

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«Уральский государственный лесотехнический университет»  
(УГЛТУ)

Ю. Н. Ростовская  
Ю. А. Капустина

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Учебное пособие

Екатеринбург  
2023

УДК 657(075)

ББК 65.052

P78

Рецензенты:

кафедра менеджмента и маркетинга Уральского института фондового рынка, доцент, канд. экон. наук *И. В. Боровинская*;

*Г. В. Федотова*, ведущий научный сотрудник ФИЦ «Информатика и управление» РАН (Москва), д-р экон. наук

**Ростовская, Юлия Николаевна.**

P78 Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Ю. Н. Ростовская, Ю. А. Капустина ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Уральский государственный лесотехнический университет. – Екатеринбург : УГЛТУ, 2023. – 112 с.

ISBN 978-5-94984-904-0

Учебное пособие предназначено для обучающихся по специальности «Экономическая безопасность» и направлению подготовки «Экономика» всех форм обучения. Написано в соответствии с программой дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» с целью подготовки выпускника к осуществлению организационно-управленческой и расчетно-экономической деятельности. Пособие позволит обучающимся освоить теоретико-методические основы бухгалтерского управленческого учета, вопросы организации и ведения учета, назначения управленческой отчетности.

Издается по решению редакционно-издательского совета Уральского государственного лесотехнического университета.

*Изображение на титульных страницах взято с сайта <https://clck.ru/37GpBG>*

УДК 657(075)

ББК 65.052

ISBN 978-5-94984-904-0

© ФГБОУ ВО «Уральский государственный лесотехнический университет», 2023

© Ростовская Ю. Н., Капустина Ю. А., 2023

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	5
1.1. Предмет и метод бухгалтерского управленческого учета.....	7
1.2. Управленческий учет в информационной системе организации.....	10
1.3. Взаимодействие финансового и управленческого учета.....	11
1.4. Нормативное регулирование управленческого учета.....	15
Контрольные вопросы к главе 1.....	17
2. ЗАТРАТЫ КАК ОБЪЕКТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	20
2.1. Теоретико-методические подходы к классификации затрат.....	20
2.2. Классификация затрат в управленческом учете.....	22
Контрольные вопросы к главе 2.....	32
3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	33
3.1. Цель и этапы учета затрат.....	35
3.2. Учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности.....	36
3.3. Учет затрат хозяйственной деятельности.....	43
3.4. Методы распределения затрат в управленческом учете.....	50
Контрольные вопросы к главе 3.....	58
4. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ.....	61
4.1. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).....	61
4.2. Классификация методов калькулирования по объекту учета затрат.....	65
4.3. Классификация методов калькулирования по способу оценки затрат.....	79
4.4. Классификация методов калькулирования по полноте включения затрат.....	88
Контрольные вопросы к главе 4.....	97
5. ВНУТРЕННЯЯ УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.....	101
5.1. Сущность и требования, предъявляемые к управленческой отчетности.....	101
5.2. Виды управленческой отчетности, их влияние на результаты деятельности организации.....	104
Контрольные вопросы к главе 5.....	105
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	107
СПИСОК БИБЛИОГРАФИЧЕСКИХ ССЫЛОК.....	108
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	111

## ВВЕДЕНИЕ

Современный бухгалтерский учет – это не только составление первичных документов и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и прежде всего система накопления, обработки и хранения экономической информации, т. е. информационная система. Информация носит адресный характер, т. е. обязательно должна иметь конкретного адресата (пользователя), который определяет ее состав, периодичность и способ представления, а также иные характеристики. Требования разных пользователей к информации могут существенно варьироваться. Внутренним пользователям (руководству, работникам) информация бухгалтерского содержания необходима для выполнения трудовых функций, в том числе принятия управленческих решений. Внешние пользователи используют данные об организации для выполнения контрольно-надзорных функций, принятия решений о целесообразности установления хозяйственных связей.

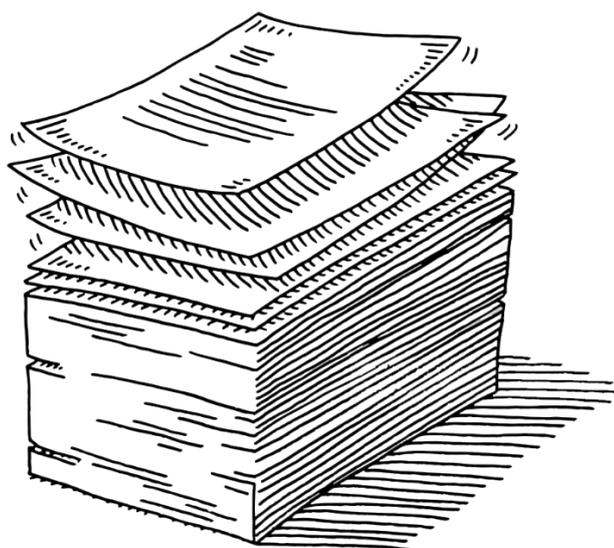
Подобная логика рассуждений о сущности бухгалтерского учета привела англоязычных исследователей в середине XX в. к теоретико-методическому, а затем и прикладному разделению бухгалтерского учета на два вида: финансовый и управленческий. На постсоветском пространстве толчком к развитию теории управленческого учета стали рыночные преобразования конца XX в.

Изучение дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» обеспечивает формирование у обучающихся теоретических знаний и практических навыков по методике организации и ведения бухгалтерского управленческого учета.

Основными задачами дисциплины являются:

- формирование знаний о содержании управленческого учета;
- усвоение теоретических основ исчисления затрат и результатов деятельности организаций, учета затрат по видам, местам формирования и объектам калькулирования;
- формирование представления о современных методах учета и особенностях их применения на предприятиях различных отраслей и видов экономической деятельности;
- использование учетной информации для принятия управленческих решений и оценки их эффективности.

# **1. Сущность и значение бухгалтерского управленческого учета**





## 1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

- ◆ Предмет и метод бухгалтерского управленческого учета
- ◆ Управленческий учет в информационной системе организации
  - ◆ Взаимодействие финансового и управленческого учета
  - ◆ Нормативное регулирование управленческого учета

### 1.1. Предмет и метод бухгалтерского управленческого учета

Бухгалтерский учет должен отвечать требованиям международных и национальных стандартов, удовлетворять потребностям внутренних и внешних пользователей информации, выявлять резервы повышения эффективности деятельности. Для решения этих задач необходимы различные методы сбора, обработки и отражения информации. В системе управления организацией эти задачи решаются посредством деления бухгалтерского учета на два вида: финансовый и управленческий.

*Бухгалтерский финансовый учет* охватывает информацию, которая не только используется для внутреннего управления, но и сообщается сторонним пользователям. Эта информация должна удовлетворять потребностям государственных органов, акционеров компаний, держателей ценных бумаг, потенциальных инвесторов. Нормы и правила его ведения регулируются национальными стандартами.

*Бухгалтерский управленческий учет* (далее *управленческий учет*) предназначен для решения внутренних задач управления предприятием. Он субъективен и конфиденциален, но именно он несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений.

*Бухгалтерский управленческий учет* – это информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления предприятием и его подразделениями на основе принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Бухгалтерский управленческий учет – это связующее звено между учетным процессом и управлением организацией.

*Цель управленческого учета* – оказание информационной помощи руководителям в принятии эффективных управленческих решений.

## *Функции бухгалтерского управленческого учета:*

- формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникации между уровнями управления и структурными подразделениями;
- обеспечение информацией руководителей различных уровней для принятия управленческих решений;
- оперативный контроль, планирование и прогнозирование, оценка экономической эффективности деятельности предприятия и его подразделений;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия на основе разработки альтернативных вариантов решения поставленных задач.

*Предметом управленческого учета* являются производственная, коммерческая и инвестиционная (в части капитальных вложений) деятельности организации в целом и отдельных ее структурных подразделений. Операции, носящие исключительно финансовый характер (с ценными бумагами, аренда, лизинг и т. п.), выходят за рамки предмета управленческого учета (рис. ниже).



Предмет и объекты бухгалтерского управленческого учета

*Объектами управленческого учета* являются затраты, доходы и финансовые результаты предприятия и его отдельных структурных подразделений, именуемых в управленческом учете центрами ответственности.

Сбор, измерение, систематизация, анализ и передача информации управленческого учета осуществляются посредством применения комплекса методов, относящихся к разным сферам знаний (см. табл. форму ниже).

## Методы управленческого учета

Группа методов	Элементы метода
Элементы метода бухгалтерского финансового учета	Документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета бухгалтерского учета, принцип двойной записи, балансовое обобщение, бухгалтерская отчетность
Приемы экономического анализа	Горизонтальный анализ, вертикальный анализ, факторный анализ, маржинальный анализ
Статистические методы	Статистическое наблюдение, индексный метод, корреляционный анализ, минимаксный метод
Математические методы	Метод линейного программирования, метод наименьших квадратов, метод уравнений, метод математического моделирования
Методы планирования	Балансовый метод, нормативный метод, расчетно-аналитический метод, метод календарного планирования, метод имитационного моделирования

Бухгалтерский управленческий учет базируется на ряде универсальных положений, именуемых принципами.

*Принципы*, применимые в управленческом учете:

- непрерывность деятельности организации;
- использование единиц измерения, единых для планирования и учета;
- оценка результатов деятельности подразделений организации;
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления;
- формирование показателей внутренней отчетности как основы взаимосвязей между уровнями управления;
- применение бюджетного (сметного) метода управления;
- полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;
- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой.

Передовая практика управления предприятием показывает, что наиболее эффективным является такое построение управленческого учета, при котором порядок его организации и ведения основываются на тех же принципах, что и финансовый учет.

## 1.2. Управленческий учет в информационной системе организации

*Информация* – это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, т. е. любые данные, расширяющие знания и представление об объектах исследования.

*Экономическая информация* – комплекс сведений, отражающих все финансово-хозяйственные процессы в организации либо иной социально-экономической системе (отрасли, регионе, стране).

Виды экономической информации:

1) *учетная информация* – формируется в результате сбора, регистрации, передачи, обработки первичных данных для оперативного управления и группировки по определенным принципам (правилам), составления внешней и внутренней отчетности;

2) *плановая информация* – данные для выбора будущих действий. Формируется в результате составления смет (бюджетов) по предприятию в целом на конкретный период;

3) *нормативно-справочная информация* – является связующим звеном между учетной и плановой информацией. Ее состав обусловлен особенностями нормативно-технического регулирования конкретного вида деятельности, отраслевой и региональной принадлежностью организации, зависит от номенклатуры продукции (работ, услуг), технологии и организации производства, которые в совокупности определяют особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

*Требования* к информации управленческого учета:

– *адресность*: учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их должности и профессиональной подготовленности;

– *оперативность*: информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность объективной оценки и своевременного принятия обоснованного решения, в противном случае она малопригодна для целей управления;

– *достаточность* (или *полнота*): информация должна предоставляться в объеме, необходимом для принятия управленческого решения на соответствующем уровне организационной иерархии. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее адресата на сведения, несущественные или не относящиеся к делу;

– *аналитичность*: информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего анализа

или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;

– *гибкость и инициативность*: конкретный блок информации должен отвечать ранее перечисленным требованиям и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций и организационно-производственных факторов. В то же время подразделениям должна предоставляться возможность формулировать в адрес вышестоящего звена свои предложения по использованию данной информации;

– *полезность*: информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска, «узким местам» в организации финансово-хозяйственных процессов;

– *экономичность*: затраты на подготовку учетной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

В отличие от информации бухгалтерского финансового учета информация управленческого учета носит конфиденциальный характер и требует защиты.

### **1.3. Взаимодействие финансового и управленческого учета**

Финансовый и управленческий учет представляют собой взаимозависимые компоненты единого бухгалтерского учета, обладая общими чертами и различиями.

*Общие черты финансового и управленческого учета:*

1) единство объектов учета: обе учетные системы рассматривают одни и те же финансово-хозяйственные операции, хозяйственные средства и источники их формирования;

2) единство методов: методы финансового учета применяются в управленческом учете;

3) единство принципов:

- однократная фиксация первичной учетной информации;
- преемственность и комплексное использование первичной информации: оперативная информация о фактах хозяйственной жизни анализируется и интерпретируется в управленческом учете, а также применяется для составления финансовых документов и бухгалтерской отчетности;
- применение единых планово-учетных единиц измерения;
- оперативность, достоверность, стандартизация и систематизация информации;

– применение учетной информации для принятия решений для целей как финансового, так и управленческого учета (наиболее важная черта, объединяющая два вида учета).

## ***Отличия финансового и управленческого учета.***

1. *Цель ведения учета.* Цель финансового учета – предоставление данных, необходимых для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая предназначена как для руководства самой организации, так и для внешних пользователей (контрагенты, инвесторы, кредиторы, налоговые органы, аудиторские организации и т. д.).

Цель управленческого учета – обеспечение информацией руководителей для осуществления внутриорганизационного планирования, управления и контроля.

2. *Пользователи информации.* В соответствии с общепринятой классификацией пользователей учетной информации на внешних и внутренних финансовому и управленческому учету неофициально присвоены названия внешнего и внутреннего соответственно [1].

Финансовый учет называют внешним учетом, поскольку его информация предназначена для внешних пользователей. Пользователи финансового отчета традиционно находятся вне организации: государственные налоговые органы, акционеры, держатели ценных бумаг, инвесторы.

Управленческий учет является внутренним учетом, поскольку формирует информацию для внутренних пользователей. Его результаты используются только управленческим персоналом организации.

3. *Источники информации.* Для финансового учета источниками информации служат только данные учетной системы организации, которая накапливает информацию обо всех без исключения финансово-хозяйственных операциях.

Для управленческого учета источниками информации служат как данные учетной системы, так и иные внутренние и внешние сведения: нормы расхода материальных ресурсов и технологических отходов, нормативно установленные ограничения, анализ рыночной ситуации и перспективного опыта, результаты научных исследований и т. д.

4. *Обязательность ведения учета и степень ответственности.* Ведение финансового учета предусмотрено законодательством и является обязательным согласно Конституции РФ и Федеральному закону «О бухгалтерском учете» [2, 3]. За нарушение данного требования предусмотрена административная ответственность (штраф) [4].

Ведение управленческого учета не является обязательным с позиции нормативных требований, соответствующее решение принимается исключительно руководством организации. Соответственно, нарушение требования о ведении управленческого учета ведет к дисциплинарной ответственности (замечание, выговор).

5. *Правила ведения учета.* Ведение бухгалтерского финансового учета регулируется на государственном уровне посредством нормативных правовых актов, среди которых особое значение имеют национальные стандарты бухгалтерского учета. Нормы и правила ведения бухгалтерского управленческого учета устанавливаются самой организацией на основе критерия полезности в достижении целей деятельности.

6. *Принципы учета.* Финансовый учет базируется на единых универсальных принципах, таких как принцип временной определенности, принцип имущественной обособленности, сопоставимости данных, полноты и др.

Управленческий учет не имеет общепринятых принципов, главным остается критерий полезности, а также простота и удобство в использовании.

7. *Основные объекты учета.* В финансовом учете хозяйственная деятельность рассматривается как единое целое.

В управленческом учете основными объектами выступают отдельные подразделения организации (центры ответственности). Конкретная управленческая задача, определенная область деятельности также могут выступать отдельными объектами управленческого учета.

8. *Базисная структура учета.* Финансовый учет строится на следующем базисном равенстве – балансовом уравнении:

$$A = СК + ВО,$$

где А – активы (совокупность всего имущества организации); СК – собственный капитал (уставный капитал, прибыль и т. д.); ВО – внешние обязательства (кредиты, займы, текущая кредиторская задолженность).

Структура информации управленческого учета зависит от потребностей пользователей.

9. *Формы представления информации.* Финансовая информация представляется внешним пользователям, а значит, требует унификации отображения. Формы утверждаются Министерством финансов РФ, Федеральным налоговым и другими ведомствами. Они едины для всех организаций.

Информация управленческого учета может быть представлена в любой форме (табличной, текстовой, графической), обязательных форм и типовых бланков не существует.

10. *Степень открытости информации.* Информация финансового учета носит открытый, публичный характер и не является коммерческой тайной. В нормативно установленных случаях или по инициативе организации заверяется аудиторами.

Информация управленческого учета субъективна, конфиденциальна, является коммерческой тайной организации.

11. *Методы и способы отражения информации.* При сборе, регистрации и обобщении информации финансовый учет использует свои специфические методы (документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, бухгалтерские счета, принцип двойной записи и др.).

Управленческий учет пользуется методами как финансового учета, так и математики, статистики, экономического анализа. Выбор приемов и способов зависит от их полезности для принятия обоснованных решений.

12. *Измерители учетной информации.* Финансовый учет ведется в денежном выражении в российской валюте – рублях, в которых составляется и финансовая отчетность. В управленческом учете используются все виды учетных измерителей: натуральные (метры, тонны, килограммы, литры), трудовые (часы, дни), денежные.

13. *Периодичность составления отчетов.* В финансовом учете периодичность составления отчетности установлена нормативными актами. Полный финансовый отчет составляется организацией по итогам года, составление промежуточной финансовой отчетности обычно осуществляется поквартально.

В управленческом учете отчеты составляются по мере необходимости: ежемесячно, ежедневно, нередко – немедленно. Руководство организации самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность составления внутренней отчетности. Главный принцип – целесообразность и экономичность.

14. *Отношение ко времени совершения операции.* Бухгалтерский финансовый учет – «посмертный» учет: он имеет дело с уже произошедшими фактами, отражает финансовую историю организации. Операции регистрируются на основе документов, подтверждающих их совершение.

Управленческий учет вырабатывает рекомендации на будущее на основе анализа произошедших событий.

Финансовый учет показывает, как это было, управленческий учет – как это должно быть.

15. *Степень точности и надежности информации.* Финансовая информация отражает операции, которые уже завершены, поэтому она носит объективный характер и поддается проверке со стороны служб внутреннего контроля, внешних аудиторов, налоговых органов.

Управленческий учет в большей мере имеет дело с операциями, относящимися к будущему времени, поэтому его информация может иметь вероятностный и субъективный характер.

16. *Способы группировки затрат и доходов.* В финансовом учете затраты группируются и отражаются в разрезе экономических элементов, а доходы – в целом по организации и видам деятельности. Перечень затрат регламентируется нормативными правовыми актами. Эта группировка позволяет получать информацию о совокупных затратах и доходах организации за определенный период времени, вне зависимости от целевого назначения, вида деятельности.

В управленческом учете затраты группируются и отражаются в разрезе статей калькуляции, а доходы – в разрезе структурных подразделений и видов продукции, работ, услуг. Перечень статей калькуляции разрабатывается и устанавливается организацией. Такая группировка затрат позволяет получать информацию о произведенных затратах как по подразделениям, так и в разрезе отдельных видов продукции.

При наличии общих черт и различий бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерский управленческий учет изучают одни и те же хозяйственные операции, осуществляются в одно и то же время, дополняя друг друга.

## **1.4. Нормативное регулирование управленческого учета**

В настоящее время не существует единого взгляда не только на дефиницию управленческого учета, но и на его нормативное регулирование. Одно из ключевых отличий управленческого учета от финансового – отсутствие жесткой нормативно-правовой регламентации. Нормативно-правовые акты финансового учета не применяются для составления организацией отчетности для внутренних целей [3].

Некоторые исследователи выделяют три уровня регулирования управленческого учета:

- государственный уровень (Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3], Концепция бухгалтерского учета в рыночной эко-

номике России [5], Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [6]);

- отраслевой уровень, который содержит положения о принципах организации управленческого учета (отраслевые методические указания по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг);
- внутренний (локальный) уровень (учетная политика и разнообразные локальные стандарты: организационные, методические, технические) (см. прил.).

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России наделяет функциями организации и ведения управленческого учета руководство организации [1]. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу использует дефиницию «управленческая отчетность», содержание, периодичность, сроки, формы и порядок составления которой определяются самостоятельно хозяйствующим субъектом [6].

Большинство современных ученых рассматривают систему нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в качестве основы нормативного регулирования регистров управленческого учета.

Главная задача в области управленческой отчетности заключается в широком распространении передового опыта ее организации, а также опыта использования ее в управлении хозяйствующим субъектом.

Состав нормативно-правовых актов, регламентирующих управленческий учет:

- 1) Конституция Российской Федерации;
- 2) федеральное законодательство;
- 3) Постановления Правительства Российской Федерации;
- 4) Указы Президента России;
- 5) нормативная база министерств и ведомств;
- 6) нормативные акты местных и государственных органов власти Российской Федерации;
- 7) локальные акты организаций.

К локальным нормативным актам организаций, регламентирующим правила ведения управленческого учета, относятся:

- 1) положение об учетной политике (в разделе, касающемся управленческого учета);
- 2) ключевые регламенты бизнес-процессов предприятия;

- 3) положение о финансовой структуре;
- 4) организационно-распорядительные документы, которые утверждают формы внутренней управленческой отчетности и первичных документов;
- 5) план счетов управленческого учета;
- 6) классификаторы управленческого учета.

С точки зрения отрасли права нормативное регулирование систем управленческого учета структурируют следующим образом:

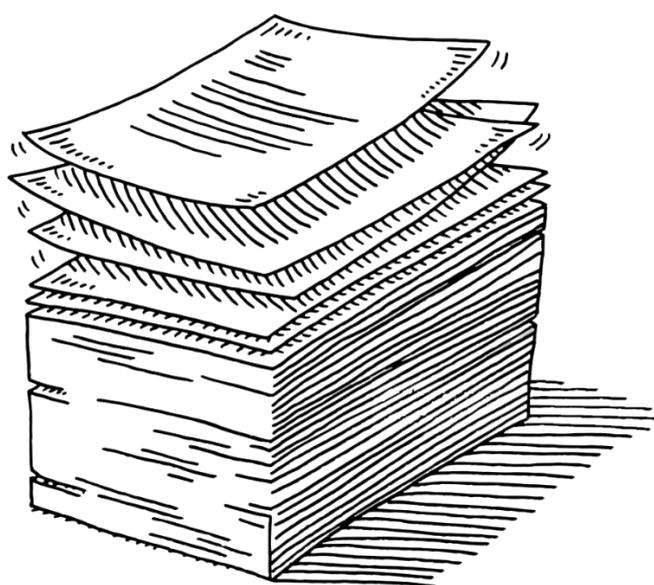
- нормы гражданского законодательства (основа правового регулирования управленческого учета) [7, 8];
- законодательство об административных правонарушениях [4];
- налоговое законодательство [9, 10];
- нормативные акты в иных сферах законодательства, оказывающие влияние на формирование управленческого учета [11, 12, 13].

## **Контрольные вопросы к главе 1**

1. Что стало предпосылкой для появления управленческого учета?
2. Какова связь бухгалтерского управленческого учета с производственным, финансовым и налоговым учетом?
3. В чем заключается отличие бухгалтерского управленческого учета от финансового учета?
4. Какие задачи решает бухгалтерский управленческий учет?
5. Что является объектом и предметом бухгалтерского управленческого учета?
6. Кто является основным пользователем информации управленческого учета?
7. Каковы функции бухгалтера-аналитика?
8. Каковы принципы ведения бухгалтерского управленческого учета?
9. Какие требования предъявляются к информации, формируемой бухгалтерским управленческим учетом?
10. В каком документе должны быть отражены основные положения по ведению управленческого учета?



## **2. Затраты как объект управленческого учета**



## 2. ЗАТРАТЫ КАК ОБЪЕКТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

- ◆ Теоретико-методические подходы к классификации затрат
- ◆ Классификация затрат в управленческом учете

### 2.1. Теоретико-методические подходы к классификации затрат

В научной и учебно-методической литературе<sup>1,2</sup> для экономической характеристики и описания процесса учета затрат употребляются понятия «затраты», «расходы» и «издержки». При явной синонимичности эти понятия имеют принципиальные отличия, что требует внимательности при их употреблении в профессиональном лексиконе.

*Понятие «расходы».* Деятельность любой организации сопряжена с расходами. Согласно ПБУ 10/99 *расходами организации* признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [14].

В зависимости от характера, условий осуществления и направления деятельности все расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, оказанием услуг, приобретением и продажей товаров. Иные расходы относятся к прочим.

На базе расходов по обычным видам деятельности для целей формирования организацией финансового результата определяется себестоимость проданной продукции (работ, услуг).

В соответствии со ст. 252 Налогового кодекса РФ в целях формирования объекта налогообложения для начисления налога на прибыль расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются

---

<sup>1</sup> Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити-Дана, 2017. 351 с.

<sup>2</sup> Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник. 11-е изд., стер. М. : Дашков и К°, 2020. 384 с.

на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы [10].

**Понятие «затраты».** В отличие от расходов, *затраты* – стоимостное выражение средств, использованных для формирования материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов с целью осуществления деятельности организации. Затраты могут быть признаны расходами в отчетном периоде либо активами, которые станут расходами в будущих периодах.

**Пример.** Приобретена партия сырья. Часть сырья использована на производство продукции, реализованной в отчетном периоде. Факт реализации является основанием признания затрат на приобретение этой части сырья расходами и включения их в себестоимости продукции. Другая часть сырья была использована в производстве, но по состоянию на отчетную дату продукция не достигла стадии готовности, т. е. являлась полуфабрикатом или незавершенным производством, поэтому в отчетности она будет отражена в активе бухгалтерского баланса (именуется затратами). Наконец, третья часть из приобретенной партии сырья осталась невостребованной на складе, и ее стоимость будет также отражена в активе бухгалтерского баланса (затратах). В последующие отчетные периоды и незавершенное производство, и сырье будут признаны расходами при условии реализации продукции (работ или услуг), на производство которой они будут израсходованы.

В нормативных актах по бухгалтерскому учету определение затрат отсутствует. Налоговый кодекс зачастую отождествляет понятие «затраты» и «расходы». Например, в главе 25 Налогового кодекса РФ (п. 1, ст. 254) указано: «К материальным расходам относятся следующие виды затрат налогоплательщика...»<sup>3</sup> – в одном предложении используются оба понятия. Более того, в ст. 252 Налогового кодекса РФ дается определение расходов через затраты: «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в отдельных случаях убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком»<sup>4</sup>. Таким образом, скорее всего, можно говорить, о расходах как о части затрат, понесенных предприятием в связи с получением доходов.

В проекте «Методических указаний по учету затрат на производство продукции, работ, услуг», разработанном Министерством финан-

---

<sup>3</sup> Статья 254. Материальные расходы / Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 27.11.2023) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/373xM5> (дата обращения: 10.09.2023).

<sup>4</sup> Статья 252. Расходы. Группировка расходов / Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 27.11.2023) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/374F8R> (дата обращения: 10.09.2023).

сов РФ, дано следующее определение понятия затрат: *затраты на производство* представляют собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции, работ и услуг, сырья, материалов, топлива, энергии, природных ресурсов, основных средств и другого имущества, трудовых ресурсов, а также других затрат на управление непосредственно производством и организацией в целом.

*Понятие «издержки».* Используется в основном в экономической теории применительно к затратам на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Это суммарные «жертвы» предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки.

Наряду с перечисленными в литературе и профессиональном лексиконе применяются производные понятия: «затраты на производство и продажу продукции», «издержки производства и обращения» и др.

## 2.2. Классификация затрат в управленческом учете

По своему содержанию затраты организации весьма разнообразны. Для эффективной организации управленческого учета необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Это позволит грамотно планировать, учитывать и анализировать затраты, выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на финансовые результаты организации (табл. форма ниже).

Классификация затрат в управленческом учете

Признаки классификации	Виды затрат
По степени влияния на принятие управленческих решений	Безвозвратные, альтернативные
По степени зависимости от принятия управленческих решений	Релевантные, нерелевантные
По эффективности использования	Эффективные, неэффективные
По отношению к процессу планирования	Планируемые, непланируемые
По местам возникновения	Затраты производств, цехов, участков, бригад, отделов
В зависимости от сфер деятельности, функций	Снабженческо-заготовительные, производственные, сбытовые, организационно-управленческие
По отношению к объему производства	Постоянные, переменные
По составу	Одноэлементные, комплексные

По экономическому содержанию	Экономические элементы, статьи калькуляции
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые, косвенные
По отношению к технологическому процессу изготовления продукции	Основные, накладные
Для целей калькулирования и оценки готовой продукции	Входящие, истекшие
По периодичности возникновения	Текущие, единовременные
По охвату контролем	Контролируемые, неконтролируемые
По степени регулируемости	Регулируемые, нерегулируемые
По характеру использования для целей анализа	Фактические, прогнозные, плановые, сметные, стандартные, нормативные

Рассмотрим классификацию затрат по основным признакам более подробно.

1. Для процесса принятия управленческих решений затраты организации классифицируются по следующим основаниям:

*а) по степени влияния на принятие управленческих решений:*

- *безвозвратные затраты* – это затраты предыдущих периодов, которые возникли в результате принятого решения и не могут быть изменены в будущем. При принятии последующих решений такие затраты в расчет не принимают. Они носят явный исторический характер;
- *альтернативные (вмененные) затраты* – это затраты, связанные с упущенными возможностями лучшего использования ресурсов. Рассчитываются для того, чтобы понять, насколько выгоднее принимать то или иное управленческое решение. Носят скрытый характер, возникают в случае ограниченности ресурсов. При принятии решений учитываются;

*б) по степени зависимости от принятия управленческих решений:*

- *релевантные затраты* – это затраты, которые варьируются (изменяются) в зависимости от принятого управленческого решения;
- *нерелевантные затраты* – это затраты, остающиеся неизменными при всех альтернативных вариантах принятия

управленческих решений. Например, затраты прошлых отчетных периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на их величину уже нельзя;

**в) по эффективности использования:**

- *эффективные затраты* – это производительные затраты, в результате осуществления которых предприятие получает доход;
- *неэффективные затраты* – это затраты непроизводительного характера. К ним относят потери от брака, простоев, недостачи и порчи товарно-материальных ценностей и др.

**2. Для процесса планирования** затраты организации подразделяют на планируемые и непланируемые.

*Планируемые затраты* – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции (работ, услуг).

*Непланируемые затраты* – это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. Как правило, это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности организации. Эти затраты считаются прямыми потерями и, соответственно, в смету затрат на производство не включаются.

**3. Для процесса организации** затраты группируют по местам возникновения и сферам деятельности.

*По местам возникновения* затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и т. п. Такая группировка затрат позволяет не только определить производственную себестоимость продукции, но и оценить эффективность управления затратами на местах (в центрах ответственности).

*В зависимости от сфер и функций деятельности* организации затраты подразделяются на *снабженческо-заготовительные, производственные, сбытовые и организационно-управленческие*.

Такая группировка затрат позволяет организовать функциональный учет, при котором затраты сначала собираются в разрезе сфер и функций деятельности организации и только потом распределяются по объектам калькулирования (видам продукции, работ, услуг).

**4. Для процесса учета** используется следующая классификация затрат:

а) по отношению к объему производства затраты подразделяются на постоянные и переменные:

- *постоянные затраты* – это затраты, величина которых не зависит (или несущественно зависит) от объема производства. К ним можно отнести общехозяйственные расходы и часть общепроизводственных расходов (амортизация, заработная плата управленческого персонала, расходы на командировки, связь, аренда и т. д.).

Совокупные постоянные затраты при изменении объемов производства не изменяются, а на единицу продукции при увеличении объема – уменьшаются, при снижении объема – растут (рис. 2.1).

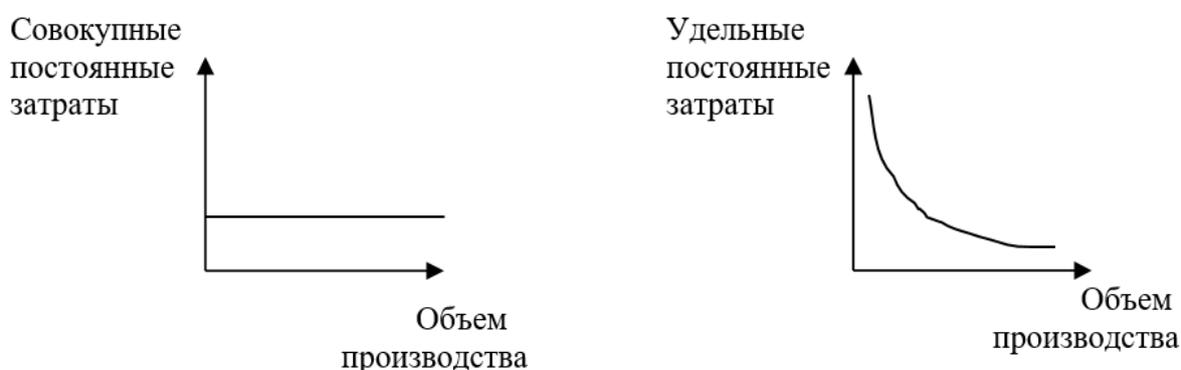


Рис. 2.1. Поведение постоянных затрат в зависимости от изменения объема производства

- *переменные затраты* – это затраты, величина которых изменяется в зависимости от объема производства (затраты на сырье, основные материалы, энергия для технологических целей, заработная плата рабочих-сдельщиков).

Переменные затраты на единицу продукции при изменении объема производства не изменяются, а совокупные переменные затраты изменяются прямо пропорционально изменению объема производства (рис. 2.2).

В зависимости от характера поведения по отношению к изменению объема производства переменные затраты можно подразделить на *пропорциональные, прогрессивные и дегрессивные* (рис. 2.3).

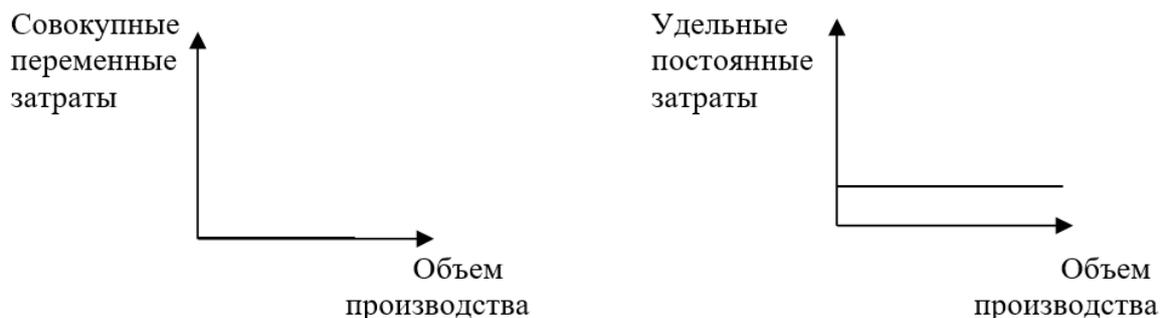


Рис. 2.2. Поведение переменных затрат в зависимости от изменения объема производства



Рис. 2.3. Варианты изменения затрат в зависимости от изменения объема производства

Для описания степени реагирования переменных затрат на изменение объема продукции используется *коэффициент реагирования затрат* ( $K_p$ ):

$$K_p = \frac{\text{Троста затрат}}{\text{Троста объема}},$$

где  $T$  роста затрат – темп роста стоимостной величины затрат;  $T$  роста объема – темп роста натуральных объемов производства.

При  $K_p = 1$  затраты являются *пропорциональными* (темп роста затрат равен темпу роста объема). Например, затраты на сырье, основные материалы, комплектующие, основная заработная плата рабочих-сдельщиков.

При  $K_p > 1$  затраты являются *прогрессивными* (темп роста затрат опережает темп роста объема). Как правило, они возникают при неритмичной работе организации вследствие увеличения брака, простоев, оплаты сверхурочных.

При  $0 < K_p < 1$  затраты называют *дегрессивными* (темп

роста затрат ниже темпа роста объемов). Например, расходы на технологическое топливо, энергию, транспортировку и т. п.

При  $K_p = 0$  затраты не изменяются, т. е. не реагируют на изменение масштабов деятельности, являются постоянными.

Провести четкое распределение затрат в учете на постоянные и переменные практически невозможно, т. к. некоторые из них являются *смешанными*, т. е. включают и постоянную, и переменную части. Смешанные затраты также именуют *полупостоянными* и *полупеременными* либо *условно-постоянными* и *условно-переменными*. Обычно это комплексные статьи затрат, например, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования [15].

Деление затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Данную группировку затрат используют для анализа и прогнозирования безубыточности производства и в конечном счете при выборе экономической политики организации.

Деление затрат на постоянные и переменные может осуществляться различными математическими методами: методом «высшей и низшей точек», методом наименьших квадратов [16].

Для описания поведения затрат используется формула линейной зависимости:

$$Z = A + vq,$$

где  $Z$  – общие затраты, руб.;  $A$  – постоянные затраты на весь объем производства, руб.;  $v$  – переменные затраты на единицу продукции (или удельные переменные затраты), руб./ед.;  $q$  – объем производства продукции (независимая переменная), ед.

*Метод «высшей и низшей точек»* основан на наблюдении за величиной затрат при максимальном и минимальном объемах производственной деятельности.

Переменные затраты на единицу продукции определяются как частное от деления разности затрат в высшей и низшей точках на разность в объемах производства в тех же точках:

$$v = \frac{\Delta Z}{\Delta q} = \frac{Z_{\max} - Z_{\min}}{q_{\max} - q_{\min}},$$

где  $v$  – переменные затраты на единицу продукции, руб./ед.;  $\Delta Z$  – отклонение между затратами в максимальной и минимальной точках,

руб.;  $\Delta q$  – отклонение объемов производства в максимальной и минимальной точках, ед.

Постоянные затраты определяются путем вычитания переменных затрат при соответствующем объеме из общей суммы затрат, например:

$$A = Z_{\max} - vq_{\max}.$$

*Метод наименьших квадратов* заключается в том, что сумма квадратов отклонений фактических значений функции  $Z$  от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть наименьшей.

Это условие приводит к системе нормальных уравнений, решение которых позволяет определить параметры уравнения регрессии  $Z = A + vq$ :

$$\begin{cases} A\Sigma q + v\Sigma q^2 = \Sigma qZ \\ nA + v\Sigma q = \Sigma Z \end{cases} ;$$

**б) по составу (степени однородности)** затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные:

- *одноэлементные затраты* – это затраты, состоящие из одного элемента. Такие затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не могут быть разложены на отдельные слагаемые (материальные затраты, расходы на оплату труда, амортизация);
- *комплексные затраты* – это затраты, состоящие из нескольких элементов. Например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят практически все элементы;

**в) по экономическому содержанию** затраты классифицируются по экономическим элементам и статьям калькуляции:

- *экономический элемент* – первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне организации невозможно разложить на составные части. Согласно ПБУ 10/99 установлен единый для всех предприятий перечень элементов затрат, который включает:
  - материальные затраты;
  - затраты на оплату труда;
  - отчисления на социальные нужды;
  - амортизацию основных фондов;
  - прочие затраты [14].

Группировка затрат по экономическим элементам 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. Данная группировка характеризует совокупный расход конкретного экономического ресурса в целом по предприятию.

Поэлементная группировка затрат является объектом бухгалтерского финансового учета и используется при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных средствах, в определении фонда оплаты труда и т. д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, оценить величину затрат конкретных структурных подразделений организации.

Для решения этих задач используется классификация по статьям калькуляции;

- *статья калькуляции* – это разработанный организацией перечень затрат, применяемый для расчета себестоимости продукции (работ, услуг). Состав статей калькуляции устанавливается локальными документами организации на основе отраслевых методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции [15].

Классификация затрат по статьям калькуляции позволяет определять назначение затрат и их роль, организовать контроль затрат, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и ее структурных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения затрат на производство. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляются плановая и фактическая калькуляции себестоимости отдельных видов продукции [17].

Типовые статьи калькуляции для промышленного предприятия включают:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы;
- покупные изделия и полуфабрикаты;

- топливо и энергия на технологические цели;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- коммерческие расходы.

В коммерческих организациях данная группировка затрат является основной, но ее содержание дифференцируется с учетом отраслевых особенностей организации;

**г) по способу включения в себестоимость продукции** затраты организации делят на прямые и косвенные:

- *прямые затраты* – это затраты, связанные с производством конкретных видов продукции. К ним относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Прямые затраты могут быть отнесены на себестоимость конкретных изделий уже в момент их осуществления, т. к. точно известно, для производства какого вида продукции (работ, услуг) они были осуществлены;
- *косвенные затраты* – это затраты, которые носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость с помощью ставок, процентов, коэффициентов согласно выбранной организацией методике распределения, которая должна быть закреплена в учетной политике (общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы);

**д) по отношению к технологическому процессу изготовления продукции** выделяют основные и накладные затраты:

- *основные затраты* – это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, затраченных на производство продукции, стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели, расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды, расходы на содержание и эксплуатацию производственных машин и оборудования и др.;

- *накладные затраты* – это затраты, связанные с организацией деятельности предприятия, его управлением, обслуживанием производства и реализацией продукции. Они состоят из управленческих и коммерческих расходов.

В зарубежной практике основные затраты называют *затратами на продукт*, а накладные – *затратами периода*. Такое разделение затрат основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Периодические расходы, связанные в основном с обеспечением процесса реализации продукции и функционированием организации как хозяйственной единицы, списываются непосредственно на финансовый результат без отнесения на себестоимость конкретных видов продукции;

*е) для целей калькулирования и оценки готовой продукции* затраты подразделяют на входящие и истекшие:

- *входящие затраты* – это средства, которые были приобретены и имеются в наличии с целью получения дохода. Они отражаются в активе бухгалтерского баланса как производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция или товары;
- *истекшие затраты* – это израсходованные средства, которые потеряли способность приносить доход в будущем. Отражаются как расходы на производство реализованной продукции отчетного периода. Например, затраты на материалы, хранящиеся на складе или в цехе, считаются входящими, а затраты на материалы, вошедшие в состав себестоимости реализованной продукции, будут считаться истекшими.

**5. По возможности осуществления контроля** затраты группируют на *контролируемые и неконтролируемые*.

*Контролируемые затраты* – это затраты, поддающиеся контролю (проверке) со стороны субъектов управления. Например, можно организовать контроль за расходом запасных частей для ремонта, расходом сырья, материалов или топлива.

*Неконтролируемые затраты* не зависят от деятельности субъектов управления и не поддаются контролю. Например, переоценка основных средств, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, или изменение цен на топливо, тарифов на энергетические ресурсы, изменение ставок налогов.

**6. По степени регулируемости** затраты подразделяются на *регулируемые и нерегулируемые*.

*Регулируемые затраты* – это затраты, величина которых зависит от степени влияния на них управленческого персонала. По степени регулируемости они подразделяются на *полностью регулируемые*, *частично регулируемые* и *слабо регулируемые* в зависимости от уровня управления.

*Нерегулируемые затраты* – это затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности.

Например, для начальника цеха регулируемыми являются затраты в пределах цеха (расход сырья), общехозяйственные расходы для него – нерегулируемые.

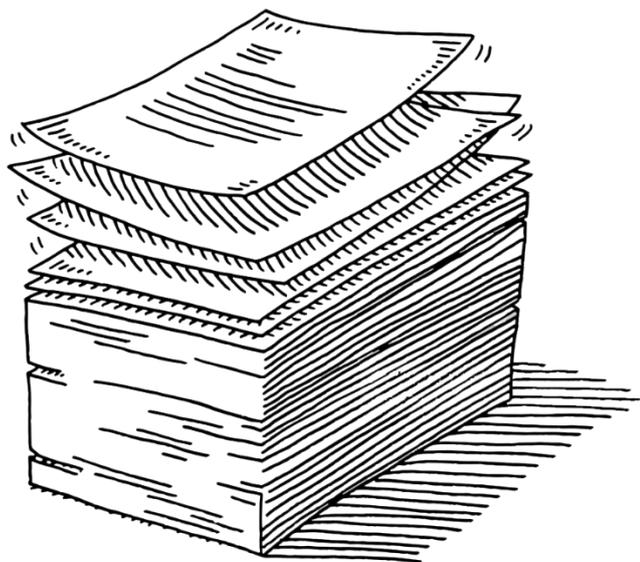
7. Для процесса анализа затраты группируются на *фактические, прогнозные, плановые, сметные, нормативные* и т. п.

Классификация затрат в разрезе управленческих функций позволяет повысить эффективность управленческого учета, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности организации.

## Контрольные вопросы к главе 2

1. Существуют ли различия в экономическом содержании терминов «затраты», «расходы», «издержки»?
2. Что собой представляют затраты на производство?
3. Что лежит в основе классификации затрат?
4. Как вы объясните необходимость классификации затрат?
5. Какие затраты называют входящими, а какие истекшими; как они отражаются в бухгалтерском балансе организации?
6. По какому принципу затраты подразделяются на постоянные и переменные?
7. Почему безвозвратные затраты не следует учитывать при принятии решений?

### **3. Организация учета затрат в системе управленческого учета**





## 3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

- ◆ Цель и этапы учета затрат
- ◆ Учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности
- ◆ Учет затрат хозяйственной деятельности
- ◆ Методы распределения затрат в управленческом учете

### 3.1. Цель и этапы учета затрат

*Учет затрат* – это совокупность формализованных действий, направленных на отражение происходящих в организации в течение определенного периода времени процессов снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг) посредством их количественного измерения, регистрации, группировки и анализа приемами и способами, обеспечивающими формирование себестоимости продукции (работ, услуг).

*Цель учета затрат* – это контроль за хозяйственной деятельностью организации и управление затратами, обусловленными ее осуществлением, подготовка информации для принятия управленческих решений.

*Этапы учета затрат:*

- 1) первичное отражение затрат по мере их возникновения в процессе хозяйственной деятельности;
- 2) группировка данных о затратах по видам деятельности, производствам, структурным подразделениям, местам возникновения, центрам ответственности, продуктам, работам;
- 3) группировка произведенных затрат по времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг);
- 4) распределение косвенных затрат организации между производственными подразделениями; возмещение общих производственных расходов путем включения в себестоимость незавершенной, готовой и реализованной продукции;
- 5) распределение затрат вспомогательно-обслуживающих подразделений между их незаконченной и готовой продукцией и перераспределение затрат по производственным подразделениям – потребителям продукции (работ, услуг) обслуживающих производств;
- 6) выявление и оценка незавершенного производства, отходов, полученных в процессе производства, и определение себестоимости отдельных видов продукции и всего объема товарной продукции, произведенной в организации за соответствующий период [18, 19].

Одним из основных принципов построения системы учета затрат на производство выступает принцип соответствия организационной структуры предприятия его производственной структуре.

*Организационная структура* обеспечивает согласованность отдельных видов деятельности предприятия и усилий подразделений по выполнению основных задач и целей. Данная структура зависит от масштаба предприятия, характера производства и его отраслевых особенностей, форм организации управления (линейная, линейно-функциональная, матричная и др.), уровня автоматизации управленческих функций.

*Производственная структура* предприятия показывает состав и структуру цехов, служб, их мощности, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством. Ее построение обусловлено типом и масштабами производства, сложностью технологических процессов, уровнем и видами специализации цехов.

Построение учета затрат в соответствии с организационной и производственной структурой позволяет связать деятельность и ответственность конкретных лиц с результатами работы всего предприятия. В зависимости от существующей на предприятии организационно-производственной структуры осуществляется выбор объектов учета затрат.

*Объект учета затрат* – это признак, согласно которому осуществляется группировка производственных затрат для целей управления.

В качестве объектов учета затрат могут выступать места возникновения затрат, центры ответственности, статьи затрат, факторы производственной деятельности, виды или группы однородной продукции.

### **3.2. Учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности**

В современной практике существуют следующие подходы к построению аналитического управленческого учета:

- учет по местам возникновения затрат;
- учет по центрам ответственности.

*Место возникновения затрат* – это структурное подразделение организации, по которому организуется планирование, нормирование и учет затрат для контроля и управления ими, оценки эффективности их осуществления.

Местами возникновения затрат могут быть рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы организации (отдел маркетинга, плановый, финансовый отдел и др.). Каждой такой организационной единице присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения затрат на предприятии.

На промышленных предприятиях места возникновения затрат представляют собой отдельные объекты аналитического учета. Порядок обобщения затрат повторяет соподчиненность подразделений в организационной структуре управления (рис. 3.1).

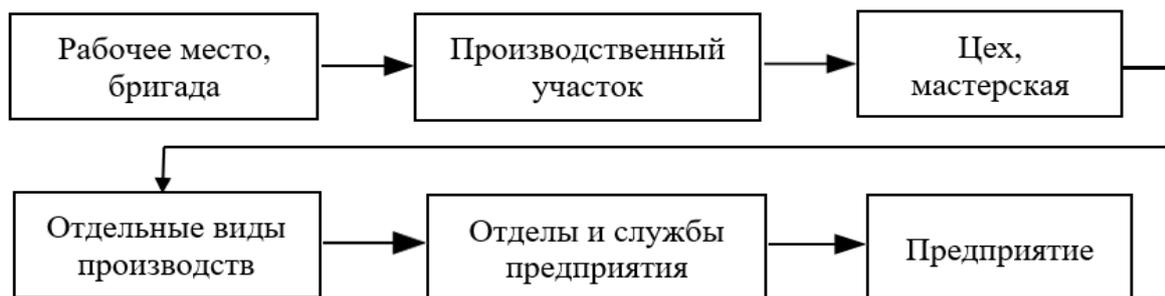


Рис. 3.1. Места возникновения затрат

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Места возникновения затрат подразделяются на:

- места возникновения основных затрат – это подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону;
- места возникновения вспомогательных затрат – это подразделения, производящие продукт или оказывающие услуги для потребления внутри организации.

Для каждого места возникновения затрат устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся затраты, эти единицы измерения используются для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Учет затрат по местам возникновения позволяет руководству организации обеспечить:

- контроль эффективности работы организации в целом и ее структурных подразделений;
- распределение накладных расходов между отдельными видами продукции (работ, услуг), что необходимо при калькулировании себестоимости.

В теории и практике управленческого учета для обозначения структурных подразделений организации применяется термин «центр ответственности», несущий глубокую смысловую нагрузку.

*Центр ответственности* – это подразделение организации, за результаты которого несет ответственность его руководитель. Учет, организованный по центрам ответственности, позволяет совместить места возникновения затрат с ответственностью возглавляющих их менеджеров (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Структура центров ответственности коммерческой организации

Концепцию учета по центрам ответственности впервые предложил американский ученый Джон Хиггинс в 1952 г. Хиггинс считал, что учет по центрам ответственности – это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. С его именем связано знаменитое правило: «Каждую структурную единицу предприятия обременяют те, и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует»<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.

Центр ответственности представляет собой часть системы управления организацией и как любая система имеет вход и выход (рис. 3.3).

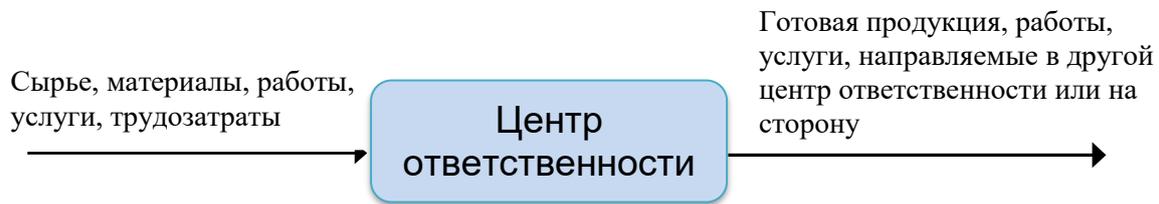


Рис. 3.3. Центр ответственности в системе управленческого учета

Деятельность каждого центра ответственности может и должна быть оценена с точки зрения эффективности.

На основе концепции Хиггинса организационную структуру предприятия можно представить как совокупность центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Линии ответственности показывают направления движения информационных потоков внутри организации.

*Преимущества учета затрат по центрам ответственности:*

- децентрализация управления затратами и результатами деятельности;
- контроль за формированием показателей деятельности (доходов, расходов, финансовых результатов) на всех уровнях управления;
- установление виновных в возникновении непроизводительных потерь;
- повышение экономической эффективности деятельности организации.

*Принципы организации учета затрат по центрам ответственности.*

1. Связь центров ответственности с производственной (технологической) и организационной структурой предприятия: желательно, чтобы по соответствующему центру затрат собирались только его прямые затраты, однако степень детализации центров ответственности должна быть достаточной, но не избыточной для анализа их деятельности и принятия решений.

2. Наличие во главе каждого центра ответственного лица – менеджера, отвечающего за результативность деятельности подконтрольного подразделения.

3. Выбор для каждого центра ответственности показателя для измерения объема деятельности и базы для распределения косвенных затрат (определение контролируемых статей затрат и доходов, утверждение показателей для оценки эффективности). Принцип обеспечивает персонификацию элементов системы управленческого учета.

4. Четкое определение сферы полномочий и ответственности менеджера каждого центра: менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать.

5. Разработка и утверждение локальными регламентами форм внутренней отчетности для каждого центра ответственности.

6. Участие менеджеров центров в проведении анализа деятельности подконтрольного подразделения за прошедший период и составлении планов на предстоящий период.

7. Предоставление центрам самостоятельности путем децентрализации прав и ответственности.

8. Соответствие информационного обеспечения учета по центрам ответственности задачам управления (разработка локальной нормативной базы, формализация документооборота, адаптация программного обеспечения согласно организационной структуре).

*Сущность учета затрат по центрам ответственности* заключается в систематизации данных о затратах и доходах каждого центра с целью персонификации отклонений подконтрольных показателей от запланированных значений. Система учета должна быть организована таким образом, чтобы возникающие отклонения фактических затрат и доходов от задания конкретному центру ответственности можно было отнести на конкретное лицо – руководителя центра ответственности.

В управленческом учете, как правило, выделяют четыре типа центров ответственности:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

В основе такого деления лежит финансовая ответственность руководителей, определяемая широтой предоставленных им полномочий.

**Центр затрат** выделяется таким образом, чтобы на его управляющего возлагалась ответственность только за формирование затрат, при этом за доходы и прибыль он не несет конкретной ответственности. Центры затрат обычно формируются на базе первичных произ-

водственных подразделений (цехов и участков), а также обслуживающих и управленческих служб.

Все центры затрат подразделяют на центры *регулируемых* и *произвольных* затрат.

Для *центра регулируемых затрат* устанавливается оптимальное соотношение между затратами и объемом выпуска продукции. Например, производственный цех. Для него разрабатывают нормы расхода сырья и материалов, нормативную трудоемкость единицы продукции и иные нормативы. Суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются путем умножения плановых затрат на единицу продукции на запланированный объем выпуска. Управление затратами таких центров осуществляется с помощью заранее составленных гибких бюджетов. Руководитель центра регулируемых затрат отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, а его деятельность оценивается путем сопоставления плановых (нормативных) и фактических затрат на единицу продукции.

Для *центра произвольных затрат* оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Руководство организации практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину. Примерами центров произвольных затрат могут служить конструкторские бюро, лаборатории, отделы маркетинговых исследований.

**Центр доходов (центр продаж)** формируется исходя из противоположной ситуации. Руководитель центра доходов отвечает только за формирование доходов, но не несет ответственности за формирование затрат. Это не означает, что данная структурная единица не несет совсем никаких затрат, но они являются настолько несущественными, что контролировать их не имеет смысла, а доходы, которые формирует центр, намного превышают его расходы. Например, в отделе оптовых продаж торговой фирмы главное – обеспечить получение заданной суммы выручки, а затраты на содержание отдела столь незначительны, что ими можно пренебречь с тем, чтобы не отвлекать управление от решения основной задачи.

**Центр прибыли** – это структурная единица, руководитель которой отвечает как за затраты, так и за доходы своего подразделения. Основной целью центра прибыли является получение максимально возможной прибыли путем оптимального соотношения потраченных ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены.

Классическим примером центра прибыли выступает производственное предприятие в составе холдинга или иной вертикально-интегрированной структуры. Центр прибыли может состоять из нескольких центров затрат (цехов, производственных участков) и центров доходов.

Управление центром прибыли осуществляется при помощи операционного бюджета, форма которого близка к отчету о финансовых результатах, а также отчета об исполнении этого бюджета [20, 5, 21].

При всех преимуществах центры прибыли не заинтересованы в эффективности использования выделенных ими инвестиций. Данная задача возлагается на центры инвестиций.

**Центр инвестиций** – это подразделение, руководитель которого, помимо формирования прибыли, несет ответственность за выполнение инвестиционных проектов, экономию и эффективность использования инвестиционных ресурсов.

Руководители центров инвестиций обладают наибольшими полномочиями в руководстве и несут наивысшую степень ответственности за принимаемые решения. Примером центра инвестиций могут служить крупные дочерние предприятия головной организации.

В коммерческих и некоммерческих организациях немаловажное значение имеет деление центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

**Основные центры ответственности** занимаются непосредственно производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Соответственно, их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции (работ, услуг). К таким центрам ответственности можно отнести участки и цеха основного производства.

**Вспомогательные центры ответственности** существуют для обслуживания основных центров. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а затем в составе совокупных затрат основных центров включают в себестоимость продукции, работ, услуг. К таким центрам можно отнести административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля, цеха вспомогательного производства (ремонтно-механический цех, инструментальное хозяйство и т. п.).

### 3.3. Учет затрат хозяйственной деятельности

Для целей учета (по способу включения в себестоимость) затраты принято делить на *прямые* и *косвенные*.

Прямые затраты в момент осуществления на основании первичных документов могут быть отнесены на себестоимость конкретных изделий.

Косвенные затраты требуют предварительного распределения, т. к. связаны с обслуживанием производства и управлением, в момент их осуществления невозможно соотнести их с конкретными видами продукции (работ, услуг).

**Учет прямых производственных затрат.** Прямые затраты на производство продукции, работ и услуг включают следующее.

1. *Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты.* Расход сырья и материалов оформляется первичными документами: требованиями, лимитно-заборными картами, накладными и т. п. Первичные документы по расходу материалов по окончании учетного периода подвергаются обработке, в результате которой составляется ведомость распределения расхода материалов по счетам бухгалтерского учета. На основании данной ведомости, а также ведомости распределения транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) за отчетный период или ведомости распределения отклонений фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости определяется фактическая себестоимость израсходованных материалов по цехам (участкам) основного производства, видам продукции и т. д. Распределение ТЗР либо отклонений фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости может осуществляться в ведомости распределения расхода материалов.

В зависимости от варианта учета приобретения и заготовления материалов производятся записи по счетам бухгалтерского учета:

– фактическая себестоимость материалов, израсходованных на производство продукции, работ и услуг: Д 20 К 10;

– стоимость израсходованных на производство материалов по учетным ценам и отклонение: Д 20 К 10, 16.

Материалы, отпущенные со склада в производство, но непереданные до конца месяца в обработку, списываются с соответствующего счета обратно на счет учета материалов (Д 10 К 20 и т. п.). Данная запись необходима для точного определения остатков незавершенного производства и себестоимости продукции.

В процессе изготовления продукции образуются технологические отходы – остатки материалов или полуфабрикатов, утративших полностью или частично свои свойства, равномерность, форму и т. п. С точки зрения возможности их дальнейшего использования отходы производства подразделяют на *возвратные* (могут быть использованы на предприятии или реализованы на сторону) и *безвозвратные* (не могут быть использованы при данном состоянии техники либо представляют собой технологические потери: угар, распыл, усушка и т. п.). Безвозвратные отходы не оцениваются.

На стоимость возвратных отходов, приходяемых со счетов производства, уменьшаются затраты на сырье и основные материалы (Д 10 К 20, 23). Основанием для такой записи является приходная накладная или акт приемки отходов.

2. *Топливо и энергия на технологические цели.* К данному виду прямых затрат относятся сжатый воздух, электроэнергия, вода и другие ресурсы, используемые непосредственно для осуществления технологических операций. Общий расход топлива и энергии на технологические цели отражается на основании подписанных с энергетическими и другими организациями актов:

– Д 20 К 60 – на стоимость энергии на технологические цели без учета НДС;

– Д 19 К 60 – на сумму НДС.

3. *Затраты на оплату труда производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды.* Первичные документы (табель использования рабочего времени, наряды, маршрутные листы, сменные задания, листки о простое, акты о браке и т. д.) являются основанием для составления ведомости распределения расходов на оплату труда, отчислений во внебюджетные фонды и образования резерва на оплату отпусков работников. Согласно ведомости распределения затрат на оплату труда, делается запись на сумму начисленной заработной платы производственным рабочим: Д 20 К 70.

Одновременно с отнесением заработной платы в состав себестоимости продукции (работ, услуг) отражается сумма отчислений на социальные нужды в соответствии с действующим законодательством: Д 20 К 69.

Дополнительно от суммы затрат на оплату труда производственных рабочих (с учетом отчислений на социальное страхование) начисляется резерв предстоящих расходов, используемый на оплату очередных отпусков производственным рабочим, с целью исключе-

ния колебаний в себестоимости продукции, обусловленных неравномерностью выплат заработной платы за время очередного отпуска. Начисление резерва отражается записью на счетах учета: Д 20 К 96.

4. *Расходы, связанные с подготовкой производства и освоением новых видов продукции.*

Данные затраты относятся к расходам будущих периодов. Произведенные и документально оформленные затраты отражаются записью по счетам синтетического учета: Д 97 К 10, 70, 69, 60, 76 и др. По завершении освоения новых видов продукции и их передаче в серийное производство затраты, учтенные по счету 97, списываются частями в течение установленного срока. Сумма ежемесячного списания расходов по освоению новых видов продукции рассчитывается в зависимости от объема выпускаемой продукции за весь период списания и фактического количества выпущенной продукции за учетный период: Д 20 К 97.

5. *Потери от брака.* Затраты, связанные с изготовлением забракованной продукции, и затраты на исправление брака включаются в себестоимость конкретного вида продукции: Д 20 К 28.

***Учет затрат по обслуживанию производства и управлению.***  
*Общепроизводственные расходы (ОПР)* (включая расходы на содержание и эксплуатацию оборудования) и *общехозяйственные расходы (ОХР)* образуют группу затрат по обслуживанию и управлению производством.

ОПР включаются в себестоимость продукции отдельной калькуляционной статьей. Они представляют собой расходы по обслуживанию и управлению производством цехов. Для учета этих расходов используется собирательно-распределительный счет 25 «Общепроизводственные расходы» (активный счет). На нем обособленно ведется учет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (счет 25–1) и общецеховых расходов (это расходы на управление, организацию и обслуживание производства цеха) (счет 25–2).

Состав ОПР, согласно отраслевым методическим рекомендациям по учету, планированию и калькулированию себестоимости, определяется типовой номенклатурой статей.

Типовая номенклатура ОПР.

I. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования:

- 1) амортизация основных средств (оборудования и транспортных средств);

- 2) эксплуатация оборудования (кроме средств на текущий ремонт);
- 3) отчисления на ремонт оборудования и транспортных средств;
- 4) внутривозвратное перемещение грузов (выделяются в отдельную статью, если составляют значительную долю в себестоимости продукции);
- 5) прочие расходы (другие расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования).

## II. Общецеховые расходы:

### A. Управленческие и хозяйственные расходы цехов:

- 1) содержание аппарата управления цеха;
- 2) содержание прочего цехового персонала (в том числе инженерно-технических работников);
- 3) амортизация зданий, сооружений, инвентаря;
- 4) содержание зданий, сооружений, инвентаря;
- 5) текущий ремонт зданий, сооружений, инвентаря;
- 6) охрана труда работников цеха (в том числе расходы по содержанию, эксплуатации и текущему ремонту средств техники безопасности; вентиляции, санитарно-бытовых устройств; расходы на спецодежду и нейтрализующие вещества);
- 7) прочие общецеховые расходы.

### B. Непроизводительные расходы:

- 1) потери от простоев;
- 2) потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах;
- 3) потери от недоиспользования деталей, узлов и технологической оснастки (инструментов и приспособлений) устаревших конструкций при их текущей модернизации;
- 4) недостача материальных ценностей и незавершенного производства (за вычетом излишков);
- 5) прочие непроизводительные расходы.

По окончании месяца счет 25 закрывается: вся сумма затрат списывается с кредита этого счета в дебет счета 20 «Основное производство» (в части расходов цехов основного производства), счета 23 «Вспомогательные производства» (в части расходов цехов вспомогательных производств), счета 28 «Брак в производстве» и счета 97 «Расходы будущих периодов» (в части затрат на освоение новых видов продукции).

Для правильного исчисления себестоимости необходимо применение обоснованных методов распределения этих расходов между отдельными видами продукции.

ОПР распределяются пропорционально:

- основной заработной плате производственных рабочих (наиболее распространен, но искажает себестоимость при высоком уровне механизации);
- сумме прямых затрат (расход материалов и начисленная зарплата по видам продукции);
- нормированному или фактическому времени работы производственных рабочих;
- фактически отработанным машино-часам на производство отдельных видов продукции (на предприятиях с однотипным оборудованием);
- нормативной (сметной) сумме затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, исчисленных на основе коэффициентов машино-часов; этот метод наиболее приемлем в условиях высокого уровня механизации и автоматизации.

При бесцеховой структуре управления счет 25 не ведется, а общие расходы производственных участков учитываются в составе общехозяйственных расходов.

Под общехозяйственными (общезаводскими, общефабричными) понимают расходы, связанные с управлением, организацией и обслуживанием производства по предприятию в целом. Они включают расходы на управление предприятием, связанные с содержанием аппарата заводоуправления, общехозяйственные расходы (расходы на содержание складов для хранения производственных запасов и складов готовой продукции; на охрану территории предприятия; рационализацию и изобретательство и т. п.), общехозяйственные непроизводительные расходы и др.

*Типовая номенклатура ОХР* состоит из следующих статей:

А. Расходы на управление предприятием:

- 1) заработная плата (содержание) аппарата управления предприятием;
- 2) служебные командировки и перемещения аппарата управления предприятием;
- 3) содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;

- 4) представительские расходы, связанные с деятельностью предприятия;
- 5) прочие расходы по управлению предприятием;
- 6) отчисления на содержание вышестоящих организаций.

**Б. Общехозяйственные расходы:**

- 1) содержание прочего общехозяйственного персонала;
- 2) амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- 3) содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
- 4) проведение испытаний, опытов, исследований и содержание общезаводских лабораторий; расходы на изобретательство и технические усовершенствования;
- 5) охрана труда работников предприятия;
- 6) подготовка и переподготовка кадров;
- 7) организованный набор рабочей силы;
- 8) прочие общехозяйственные расходы.

**В. Сборы и отчисления: налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы.**

**Г. Общезаводские непроизводительные расходы:**

- 1) потери от простоев;
- 2) потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах;
- 3) недостачи материалов и продукции на заводских складах (за вычетом излишков);
- 4) прочие непроизводительные расходы.

Синтетический учет ОХР ведется на собирательно-распределительном активном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

По окончании отчетного месяца ОХР списываются:

- на счет 20 «Основное производство» для включения в себестоимость продукции (Д 20 К 26) (вариант формирования полной себестоимости в настоящее время не предусмотрен нормативными актами по бухгалтерскому учету);
- определенная доля этих расходов может быть отнесена на счет 23 «Вспомогательные производства» в части услуг и работ этого производства, реализуемых на сторону, капитальное строительство, капитальный ремонт, своим непромышленным хозяйствам, на потери от простоев по внешним причинам (Д 23 К 26);

- на счет 90 – при формировании сокращенной себестоимости (Д 90 К 26) (вариант формирования сокращенной себестоимости предусмотрен федеральными стандартами по бухгалтерскому учету).

По видам изделий общехозяйственные расходы распределяются аналогично распределению общецеховых расходов.

**Учет потерь от брака.** Для выявления суммы потерь от брака используется счет 28 «Брак в производстве» (активный, неосновной, калькуляционный).

Основанием для записи по данному счету являются извещения или акты, которыми оформляется допущенный брак в производстве, а также первичные документы о выработке изделий, годных и забракованных.

В зависимости от возможности исправления (по характеру дефектов) брак подразделяется на *исправимый* и *окончательный*. По месту обнаружения брак может быть *внутренний* и *внешний*.

К *исправимому браку* относятся детали, узлы, изделия, признанные негодными соответствующими службами организации, но которые могут быть доведены до заданного качества при условии дополнительных затрат. Затраты, связанные с исправлением брака, отражаются: Д 28 К 10, 70, 69, 25 и проч.

*Неисправимый брак* изымается из производства, а затраты по нему списываются из затрат основного производства. Его исправление технически невозможно или экономически нецелесообразно. Организация производит расчет себестоимости неисправимого брака в соответствии со статьями затрат (материалы, зарплата, ОПР и проч.).

Себестоимость окончательного брака включает все расходы на изготовление забракованного изделия с первой операции до операции, на которой был обнаружен брак. Себестоимость неисправимого брака отражается записью: Д 28 К 20.

Таким образом, по дебету счета 28 отражаются расходы по исправлению брака и стоимость окончательного брака.

По *кредиту* счета 28 отражаются возмещенные за брак суммы:

- Д 10 К 28 – оприходованы на склад лом и отходы от брака по цене возможного использования;
- Д 73–2 К 28 – часть потерь от брака списана на виновников;
- Д 76–2 К 28 – расходы списаны на поставщиков некачественных материалов, ставших причиной брака (на претензии).

Счет 28 ежемесячно закрывается. Сумма чистых потерь от брака (в виде себестоимости окончательного брака и расходов по исправлению брака за вычетом удержаний или компенсаций за брак) отражается записью: Д 20 К 28.

Внешний брак, обнаруженный покупателем, оформляется значительно позднее даты отгрузки продукции. Стоимость такой продукции уже отражена записями: Д 43 К 20 (при выпуске готовой продукции), Д 90–2 К 43, 20 (при списании себестоимости реализованной продукции, работ, услуг).

Основанием для отнесения уже проданной продукции к внешнему браку является двусторонний акт между участниками сделки, в котором конкретизируются причины признания продукции негодной. К потерям от внешнего брака дополнительно относятся транспортные расходы, которые были включены в счет покупателя, и транспортные расходы по возврату забракованного изделия.

Учет операций по внешнему браку, обнаруженному покупателем, оформляется записями:

- Д 28 К 43 – оприходована готовая продукция, поступившая от покупателя как окончательный брак;

- Д 28 К 76 – начислена задолженность перед покупателем по транспортным расходам;

- Д 10 К 28 – оприходован на склад возвращенный брак (который может быть использован);

- Д 73–2 К 28 – часть потерь от брака списана на виновников;

- Д 20 К 28 – списаны чистые потери от окончательного брака.

Регистром по учету брака в производстве является ведомость, которая заполняется на основании первичных документов: акт на окончательный брак, справка бухгалтерии на сумму удержаний из заработной платы, приходные накладные на материалы, справка-расчет бухгалтерии о сумме окончательных потерь от брака.

### **3.4. Методы распределения затрат в управленческом учете**

Если организацией производится несколько видов продукции, значит, имеется несколько мест возникновения затрат. Процессу калькулирования предшествует процесс распределения затрат производственных (вспомогательно-обслуживающих) подразделений между основными производственными сегментами.

Основной целью распределения затрат в управленческом учете является подготовка релевантной информации для принятия управленческих решений.

## *Этапы распределения затрат.*

1. Выбор группы (вида) распределяемых затрат. Например, общепроизводственные расходы распределяются на затраты подразделений, общехозяйственные расходы и затраты вспомогательных подразделений – на конкретные виды продукции, работ, услуг.

2. Организация учета на счетах или внесистемный сбор затрат в разрезе выбранных групп (видов).

3. Выбор итоговых и промежуточных объектов учета затрат. Промежуточные объекты связаны с многоэтапностью процесса перераспределения затрат. Если конечным объектом калькулирования могут быть виды продукции (работ, услуг), то промежуточными – переделы, продукция, работы, услуги вспомогательного производства, операции.

4. Выбор базы распределения косвенных затрат, на основе которой можно связать группу затрат с объектом учета затрат (например, основная заработная плата производственных рабочих, объем продаж, нормативные ставки, рассчитанные на основе машино-часов работы оборудования и др.).

5. Расчет коэффициента (ставки) распределения.

6. Распределение косвенных затрат по выбранным объектам. В настоящее время в управленческом учете используются три метода распределения услуг вспомогательных производств:

- метод прямого распределения;
- метод пошагового распределения;
- метод взаимного распределения (двухсторонний).

*Метод прямого распределения затрат* является наиболее простым: затраты каждого обслуживающего (непроизводственного) подразделения относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги (либо данное условие принимается в качестве допущения для упрощения процесса распределения).

Затраты распределяются пропорционально выбранной базе распределения, которая обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода времени и представляет собой элемент учетной политики организации.

В тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги, применяют пошаговый и двусторонний методы распределения затрат.

**Пример 1.** На швейном предприятии в организационной структуре выделены два основных цеха: цех № 1 и цех № 2 и два вспомогательных: ремонтно-механический цех (РМЦ) и котельная. Необходимо распределить затраты вспомогательных цехов между цехами основного производства. В качестве базы распределения затрат РМЦ используется величина трудозатрат по проведению ремонтов; котельной – количество потребленного цехами основного производства пара. Исходные данные приведены в табл. 3.1.

*Таблица 3.1*

Исходные данные для решения задачи

Показатели	Вспомогательные подразделения		Основные подразделения		Итого
	РМЦ	Котельная	Цех № 1	Цех № 2	
Первичные затраты подразделений, тыс. руб.	<b>6 000</b>	<b>1 000</b>	4 000	2 000	<b>13 000</b>
Трудозатраты по проведению ремонтов, чел.-час.	–	–	3 000	5 000	8 000
Потреблено пара, тонн	–	–	16 000	4 000	20 000

Результаты распределения затрат прямым методом приведены в табл. 3.2.

*Таблица 3.2*

Результаты распределения затрат прямым методом

Показатели	Цех № 1	Цех № 2	Итого
Первичные затраты подразделений, тыс. руб.	4 000	2 000	6 000
Распределение услуг РМЦ	$(3\,000 : 8\,000 \times 6\,000) =$ <b>2 250</b>	$(5\,000 : 8\,000 \times 6\,000) =$ <b>3 750</b>	<b>6 000</b>
Распределение услуг котельной	$(16\,000 : 20\,000 \times 1\,000) =$ <b>800</b>	$(4\,000 : 20\,000 \times 1\,000) =$ <b>200</b>	<b>1 000</b>
<b>Итого</b>	<b>7 050</b>	<b>5 950</b>	<b>13 000</b>

Порядок расчетов.

1. Заносим в таблицу данные о первичных затратах подразделений основного производства: по условию задачи затраты цеха № 1 – 4 000 тыс. руб., цеха № 2 – 2 000 тыс. руб. Общая сумма первичных затрат основного производства – 6 000 руб.

2. Распределяем затраты ремонтно-механического цеха между цехами основного производства. Базой распределения затрат по условию задачи служит величина трудозатрат по проведению ремонтов. Для того чтобы узнать, сколько затрат РМЦ приходится на цех № 1, необходимо трудозатраты по проведению ремонтов в цехе № 1 разделить на общую сумму трудозатрат и умножить на величину затрат РМЦ:

$$3\ 000 : 8\ 000 \times 6\ 000 = 2\ 250 \text{ тыс. руб.}$$

Далее определяем, сколько затрат РМЦ приходится на цех № 2. Для этого трудозатраты по проведению ремонтов в цехе № 2 делим на общую сумму трудозатрат и умножаем на величину затрат РМЦ:

$$5\ 000 : 8\ 000 \times 6\ 000 = 3\ 750 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, затраты РМЦ, которые по условию задачи составляют 6 000 руб., распределены между цехами основного производства:

на цех № 1 отнесено 2 250 тыс. руб.

на цех № 2 отнесено 3 750 тыс. руб.

Всего: 6 000 тыс. руб.

3. Аналогичным образом распределяем затраты котельной между цехами основного производства. По условию задачи базой распределения затрат служит объем потребленного пара. Для того чтобы узнать, сколько затрат котельной приходится на цех № 1, необходимо объем пара, потребленного цехом № 1, разделить на общую сумму потребления пара и умножить на величину затрат котельной:

$$16\ 000 : 20\ 000 \times 1\ 000 = 800 \text{ тыс. руб.}$$

Далее определяем, сколько затрат котельной приходится на цех № 2. Для этого объем пара, потребленного цехом № 2, делим на общую сумму потребления пара и умножаем на величину затрат котельной:

$$4\ 000 : 20\ 000 \times 1\ 000 = 200 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, затраты котельной, которые по условию задачи составляют 1 000 руб., распределены между цехами основного производства:

на цех № 1 отнесено 800 тыс. руб.

на цех № 2 отнесено 200 тыс. руб.

Всего: 1 000 тыс. руб.

*Метод пошагового распределения затрат* применяется, когда производственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке (либо для целей распределения принимается такое допущение).

Принцип распределения затрат пошаговым методом: на производственное подразделение, потребляющее большую часть услуг производственного подразделения, должна относиться (списываться) пропорционально большая часть затрат этого подразделения.

Этапы распределения затрат пошаговым методом.

1. По каждому подразделению определяются его прямые затраты.
2. Определяются базовые единицы, т. е. единицы объема предоставляемых вспомогательными подразделениями услуг, используя которые можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Например, для лаборатории – количество выполненных анализов; для прачечной – количество выстиранного белья (кг); для столовой – количество приготовленных порций (шт.); для гаража – пробег автотранспорта (км) и т. д.

3. Распределение затрат выполняется на основе выбранных базовых единиц распределения. Общий порядок распределения – от вспомогательно-обслуживающих подразделений к основным. В результате распределения все затраты 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. Распределение начинают со вспомогательного подразделения, оказывающего услуги большему количеству иных подразделений.

## **Пример 2.** Исходные данные примера 1.

Дополнительное условие: РМЦ в отчетном периоде оказывал услуги по проведению ремонтов оборудования котельной. Величина трудозатрат при этом составила 1 500 человеко-часов.

Распределить затраты вспомогательных подразделений между цехами основного производства, используя пошаговый метод.

Исходные данные для расчета приведены в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Исходные данные для решения задачи

Показатели	Вспомогательные подразделения		Основные подразделения		Итого
	РМЦ	Котельная	Цех № 1	Цех № 2	
Первичные затраты подразделений, тыс. руб.	6 000	1 000	4 000	2 000	<b>13 000</b>
Трудозатраты по проведению ремонтов, чел.-час.	–	1 500	3 000	5 000	9 500
Потреблено пара, тонн	–	–	16 000	4 000	20 000

Результаты распределения показаны в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Результаты распределения затрат пошаговым методом

Подразделения	Первичные затраты	РМЦ	Промежуточный расчет	Котельная	Всего затрат
РМЦ	6 000	(6 000)*	–	–	–
Котельная	1 000	947	1 947	(1 947)*	–
Цех № 1	4 000	1 895	5 895	1 558	7 453
Цех № 2	2 000	3 158	5 158	389	5 547
<b>Итого</b>	<b>13 000</b>	<b>x</b>	<b>13 000</b>	<b>x</b>	<b>13 000</b>
			<b>Шаг 1</b>	<b>Шаг 2</b>	

\* Прим.: в скобках указываются суммы, подлежащие распределению.

Порядок расчетов.

Шаг 1. Распределяем затраты РМЦ. По условию РМЦ оказывает услуги всем подразделениям предприятия. Базой распределения являются трудозатраты на проведение ремонтов.

Чтобы определить, сколько затрат РМЦ приходится на котельную, необходимо трудозатраты по проведению ремонтов в котельной разделить на общую сумму трудозатрат и умножить на величину затрат РМЦ:

$$1\,500 : 9\,500 \times 6\,000 = 947 \text{ тыс. руб.}$$

Затраты РМЦ, приходящиеся на цех № 1:

$$3\,000 : 9\,500 \times 6\,000 = 1\,895 \text{ тыс. руб.}$$

Затраты РМЦ, приходящиеся на цех № 2:

$$\underline{5\,000 : 9\,500 \times 6\,000 = 3\,158 \text{ тыс. руб.}}$$

Всего распределено: 6 000 тыс. руб.

Полученные в результате распределения суммы прибавляем к первичным затратам, указанным в графе 2 табл. 3.4, получаем промежуточные итоги распределения (графа 4).

Шаг 2. Аналогичным образом распределяем затраты котельной (с учетом потребленных ею услуг РМЦ). В результате получаем итоговые данные распределения затрат (графа 6).

*Двухсторонний метод (метод взаимного распределения)* применяется, когда между вспомогательными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами. Однако вручную, без использования программного обеспечения, его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности.

Этапы распределения затрат двухсторонним методом.

1. Определяется база распределения затрат и на ее основании рассчитывается соотношение между подразделениями, участвующими в распределении затрат.

2. Рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг.

3. Скорректированные затраты распределяются между центрами ответственности.

**Пример 3.** Исходные данные примера 1. Дополнительное условие: РМЦ потребляет услуги парокотельной, а котельная – услуги РМЦ.

Распределить затраты вспомогательных подразделений между цехами основного производства, используя двухсторонний метод. В качестве базы распределения принять прямые затраты подразделений.

Порядок расчетов:

1. Исходя из выбранной базы распределения определяем соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Расчет соотношений между сегментами

Центры, оказывающие услуги	Центры, потребляющие услуги				Итого
	РМЦ	Котельная	Цех № 1	Цех № 2	
<b>РМЦ</b>					
Прямые затраты, тыс. руб.	–	1 000	4 000	2 000	7 000
Доля прямых затрат в общей сумме, коэф.	–	0,143	0,571	0,286	1,000
<b>Котельная</b>					
Прямые затраты, тыс. руб.	6 000	–	4 000	2 000	12 000
Доля прямых затрат в общей сумме, коэф.	0,500	–	0,333	0,167	1,000

2. Рассчитываем затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг. Для этого составляется следующая система уравнений:

$$\begin{cases} A = ЗРМЦ + ДРМЦБ \\ B = ЗК + ДКА \end{cases}$$

где А – скорректированные затраты РМЦ; Б – скорректированные затраты котельной; ЗРМЦ, ЗК – первичные (прямые) затраты РМЦ и котельной соответственно; ДРМЦ, ДК – доля прямых затрат РМЦ и котельной соответственно.

Решение:

$$\begin{cases} A = 6\,000 + 0,5B \\ B = 1\,000 + 0,143A \end{cases}$$

$$A = 6\,000 + 0,5(1\,000 + 0,143A);$$

$$A = 6\,000 + 500 + 0,0715A;$$

$$0,9285A = 6\,500;$$

$$A = 7\,000 \text{ тыс. руб. – скорректированные затраты РМЦ;}$$

Тогда,  $B = 1\,000 + 0,143 \times 7\,000 = 2\,000$  тыс. руб. – скорректированные затраты котельной.

3. Скорректированные затраты распределяем между цехами основного производства (табл. 3.6).

*Таблица 3.6*

Результаты распределения затрат двухсторонним методом, тыс. руб.

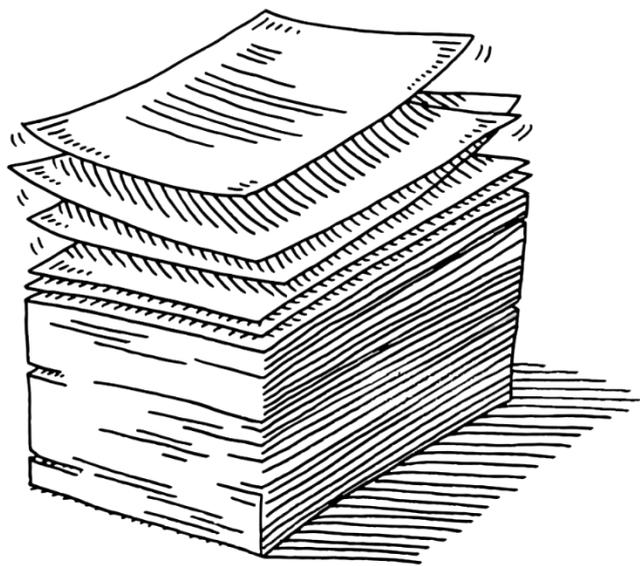
Распределение затрат вспомогательных подразделений	Цеха основного производства		Итого
	Цех № 1	Цех № 2	
<b>РМЦ</b>			
$A \times ДРМЦ(\text{цех № 1})$	$7\,000 \times 0,571 = 3\,997$	–	6 000
$A \times ДРМЦ(\text{цех № 2})$	–	$7\,000 \times 0,286 = 2\,003$	
<b>Котельная</b>			
$B \times ДК(\text{цех № 1})$	$2\,000 \times 0,333 = 666$	–	1 000
$B \times ДК(\text{цех № 2})$	–	$2\,000 \times 0,167 = 334$	
Итого распределено	4 663	2 337	7 000
Прямые затраты	4 000	2 000	6 000
Всего затрат	8 663	4 337	<b>13 000</b>

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

## Контрольные вопросы к главе 3

1. Сформулируйте цели учета затрат по местам возникновения и центрам ответственности.
2. В чем разница между понятиями «сфера затрат», «место затрат» и «центр затрат»? Приведите примеры.
3. Может ли место затрат быть одновременно центром ответственности? Поясните свой ответ.
4. Приведите примеры мест и центров затрат в снабжении и сбыте на швейной фабрике и в гипермаркете.
5. Назовите главные критерии, по которым обособляется место возникновения затрат; центр ответственности.
6. Чем отличается центр затрат от центра прибыли? Приведите примеры.
7. За что отвечает перед руководством организации центр инвестиций? Какая информация ему необходима?
8. Приведите примеры мест возникновения и центров затрат со слабо регулируемыми затратами.
9. На какие места возникновения затрат и центры ответственности целесообразно, по Вашему мнению, разделить офис крупной фирмы, занимающейся продажей бытовой техники?
10. Почему наиболее детально разделяются в учете места и центры затрат производственных подразделений?
11. Как бы Вы предложили измерять результаты деятельности общехозяйственных отделов и служб организации?
12. Является ли материально ответственное лицо центром ответственности? Поясните свой ответ.
13. Точность калькулирования себестоимости продукции в основном зависит от правильности учета затрат по местам формирования и центрам ответственности. Аргументируйте это утверждение.

## **4. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости**





## 4. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

- ◆ Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)
- ◆ Классификация методов калькулирования по объекту учета затрат
- ◆ Классификация методов калькулирования по способу оценки затрат
  - ◆ Классификация методов калькулирования по полноте включения затрат

### 4.1. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

*Себестоимость* – выраженные в денежной форме затраты предприятия на производство и реализацию продукции.

Подходы к формированию себестоимости в финансовом и управленческом учете различны.

В *финансовом учете* состав элементов затрат, включаемых в себестоимость продукции, строго регламентирован Положением по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» и Налоговым кодексом РФ [14, 9]. Перечень же статей себестоимости, в которые перегруппировываются расходы, учтенные в разрезе элементов, каждое предприятие устанавливает самостоятельно исходя из отраслевых инструкций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости. Себестоимость, сформированная с учетом требований этих документов, является в последующем основой для налоговых расчетов.

Информация о затратах, собранная в бухгалтерском финансовом учете, позволяет в конечном итоге сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость отдельного изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается совсем или рассчитывается усредненно.

Однако для самого предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости по каждому виду продукции – так предприятие получает возможность влиять на нее, т. е. управлять своими издержками. Именно такая информация формируется в системе бухгалтерского управленческого учета.

В *управленческом учете* порядок формирования себестоимости не столь регламентирован. Себестоимость формируется не для целей налогообложения, а для того, чтобы руководитель имел полную ин-

формацию о затратах, поэтому в системе управленческого учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости в зависимости от того, какая управленческая задача решается.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе<sup>6, 7</sup> традиционно выделяют следующие ее виды (табл. 4.1).

*Таблица 4.1*

### Виды себестоимости по составу издержек

<b>Виды себестоимости</b>	<b>Содержание общей себестоимости</b>	<b>Содержание себестоимости единицы продукции (работ, услуг)</b>
Технологическая себестоимость (по прямым издержкам)	Прямые издержки производства на участке, в бригаде, по отдельному агрегату	Затраты на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, технологическую энергию, оплату труда производственных рабочих
Сокращенная производственная себестоимость	Технологическая себестоимость + общепроизводственные расходы	Технологическая себестоимость единицы + доля общепроизводственных расходов
Производственная себестоимость	Сокращенная производственная себестоимость + общехозяйственные расходы	Сокращенная производственная себестоимость единицы + доля общехозяйственных расходов
Полная себестоимость	Производственная себестоимость + коммерческие расходы	Производственная себестоимость единицы + доля коммерческих расходов

Такой подход несколько противоречит Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в состав производственной себестоимости должны включаться лишь производственные затраты: прямые трудовые и материальные затраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из про-

<sup>6</sup> Алексейчева Е. Ю., Магомедов М. Д., Костин И. Б. Экономика организации (предприятия) : учебник. 5-е изд., стер. М. : Дашков и К°, 2021. 291 с.

<sup>7</sup> Турчаева И. Н., Таенчук Я. Ю. Калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) : учебное пособие. Калуга : РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева, 2023. 222 с.

изводственной себестоимости, коммерческих и управленческих расходов (рис. ниже).

*Калькуляция* от лат. *calculo* «считаю, вычисляю» в первичном значении – комплекс затрат, тогда как *калькулирование* – процесс их исчисления.

В действующей практике *калькулирование* представляет собой систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы продукции, работ или услуг.



## Формирование полной себестоимости в управленческом учете

*Объектами калькулирования* являются затраты, связанные с производством конкретной продукции (работы, услуги). Следовательно, предпосылкой калькулирования является учет затрат (их сбор, обобщение, группировка, распределение), позволяющий исчислить себестоимость единицы конкретного вида продукции и представить ее в виде отчетного документа – *калькуляции*.

В зависимости от целей калькулирования различают *плановую* и *фактическую* калькуляции.

*Плановая калькуляция* составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм расхода различных видов ресурсов и предполагаемых цен на них.

*Фактическая (отчетная) калькуляция* отражает совокупность всех фактических затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа динамики себестоимости.

*Основной целью калькулирования* является определение себестоимости, по которой можно было бы оценить в денежном выражении запасы готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, себестоимость реализованной в отчетном периоде продукции прежде всего с целью составления внешней бухгалтерской отчетности. Однако современные системы калькулирования позволяют решать целый ряд управленческих задач:

- определение целесообразности дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- выявление целесообразности обновления действующей технологии производства;
- оценка качества работы управленческого персонала;
- определение трансфертных (внутренних) цен.

*Основные принципы калькулирования затрат.*

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство с учетом специфики отрасли, в которой работает предприятие.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

*Объектами учета затрат*, как правило, являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов.

*Объектами калькулирования* (носителями затрат) являются отдельные виды продукции (работ, услуг), предназначенные для реализации.

*Калькуляционными единицами*, в зависимости от особенностей производства и выпускаемой продукции (работ, услуг), могут быть натуральные единицы (штуки, тонны, метры), условно-натуральные (условные пары обуви), единицы времени (часы, человеко-дни) или единицы работы (например, тонна перевезенного груза).

3. Выбор метода распределения косвенных расходов.

4. Разграничение затрат по периодам (исходя из обязательности применения в бухгалтерском учете метода начисления). Его суть состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Расходы, понесенные в отчетном периоде, считаются расходами этого периода независимо от фактического времени выплаты денежных средств. Расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются расходами отчетного периода, даже если деньги по ним были перечислены в данном периоде.

5. Раздельный учет текущих затрат на производство продукции и капитальных вложений. Данный принцип нашел свое отражение в Положении о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [5].

6. Экономически обоснованный выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости на данном предприятии.

*Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции* представляет собой совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения затрат на единицу продукции.

Все существующие методы учета затрат и калькулирования можно сгруппировать по трем основным признакам:

- по объектам учета затрат;
- по полноте учета затрат;
- по способу оценки затрат.

## **4.2. Классификация методов калькулирования по объекту учета затрат**

По объекту учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы.

### **Попроцессный метод учета затрат и калькулирования**

Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.), а также в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, на предприятиях по производству цемента, асфальта и др.).

Общими для всех этих отраслей и производств являются:

- массовый тип производства;
- непродолжительный производственный цикл;
- ограниченная номенклатура выпускаемой продукции;
- единая калькуляционная единица;
- отсутствие или незначительные размеры незавершенного производства.

В итоге выпускаемая продукция является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

Несмотря на общие черты, присущие массовому производству, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых зависят возможности учета и контроля за затратами. Исходя из этого различают методы простого одноступенчатого, двухступенчатого и многоступенчатого калькулирования.

*Метод простого одноступенчатого калькулирования* применяется в производствах, отвечающих следующим условиям:

- производится один вид продукции;
- не возникают запасы полуфабрикатов;
- не образуются запасы готовой продукции и незавершенного производства.

Примером могут служить энергетические и транспортные организации.

Себестоимость единицы продукции в данном случае определяется путем деления суммарных затрат за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции:

$$C_{\text{ед}} = \frac{З}{ОП};$$

где  $C_{\text{ед}}$  – себестоимость единицы продукции, руб.;  $З$  – совокупные затраты за отчетный период, руб.;  $ОП$  – объем произведенной за отчетный период продукции, ед.

Данный метод может применяться не только в отраслях материального производства, но и в непромышленной сфере при оказании услуг. Например, в банке при расчете себестоимости одной банковской услуги. Для этого все затраты, включаемые в себестоимость оказываемых банком услуг, делятся на их количество.

В реальности производств, отвечающих всем трем вышеприведенным требованиям, немного. Обычно имеется либо незавершенное производство, либо остатки нереализованной готовой продукции на складе.

*Метод простого двухступенчатого калькулирования* применяется в производствах, отвечающих следующим условиям:

- производится один вид продукции;
- не возникают запасы полуфабрикатов и незавершенного производства;
- имеются запасы готовой продукции на складе.

Расчет себестоимости единицы продукции в данном случае осуществляется в три этапа:

1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем, путем деления всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество реализованной за отчетный период продукции;

3) показатели, рассчитанные на первых двух этапах, суммируются.

Формула расчета себестоимости единицы продукции методом простого двухступенчатого калькулирования:

$$C_{ед} = \frac{З}{ОП} + \frac{УКР}{ОР};$$

где  $C_{ед}$  – полная себестоимость единицы продукции, руб.;  $ПЗ$  – совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;  $УКР$  – управленческие и коммерческие затраты, руб.;  $ОП$  – объем производства в отчетном периоде, ед.;  $ОР$  – объем реализации в отчетном периоде, ед.

Практическое применение данного метода предполагает наличие на предприятии простейшей системы учета затрат по местам их возникновения с целью выделения затрат производственной сферы и административно-сбытовых затрат.

**Пример 1.** Предприятием в отчетном периоде произведена 1 000 изделий, а реализовано 900. Производственная себестоимость всего выпуска составила 173 000 руб., а управленческие и коммерческие затраты в сумме – 27 000 руб.

Себестоимость единицы продукции составит 203 руб.:

$$C_{ед} = \frac{173000}{1000} + \frac{27000}{900} = 173 + 30 = 203.$$

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

- оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;
- отнести затраты по управлению и продаже в полном объеме на количество реализованной продукции.

*Метод простого многоступенчатого калькулирования* применяется в отраслях, где производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются.

В этом случае необходимо организовать учет затрат и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу.

Расчет себестоимости ведется по формуле:

$$C_{ед} = \sum_{i=1}^n \frac{ПЗ_i}{П_i} + \frac{УКР}{ОР};$$

где  $C_{ед}$  – полная себестоимость единицы продукции, руб.;  $n$  – число переделов;  $ПЗ_i$  – совокупные производственные затраты каждого передела, руб.;  $П_i$  – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, ед.;  $УКР$  – управленческие и коммерческие затраты, руб.;  $ОР$  – объем реализации в отчетном периоде, ед.

Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов – лишь добавленные затраты (заработную плату и общепроизводственные расходы) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется *калькулированием затрат по стадиям обработки*.

С учетом вышесказанного предыдущая формула примет вид:

$$C_{ед} = МЗ + \sum_{i=1}^n \frac{ДЗ_i}{П_i} + \frac{УКР}{ОР};$$

где  $МЗ$  – затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;  $ДЗ_i$  – добавленные затраты каждого передела, руб.;  $П_i$  – количество полуфабрикатов, произведенных в отчетном периоде каждым переделом, ед.

**Пример 2.** По предприятию, охватывающему три передела, имеется следующая информация (табл. 4.2).

*Таблица 4.2*

Исходные данные для решения задачи

Показатели	Передел 1	Передел 2	Передел 3
Количество произведенных полуфабрикатов, шт.	160	150	100
Добавленные затраты передела, руб.	1 600	1 800	2 400

Затраты на сырье и материалы в расчете на единицу продукции составляют 170 руб. Административно-управленческие и коммерческие расходы за отчетный период составили 2 700 руб. Реализовано в отчетном периоде 90 изделий. Местом потребления сырья и материалов является 1 передел.

Расчет себестоимости единицы продукции в данном случае будет иметь следующий вид:

$$C_{ед} = 170 + \frac{1600}{160} + \frac{1800}{150} + \frac{2400}{100} + \frac{2700}{90} = 170 + 10 + 12 + 24 + 30 = 246 \text{ руб.}$$

На выходе из передела 1 себестоимость полуфабриката составит:

$$170 + 10 = 180 \text{ руб.}$$

По завершении передела 2 себестоимость полуфабриката возрастает до:

$$180 + 12 = 192 \text{ руб.}$$

После прохождения последнего 3 передела производственная себестоимость единицы готовой продукции составит:

$$192 + 24 = 216 \text{ руб.}$$

Полная себестоимость:

$$216 + 30 = 246 \text{ руб.}$$

С учетом количества полуфабрикатов, произведенных в течение отчетного периода каждым переделом, стоимостная оценка изготовленных полуфабрикатов составит по:

$$\text{Переделу 1: } 160 \text{ шт.} \times 180 = 28\,800 \text{ руб.};$$

$$\text{Переделу 2: } 150 \text{ шт.} \times 192 = 28\,800 \text{ руб.};$$

$$\text{Переделу 3: } 100 \text{ шт.} \times 216 = 21\,600 \text{ руб.}$$

Запасы полуфабрикатов:

$$\text{Передела 1: } 10 \text{ шт.} \times 180 = 1\,800 \text{ руб.}$$

$$\text{Передела 2: } 50 \text{ шт.} \times 192 = 9\,600 \text{ руб.}$$

Запасы готовой продукции по производственной себестоимости:

$$10 \times 216 = 2\,160 \text{ руб.}$$

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного метода калькулирования.

## **Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости**

Метод применяется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного сырья и материалов на отдельных технологических стадиях, фазах или переделах. Приме-

рами могут служить металлургические, химические, целлюлозно-бумажные, прядильно-ткацкие, мукомольно-крупяные и другие предприятия, для которых характерно комплексное использование сырья.

*Передел* – часть технологического процесса, завершающаяся выработкой промежуточного продукта (полуфабриката), который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т. е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт.

*Сущность попередельного метода* заключается в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе получают продукцию разных видов. Следовательно, *объектом учета затрат* является передел.

*Объектом калькулирования* при этом является продукт каждого законченного передела.

*Особенности попередельного метода:*

- организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

Различают два варианта попередельного метода учета затрат: *полуфабрикатный* и *бесполуфабрикатный*.

При *бесполуфабрикатном варианте* ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их передача из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех) контролируется бухгалтерией по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готовой продукции.

Затраты на изготовление полуфабрикатов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость единицы готовой продукции формируется путем сумми-

рования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

**Пример 3.** Обработка изделий ведется последовательно в трех цехах (по трем переделам). Стоимость сырья и материалов всего – 5 000 руб. Затраты на обработку (добавленные затраты) в 1-м цехе – 2 100 руб., во 2-м – 1 500 руб., в 3-м – 2 500 руб. Запланировано и фактически выпущено – 200 изделий.

Исходя из этих условий, себестоимость единицы полуфабриката составит:

$$\begin{aligned} \text{в 1-м цехе: } & (5\,000 + 2\,100) : 200 = 35,5 \text{ руб.}; \\ \text{во 2-м цехе: } & 1\,500 : 200 = 7,5 \text{ руб.}; \\ \text{в 3-м цехе: } & 2\,500 : 200 = 12,5 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Себестоимость единицы готовой продукции будет равна:

$$\begin{aligned} (5\,000 + 2\,100 + 1\,500 + 2\,500) : 200 &= 55,5 \text{ руб.} \\ \text{или } 35,5 + 7,5 + 12,5 &= 55,5 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Схема бухгалтерских записей при бесполуфабрикатном методе учета затрат представлена в табл. 4.3.

*Таблица 4.3*

Корреспонденция счетов при бесполуфабрикатном методе учета затрат

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Списаны сырье и материалы в основное производство (передел 1)	20–1	10	5 000
Отражены добавленные затраты 1 передела по обработке сырья	20–1	70, 69, 02...	2 100
Отражены добавленные затраты 2 передела	20–2	70, 69, 02...	1 500
Отражены добавленные затраты 3 передела	20–3	70, 69, 02...	2 500
Оприходована на склад готовая продукция	43	20–1, 20–2, 20–3	11 100
Отражена себестоимость реализованной продукции	90–2	43	11 100

*Достоинство метода:* простота и меньшая трудоемкость по сравнению с полуфабрикатным методом из-за отсутствия условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов.

*Недостаток:* невозможность определения себестоимости полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, что необхо-

димо в случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

При *полуфабрикатном варианте* движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, а себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела, что позволяет выявлять их себестоимость на различных стадиях обработки и поэтому обеспечивает более действенный контроль за себестоимостью продукции.

Используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону.

Этот вариант предполагает использование бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Калькуляция должна содержать комплексную статью такого же названия.

По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»), или проданных на сторону (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»).

Аналитический учет по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

**Пример 4.** Производство состоит из трех переделов. Каждому переделу соответствует свой аналитический счет: 20–1, 20–2, 20–3.

Цифровой материал тот же, что в предыдущем примере. Дополнительное условие: предполагается реализовать на сторону часть полуфабрикатов после второго передела на сумму 5 000 руб. Схема бухгалтерских записей на аналитических счетах приведена в табл. 4.4.

Таблица 4.4

Корреспонденция счетов при полуфабрикатном методе учета затрат

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Отражена стоимость сырья, поступившего в переработку на 1 переделе	20–1	10	5 000

*Окончание таблицы 4.4*

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Отражены добавленные затраты 1 передела по обработке сырья	20–1	70, 69...	2 100
Оприходованы полуфабрикаты по себестоимости 1 передела	21–1	20–1	7 100
Отражена передача полуфабрикатов на дальнейшую обработку во 2 передел	20–2	21–1	7 100
Отражены добавленные затраты 2 передела по обработке полуфабрикатов	20–2	70, 69...	1 500
Оприходованы полуфабрикаты по себестоимости 2 передела	21–2	20–2	8 600
Отражена себестоимость реализованных на сторону полуфабрикатов	90	21–2	5 000
Отражена передача оставшейся части полуфабрикатов на дальнейшую обработку в 3 передел	20–3	21–2	3 600
Отражены добавленные затраты 3 передела по обработке оставшейся части полуфабрикатов	20–3	70, 69...	1 050
Оприходована готовая продукция по производственной себестоимости	43	20–3	4 650
Отражена себестоимость проданной продукции	90	43	4 650

*Преимущества метода:*

- наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела, которая необходима для формирования цены при реализации полуфабрикатов на сторону;
- возможность учета остатков незавершенного производства в местах его нахождения, контроля движения полуфабрикатов собственного производства.

### **Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости**

Позаказный метод используется на предприятиях:

- занимающихся производством уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия (военно-промышленный комплекс, машиностроение и т. д.);
- на мелкосерийных предприятиях (авиастроение, судостроение, полиграфия);

– при выпуске изделий ограниченного количества (химические реактивы, оригинальные изделия).

Кроме того, метод используется в строительстве, научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения (калькулируется себестоимость операции одного пациента), в сфере услуг (пошив одежды, ремонт автомобилей, бытовой техники и т. п.) [16].

*Сущность позаказного метода* заключается в том, что все прямые затраты (сырье, материалы и заработная плата основных рабочих с начислениями) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Косвенные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

*Объектом учета затрат и объектом калькулирования* является отдельный производственный заказ.

Под *заказом* понимают заявку клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий (выполненных работ или оказанных услуг). Вид заказа определяется договором с заказчиком, где также оговариваются стоимость заказа и срок его выполнения.

До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

На каждый заказ в бухгалтерии открывается отдельная карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения. После выполнения заказа карточка закрывается, подсчитывается общая сумма затрат, которая за вычетом возвратных отходов, окончательного брака и возврата на склад неиспользованных материалов становится фактической себестоимостью произведенной по заказу продукции.

Если в соответствии с заказом изготавливалось несколько одинаковых изделий, себестоимость единицы определяется путем деления суммы затрат по статьям калькуляции на количество выработанной продукции.

*Особенность учета затрат при позаказном методе* заключается в аккумулировании затрат по каждому завершенному заказу в целом, а не за период времени.

Порядок учетных записей при позаказном методе калькулирования:

1) по счету 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу. Количество аналитических счетов к счету 20 должно соответствовать количеству размещенных на предприятии заказов. Регистром для организации аналитического учета являются карточки заказов;

2) прямые материальные и трудовые затраты на основании первичных документов списываются на соответствующие заказы и показываются по дебету счета 20 в корреспонденции с соответствующими счетами (10, 70, 69);

3) косвенные расходы распределяются между отдельными производственными заказами пропорционально выбранной базе и списываются на определенные заказы в дебет счета 20 с кредита счетов 25, 26.

Проблема заключается в том, что зачастую спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще неизвестна общая сумма косвенных расходов. Руководителю заранее необходимо знать себестоимость заказа для определения его цены. Заказчику также необходимо знать заранее цену заказа с тем, чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.

По этой причине на практике косвенные расходы предварительно распределяют между отдельными заказами на основании бюджетных (нормативных) ставок распределения.

**Пример 5.** На начало периода на складе предприятия находилось основных материалов на сумму 3 000 руб. В отчетном периоде были приобретены основные материалы на сумму 10 000 руб. и вспомогательные материалы на сумму 2 000 руб. Согласно требованию на отпуск материалов со склада были отпущены в производство основные материалы на сумму 11 000 руб. (в том числе на заказ № 1 – 6 000 руб., на заказ № 2 – 5 000 руб.); вспомогательные материалы на общую сумму 600 руб. Стоимость вспомогательных материалов как косвенных расходов относится на счет 25 «Общепроизводственные расходы». В связи с выполнением заказов начислены заработная плата и страховые взносы основным производственным рабочим в размере 15 000 руб., в том числе по заказу № 1 – 8 000 руб., по заказу № 2 – 7 000 руб.; вспомогательным рабочим – 1 500 руб. Прочие общепроизводственные расходы предприятия за отчетный период (оплата коммунальных услуг, арендная плата и проч.) ожидаются в сумме 8 000 руб. Базой их распределения между заказами является прямая заработная плата производственных рабочих. По окончании отчетного периода фактическая величина общепроизводственных расходов составила: 1 вариант – 10 500 руб.

(фактическая сумма косвенных расходов оказалась больше ожидаемой); 2 вариант – 9 800 руб. (фактическая сумма косвенных расходов оказалась меньше ожидаемой).

В соответствии с заключенными договорами цена выполнения первого заказа 24 000 руб., второго заказа – 20 000 руб. (включая НДС).

Для организации управленческого учета открываются карточки заказов № 1 и № 2 (табл. 4.5). Корреспонденция счетов по учету затрат позаказным методом приведена в табл. 4.6.

*Таблица 4.5*

### Карточка заказов

Статьи затрат	Заказ № 1	Заказ № 2
Основные материалы, руб.	6 000	5 000
ЗП основных производственных рабочих, руб.	8 000	7 000
Общепроизводственные расходы, руб.	5 387	4 713
<b>Итого условно-фактическая себестоимость, руб.</b>	<b>19 387</b>	<b>16 713</b>

*Таблица 4.6*

### Корреспонденция счетов по учету затрат позаказным методом

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Оприходованы основные материалы на склад	10–1	60	10 000
Оприходованы вспомогательные материалы на склад	10–2	60	2 000
Переданы основные материалы на изготовление заказа № 1	20–1	10–1	6 000
Переданы основные материалы на изготовление заказа № 2	20–2	10–1	5 000
Израсходованы вспомогательные материалы на изготовление двух заказов	25	10–2	600
Начислены заработная плата основным производственным рабочим и страховые взносы с нее (заказ № 1)	20–1	70, 69	8 000
Начислены заработная плата основным производственным рабочим и страховые взносы с нее (заказ № 2)	20–2	70, 69	7 000
Начислена заработная плата вспомогательным рабочим	25	70, 69	1 500

Окончание таблицы 4.6

1	2	3	4
Отражена дополнительно ожидаемая сумма общепроизводственных расходов (по нормативу)	25	76	8 000
Распределена ожидаемая сумма общепроизводственных расходов между заказами пропорционально заработной плате основных рабочих: – на заказ № 1 – на заказ № 2	20–1 20–2	25 25	5 387 4 713
Передана готовая продукция (заказ № 1) на склад по условно-фактической себестоимости	43–1	20–1	19 387
Передана готовая продукция (заказ № 2) на склад по условно-фактической себестоимости	43–2	20–2	16 713
Отражена задолженность покупателей за продукцию (заказ № 1)	62	90–1	24 000
Отражена задолженность покупателей за продукцию (заказ № 2)	62	90–1	20 000
Принят НДС к уплате в бюджет: 44 000 × 0,2 : 1,2	90–3	68	7 333
Списана условно-фактическая себестоимость проданной продукции	90–2	43–1, 43–2	36 100
Оприходован предварительный финансовый результат от продажи продукции	90–9	99	567
<b>Вариант 1</b>			
Ожидаемая сумма общепроизводственных расходов доведена до фактической	25	76...	400
Условно-фактическая себестоимость проданной продукции доведена до фактической (дополнительная запись)	90–2	25	400
Скорректирован финансовый результат от продажи продукции (излишне оприходованная прибыль сторнируется)	90–9	99	(400)
<b>Вариант 2</b>			
Сторнируется излишне списанная сумма общепроизводственных расходов	25	76...	(300)
Условно-фактическая себестоимость проданной продукции доведена до фактической (сторнируется излишне списанная себестоимость проданной продукции)	90–2	25	(300)
Оприходован дополнительно выявленный финансовый результат	90–9	99	300

Распределение ожидаемой суммы общепроизводственных расходов пропорционально заработной плате основных производственных рабочих:

на заказ № 1 относим:  $10\ 100 : 15\ 000 \times 8\ 000 = 5\ 387$  руб.;

на заказ № 2:  $10\ 100 : 15\ 000 \times 7\ 000 = 4\ 713$  руб.

По окончании отчетного периода выясняется фактическая сумма общепроизводственных расходов

Рассмотрим два варианта развития событий.

Вариант 1. Израсходовано больше, чем предполагалось.

Фактическая величина общепроизводственных расходов составила 10 500 руб. Это значит, что в течение отчетного периода были сделаны дополнительные записи по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» на сумму 400 руб. Таким образом, косвенные расходы в течение производственного периода были распределены с недостатком, в результате чего фактическая себестоимость выполненных и сданных заказов в бухгалтерском учете занижена на 400 руб. На ту же сумму завышен и финансовый результат.

Если выявленное отклонение  $< 5\ %$ , оно устраняется путем дополнительной записи в конце отчетного периода. В нашем примере отклонение составило  $400 : 10\ 100 \times 100\ \% = 3,9\ \%$ :

Д 90 – 2 К 25 – 400 руб.

Далее корректируется финансовый результат, излишне списанная прибыль сторнируется:

Д 90 – 9 К 99 – (400 руб.).

Если выявленное отклонение  $> 5\ %$ , то необходимо распределить сумму перерасхода пропорционально между счетами 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи». На счета 20 и 43 списание производится пропорционально их конечному сальдо, на счет 90 – пропорционально дебетовому обороту счета до его закрытия.

Вариант 2. Израсходовано меньше, чем ожидалось. Фактические общепроизводственные расходы по результатам отчетного периода составили 9 800 руб. Это значит, что предварительно они были распределены с излишком. При этом фактическая себестоимость заказов в бухгалтерском учете оказалась необоснованно завышенной, а финансовый результат, напротив, был занижен.

Бухгалтерские записи:

Сторнируется излишне списанная себестоимость заказов:

Д 90 – 2 К 25 – (300 руб.).

Списывается дополнительно выявленный финансовый результат:

Д 90 – 9 К 99 – 300 руб.

## 4.3. Классификация методов калькулирования по способу оценки затрат

По способу оценки затрат выделяют следующие методы учета затрат:

- по фактической себестоимости;
- по нормативной себестоимости.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый – путем непосредственного учета затрат, а второй – через отклонения от норм и планов.

### Учет фактической себестоимости продукции на базе реальных и средних затрат

При организации учета *фактической себестоимости на базе реальных затрат* расходы предприятия фиксируют и относят на себестоимость продукции в той их величине, в которой они имели место в данном отчетном периоде:

- прямые затраты исчисляются исходя из фактического количества израсходованных ресурсов и фактических цен (расценок, тарифов);
- расходы на ремонт основных средств и другие нерегулярные затраты и платежи отражают в учете операций того периода и в том размере, в котором они имели место;
- резервы предстоящих расходов и платежей не создаются;
- расходы прошлых и будущих периодов во внимание не принимаются;
- коммерческие расходы учитываются по каждой сделке.

*Достоинства метода:* отражает действительно имевшие место в данном отчетном периоде расходы и финансовые результаты продаж, не усредняя и не выравнивая их по периодам в течение года; создает возможность для выявления результатов реализации продукции (работ, услуг) по каждой сделке.

Наибольшее распространение на отечественных предприятиях получил метод учета и калькулирования *фактической себестоимости на основе средних затрат*. Данный метод исходит из того, что оценку учетной стоимости отпущенных в производство материалов допускается производить по условным оценкам; транспортно-заготовительные расходы относят на затраты по среднему проценту; применяют усредненные ставки распределения издержек между отчетными периодами и между готовой продукцией и незавершенным

производством; себестоимость реализованной продукции определяют не по каждой продаже, а в целом по предприятию; широко используют счета «Расходы будущих периодов» и «Резервы предстоящих расходов и платежей», предназначенные для равномерного отнесения неравномерно возникающих во времени расходов (на оплату отпусков, ремонтные работы).

*Достоинства метода:* снижение трудоемкости учетных работ; выравнивание затрат по месяцам и кварталам в пределах года, что позволяет более или менее равномерно платить налоги.

*Недостатки* фактического метода учета затрат и калькулирования:

– фиксируются только ранее имевшие место (прошлые) затраты, а для управления необходимо знать не столько прошлые, сколько ожидаемые расходы;

– отсутствуют нормативы, необходимые для оценки и контроля величины затрат, количества использованных ресурсов и цен на них;

– затраты могут быть определены лишь по окончании отчетного периода (месяца, квартала, года), отсутствует информация, позволяющая повлиять на их величину в течение этого периода времени;

– отсутствует возможность выявления и анализа причин удорожаний, перерасходов, непроизводительных затрат.

По этой причине наиболее прогрессивным методом учета затрат в условиях рыночных отношений и конкуренции является метод учета нормативных затрат.

## **Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости**

*Нормативный метод учета затрат* предполагает обязательное предварительное составление *нормативных калькуляций* по каждому виду продукции, которые рассчитываются на базе действующих на начало отчетного периода норм расхода материальных, трудовых и других видов затрат.

Под *нормой* в бухгалтерском учете понимают заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью продукции, а также калькулировать фактическую себестоимость про-

дукции путем прибавления к нормативной себестоимости (или вычитания из нее) соответствующих отклонений от норм по каждой статье.

Таким образом, нормативный метод позволяет оценить не только то, какими были затраты, но и какими они должны были быть.

На практике выделяют *два основных варианта организации нормативного учета затрат*.

1. **Учет затрат «строго по нормам».** Фактические затраты определяют на основе следующей зависимости:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Нормативные} \\ \text{затраты} \end{array}} \pm \boxed{\begin{array}{c} \text{Отклонения от} \\ \text{нормативных затрат} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Фактические} \\ \text{затраты} \end{array}}$$

При этом варианте на счетах бухгалтерского учета движение материальных ценностей оценивают по нормативам (основные материалы, готовая продукция). Все выявленные отклонения по мере их возникновения накапливаются и в конце отчетного периода присоединяются к нормативным затратам.

*Порядок учетных записей при калькулировании «строго по нормам».*

К счету 20 «Основное производство» открывается два субсчета:

– 20–1 «Нормативные затраты, рассчитанные на фактический объем»;

– 20–2 «Отклонения фактических затрат от нормативных».

По дебету счета 20–1 собираются нормативные затраты (в корреспонденции со счетами 10, 70, 69, 25, 26).

Неблагоприятные отклонения от норм (в случае превышения фактических затрат над нормативными) отражаются по дебету счета 20–2, а благоприятные (когда фактические затраты ниже нормативных) – по кредиту счета 20–2.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 20–2 на последнее число каждого месяца определяется суммарное отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от нормативной себестоимости.

Перерасход, т. е. превышение фактической себестоимости над нормативной, списывается со счета 20–2 в дебет счета 90–2 дополнительной записью, тем самым нормативная себестоимость проданной продукции доводится до фактической.

Экономия, т. е. превышение нормативной себестоимости над фактической, сторнируется.

**2. Параллельный учет фактических и нормативных затрат** предусматривает отражение движения информации о затратах на производство в двух оценках: по фактически сложившимся затратам и нормативной величине затрат фактического объема выполненных работ, услуг, произведенной продукции:

$$\boxed{\text{Фактические затраты}} - \boxed{\text{Нормативные затраты}} = \pm \boxed{\text{Отклонение от нормативных затрат}}$$

## **Порядок учетных записей при параллельном методе учета фактических и нормативных затрат**

Особенностью метода является использование счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который предназначен для обобщения информации о выпущенной за отчетный период продукции, а также выявления отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой).

По дебету счета 40 отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»).

По кредиту счета 40 отражается нормативная себестоимость произведенной продукции (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число каждого месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от нормативной себестоимости.

Экономия, т. е. превышение нормативной себестоимости над фактической, сторнируется.

Перерасход, т. е. превышение фактической себестоимости над нормативной, списывается со счета 40 в дебет счета 90 дополнительной записью.

Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

*Условия применения нормативного метода:*

- 1) строгое нормирование расхода всех видов ресурсов;
- 2) предварительное составление нормативных калькуляций себестоимости по всем видам продукции;

3) разработка первичной документации, позволяющей фиксировать затраты производства как в пределах норм, так и по отклонениям от них в разрезе мест, причин и виновников их возникновения;

4) организация работ по подведению итогов и принятию оперативных управленческих решений по результатам контроля за формированием себестоимости продукции по каждому производственному подразделению и предприятию в целом;

5) обеспечение складского хозяйства весоизмерительным оборудованием, а производственных цехов – приборами для учета потребления ресурсов.

*Достоинство метода:* системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать их причины непосредственно в момент возникновения, таким образом данный метод позволяет контролировать затраты предприятия.

*Недостаток метода:* увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ из-за необходимости организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них.

**Пример 6.** По данным, приведенным в табл. 4.7, составить нормативную и фактическую калькуляции себестоимости продукции. Определить отклонения фактической себестоимости от нормативной по видам затрат. Выявить финансовый результат от продажи продукции, используя фактический и нормативные методы учета затрат (параллельный и строго по нормам). Составить корреспонденцию счетов.

Таблица 4.7

Исходные данные для выполнения задания

Показатели	Норма	Факт
Объем производства, ед.	6 000	5 000
Объем продаж, ед.	6 000	5 000
Цена продажи (без учета НДС), руб./ед.	100	110
Расход материалов на единицу продукции, кг/ед.	5,0	5,6
Цена материалов, руб./кг	4,0	4,2
Трудоемкость изготовления единицы продукции, чел.-час./ед.	8,0	9,2
Среднечасовая тарифная ставка, руб./чел.-час.	3,0	3,1
Ставка переменных общепроизводственных расходов, руб./чел.-час.	2,0	1,95
Общехозяйственные расходы, руб.	110 000	100 000

Составляем нормативную калькуляцию себестоимости продукции (табл. 4.8).

Таблица 4.8

Нормативная калькуляция себестоимости продукции\*

Статьи затрат	Расчет	Сумма, руб.
Затраты на материалы	$5,0 \times 6\ 000 \times 4,0$	120 000
Затраты на оплату труда основных рабочих	$8,0 \times 6\ 000 \times 3,0$	144 000
Страховые взносы	30 % от оплаты труда	43 200
Общепроизводственные расходы	$8,0 \times 6\ 000 \times 2,0$	96 000
Общехозяйственные расходы	по условию	110 000
<b>Итого нормативная себестоимость</b>	–	<b>513 200</b>

\*Прим.: нормативный объем производства 6 000 ед.

Поскольку для сравнения фактических и нормативных затрат должна быть обеспечена сопоставимость данных, необходимо составить нормативную калькуляцию себестоимости, пересчитанную на фактический объем производства (табл. 4.9).

Таблица 4.9

Нормативная калькуляция себестоимости продукции,  
пересчитанная на фактический объем производства\*

Статьи затрат	Расчет	Сумма, руб.
Затраты на материалы	$5,0 \times 5\ 000 \times 4,0$	100 000
Затраты на оплату труда основных рабочих	$8,0 \times 5\ 000 \times 3,0$	120 000
Страховые взносы	30 % от оплаты труда	36 000
Общепроизводственные расходы	$8,0 \times 5\ 000 \times 2,0$	80 000
Общехозяйственные расходы	по условию	110 000
<b>Итого нормативная себестоимость, пересчитанная на фактический объем</b>	–	<b>446 000</b>

\*Прим.: фактический объем производства 5 000 ед.

Далее составляем фактическую калькуляцию продукции и рассчитываем отклонения фактической себестоимости от нормативной (табл. 4.10).

Таблица 4.10

Фактическая калькуляция себестоимости продукции\*.

Расчет отклонений

Статьи затрат	Расчет	Сумма, руб.	Отклонение от нормативной себестоимости
1	2	3	4
Затраты на материалы	$5,6 \times 5\ 000 \times 4,2$	117 600	+17 600 (Н)

Окончание таблицы 4.10

1	2	3	4
Затраты на оплату труда основных рабочих	$9,2 \times 5\,000 \times 3,1$	142 600	+22 600 (Н)
Страховые взносы	30 % от оплаты труда	42 780	+6 780 (Н)
Общепроизводственные расходы	$9,2 \times 5\,000 \times 1,95$	89 700	+9 700 (Н)
Общехозяйственные расходы	по условию	100 000	-10 000 (Б)
<b>Итого фактическая себестоимость</b>	–	<b>492 680</b>	<b>+46 680 (Н)</b>

*\*Прим.: фактический объем производства 5 000 ед.*

Общее неблагоприятное отклонение (Н) фактической себестоимости продукции от нормативной составило 46 680 руб. Причем перерасход наблюдается по всем видам затрат, за исключением величины общехозяйственных расходов. Их фактическая сумма оказалась на 10 000 руб. ниже нормативной.

В таблицах 4.11–4.12 приведена корреспонденция счетов по учету фактической полной и нормативной полной себестоимости продукции.

Таблица 4.11

Корреспонденция счетов по учету фактической полной себестоимости продукции

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Примечание
	дебет	кредит		
1	2	3	4	5
Списаны в производство материалы	20	10	117 600	<i>Строка 1 таблицы 4.10</i>
Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20	70	142 600	<i>Строка 2 таблицы 4.10</i>
Начислены страховые взносы с заработной платы основных рабочих	20	69	42 780	<i>Строка 3 таблицы 4.10</i>
Списаны на основное производство фактические общепроизводственные расходы	20	25	89 700	<i>Строка 4 таблицы 4.10</i>
Списаны на основное производство фактические общехозяйственные расходы	20	26	100 000	<i>Строка 5 таблицы 4.10</i>

Окончание таблицы 4.11

1	2	3	4	5
Оприходована на склад готовая продукция по полной фактической себестоимости	43	20	492 680	Сумма оборотов по дебету счета 20 (итоговая строка таблицы 4.11)
Отражена себестоимость проданной продукции	90–2	43	492 680	Объем производства равен объему продаж по условию
Отражена задолженность покупателей за проданную продукцию (с учетом НДС)	62	90–1	660 000	$5\,000 \times 110 \times 1,2$
Отражено обязательство перед бюджетом по НДС	90–3	68	110 000	$660\,000 \times 20 : 120$
Определена прибыль от продажи продукции: $\Pi = \text{Выручка (нетто) без НДС} - \text{Сполная} = (660\,000 - 110\,000) - 492\,680 = 57\,320 \text{ руб.}$				
Отражен финансовый результат от продажи продукции (прибыль)	90–1	99	57 320	Разница между кредитовым оборотом по счету 90–1 и дебетовыми оборотами по счетам 90–2, 90–3

Таблица 4.12

Корреспонденция счетов по учету нормативной полной себестоимости продукции (калькулирование «строго по нормам»)

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Примечание
	дебет	кредит		
1	2	3	4	5
Списаны в производство материалы по нормам на фактический объем	20–1	10	100 000	Строка 1 таблицы 4.9
Отражено неблагоприятное отклонение по материалам (перерасход)	20–2	10	17 600	Строка 1 таблицы 4.10
Начислена заработная плата основным производственным рабочим по нормам на фактический объем	20–1	70	120 000	Строка 2 таблицы 4.9
Отражено неблагоприятное отклонение по заработной плате (перерасход)	20–2	70	22 600	Строка 2 таблицы 4.10

*Продолжение таблицы 4.12*

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Начислены страховые взносы с заработной платы основных рабочих по нормам на фактический объем	20–1	69	36 000	<i>Строка 3 таблицы 4.9</i>
Отражено неблагоприятное отклонение по страховым взносам (перерасход)	20–2	69	6 780	<i>Строка 3 таблицы 4.10</i>
Списаны на основное производство нормативные общепроизводственные расходы, рассчитанные на фактический объем	20–1	25	80 000	<i>Строка 4 таблицы 4.9</i>
Отражено неблагоприятное отклонение по общепроизводственным расходам (перерасход)	20–2	25	9 700	<i>Строка 4 таблицы 4.10</i>
Списаны на основное производство нормативные общехозяйственные расходы	20–1	26	110 000	<i>Строка 5 таблицы 4.9</i>
Отражено благоприятное отклонение по общехозяйственным расходам (экономия)	26	20-2	10 000	<i>Строка 5 таблицы 4.10</i>
Оприходована на склад готовая продукция по полной нормативной себестоимости	43	20-1	446 000	<i>Сумма оборотов по дебету счета 20–1 (итоговая строка таблицы 4.9)</i>
Отражена нормативная себестоимость проданной продукции	90–2	43	446 000	<i>Объем производства равен объему продаж по условию</i>
Списано неблагоприятное отклонение фактической себестоимости от нормативной (нормативная себестоимость доведена до фактической)	90–2	20–2	46 680	<i>Закрытие счета 20–2 (итоговая строка таблицы 4.11)</i>
Отражена задолженность покупателей за проданную продукцию (с учетом НДС)	62	90–1	660 000	<i>5 000 × 110 × 1,2</i>

Окончание таблицы 4.12

1	2	3	4	5
Отражено обязательство перед бюджетом по НДС	90–3	68	110 000	$660\,000 \times 20 : 120$
Определена прибыль от продажи продукции: $\Pi = \text{Выручка (нетто) без НДС} - \text{Сполная}$ $\Pi = (660\,000 - 110\,000) - (446\,000 + 46\,680) = 57\,320 \text{ руб.}$				
Отражен финансовый результат от продажи продукции (прибыль)	90–1	99	57 320	<i>Разница между кредитовым оборотом по счету 90–1 и дебетовыми оборотами по счетам 90–2, 90–3</i>

Таким образом, использование нормативного метода учета затрат позволяет оценить эффективность использования всех видов ресурсов организации.

#### **4.4. Классификация методов калькулирования по полноте включения затрат**

По полноте учета затрат выделяют следующие методы их учета:

- по полной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

##### **Калькулирование полной себестоимости**

При калькулировании полной себестоимости продукции в ее состав включаются все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией, вне зависимости от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на конкретный вид продукции, распределяют сначала по центрам ответственности, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе.

В результате списания прямых материальных и трудовых затрат, а также косвенных расходов, на счете 20 «Основное производство» накапливаются затраты, часть которых в конечном итоге становится готовой продукцией и по истечении отчетного периода списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция», а другая в виде сальдо остается на счете 20 и характеризует размер незавершенного производства.

Формирование финансового результата от продаж при калькулировании полной себестоимости продукции:

$$\boxed{\text{Прибыль (убыток) от продаж}} = \boxed{\text{Выручка от продаж (нетто)}} - \boxed{\text{Полная себестоимость проданной продукции}}$$

## Калькулирование сокращенной (производственной) себестоимости

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в себестоимость продукции должны включаться затраты, связанные исключительно с производством. Расходы, связанные с управлением предприятием и продажей продукции, в калькулировании производственной себестоимости участвовать не должны.

На сегодняшний день для организаций любых видов деятельности в учетной политике разрешено принятие порядка списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 «Продажи». Таким образом, в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета, независимо от выбранных предприятием методов калькулирования общехозяйственные расходы могут не участвовать в калькулировании и оценке запасов незавершенного производства и готовой продукции, а общей суммой относиться на финансовые результаты предприятия в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Формирование финансового результата от продажи продукции в данном случае осуществляется в два этапа:

$$\begin{array}{l} 1. \quad \boxed{\text{Выручка от продаж (нетто)}} - \boxed{\text{Производственная себестоимость реализованной продукции}} = \boxed{\text{Валовая прибыль}} \\ 2. \quad \boxed{\text{Валовая прибыль}} - \boxed{\text{Управленческие и коммерческие расходы}} = \boxed{\text{Прибыль (убыток) от продаж}} \end{array}$$

*Преимущества* списания общехозяйственных расходов непосредственно на финансовые результаты:

– упрощение порядка списания общехозяйственных расходов и, как следствие, упрощение калькулирования себестоимости отдельных видов продукции;

– улучшение показателей оборачиваемости оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением их величины в активе баланса;

– улучшение показателей рентабельности текущих активов в связи с уменьшением их величины.

## Калькулирование сокращенной (переменной) себестоимости. Директ-костинг

*Директ-костинг* – это система учета сокращенной, неполной, себестоимости, базирующаяся на разделении общих издержек предприятия на постоянные и переменные.

Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и с заданной периодичностью как расходы данного периода списывают непосредственно на финансовые результаты. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

Формирование финансового результата при использовании метода калькулирования директ-костинг осуществляется в два этапа:

1.	Выручка от продаж (нетто)	–	Себестоимость, рассчитанная по переменным издержкам	=	Маржинальный доход
2.	Маржинальный доход	–	Постоянные затраты	=	Прибыль (убыток) от продажи

*Маржинальный доход* – это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты. После вычитания из маржинального дохода постоянных затрат формируется показатель прибыли от продаж.

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета метод директ-костинг для составления внешней финансовой отчетности и расчета налогов не используется. В основном он применяется во внутреннем управленческом учете для проведения технико-экономического анализа и принятия оперативных управленческих

решений (определение оптимального объема производства, целесообразности принятия отдельных заказов, цен на новую продукцию и т. д.).

*Порядок отражения операций на бухгалтерских счетах:*

1) прямые производственные затраты с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию» собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства»;

2) косвенные затраты собираются по дебету соответствующих счетов (25, 26) с кредита счетов производственных и финансовых ресурсов;

3) переменная часть общепроизводственных расходов со счета 25 списывается на счет 20 или 23 (включается в себестоимость продукции основного или вспомогательного производства);

4) постоянная часть общепроизводственных расходов вместе с общехозяйственными и коммерческими не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются на уменьшение финансовых результатов (в дебет счета 90 «Продажи»).

Для ведения дифференцированного учета общепроизводственных расходов с делением их на переменную и постоянную части к счету 25 открываются 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».

*Достоинства* метода директ-костинг. Метод позволяет руководству предприятия:

– выявить изделия с большей рентабельностью, т. к. разница между ценой и переменными издержками явная, и ей не мешает сумма постоянных затрат;

– быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка;

– упростить нормирование, планирование, учет и контроль (поскольку уменьшается число статей затрат), т. е. себестоимость становится более обозримой, а отдельные затраты – лучше контролируемые;

– снизить трудоемкость распределения накладных расходов;

– расширить аналитические возможности учета;

– принимать управленческие решения в части ценообразования, целесообразности собственного производства или закупки полуфаб-

рикатов со стороны, выбора или изменения производственной мощности предприятия, выбора и замены оборудования.

*Недостатки метода:*

– возникают трудности разделения расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных и чисто переменных расходов мало, в одних и тех же расходах есть и постоянная, и переменная части, кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному;

– не дает возможности оценить полную себестоимость продукции и, когда это нужно, требует дополнительного распределения постоянных расходов;

– при назначении цен предприятию необходимо обеспечить покрытие всех своих издержек, а это требует дополнительных расчетов.

**Пример 7.** На основании исходных данных, приведенных в табл. 4.13, оценить влияние использования методов калькулирования полной и сокращенной себестоимости на формирование финансовых результатов деятельности предприятия.

Отразить на счетах бухгалтерского учета формирование себестоимости проданной продукции, остатков готовой продукции на складе и прибыли от продаж при использовании методов калькулирования полной и сокращенной себестоимости. Сделать выводы.

Таблица 4.13

Исходные данные для решения задачи

Показатели	Значение
<i>1</i>	<i>2</i>
Объем производства, ед.	1 100
Объем продаж, ед.	1 000
Цена реализации (без НДС), руб./ед.	10,0
Переменные расходы, всего, руб. В том числе:	6 800
а) производственные:	
– материалы;	3 000
– заработная плата с отчислениями;	2 200
– общепроизводственные;	1 100
б) периодические:	
– общехозяйственные (управленческие);	300
– коммерческие	200
Постоянные расходы, всего, руб.	2 700
В том числе:	
– общепроизводственные;	2 200
– общехозяйственные;	250
– коммерческие	250

Корреспонденция счетов при использовании методов калькулирования полной и сокращенной себестоимости приведена в табл. 4.14–4.16.

Таблица 4.14

Корреспонденция счетов при использовании  
метода калькулирования полной себестоимости

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Примечание
	дебет	кредит		
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Списаны в производство материалы	20	10	3 000	<i>по условию</i>
Начислена заработная плата основным производственным рабочим и страховые взносы	20	70, 69	2 200	<i>по условию</i>
Списаны на основное производство общепроизводственные расходы	20	25	3 300	<i>1 100 + 2 200</i>
Списаны на основное производство общехозяйственные расходы	20	26	550	<i>300 + 250</i>
Оприходована на склад готовая продукция	43	20	9 050	<i>сумма оборотов по дебету счета 20 3 000 + 2 200 + + 3 300 + 550</i>
<p>Определяем себестоимость единицы готовой продукции  <math>\text{Сед} = 9\,050 : 1\,100 = 8,23 \text{ руб.}</math>                      (по этой себестоимости будут оцен. остатки готовой продукции на складе)</p>				
Отражена себестоимость проданной продукции	90–2	43	8 227	<i>Себестоимость производства делим на объем производства, умножаем на объем продаж: <math>9\,050 : 1\,100 \times 1\,000</math></i>
Учтены в составе полной себестоимости проданной продукции коммерческие расходы	90–2	44	450	<i>200 + 250</i>
Отражена задолженность покупателей за проданную продукцию (с учетом НДС)	62	90–1	12 000	<i><math>1\,000 \times 10 \times 1,2</math></i>

Окончание таблицы 4.14

1	2	3	4	5
Отражено обязательство перед бюджетом по НДС	90–3	68	2 000	$12\ 000 \times 20 : 120$
Определена прибыль от продажи продукции: $\Pi = \text{Выручка (нетто) без НДС} - \text{Сполн}$ $\Pi = (12\ 000 - 2\ 000) - 8\ 677 = 1\ 323 \text{ руб.}$				
Отражен финансовый результат от продажи продукции (прибыль)	90–1	99	1 323	<i>Разница между кредитовым оборотом по счету 90–1 и дебетовыми оборотами по счетам 90–2, 90–3</i>

Таблица 4.15

Корреспонденция счетов при использовании метода калькулирования сокращенной себестоимости

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Примечание
	дебет	кредит		
1	2	3	4	5
Списаны в производство материалы	20	10	3 000	<i>по условию</i>
Начислена заработная плата основным производственным рабочим и страховые взносы	20	70, 69	2 200	<i>по условию</i>
Списаны на основное производство общепроизводственные расходы	20	25	3 300	$1\ 100 + 2\ 200$
Оприходована на склад готовая продукция по сокращенной производственной себестоимости	43	20	8 500	<i>сумма оборотов по дебету счета 20: <math>3\ 000 + 2\ 200 + 3\ 300</math></i>
Определяем сокращенную себестоимость единицы готовой продукции $\text{Сед} = 8\ 500 : 1\ 100 = 7,73 \text{ руб.}$ (по этой себестоимости будут оцениваться остатки готовой продукции на складе)				
Отражена сокращенная себестоимость проданной продукции	90–2	43	7 727	<i>Себестоимость производства делим на объем производства, умножаем на объем продаж: <math>8\ 500 : 1\ 100 \times 1\ 000</math></i>

Окончание таблицы 4.15

1	2	3	4	5
Отражена задолженность покупателей за проданную продукцию (с учетом НДС)	62	90-1	12 000	$1\ 000 \times 10 \times 1,2$
Отражено обязательство перед бюджетом по НДС	90-3	68	2 000	$12\ 000 \times 20 : 120$
Определяем промежуточный финансовый результат – валовую прибыль: $\text{Пвал} = \text{Выручка (нетто) без НДС} - \text{Ссокр}$ $\text{Пвал} = (12\ 000 - 2\ 000) - 7\ 727 = 2\ 273 \text{ руб.}$				
Списаны на уменьшение финансовых результатов общехозяйственные расходы (управленческие расходы)	90-2	26	550	$300 + 250$
Списаны на уменьшение финансовых результатов коммерческие расходы	90-2	44	450	$200 + 250$
Определена прибыль от продажи продукции: $\text{П} = \text{Пвал} - \text{УР} - \text{КР}$ $\text{П} = 2\ 273 - 550 - 450 = 1\ 273 \text{ руб.}$				
Отражен финансовый результат от продажи продукции (прибыль)	90-1	99	1 273	<i>Разница между кредитовым оборотом по счету 90-1 и дебетовыми оборотами по счетам 90-2, 90-3</i>

Таблица 4.16

Корреспонденция счетов при использовании метода калькулирования себестоимости по системе директ-костинг

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Примечание
	дебет	кредит		
1	2	3	4	5
Списаны в производство материалы	20	10	3 000	<i>по условию</i>
Начислена заработная плата основным производственным рабочим и страховые взносы	20	70, 69	2 200	<i>по условию</i>
Списана на основное производство переменная часть общепроизводственных расходов	20	25-1	1 100	<i>по условию</i>

Продолжение таблицы 4.16

1	2	3	4	5
Списана на основное производство переменная часть общехозяйственных расходов	20	26–1	300	<i>по условию</i>
Списана на основное производство переменная часть коммерческих расходов	20	44–1	200	<i>по условию</i>
Оприходована на склад готовая продукция по сокращенной (переменной) себестоимости	43	20	6 800	<i>сумма оборотов по дебету счета 20: 3 000 + 2 200 + + 1 100 + 300 + 200</i>
<p>Определяем себестоимость единицы готовой продукции (удельные переменные расходы) Сед = 6 800 : 1 100 = 6,18 руб. (по этой себестоимости будут оцениваться остатки готовой продукции на складе)</p>				
Отражена переменная себестоимость проданной продукции	90–2	43	6 182	<i>Себестоимость производства делим на объем производства, умножаем на объем продаж: 6 800 : 1 100 × 1 000</i>
Отражена задолженность покупателей за проданную продукцию (с учетом НДС)	62	90–1	12 000	<i>1 000 × 10 × 1,2</i>
Отражено обязательство перед бюджетом по НДС	90–3	68	2 000	<i>12 000 × 20 : 120</i>
<p>Определяем промежуточный финансовый результат – маржинальный доход: МД = Выручка (нетто) без НДС – Сперем МД = (12 000 – 2 000) – 6 182 = 3 818 руб.</p>				
Списаны на уменьшение финансовых результатов постоянные общепроизводственные расходы	90–2	25–2	2 200	<i>по условию</i>
Списаны на уменьшение финансовых результатов постоянные общехозяйственные расходы	90–2	26–2	250	<i>по условию</i>
Списаны на уменьшение финансовых результатов постоянные коммерческие расходы	90–2	44–2	250	<i>по условию</i>

Окончание таблицы 4.16

Определена прибыль от продажи продукции: $\Pi = \text{МД} - \text{Спост}$ $\Pi = 3\,818 - (2\,200 + 250 + 250) = 1\,118 \text{ руб.}$				
Отражен финансовый результат от продажи продукции (прибыль)	90–1	99	1 118	<i>Разница между кредитовым оборотом по счету 90–1 и дебетовыми оборотами по счетам 90–2, 90–3</i>

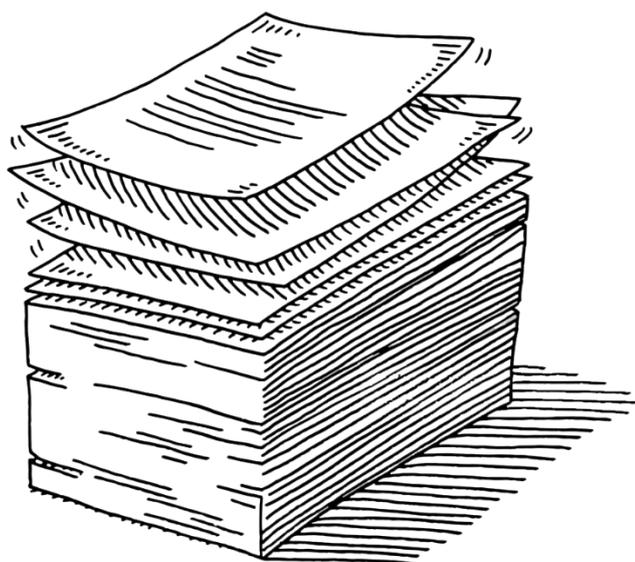
Таким образом, использование методов калькулирования сокращенной себестоимости и директ-костинга приводит к искусственному занижению финансовых результатов деятельности предприятия, а значит, снижению суммы налога на прибыль. Рентабельность продаж при использовании данных методов также ниже, чем при использовании метода калькулирования полной себестоимости. Одновременно с этим следует отметить, что использование метода калькулирования директ-костинг позволяет показать наиболее высокие показатели рентабельности производства продукции и оборачиваемости запасов готовой продукции.

### Контрольные вопросы к главе 4

1. Дайте определение понятию «калькулирование». Почему оно важно в управленческом учете?
2. Для чего необходимо калькулировать себестоимость товарного выпуска и единицы продукции?
3. Почему в финансовом и налоговом учете можно обойтись без калькуляций, а в управленческом учете – нет?
4. Какие расходы, прежде чем отнести их на объекты калькулирования, нужно распределить между отчетными периодами времени? Приведите примеры.
5. Почему калькулирование себестоимости единицы продукции для большинства предприятий является делом сугубо добровольным?
6. Чем отличается нормативная калькуляция себестоимости продукции от плановой и фактической калькуляции?
7. В чем состоят особенности позаказного калькулирования себестоимости продукции?
8. Какие методы калькулирования себестоимости продукции и услуг вы знаете?

9. Почему стоимостные показатели, лежащие в основе коэффициентов распределения, лучше натуральных, количественных?
10. Решающее воздействие на методы калькулирования оказывают особенности продукции и характер ее производства. Прокомментируйте это утверждение.
11. Как действует нормативная система учета полных затрат?
12. Почему контроль над затратами наиболее эффективен в момент их возникновения?
13. Откуда берут информацию о нормативах количества расхода ресурсов?
14. Чем отличаются базовые, идеальные и достижимые в настоящее время нормативы?
15. Какие виды отклонений от норм могут быть по затратам сырья и материалов?
16. Как можно выявить отклонения по заработной плате?
17. Какое влияние на реальность затрат и возможность их контроля оказывают устаревшие нормативы?
18. В чем заключается учет затрат и калькулирование себестоимости по системе директ-костинг?
19. Чем директ-костинг отличается от учета по полной себестоимости?
20. Как оценивают остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе в директ-костинге?
21. Все ли элементы директ-костинга применимы в бухгалтерском учете на российских предприятиях?
22. Почему понятие «директ-костинг» сохранилось до нашего времени, хотя и неточно отражает суть метода?
23. Каким образом ограничение себестоимости переменными расходами позволяет упростить нормирование и учет затрат?
24. В каких случаях цена на товар не может устанавливаться на основе данных директ-костинга?
25. Какие ограничивающие факторы необходимо принимать во внимание при использовании директ-костинга в управлении?
26. Почему директ-костинг ориентирован в основном на принятие краткосрочных управленческих решений?
27. Почему директ-костинг считают более оперативным методом, чем учет полных затрат?

## **5. Внутренняя управленческая отчетность**





## 5. ВНУТРЕННЯЯ УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

- ◆ Сущность и требования, предъявляемые к управленческой отчетности
- ◆ Виды управленческой отчетности, их влияние на результаты деятельности организации

### 5.1. Сущность и требования, предъявляемые к управленческой отчетности

Процесс информирования заинтересованных руководителей о соответствии фактических результатов деятельности желаемым или ожидаемым представляет собой обратную связь через систему внутренней управленческой отчетности, которая является неотъемлемой частью системы внутреннего контроля предприятия [18].

В основе структуры управленческого учета лежат пять основных элементов (областей), составляющих систему внутреннего контроля и управления (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Организационно-методологическая схема управленческого учета

*Контроль допущений* является одним из наиболее слабых звеньев в системе управленческого учета. Допущения должны быть четко сформулированы и контролируются в течение всего периода планирования. Если они не оправдываются, то необходимо вносить изменения в плановые бюджеты и сметы.

Например, при планировании объема продаж исходили из допущения, что инфляция сохранится на уровне 4 % в течение всего планируемого периода (года), но уже к 1 июня темпы инфляции составили 8 %, следовательно, цели были основаны на допущении, которое не оправдалось, оказалось ошибочным. Необходимо принять новое

допущение, выбрать новое значение темпов инфляции, уточнить цели и планы на данный период.

*Контроль целей* требует, чтобы обратная связь в виде системы внутренней отчетности была приспособлена к индивидуальным целям руководителя конкретного структурного подразделения (рис. 5.2).

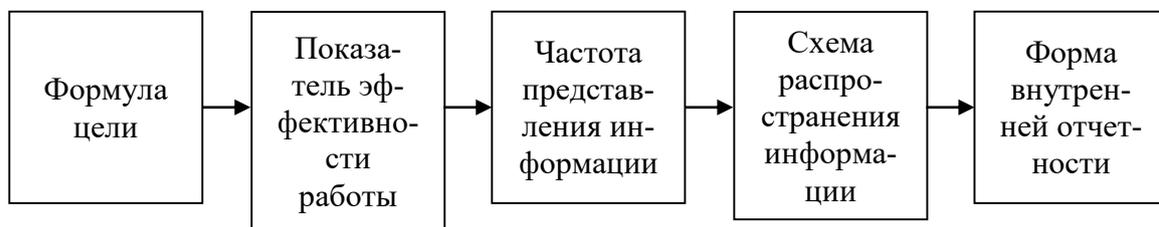


Рис. 5.2. Процедура приспособления обратной связи поставленным целям

*Контроль планов* состоит из двух самостоятельных стадий: преобразование поставленных целей в плановые задания и контроль фактических отклонений от плановых заданий.

Поэтапные планы составляются руководителями структурных подразделений и утверждаются вышестоящим руководством. На первой стадии контролю подвергаются обоснованность планов, их соответствие целям, значимость отдельных плановых этапов, оптимальность сроков их выполнения. Если руководители не разбивают планы на конкретные этапы, то на второй стадии невозможно получить информацию о каждом пройденном этапе. Получают ее только в конце планового периода, когда уже поздно предпринимать какие-либо корректирующие действия.

*Контроль ресурсов* обеспечивается составлением смет расходования ресурсов и учета их фактического исполнения. Управленческий учет обеспечивает отражение информации об издержках, выявление отклонений по статьям сметы, представление соответствующих внутренних отчетов о выполнении планов и отклонениях от сметы.

*Контроль текущей деятельности* обеспечивается информацией по обычной деятельности, которая не охватывается планированием целей и ресурсов.

В одних организациях контролируют только достижение установленных целей, оставляя текущую деятельность на усмотрение руководителя центра ответственности. В других устанавливают «нормативы эффективной работы» и осуществляют жесткий контроль за их достижением. В третьих, устанавливая «нормативы эффективной ра-

боты», контролируют их «методом исключения», т. е. только по отклонениям от нормативов. Считается, что это наиболее оптимальный вариант.

*Иерархия обратной связи* в управленческом учете выстраивается таким образом, что оперативные управленческие решения принимаются на низших уровнях по максимуму предоставляемых данных. На высших уровнях управления объем информации сокращается, а ответственность (значимость) принимаемых решений увеличивается (рис. 5.3).

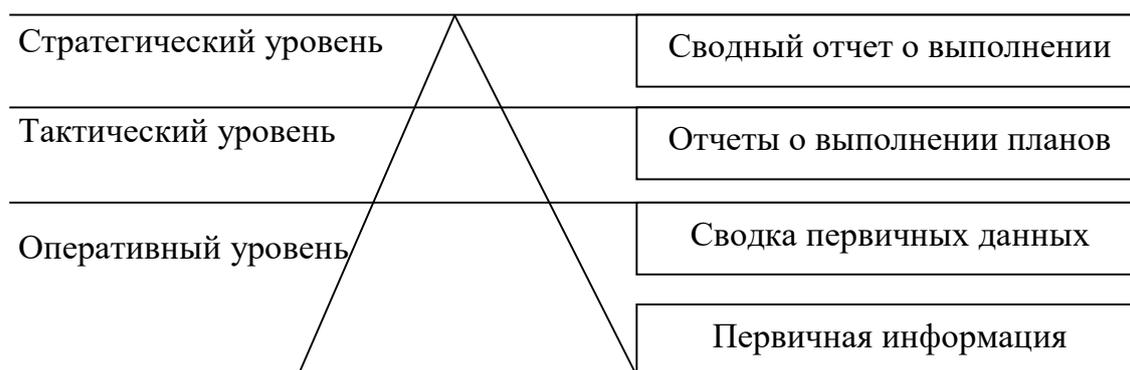


Рис. 5.3. Иерархия обратной связи в управленческом учете

*Внутренняя управленческая отчетность* представляет собой совокупность упорядоченных показателей, с помощью которых дается интерпретация отклонений от целей, планов и смет.

Внутренняя отчетность должна соответствовать определенным требованиям:

- оперативность – предполагает формирование информации по принципу «чем быстрее, тем лучше». Если есть выбор между точностью и оперативностью получения информации для управления, менеджер, как правило, выбирает второе;
- целенаправленность, т. е. информация должна быть направлена на решение конкретных задач управления;
- адресность предполагает ориентацию информации на конкретного потребителя-менеджера и решаемые им задачи;
- достаточность означает, что информация не должна быть излишней, но вполне достаточной для принятия соответствующих решений;
- экономичность предполагает, что затраты на подготовку, передачу и потребление информации не должны превышать экономический эффект от ее использования;

– гибкость означает, что информация должна быть приспособленной к возможным изменениям в бизнесе [19].

## **5.2. Виды управленческой отчетности, их влияние на результаты деятельности организации**

*По содержанию информации* внутренние отчеты подразделяют на комплексные, тематические и аналитические.

*Комплексные (итоговые) отчеты* представляются обычно за месяц (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) и содержат информацию о выполнении планов и использовании ресурсов за данный период времени. Эти отчеты отражают доходы и расходы по центрам ответственности, исполнение сметы затрат, рентабельность, движение денежных средств и иные показатели, необходимые для общей оценки и контроля.

*Тематические отчеты* по ключевым показателям формируются по мере возникновения отклонений по наиболее важным для успешного функционирования предприятия показателям (объем продаж, потери от брака, недопоставки по заказам, график производства продукции и др.).

*Аналитические отчеты* составляются только по запросам управляющих и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов по отдельным аспектам деятельности. Например, причины, влияющие на перерасход ресурсов, уровень продаж по секторам рынка, оценку причин изменения рентабельности и т. п.

*По уровням управления* различают *текущие, оперативные и сводные* отчеты.

*Текущие отчеты* содержат агрегированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли и центрах инвестиций. Составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального.

*Оперативные отчеты* представляются на нижнем уровне управления в центрах ответственности. Они содержат подробную информацию для принятия текущих решений. Составляются еженедельно и ежемесячно.

*Сводные отчеты* предназначены для высшего управленческого персонала организации, принимающего стратегические решения и осуществляющего общий контроль деятельности предприятия. Периодичность колеблется от ежемесячных до ежегодных.

**По объему информации** внутренние отчеты подразделяются на *сводки, итоговые отчеты и общие (сводные) отчеты.*

*Сводка* – краткие сведения об отдельных показателях деятельности подразделения за короткий период времени, иногда за день или неделю.

*Итоговые отчеты* составляются за месяц или другой отчетный период. Обобщают информацию о контролируемых показателях данного центра ответственности.

*Общие отчеты* составляются по предприятию в целом и содержат информацию, соответствующую формам финансовой отчетности, приспособленным для целей внутреннего управления.

**По формам представления** внутренние отчеты составляются в табличной, графической или текстовой форме.

*Табличная форма* является традиционной формой составления внутренней отчетности. В качестве дополнения к данному виду отчета может быть приложена пояснительная записка.

*Графическая форма* наиболее наглядна. Однако она не должна быть перегружена излишней цифровой информацией, поскольку в этом случае ее восприятие затрудняется.

*Текстовая форма* подачи информации используется в случаях, когда объем цифровой информации незначителен, но нужно подробно пояснить взаимосвязь и значение представляемой информации. Текстовые отчеты часто составляются в дополнение к табличным или графическим отчетам.

## **Контрольные вопросы к главе 5**

1. Что собой представляет внутренняя управленческая отчетность?
2. Назовите цель и задачи внутренней управленческой отчетности.
3. Каковы принципы организации управленческой отчетности?
4. На какие виды подразделяются внутренние управленческие отчеты по содержанию информации?
5. В каком отчете отражается информация, раскрывающая причины и последствия результатов по отдельным аспектам деятельности предприятия?
6. Назовите виды внутренних управленческих отчетов по форме представления информации.

7. Существуют ли общепринятые стандарты для составления внутренней управленческой отчетности?
8. Какова частота представления внутренних оперативных отчетов?
9. Что собой представляет сводка?
10. Какие требования предъявляют к внутренней управленческой отчетности?
11. Каким образом выстраивается иерархия обратной связи в управленческом учете?
12. Какой внутренней информацией обеспечивается контроль ресурсов на предприятии?
13. Каким образом осуществляется контроль планов?
14. Какую информацию могут содержать текущие отчеты? С какой периодичностью они составляются?
15. Какая форма представления информации является, на ваш взгляд, наиболее наглядной?

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Бухгалтерский управленческий учет представляет собой процесс выявления, измерения, накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности предприятия, используемой для планирования, управления и контроля. Он обязан обеспечить информацией руководителей различных уровней внутрифирменного управления, ответственных за достижение конкретных производственных целей. Информация, необходимая для принятия оперативных управленческих решений, в первую очередь относится к издержкам производства и поэтому должна поступать в максимально короткий срок. Она обобщается или детализируется в соответствии с потребностями управления и формируется с учетом задач перспективного развития организации.

Учебное пособие «Бухгалтерский управленческий учет» способствует формированию профессиональных компетенций обучающихся по специальности «Экономическая безопасность» и направлению подготовки «Экономика». Пособие является одним из компонентов учебно-методического обеспечения одноименной учебной дисциплины, предусмотренной учебным планом специальности «Экономическая безопасность», а также будет полезно при изучении соответствующих тем учебных дисциплин «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерский финансовый учет», включенных в учебный план направления подготовки «Экономика» по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Представленная работа является первой частью учебно-методического обеспечения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет», включает теоретико-методические основы, раскрывает порядок организации и ведения управленческого учета.

## СПИСОК БИБЛИОГРАФИЧЕСКИХ ССЫЛОК

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/3748gV> (дата обращения: 10.05.2023).
2. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/MsKLk> (дата обращения: 10.05.2023).
3. «О бухгалтерском учете» : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/32sZGU> (дата обращения: 10.05.2023).
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 27.11.2023) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/MsKtY> (дата обращения: 10.05.2023).
5. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» : Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) : зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 № 1598) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/32nY7r> (дата обращения: 10.05.2023).
6. «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» : Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/3748ZL> (дата обращения: 10.05.2023).
7. «О несостоятельности (банкротстве)» : Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/sKumg> (дата обращения: 10.05.2023).
8. «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» : Федеральный закон от 27.07.2006 №149-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/ggWjK> (дата обращения: 10.05.2023).
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : от 31.07.1998 № 146-ФЗ // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/Z3dMW> (дата обращения: 10.05.2023).

10. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : от 05.08.2000 № 117-ФЗ // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/Ms4nF> (дата обращения: 10.05.2023).
11. Трудовой кодекс Российской Федерации : от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 29.12.2020) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/bnMhX> (дата обращения: 10.05.2023).
12. «Об утверждении профессионального стандарта “Бухгалтер”» : Приказ Минтруда России от 21.02.2019 № 103н : зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2019 № 54154 // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/3749VQ> (дата обращения: 10.05.2023).
13. «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» : Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/33Juux> (дата обращения: 10.05.2023).
14. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99» : Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) : зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790 // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/34Lvpi> (дата обращения: 10.05.2023).
15. Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса : утв. Минпромнаукой РФ 26.12.2002 // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/3749cb> (дата обращения: 10.05.2023).
16. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : КноРус, 2019. 392 с.
17. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев, О. В. Ельчанинова [и др.] ; под ред. Е. И. Костюковой. Ставрополь : СтГАУ, 2016. 224 с. URL: <https://clck.ru/3749iF> (дата обращения: 20.09.2023).
18. Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 10-е изд., перераб. – М. : Дашков и К°, 2019. 399 с.
19. Полковский Л. М. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 3-е изд., стер. М. : Дашков и К°, 2022. 255 с. URL: <https://clck.ru/3749kP> (дата обращения: 20.09.2023).
20. «О консолидированной финансовой отчетности» : Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 26.07.2019) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/3748ур> (дата обращения: 10.05.2023).

21. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99)» : Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) // КонсультантПлюс : [сайт]. URL: <https://clck.ru/33LRHH> (дата обращения: 10.05.2023).

## ПРИЛОЖЕНИЕ

### Документы внутреннего (локального) уровня регулирования управленческого учета

Документ	Содержание документа
Учетная политика организации	Устанавливает правила учета и отчетности и порядок выбора предложенных на методическом уровне вариантов учета. Определяет организационно-технические и методические аспекты управленческого учета
Коллективный договор «Положение об оплате труда и премировании»	Регулирует трудовые отношения на уровне организации, порядок оплаты за отработанное и неотработанное время, режим труда и отдыха, социальные гарантии
Положение о структуре организации, положения о подразделениях и должностные инструкции	Определяют организационную структуру предприятия. Регулируют на уровне организации отдельные вопросы осуществления управленческого учета, права, обязанности и функции должностных лиц, правовой статус и подчиненность в организационной структуре подразделений, выполняющих функции по ведению управленческого учета
Положение о коммерческой тайне	Определяет перечень внутрифирменной информации, подлежащей правовой охране, круг лиц и их обязанности по обеспечению защиты информации от несанкционированного доступа и разглашения, ответственность за невыполнение этих обязанностей
Техническая документация	Устанавливает схемы технологических процессов, последовательность операций, нормы расхода ресурсов

Учебное издание

*Ростовская Юлия Николаевна*  
*Капустина Юлия Александровна*

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

ISBN 978-5-94984-904-0



Редактор Н. Ф. Тофан  
Оператор компьютерной верстки Т. В. Упова

Подписано в печать 20.12.2023. Формат 60x84/16.  
Бумага офсетная. Цифровая печать.  
Уч.-изд. л. 5,51. Усл. печ. л. 6,51.  
Тираж 300 экз. (1-й завод 36 экз.)  
Заказ № 7805

ФГБОУ ВО «Уральский государственный лесотехнический университет».  
620100, Екатеринбург, Сибирский тракт, 37.  
Редакционно-издательский отдел. Тел.: 8 (343) 221-21-44.

Типография ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ ЦЕНТР УПИ»  
620062, РФ, Свердловская область, Екатеринбург, ул. Гагарина, 35а, оф. 2.  
Тел.: 8 (343) 362-91-16.