	0,04
Упаковка	0,01
Итого	42,82

Таким образом, плановая производственная сокращенная себестоимости одной ночной сорочки женской составляет 42,82 руб. Именно данный показатель берут во внимание, формируя проводку по выходу готовой продукции (Дт 43/Ночная сорочка женская – Дт 20/Ночная сорочка женская).

В течение отчетного периода фактические затраты на производство готовой продукции накапливаются по дебету счета 20 «Основное производство» (в разрезе аналитических счетов, открываемых по видам продукции). Например:

1. Ткани и прочие материалы, используемые в производстве, отпускаются по средней себестоимости сырья и материалов, согласно учетной политике предприятия. Они отражаются следующим образом:

Дт 20/Ночная сорочка женская – Кт 10/Ткань хлопковая – отпущена ткань на производство продукции.

Дт 20/Ночная сорочка женская – Кт 10/Нить – отпущены нити на производство продукции.

2. Согласно положению об оплате труда, ООО «Сервис групп» использует сдельную форму оплаты труда. Это означает то, что заработная плата работника рассчитывается, исходя из установленных расценок на

единицу продукции и фактически выполненного объема работы. Бухгалтерские записи при этом следующие:

Дт 20/Ночная сорочка женская – Кт 70 – начислена заработная плата сотрудникам цеха № 1.

3. Отчисления в государственные внебюджетные фонды составляют 30,5 % от фонда оплаты труда: базовый тариф – 30 %, тариф за «травматизм» – 0,5 %. Бухгалтерские записи при этом следующие:

Дт 20/Ночная сорочка женская – Кт 69 – начислены взносы во внебюджетные фонды по заработной плате работников цеха № 1 и т. д.

Таким образом, по дебету счета 20 формируется фактическая производственная себестоимость продукции, без учета доли накладных расходов. Косвенные затраты отражаются по дебету счетов 25 и 26, а затем ежемесячно списываются на себестоимость продаж (в дебет счета 90). В результате, в ООО «Сервис групп» формируется сокращенная производственная себестоимость готовой продукции.

К концу отчетного периода становятся известны все фактические затраты и количество произведенной готовой продукции. В результате, формируется фактическая смета затрат на производство единицы готовой продукции (см. таблицу 4).

Таблица 4 – Калькулирование фактической себестоимости ночной сорочки женской (в расчете на единицу продукции)

Статья затрат	Сумма, руб.
Ткань хлопковая	42,1
Нить	1,60
Затраты на оплату труда	6,70
Отчисления во внебюджетные фонды	2,04
Аренда основных средств	0,80
Электроэнергия	3,01
Топливо	0,25
Транспортные расходы	0,10
Упаковка	0,05
Итого	56,65

Таким образом, фактическая производственная сокращенная себестоимости одной ночной сорочки женской составила 56,65 руб. (что на 13,83 руб. больше планового показателя). Разница учитывается дополнительной записью, с учетом фактического объема производства готовых изделий (Дт 43/Ночная сорочка женская – Дт 20/Ночная сорочка женская). Добавочная запись совершается и по реализованной продукции (Дт 90/2 – Дт 43/Ночная сорочка женская).

Однако разрыв между плановыми и фактическими значениями себестоимости готовой продукции в ООО «Сервис групп» – весьма значителен (это наблюдается по всем видам выпускаемых изделий). В нашем случае (по ночной сорочке женской) – отклонение составило 32,3 %. В итоге,

ослабляется контроль процесса формирования затрат. Растущие отклонения между фактической и плановой себестоимостью готовой продукции являются малоинформативными для менеджмента предприятия: они лишь отражают инфляционные процессы, но никак не свидетельствуют о качестве управления затратами.

Поэтому исследованному предприятию необходимо чаще пересматривать значения плановой себестоимости единицы готовой продукции (в разрезе всей номенклатуры ассортимента). Или можно в течение отчетного месяца применять оценку продукции по фактической себестоимости прошлого месяца (тогда отклонения будут минимальными). И если по какой-то статье затрат возникнут более значительные колебания, это будет более реальным сигналом для менеджмента ООО «Сервис групп»: данный вид затрат придется анализировать углубленно (устанавливая причины выявленных отклонений).

Особое внимание, по нашему мнению следует уделять анализу и контролю материальных затрат и расходов по содержанию трудовых ресурсов. Перспективными векторами управления данными видами затрат являются: ресурсосбережение и минимизация обязательных страховых взносов [9].

Отслеживать указанные отклонения необходимо в рамках метода «стандарт-кост». С этой целью при учете затрат и выхода готовой продукции следует использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Он как раз служит для выявления отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости.

По дебету счета 40 учитывается фактическая производственная себестоимость изделий (для нашего примера: Дт 40 – Кт 20/Ночная сорочка женская). По кредиту счета 40 отображается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, (в корреспонденции со счетами 43, 90). Посредством сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число отчетного месяца исчисляется отклонение фактической производственной себестоимости произведенных изделий от нормативной (плановой) себестоимости. Экономия (превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической) сторнируется по кредиту счета 40 и дебету счета 90. Перерасход (превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой)), списывается со счета 40 в дебет счета 90 дополнительной проводкой. В итоге, счет 40 ежемесячно закрывается.

Кроме того, мы рекомендуем ООО «Сервис групп» использовать метод «директ-костинг» при учете затрат и калькулировании себестоимости продукции. Фактически изученное предприятие его применяет, поскольку производит расчет сокращенной производственной себестоимости готовой продукции. Но до конца не извлекаются все выгоды от использования такого подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости готовых изделий. Ведь в рамках метода «директ-костинг» можно рассчитывать критический объем производства продукции и точку безубыточности, определять зоны

прибыльности и убыточности деятельности предприятия [10]. Это и является важнейшей информационной базой для системы менеджмента экономического субъекта.

Подводя итог, можно констатировать, что для большинства производственных предприятий, имеющих последовательную технологическую цепочку, оптимальным вариантом учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции в рамках управленческого учета будет сочетание методов «директ-костинг» и «стандарт-костинг».

Список литературы:

1. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет. М: Юнити, 2016. 476 с.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М: Бухгалтерский учет, 2017. 576 с.
3. Ермакова Л.В., Дворецкая Ю.А., Мельгуй А.Э. Методы формирования информации в системе управленческого учета // Гуманитарные научные исследования. 2016. № 5 (57). С. 164 – 167.
4. Володина Н.Г., Катков Ю.Н. Реализация теории ограничений в системе управленческого учета организаций АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 2. С. 45 – 49.
5. Ермакова Л.В. Проблемы рациональной организации формирования управленческого учета в хлебопекарных организациях // Вестник Брянского государственного университета. 2012. № 3 (2). С. 262 – 265.
6. Дворецкая Ю. А., Ковалева Н. Н., Мельгуй А. Э. Концептуальные особенности организации информационной подсистемы управленческого учета на предприятии // Экономика. Социология. Право. 2016. № 1. С. 25 – 28.
7. Мельгуй А.Э, Дворецкая Ю.А., Ковалева Н.Н. Актуальные вопросы организации системы управленческого учета на предприятии // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2016. №7 (58). С. 38 – 41.
8. Хоружий Л.И., Дедова О.В. Распределение административных расходов при формировании себестоимости продукции хлебопекарных организаций // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 8. С. 47 – 53.
9. Кузнецова О.Н. Направления минимизации взносов во внебюджетные фонды для предприятий сферы сервиса и туризма // Сервис в России и за рубежом. 2011. № 3 (22). С. 47 – 53.
10. Кузнецова О.Н., Ковалева Н.Н. Формирование отчетных показателей о собственном капитале предприятия // Бюллетень науки и практики. 2016. № 6 (7). С. 234 – 237.