

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Белорусский национальный технический университет

Кафедра «Экономика и право»

Л. П. Васюченок
Е. И. Бахматова

ЭКОНОМИКА ОРГАНИЗАЦИИ (ПРЕДПРИЯТИЯ)

Пособие

для студентов специальности

1-27 01 01 «Экономика и организация производства»

*Рекомендовано учебно-методическим объединением по образованию
в области экономики и организации производства*

Минск
БНТУ
2020

УДК 658 (075.8)

ББК 65.29я73

В20

Рецензенты:

заведующий кафедрой экономических наук Минского государственного лингвистического университета, кандидат экономических наук, доцент *А. Л. Подгайский*;
кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник Института экономики НАН Беларуси *В. А. Свиридович*

Васючёнок, Л. П.

В20 Экономика организации (предприятия) : пособие для студентов специальности 1-27 01 01 «Экономика и организация производства» / Л. П. Васючёнок, Е. И. Бахматова. – Минск : БНТУ, 2020. – 85 с.
ISBN 978-985-583-070-3.

Пособие содержит краткий курс лекций по управлению затратами по дисциплине «Экономика организации». Предназначено для студентов, преподавателей экономических специальностей высших учебных заведений.

УДК 658 (075.8)

ББК 65.29я73

ISBN 978-985-583-070-3

© Васючёнок Л. П., Бахматова Е. И., 2020

© Белорусский национальный
технический университет, 2020

СОДЕРЖАНИЕ

Раздел 1. ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ (ПРЕДПРИЯТИЯ)	5
Тема 1.1. Издержки и себестоимость продукции, работ, услуг	5
1.1.1. Понятие и классификация затрат	5
1.1.2. Правовые основы управления затратами	15
1.1.3. Себестоимость и ее виды	17
Тема 1.2. Управленческий учет затрат организации	22
1.2.1. Организация учета затрат на предприятии	22
1.2.2. Учет затрат по видам	26
1.2.2.1. Учет материальных затрат	27
1.2.2.2. Учет затрат на оплату труда	34
1.2.2.3. Учет отчислений на социальные нужды	41
1.2.2.4. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов	42
1.2.2.5. Учет прочих затрат	44
1.2.3. Учет затрат по местам их возникновения	45
1.2.3.1. Порядок учета затрат по местам их возникновения	45
1.2.3.2. Выбор коэффициентов распределения накладных расходов по местам их возникновения	47
1.2.3.3. Способы учета внутрифирменных услуг	48
1.2.3.4. Способы определения базы распределения косвенных расходов по видам продукции	50
1.2.4. Управленческий учет затрат по их источникам (носителям)	55
1.2.4.1. Носители затрат: объект учета, объект калькулирования, калькуляционная единица	56
1.2.4.2. Основные модели начисления (отнесения) затрат на носители, критерии их классификации	58
1.2.4.3. Методы калькулирования себестоимости	63
1.2.4.4. Особенности позаказного метода учета затрат	66
1.2.4.5. Попроцессный (или простой) опеределельный метод учета затрат	68
1.2.4.6. Попередельный метод калькулирования затрат	
1.2.4.7. Локализация издержек по видам продукции (Activity Based Costing)	71

1.2.5. Директ-костинг. Маржинальный доход, анализ безубыточности	74
Тема 1.3. Управленческий учет доходов организации	80
1.3.1. Схема формирования финансового результата экономической организации.....	80
1.3.2. Прибыль и рентабельность	83
Литература.....	85

Раздел 1. ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ (ПРЕДПРИЯТИЯ)

Тема 1.1. Издержки и себестоимость продукции, работ, услуг

1.1.1. Понятие и классификация затрат

Затраты, расходы, издержки – важнейшие характеристики хозяйственной деятельности любой организации. В экономической теории и практике используются различные определения затрат, обоснования их состава, концепции связи с себестоимостью, издержками, расходами. Однозначного толкования термины затраты, расходы, издержки не имеют. В Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.09.2011 № 102, *затраты определяются как стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности*, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах. *Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода* путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями. Расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода. Доход – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества.

Затраты характеризуются: 1) натуральной и денежной оценкой использованных ресурсов; 2) целевой установкой – связью с деятельностью предприятия и, прежде всего, с производством продукции; 3) временной определенностью – они должны быть отнесены на результаты функционирования предприятия за конкретный период времени. Если затраты не вовлечены в производство и не списаны на готовую продукцию, они превращаются в запасы, обладают свойст-

вом запасоемкости и в этом случае являются активами организации. В отличие от затрат, расходы полностью входят в стоимость реализованной за период продукции и не могут быть активами организации. При расчете прибыли предприятия они отражаются в отчете о прибылях и убытках. Понятие затраты обычно шире понятия расходы, но при определенных обстоятельствах они могут совпадать.

Выраженные в денежной форме совокупные затраты конкретного предприятия на производство и реализацию продукции, возмещение которых необходимо для простого воспроизводства, представляют собой *себестоимость*. Первое отличие между себестоимостью и затратами – завершенность процессов производства и реализации. Затраты возникают вне зависимости от того, закончены хозяйственные процессы или нет, себестоимость же означает их завершенность. Затраты можно считать в натуральном выражении и в стоимостном. Себестоимость рассчитывают только в денежном выражении. Затраты далеко не всегда связаны с конкретными объектами, себестоимость – это всегда затраты на что-то, при расчете себестоимости затраты всегда отнесены к произведенной или реализованной продукции, производственному процессу, технологическому переделу, заказу и т. д.

Понятие *издержки* основывается на факте редкости ресурсов и возможности их различного использования. К издержкам, помимо фиксируемых в бухгалтерском учете расходов и затрат, относят альтернативные оценки использования ресурсов, например, упущенную выгоду при принятии какого-либо решения или негативное воздействие решения на окружающую среду. В такой трактовке издержки – самое содержательное понятие, максимально полно характеризующее ресурсы, потребленные организацией при достижении целей своей деятельности. Но в экономике организации применяется преимущественно понятие затраты, которое четко определено в бухгалтерском учете и которое поэтому способно служить хорошей основой для управления использованием ресурсов организации.

Так как ресурсы превращаются в затраты, расходы, издержки только в связи с деятельностью предприятия, важным является установление соответствия между понесенными затратами, расходами, издержками и результатами. В бухгалтерском учете все доходы и расходы разделены на следующие группы: доходы и расходы по текущей деятельности, доходы и расходы по инвестиционной

деятельности, доходы и расходы по финансовой деятельности, иные доходы и расходы. Такая группировка доходов и расходов соответствует порядку их отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности – в отчете о прибылях и убытках. *Текущая деятельность* – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности. *Инвестиционная деятельность* – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации. *Финансовая деятельность* – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности.

Особенности затрат как объекта управления: динамизм, так как затраты находятся в постоянном движении; многообразие, которое требует различных классификаций; трудность измерения, учета и оценки, так как абсолютно точных методов учета затрат не существует; сложность и противоречивость влияния затрат на результат деятельности предприятия.

Важный инструмент управления – система показателей затрат, включающая абсолютные и относительные, количественные и качественные, групповые и единичные показатели. *Абсолютная величина затрат* формируется путем суммирования разных затрат за определенный период времени. В аналитических целях рассматривают затраты по отдельным группам, статьям, элементам, затратным центрам. Самым распространенным относительным показателем является затратно-выручка – *доля затрат в выручке предприятия*. *Индекс суммы затрат* характеризует их динамику и рассчитывается как отношение суммы затрат отчетного периода к сумме затрат предшествующего. *Удельные затраты* представляют собой среднюю величину затрат на единицу продукции, которая определяется делением абсолютной суммы затрат на количество произведенной про-

дукции. *Предельные затраты* характеризуют дополнительные расходы, связанные с производством дополнительной единицы продукции. Рассчитываются как частное от деления прироста суммы затрат на прирост объема производства.

Затраты – исключительно сложное явление и могут быть адекватно представлены с помощью множества классификаций. В управленческом учете принято классифицировать затраты по целям, которые ставят перед собой экономисты и менеджеры предприятия. Выделяют три основные цели: калькулирование и планирование затрат; принятие решений; контроль и регулирование затрат.

Для целей калькулирования и планирования используют следующие классификации затрат.

Группировка затрат *по экономическим элементам* производится исходя из однородности их экономического содержания независимо от места возникновения и целевого назначения. Различают следующие экономические элементы затрат: (1) материальные затраты; (2) расходы на оплату труда; (3) отчисления на социальные нужды; (4) амортизация основных средств и нематериальных активов; (5) прочие затраты.

К элементу «Материальные затраты» относится стоимость сырья и основных материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, топлива, энергии всех видов, платежи за добычу природных ресурсов, выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, а также плата за размещение отходов и др.

В элемент «Расходы на оплату труда» включаются выплаты по заработной плате промышленно-производственного персонала, устанавливаемые в зависимости от результатов труда; стимулирующие и компенсирующие выплаты; премирование рабочих, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты; иные виды оплаты труда в соответствии с применяемыми на предприятии формами и системами оплаты труда.

К элементу «Отчисления на социальные нужды» относятся отчисления в фонд социальной защиты населения, государственный фонд содействия занятости от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг).

В элемент «Амортизация основных средств и нематериальных активов» включается сумма амортизационных отчислений по основ-

ным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности.

К элементу «Прочие затраты» относятся: налоги, сборы и другие платежи в бюджет и бюджетные фонды, относимые на себестоимость продукции в соответствии с законодательством; проценты по полученным ссудам, кредитам и займам на пополнение оборотных средств; расходы на оплату услуг связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, электронной почты; оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации; плата за подготовку и переподготовку кадров; расходы на рекламу, оплата работ по сертификации продукции, товаров, работ, услуг; арендная плата; лизинговые платежи; командировочные и представительские расходы, отчисления в ремонтный фонд и др.

Классификация затрат по экономическим элементам является единой для предприятий различных форм собственности и направлений деятельности. Она позволяет составить смету затрат на производство, определить их структуру, осуществлять контроль за формированием и динамикой затрат. Это необходимо для изучения соотношения различных видов затрат, нормирования и анализа производственных запасов, исчисления частных показателей оборачиваемости отдельных видов нормируемых оборотных средств, а также для других расчетов. Анализ поэлементного состава и структуры затрат на производство дает возможность наметить главные направления поиска резервов снижения материалоемкости и трудоемкости продукции.

Классификация затрат по экономическим элементам не позволяет установить направления расходования ресурсов. Например, она не показывает, как сформированы расходы на оплату труда, каково соотношение в нем заработной платы рабочих, руководящих работников и специалистов, не позволяет определить себестоимость отдельного вида продукции в многономенклатурном производстве. Поэтому производят группировку затрат *по калькуляционным статьям*. Группировка затрат по статьям калькуляции применяется обычно для того, чтобы рассчитать себестоимость единицы продукции. По калькуляционным статьям затраты группируются исходя из места возникновения и целевого назначения, независимо от однородности их экономического содержания. Перечень статей калькуляции, их состав и методы отнесения на себестоимость отдельных видов продукции

(работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства.

В основном на предприятиях промышленности применяется следующая типовая номенклатура калькуляционных статей затрат:

- (1) сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);
- (2) покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги кооперированных предприятий;
- (3) вспомогательные материалы для технологических целей;
- (4) топливо и энергия на технологические цели;
- (5) основная заработная плата основных производственных рабочих;
- (6) дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;
- (7) отчисления на социальные нужды;
- (8) расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции;
- (9) возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения;
- (10) расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- (11) общепроизводственные расходы;
- (12) общехозяйственные расходы;
- (13) потери от брака;
- (14) коммерческие расходы.

Перечень калькуляционных статей зависит от отраслевой принадлежности предприятия, его размера и вида деятельности. Например, статьи 11–14 на отдельных предприятиях объединяются в одну, такие статьи как 8–10 могут отсутствовать и т. д. Классификация затрат по калькуляционным статьям позволяет определить место возникновения затрат и направления их использования, себестоимость конкретного изделия.

Виды себестоимости продукции отличаются составом включаемых статей. Сумма первых семи статей образует технологическую себестоимость. Цеховая себестоимость включает технологическую, а также статьи 8–11. Производственная себестоимость состоит из цеховой себестоимости, общехозяйственных расходов и потерь от бра-

ка (статьи 1–13). Полная себестоимость продукции включает в себя производственную и коммерческие расходы (сумма статей 1–14).

В зависимости от однородности экономического содержания калькуляционные статьи затрат делятся на *простые и комплексные*. К простым относятся статьи, однородные по своему содержанию, состоящие из одного экономического элемента. Это статьи 1–7. Комплексные статьи включают несколько экономических элементов. К таким статьям относятся 8–14. Например, статья расходы на содержание и эксплуатацию оборудования состоит из следующих экономических элементов: материальные затраты (запасные части для ремонта оборудования, смазочные и обтирочные материалы), амортизация (амортизация машин и оборудования), расходы на оплату труда (заработная плата вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием оборудования), отчисления на социальные нужды (от зарплаты вспомогательных рабочих) и прочие.

По способу отнесения на себестоимость продукции все затраты можно разделить на *прямые и косвенные*. Прямыми считаются расходы, которые можно прямо включать в себестоимость изделия (основные материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, заработная плата основных рабочих и др.). Косвенными называются затраты, которые являются общими для нескольких видов продукции, выпускаемой на предприятии. Они подлежат включению в себестоимость изделия расчетным, косвенным путем с помощью принятых методов (например, пропорционально трудоемкости изготовления, основной заработной плате основных рабочих и т. д.).

По отношению к производственному процессу затраты подразделяются на *основные и накладные*. Под основными понимают затраты, непосредственно связанные с процессом производства продукции. К ним относятся статьи 1–10. Накладные затраты связаны с управлением, организацией и обслуживанием процесса производства (статьи 11–14). Считается, что накладные расходы подлежат сокращению. Но можно, увеличивая накладные расходы, существенно снизить основные затраты так, чтобы рентабельность производства продукции в целом повысилась. Например, можно закупить компьютеры и программное обеспечение для инженеров-конструкторов и технологов. Очевидно, что управленческие, т. е. накладные, расходы вырастут. Если в результате компьютеризации конструкция изделий станет более простой, а технология производства более

дешевой, то снизятся основные затраты и такая административная инновация будет экономически оправданной. Накладные расходы, как правило, являются косвенными по отношению к видам продукции, выпускаемым на предприятии. Однако, в составе накладных расходов имеются и те затраты, которые напрямую можно отнести на виды выпускаемых изделий. Например, затраты на рекламу, упаковку, на подготовку производства новых видов продукции.

По целесообразности выделяют *производительные и непроизводительные* расходы. Производительные – это оправданные, необходимые для данного производства затраты. К непроизводительным относят расходы, которые образуются в связи с недостатками в технологии и организации производства (брак, потери от простоев, оплата сверхурочных работ и др.). В случае идеальной организации производства все расходы предприятия должны быть только производительными.

Также выделяют входящие и истекшие, периодические и распределяемые затраты. Входящие затраты – это затраты, связанные с теми ресурсами предприятия, которые показываются в активе бухгалтерского баланса, т. е. это стоимость тех ресурсов, которые принесут предприятию прибыль только в будущем. Истекшие – те затраты, которые были включены в себестоимость продукции, реализованной в отчетном периоде, и по данным затратам уже была показана соответствующая прибыль в пассиве баланса. Периодические – затраты, которые возникают в данном периоде времени и полностью списываются на результаты финансовой деятельности этого же периода времени. Распределяемые – затраты, которые группируются по трем направлениям: остатки готовой продукции на складе, незавершенное производство, реализованная продукция.

Отложенные – это те затраты, которые произведены в текущем периоде, но по правилам бухгалтерского учета будут отнесены к продукции, выпущенной в будущем. *Зарезервированные* затраты не произведены фактически, но плановая сумма включается в себестоимость продукции в текущем периоде.

Текущие затраты обусловлены фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и отражены в отчете о прибылях и убытках данного периода. Их можно определить как затраты, понесенные для получения прибыли или для поддержания доходности. Выгода от этих затрат используется в текущем отчетном периоде.

Текущие затраты состоят из расходов предприятия на повседневные нужды. *Единовременные или капитальные* затраты могут быть определены как любые затраты, понесенные при создании, приобретении, расширении или усовершенствовании некоторого актива. Выгода от таких капитальных затрат будет поступать на протяжении ряда учетных периодов. Примерами капитальных затрат являются: покупка основных средств, значительное усовершенствование существующих основных средств. В конце учетного периода такие затраты будут показываться под заголовком соответствующего актива баланса. Текущие затраты повторяются периодически, а единовременные производятся однократно.

Для принятия решений используют классификации затрат на постоянные и переменные, релевантные и нерелевантные, предельные и приростные, вмененные и необратимые.

Переменные – это те затраты, которые изменяются пропорционально изменению объемов производства. К ним обычно относят сырье и материалы, сдельную заработную плату основных рабочих, затраты на упаковку, на силовую энергию и т. д. *Постоянные* – это затраты, которые не зависят от объемов производства, и с увеличением объемов производства они уменьшаются на единицу продукции. Например, амортизация зданий и сооружений, заработная плата специалистов и т. д. Разделить затраты на переменные и постоянные можно при условии неизменности производственной мощности. Чисто переменными и чисто постоянными затраты являются в относительно узком диапазоне объемов производства. Задача менеджмента предприятия – удержать объем производства или продаж в том коридоре, где характер их изменения будет действительно приближен к линейному, и их будет проще прогнозировать. Классификация затрат на переменные и постоянные является основой директ-костинга – метода управления затратами на основе сокращенной себестоимости. Переменные затраты подлежат распределению между видами производимой продукции, а постоянные рассматриваются как затраты периода и полностью списываются на реализованную продукцию или вычитаются из дохода данного периода. Разделение затрат на постоянные и переменные применяется для расчета безубыточных объемов производства, CVP-анализа (анализа соотношения различных параметров затрат, объемов выпуска и прибыли), маржинального анализа и расчетов операционного левериджа.

По степени управляемости затраты делят на *релевантные и нерелевантные* (принимаемые и не принимаемые во внимание при принятии решений). Релевантные затраты, анализируемые в процессе принятия решений, представляют собой будущий прирост выгод, величина которых зависит от рассматриваемой альтернативы. Под нерелевантными (иррелевантными) понимаются затраты, не влияющие на ситуацию, в которой вырабатываются альтернативные решения.

Если доходы от решения, принятого в настоящее время, не полностью покрывают затраты прошедшего периода, то такие убытки называют безвозвратными потерями или *необратимыми* затратами. Процесс принятия решения начинается с сопоставления будущей выручки и будущих расходов. Если выручка больше расходов, то решение принимается вне зависимости от того, какие затраты были в прошлом. *Вмененные* затраты – это доходы по тому варианту решения, от которого отказались, принимая данное решение.

Приростные (инкрементные) – это те затраты, которые приходятся на прирост объема производства продукции больший, чем одна единица. Например, предприятие производило 100 тыс. ед. продукции. В результате реконструкции основных фондов объемы производства выросли до 120 тыс. ед./год. Те затраты, которые приходятся на дополнительные 20 тыс. ед. продукции называются приростными. *Предельные (маржинальные)* – это затраты, которые приходятся на самую последнюю единицу продукции, произведенную предприятием.

Для целей контроля и регулирования затраты подразделяют на регулируемые и нерегулируемые, контролируемые и неконтролируемые, нормативные (планируемые) и фактические (не планируемые). *Регулируемые* – это те затраты, на величину которых руководитель данного подразделения может оказывать непосредственное влияние и несет ответственность. *Нерегулируемые* – это затраты, на величину которых руководитель данного подразделения повлиять не может и, следовательно, не должен нести ответственность за эти затраты. *Контролируемые* затраты могут контролироваться работниками предприятия. *Неконтролируемые* затраты не являются сферой контроля персонала предприятия, например, повышение цен на энергоносители. По степени охвата планом затраты классифицируются на планируемые и непланируемые. *Планируемые* затраты в соответствии с нормами и нормативами включаются в плановую себестоимость

продукции. К *непланируемым* относят затраты, которые не планируются и отражаются только в фактической себестоимости продукции.

1.1.2. Правовые основы управления затратами

Затраты определяют финансовый результат деятельности предприятия и базу для налогообложения. *Особенная часть Налогового кодекса РБ от 30 декабря 2018 г. № 159-3* в статье 169 содержит определение и перечень затрат, учитываемых при налогообложении, а в статье 173 данного документа перечислены затраты, не учитываемые при налогообложении. Указанные затраты определяются на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок).

Общие вопросы учета затрат регулируются в Беларуси положениями *Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов*, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102. В ней даны определения затрат и расходов, регламентирован механизм перехода расходов по текущей деятельности в затраты, формирующие себестоимость реализованной продукции, в управленческие расходы, в расходы на реализацию, прочие расходы по текущей деятельности. В *Инструкции № 102* все доходы и расходы разделены на доходы и расходы по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Такая группировка доходов и расходов соответствует порядку их отражения на счетах бухгалтерского учета, закрепленному в *Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета*, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50. *Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»* (постановление Министерства финансов Республики Беларусь 12.12.2016 № 104) содержит форму бухгалтерского баланса, а также формы отчетов о прибылях и убытках, об изменении собственного капитала, о движении денежных средств, об использовании целевого финансирования. В установленных стандартом формах бухгалтерской отчетности информация о затратах, расходах и доходах организации представлена в соответствии с положениями *Инструкций № 102 и 50*.

В Республике Беларусь продолжается сближение национального законодательства с международными стандартами финансовой от-

четности (МСФО). Совместным постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 20.10.2010 признаны утратившими силу «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», которые более 10 лет были документом, регламентирующим учет затрат в организациях всех форм собственности. Но принципы по учету затрат, которые были сформулированы «Основными положениями по составу затрат» сохраняются.

Частные вопросы учета затрат определяются в нашей стране отраслевыми инструкциями. Примерами могут служить «Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь», утвержденные приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 31.12.2010 № 881, или «Инструкция по планированию, учету производственных затрат и калькулированию себестоимости отдельных жилищно-коммунальных услуг», утвержденная постановлением Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь от 14.06.2011 № 14, или «Методические рекомендации по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ», утвержденные приказом Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 11.01.2000 № 3, с учетом изменений от 27.02.2008 № 58 и т. д. «Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь» регламентирует общие подходы (правила и методы) формирования состава затрат, связанных с производством и реализацией продукции, товаров, работ, услуг, с определением финансовых результатов деятельности организаций и ведением их бухгалтерского учета. Методические рекомендации распространяются на организации, подчиненные Министерству промышленности и осуществляющие производство продукции, товаров, работ, услуг независимо от форм собственности, служат основой системы управления затратами на производство и реализацию и носят рекомендательный характер.

1.1.3. Себестоимость и ее виды

Себестоимость продукции, работ, услуг характеризует затраты конкретных предприятий на производство и реализацию продукции, работ, услуг и раскрывает экономический механизм возмещения этих затрат из выручки предприятия. Она отражает процессы производства, обращения, распределения, является одним из основных синтетических показателей деятельности предприятия. В себестоимости концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и резервы.

Себестоимость продукции, работ, услуг складывается из затрат, связанных с применением при производстве продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, нематериальных активов и других ресурсов. Она характеризует уровень использования всех ресурсов, находящихся в распоряжении организации. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше при прочих равных условиях экономится труд, лучше используются сырье и материалы, машины и оборудование, тем дешевле производство обходится предприятию и обществу. Себестоимость применяется для оценки эффективности в качестве параметра, отражающего оптимум деятельности предприятия – достижение наибольших результатов при наименьших затратах.

Себестоимость выполняет ряд важных функций: учет и контроль всех затрат на выпуск и реализацию продукции, работ, услуг; база для формирования цены, определения прибыли и рентабельности; обоснование целесообразности дополнительных вложений в предприятие; определение оптимальных размеров предприятия; экономическое обоснование разных управленческих решений и др.

В практике управления предприятием используют разные виды себестоимости. В зависимости от полноты включения текущих затрат различают *полную и сокращенную* себестоимость. В зависимости от статей затрат, формирующих себестоимость, определяют *цеховую, производственную и полную* себестоимость. Различается себестоимость продукции по *степени ее готовности и реализации*. Рассчитывают *себестоимость всей продукции, произведенной за период*, в том числе для собственного употребления и не завершенной обработкой. *Себестоимость готовой продукции* можно представить как себестоимость всей продукции, произведенной за период, минус

прирост и плюс сокращение себестоимости остатков полуфабрикатов собственного производства и незавершенного производства. *Себестоимость реализованной продукции* рассчитывают как себестоимость готовой продукции, произведенной за период, плюс себестоимость остатков готовой продукции на складах предприятия на начало периода и минус себестоимость остатков готовой продукции на складах предприятия на конец периода. В *плановую себестоимость* будут включены максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции на планируемый период. *Фактическая себестоимость* отразит размер действительно затраченных ресурсов на производство продукции. В зависимости от количества продукции различают *себестоимость единицы и всего выпуска*.

В себестоимости продукции отражаются текущие затраты на производство всего объема продукции и каждой ее единицы. В первом случае составляется *смета затрат*, в которой затраты группируются по *экономическим элементам* для того, чтобы определить общую величину затрат на производство запланированного объема выпуска и установить долю каждого элемента. Во втором случае составляется *калькуляция затрат*, в которой затраты группируются по *калькуляционным статьям* для того, чтобы определить порядок включения затрат в себестоимость и обеспечить экономически оправданный способ расчета себестоимости различных видов производимой продукции. Группировка затрат по статьям калькуляции должна обеспечить выделение прежде всего тех затрат, которые непосредственно можно включить в себестоимость отдельных видов продукции (прямые затраты).

Простые или одноэлементные статьи состоят из одного вида затрат: например, «Сырье и материалы» или «Основная заработная плата рабочих, занятых в производственном процессе». Простые статьи рассчитываются на основе норм и нормативов материальных и трудовых затрат, цен и тарифов, расценок по заработной плате. Комплексные статьи представляют собой *набор* затрат. Показатель комплексной статьи калькуляции складывается как итог соответствующей сметы. Деление на простые и комплексные определяет выбор методики расчета статей калькуляции. Набор затрат в комплексных статьях зависит от особенностей организации хозяйственных процессов на предприятии. Наиболее весомыми комплексными статьями являются «Расходы на подготовку и освоение производ-

ства), «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на реализацию».

В статью «*Расходы на подготовку и освоение производства*» включаются расходы на освоение новых предприятий, производственных цехов и агрегатов (пусковые расходы); расходы по подготовке и освоению выпуска продукции, не предназначенной для серийного или массового производства. К пусковым расходам относятся затраты на проверку готовности новых предприятий, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования под нагрузкой всех машин и механизмов с наладкой оборудования и пробной выдачей продукции. Пусковые расходы планируются и учитываются в составе расходов будущих периодов и включаются в себестоимость продукции в течение периода погашения. Длительность периода погашения устанавливается предприятием исходя из нормативного срока освоения, но не более двух лет. К затратам по подготовке и освоению производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, относятся затраты, связанные с производством продукции по разовым заказам. К ним относятся затраты на проектирование и конструирование такой продукции, на разработку технологического процесса, проектирование и конструирование необходимой инструментальной оснастки, изготовление первоначального комплекта специального инструмента и приспособлений и прочие расходы. Расходы на подготовку выпуска продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, полностью списываются на себестоимость соответствующего изделия или партий изделий на каждую единицу равными частями, исходя из общей суммы расходов и количества единиц, входящих в партию.

В статью «*Общепроизводственные расходы*» включаются *расходы по содержанию и эксплуатации оборудования*, а также расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением (*цеховые расходы*).

В *расходы по содержанию и эксплуатации оборудования* включается заработная плата рабочих, занятых обслуживанием оборудования; отчисления на социальные нужды от заработной платы рабочих занятых обслуживанием оборудования; материалы, предназначенные для ухода за оборудованием, запасные части, сменные мелкие детали; все виды топлива и энергии, предназначенные для

эксплуатации оборудования и приведения в движение моторов машин и механизмов; амортизация оборудования; содержание внутри-заводского транспорта – комплексная статья, включающая затраты на заработную плату рабочих-водителей, горюче-смазочные и другие материалы; все виды ремонта оборудования – текущего, среднего и капитального, за исключением модернизации и реконструкции производственных подразделений, – тоже комплексная статья, включающая затраты на заработную плату рабочих, разнообразные виды материально-энергетических затрат.

На *цеховые* расходы относится заработная плата руководителей, специалистов, служащих подразделений; отчисления на социальные нужды от заработной платы персонала управления подразделением; расходы на канцелярские товары; расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги; расходы на командировки персонала подразделений; расходы по обеспечению нормальных условий труда – комплексная статья, включает расходы на отопление, освещение, поддержание в нормальном санитарном состоянии помещения подразделений организации, а также затраты на все виды ремонта за исключением реконструкции и технического перевооружения; затраты на охрану труда и технику безопасности; затраты на противопожарную безопасность подразделений; амортизация зданий и сооружений подразделений; другие расходы, относимые в соответствии с учетной политикой организации в цеховые расходы. Общепроизводственные расходы могут распределяться между видами продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих, отработанному рабочими времени, объему выпуска продукции, прямым затратам по отдельным видам продукции и пр.

В статью *«Общехозяйственные расходы»* включаются затраты, связанные с обслуживанием, организацией производства и управлением предприятием в целом, а также амортизационные отчисления от стоимости нематериальных активов предприятия. К общехозяйственным расходам относят затраты по материально-техническому содержанию аппарата управления организации и ее структурных подразделений; затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, по нормам, установленным законодательством; затраты на представительские цели; затраты на проведение аудита организациями, осуществляющими ведомственный контроль; стоимость консультационных, информационных, а также аудитор-

ских услуг по проведению обязательной аудиторской проверки в соответствии с законодательством; затраты на оплату услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями; затраты на оплату арендной платы; лизинговые платежи в порядке, установленном законодательством; затраты по набору работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала; стоимость составления проектов сделок; затраты, связанные с организацией торгов и участием в торгах; проценты по полученным займам и кредитам и др. Для определения величины общехозяйственных расходов имеет значение, сколько и каких договоров заключила организация по хозяйственному обслуживанию и на какие суммы. Расходы на услуги АТС, банков, вычислительных центров, вневедомственной охраны, арендные платежи, расходы на сертификацию продукции, на привлеченный транспорт, на подготовку кадров и др. относятся на общехозяйственные расходы на основе заключенных договоров.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы, которые на основании первичных учетных документов непосредственно не могут быть отнесены к той или иной продукции, могут *не распределяться* между видами продукции, а *вычитаться* из выручки соответствующего периода. При необходимости расчета полной себестоимости разных видов продукции или себестоимости отдельных объектов (например, в строительстве) общепроизводственные и общехозяйственные расходы, которые на основании первичных учетных документов непосредственно не могут быть отнесены к той или иной продукции, *распределяют между видами продукции пропорционально* сумме выручки, полученной по соответствующим видам, или пропорционально иному критерию распределения, определенному учетной политикой организации.

Статья затрат «Расходы на продажу» включает затраты предприятия на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; затраты на транспортирование продукции до места отправления, на погрузку; расходы на комиссионные отчисления сбытовым и посредническим организациям; расходы на рекламу; представительские расходы и прочие аналогичные затраты. Затраты на продажу каждый месяц списываются полностью на себестоимость реализованной продукции либо распределяются между видами отгруженной за месяц продукции в расчете по весу, объему, производствен-

ной себестоимости или другим показателям. Порядок списания затрат определяется учетной политикой организации.

Тема 1.2. Управленческий учет затрат организации

1.2.1. Организация учета затрат на предприятии

Управленческий учет на предприятии является системой учета затрат и результатов, *реально* имеющих место в конкретные планово-отчетные периоды. На ее основе может быть получена калькуляция затрат, *действительно* приходящихся на единицу выпускаемой продукции. Базовая система управленческого учета затрат и результатов предприятия по периодам их возникновения характеризуется, во-первых, особенностями списания затрат на результаты в зависимости от того, как они учитываются – по видам, по местам возникновения и по носителям. Во-вторых, базовая система управленческого учета определяется порядком учета результата – какой продукт или подразделение предприятия вносит наибольший вклад в полученный финансовый результат – в выручку или прибыль. Бухгалтерский учет имеет целью отслеживать краткосрочные финансовые результаты деятельности предприятия путем сопоставления объема произведенных работ и понесенных затрат за период. В своем традиционном виде он не предоставляет достаточной информации для принятия своевременных управленческих решений по коррекции вклада различных направлений осуществления затрат в конечный финансовый результат. Это побуждает к созданию системы управленческого учета на предприятии.

Управленческий учет – это система учета, контроля, планирования и анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности, необходимых для принятия управленческих решений с целью оптимизации финансовых результатов деятельности организации. Управленческий учет затрат призван управлять прибылью предприятия через управление затратами. Объектом управленческого учета являются доходы, расходы и результаты сегментов бизнеса. Предметом управленческого учета являются планирование, учет, анализ и мотивация деятельности сегментов бизнеса, направленные на соизмерение доходов с расходами по отдельным сегментам и

оптимизацию этого соотношения с целью повышения эффективности функционирования предприятия в целом.

Чтобы представить предметную область управленческого учета затрат более определенно, можно обратиться к переводным книгам зарубежных авторов, ставших для отечественной практики классическими – К. Друри «Введение в управленческий и производственный учет», Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер «Бухгалтерский учет: управленческий аспект». В трактовке К. Друри и Ч. Хорнгрена управленческий учет включает в себя область учета затрат, калькулирования себестоимости и бюджетирования.

Систему управленческого учета затрат можно представить как *совокупность управляемых объектов и совокупность способов реализации в отношении этих объектов различных управленческих функций*. В отличие от второй области, относительно полно методологически и организационно проработанной, первая область – управляемые объекты учета – находятся пока вне зоны пристального внимания теоретиков и практиков. Перед тем, как перейти к рассмотрению отдельных групп объектов учета, необходимо сформулировать принципы выделения, общие для всех групп объектов. *1-й принцип* – принцип причинности. Затраты должны быть отнесены на тот объект учета, который послужил причиной их появления. Отсюда следует, что необходимо избегать укрупнения объектов и обеспечить необходимую степень детализации. Этот принцип необходимо использовать, принимая во внимание *2-й принцип* – принцип существенности и рациональности. Степень детализации должна быть такой, чтобы затраты на ведение учета были приемлемы и не превышали пользу от дополнительной детализации. И *3-й принцип*: при выделении и группировке объектов учета необходимо учесть технические, организационные и управленческие особенности предприятия.

В качестве управляемых объектов в учете принято выделять *виды затрат, места возникновения затрат, носители затрат*. *Учет затрат по видам* показывает какие виды (группы) издержек возникли на предприятии в отчетном периоде. *Учет затрат по местам их возникновения* позволяет распределить их между отдельными подразделениями предприятия в зависимости от того, где они были произведены. *Учет затрат по носителям* предполагает определение всех издержек, связанных с производством единицы какой-либо продукции или с выполнением определенного заказа. Учет затрат по видам

отвечает на вопрос: «Какие затраты возникли?» Учет затрат по местам возникновения отвечает на вопрос: «Где возникли затраты?» Учет затрат по носителям отвечает на вопрос: «Какими продуктами были вызваны затраты и какова величина затрат на единицу каждого продукта?» Приведенная ниже на рис. 1 схема, отражает перечень объектов, выделяемых в системе учета затрат, и их взаимосвязь.

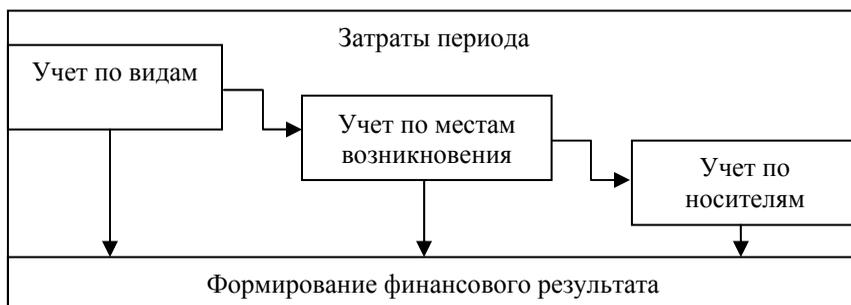


Рис. 1. Схема управленческого учета затрат

В соответствии с данной схемой, учет по видам охватывает все затраты отчетного периода. Далее часть затрат в соответствии с применяемой на предприятии моделью учета может быть непосредственно отнесена на формирование финансового результата, а часть затрат, причиной возникновения которых послужили определенные носители затрат и которые можно непосредственно отнести на носители, учитывается по носителям. Часть затрат, причиной возникновения которых послужили определенные места возникновения затрат и которые невозможно непосредственно отнести на носители (косвенные затраты), учитывается по местам возникновения. Затраты, учтенные по местам возникновения, в соответствии с применяемой на предприятии моделью учета могут быть: 1) распределены по носителям затрат, 2) непосредственно отнесены на формирование финансового результата. Затраты, учтенные по носителям, используются для калькулирования себестоимости производимых продуктов, и в составе себестоимости относятся на формирование финансового результата.

Совокупность способов реализации в отношении объектов учета различных управленческих функций – методологическая модель управленческого учета. Модель включает в себя следующие основ-

ные элементы, в значительной степени повторяющие элементы учетной политики в бухгалтерском учете: порядок учета приобретения и заготовления материальных ресурсов; вариант оценки материальных ресурсов, переданных в производство; порядок формирования первоначальной стоимости и начисления амортизации по основным средствам; порядок учета и финансирования ремонта основных средств; оценка незавершенного производства, готовой продукции; учет затрат на производство; порядок формирования финансового результата; способ распределения косвенных затрат между объектами калькулирования; порядок отнесения затрат вспомогательных производств; виды калькуляционных затрат, выделяемые на предприятии (калькуляционная амортизация, заработная плата собственника), принципы их оценки и т. д.

Управленческий и бухгалтерский (финансовый) учет используют сходные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Конечный финансовый результат производственной деятельности предприятия определяют только способом сопоставления себестоимости проданной продукции и выручки от продаж. В финансовом учете при этом определяется себестоимость всей произведенной продукции и ее основных видов в целом по предприятию. В системе управленческого учета исчисляют и анализируют разные показатели затрат: по видам, по технологическим особенностям, по отдельным производствам, по зонам реализации и т. д.

План бухгалтерских счетов, действующий в настоящее время, позволяет производить учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции для целей финансового и управленческого учета одновременно с использованием однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

Особенности однокруговой системы учета затрат заключаются в том, что, во-первых, специальные счета управленческого учета не используются, во-вторых, – система счетов управленческого учета используется при расчетах. При первом варианте для управленческого учета специальные счета не используются, а информация финансового учета для целей управления группируется в специальных регистрах с расчетными и другими данными. Для обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета при втором варианте используют для учета расходов по элементам затрат дополни-

тельные счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». По окончании месяца учтенные на этих счетах расходы списывают на счет 37 «Отражение общих затрат», а со счета 37 списывают на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Однокруговая система учета затрат основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете, возможности же контроля затрат ограничены, поэтому ее удобно использовать на средних и малых предприятиях. В крупных организациях целесообразно применять двухкруговую систему учета затрат, когда финансовый и управленческий учет имеют самостоятельные планы счетов. Можно выделять для управленческого учета и специальные обособленные счета. Данные финансового и управленческого учета согласуют при помощи переходных и зеркальных счетов. Перенос информации из финансового учета в управленческий и из управленческого в финансовый осуществляют на переходных счетах. Численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений обеспечивают зеркальные счета. Управленческий учет как самостоятельная учетная система образовался и развился в результате выделения из общей бухгалтерии организаций калькуляционной бухгалтерии. Бухгалтерия разделилась на финансовую и калькуляционную в связи с потребностями стремительно развивающейся экономики еще в 60-х г. XX в. Управленческий учет позволяет оперативно осуществлять функции учета, планирования, контроля и регулирования затрат как важнейшего инструмента достижения целей деятельности предприятия.

1.2.2. Учет затрат по видам

Учет затрат по видам является исходным пунктом учета затрат на предприятии за период. Его цель – систематический *анализ совокупных расходов* на осуществление хозяйственного процесса, которые фактически имели место в отчетном периоде. Затраты предприятия за период можно классифицировать по самым различным критериям, но задачам систематического анализа совокупных расходов

в наибольшей мере соответствует классификация затрат по экономическим элементам. В качестве дополнения к этой группировке затрат и ее расшифровке используют классификацию по статьям калькуляции. Обычно выделяют пять основных видов затрат: материальные затраты; расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств и нематериальных активов; прочие затраты.

1.2.2.1. Учет материальных затрат

Материалы – это часть имущества организации, представленная в виде сырья, материалов, запасных частей, топлива, тары. Правильная организация учета материалов, особенно вопросы списания их стоимости на себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг, строится на классификации материалов. Самая распространенная классификация материалов – по калькуляционным статьям затрат. По статье «Сырье и материалы» учитывают приобретаемые на стороне *сырье и материалы*, входящие в состав производимой продукции и образующие ее основу либо являющиеся необходимым компонентом при изготовлении продукции, проведении работ или оказании услуг. Самое большое движение стоимости обычно происходит именно по этой статье, что важно при выборе метода, по которому материалы списываются на себестоимость продукции, а также при планировании нормы запаса. Причиной выбытия материалов может быть отпуск в основное производство, во вспомогательные, обслуживающие производства и хозяйства, использование материалов для процесса управленческой деятельности, для общехозяйственных нужд, использование материалов в ходе реализации готовой продукции.

Вспомогательные материалы не составляют основу продукции, выпускаемой предприятием, но участвуют в производственном процессе или в хозяйственной деятельности предприятия непосредственно. Вспомогательными материалами могут быть красители для окрашивания продукции, материалы для производства работ в административном здании предприятия. Необходимость раздельного учета основных и вспомогательных материалов существует. Вспомогательные материалы не составляют основу продукции, поэтому движение таких материалов меньше, чем основных. Особенности

применения вспомогательных материалов существенно влияют на нормирование объемов производственных запасов предприятия, но значимость такого нормирования ниже, чем для основных материалов. Вспомогательные материалы обычно не могут быть отнесены на конкретный вид или партию продукции и при использовании в основном производстве подлежат распределению.

Учет *покупных полуфабрикатов и комплектующих* изделий ведется по отдельной статье. Полуфабрикаты не являются сырьем в чистом виде. Это продукты труда других предприятий, они могут выполнять не только производственные, но и потребительские функции, использоваться без дополнительной обработки или монтажа. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия используются, как правило, в основном производстве и для него приобретаются, поэтому списываются на счета основного производства и прямо относятся к конкретным видам продукции.

В виде *топлива* учитываются материалы, используемые в качестве горюче-смазочных в транспортных организациях, а также топливо, используемое для технологических и общехозяйственных нужд. Достаточно сложно технически определить количество топлива, потраченного на производство определенного вида продукции. Стоимость топлива для технологических нужд выделяют в отдельную статью, относят на счета основного производства и прямо включают в себестоимость видов продукции. Топливо для иных целей относят на одну из комплексных статей, предназначенных для учета затрат общего назначения «Общепроизводственные расходы» или «Общехозяйственные расходы», в их составе распределяя по видам выпускаемой продукции. Топливо, используемое для выработки тепловой и электрической энергии, когда выработка энергии осуществляется в соответствующих структурных подразделениях, списывается на счета вспомогательных производств или обслуживающих производств и хозяйств.

Операции с *тарой* отличаются выраженной спецификой. Тара – это материалы для упаковки и транспортировки продукции (товаров) на предприятиях. Классифицируют тару на виды, в состав тары включают также материалы и детали для изготовления и ремонта тары – тарные материалы.

Запасные части иногда могут иметь такие же наименования, как полуфабрикаты, разница состоит в их экономическом назначении,

когда покупные полуфабрикаты используются при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, а запасные части – при проведении ремонта объектов основных средств. Планирование запасов этих видов материалов также осуществляется различно – покупные полуфабрикаты планируются так же, как и сырье и основные материалы, – в расчете на объем выпуска продукции, а запасные части планируются в соответствии со сметной документацией и планом проведения всех видов ремонта. При таком методе планирования запасов и расходования запасных частей можно достаточно точно определить и количество необходимых материалов, и сроки приобретения материалов. При неравномерном осуществлении расходов на ремонт в течение отчетного периода организация может создавать резерв или списывать понесенные затраты на расходы будущих периодов.

Собирательным понятием «*прочие материалы*» именуют отходы производства, неисправимый брак, материальные ценности, потерявшие свои потребительские свойства, металлолом, утильсырье, изношенные шины, старую резину и пр. Цели использования этих материалов определяют особенности их учета. Самые вероятные пути их использования – возвращение в производство для общехозяйственных или технологических целей; выдача обслуживающим производствам и хозяйствам для дальнейшей переработки; реализация (по возможности) металлолома, макулатуры, утильной резины; списание по причине невозможности использования.

К учету материально-производственные запасы принимаются по фактической себестоимости – по сумме фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и прочих возмещаемых налогов. Правильное формирование себестоимости продукции связано с выбором оптимального метода оценки отпускаемых в производство материалов. Эти методы отличаются от методов оценки материалов при их приобретении. В бухгалтерском учете организация может оценить материалы при отпуске в производство по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; способом ФИФО – по себестоимости первых по времени приобретения партий материалов. Выбранный метод оценки по группе (виду) материалов, отпускаемых в производство, должен отражаться в учетной политике организации и быть непрерывным в течение отчетного года. Обоснование выбора определенного метода проводится с по-

мощью экономических расчетов. Материально-производственные запасы, которые организация использует в особом порядке, или запасы, которые не могут быть заменены на другие, оценивают по себестоимости каждой единицы. Отпуская материалы по себестоимости каждой единицы, пользуются двумя вариантами исчисления себестоимости единицы запаса: 1) с включением расходов по приобретению запаса; 2) с включением только стоимости запаса по договорной цене. Более простой второй вариант используется, когда невозможно непосредственно отнести транспортно-заготовительные и другие расходы по приобретению запасов на себестоимость. При этом варианте разницу между фактической себестоимостью купленных запасов и их стоимостью по договорным ценам распределяют пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам. Среднюю себестоимость исчисляют по каждому виду запасов как результат деления общей себестоимости вида запасов на их количество, полученных из суммированных себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца. Два этих способа оценки материальных ресурсов традиционны для отечественной практики учета. Материальные ресурсы списывают на производство в течение отчетного месяца обычно по учетным ценам, а в конце месяца соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам списывают на финансовый результат периода. Метод ФИФО основан на допущении: независимо от того, какая партия материалов уходит в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем по цене второй партии и далее по очереди до получения общего расхода материалов за месяц.

Кроме методов оценки израсходованных материальных запасов, которыми пользуются в финансовом учете, управленческий учет применяет иные методы оценки материальных запасов – методы *ХИФО*, *ЛОФО*, *перманентной переоценки*, *оценки по твердым ценам*, *цены концерна*, *цены приобретения*, *цены дня*, *учетной цены*. Метод ХИФО состоит в том, что израсходованные материалы или товары, независимо от срока приобретения, оценивают по самой высокой цене покупки. Метод ЛОФО использует, напротив, самую низкую цену для оценки израсходованных товарно-материальных ценностей независимо от времени закупки. При использовании ме-

тодов ХИФО и ЛОФО разницу между фактической и учетной стоимостью товарно-материальных ценностей списывают на финансовые результаты организации. Метод перманентной переоценки предполагает, что израсходованные материалы оцениваются по текущим рыночным ценам на дату их списания, а разницу в оценке материалов считают результатом работы службы снабжения. Метод оценки по твердым ценам основан на том, что материалы учитываются в течение года по заранее установленным ценам и тарифам, как бы ни менялись текущие цены закупки. В конце учетного периода отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по твердым ценам списывают. Цена концерна – это цена, по которой товарно-материальные ценности продаются внутри концерна. Фактическая цена в момент покупки – это цена приобретения, а цена, по которой товарно-материальные ценности закупаются в день приобретения, – цена дня. Средневзвешенная цена закупки товарно-материальных ценностей называется учетной ценой. На выбор метода оценки израсходованных материальных запасов влияют конкретные условия хозяйственной деятельности предприятия.

Нормирование материалов и отпуск их на основе установленных лимитов является важным условием контроля за рациональным использованием материалов. Лимиты устанавливаются отделы снабжения, основываясь на данных планового отдела об объеме выпуска продукции и расходных норм материалов на единицу продукции. Порядок документации отпуска материалов зависит от организации производства, направления расхода и периодичности отпуска материалов. Каждая служба предприятия должна располагать списком должностных лиц, имеющих право подписи документов на получение и отпуск со склада материалов, а также право выдавать разрешение на вывоз их с предприятия. При отпуске материалы точно взвешиваются, измеряются и подсчитываются.

Документирование отпуска материалов – обязательное звено в организации их учета – на разных предприятиях может различаться, что зависит от характера производства, направления и частоты расхода материалов. Ежедневный отпуск материалов на производство и прочие цели оформляется при помощи лимитно-заборных карт. В лимитно-заборных картах указываются вид операций; номер склада, с которого производится отпуск материалов; цех, получающий необходимые материалы со склада; шифр затрат; наименование

и номенклатурный номер получаемых материалов; единица измерения и лимит месячного расхода материалов, исчисляемый на основе производственной программы сроком на месяц и существующих нормативов расхода материалов. Разовый либо нечастый отпуск материалов со склада может быть оформлен односрочным либо многосрочным требованием-накладной на отпуск материалов. Применение в управлении производством современной вычислительной техники улучшает качество расчетов, повышает обоснованность исчисляемых лимитов, уменьшает трудоемкость составления карт и количество разовых документов.

Контроль за движением сырья и материалов в производстве осуществляют при помощи четырех основных методов: *документирования, партионного раскроя, партионного учета и контроля, инвентарного метода*. Метод документирования в разной степени используется на всех промышленных предприятиях. Он основан на оформлении отдельным документом каждого случая отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий. Метод партионного раскроя состоит в том, что на каждую партию материалов, которые отпускаются на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В листе указывают количество поданного к рабочему месту материала, количество деталей и отходов, которое должно получиться из данных материалов, и фактически полученные детали или заготовки и отходы. Для расчета результатов раскроя фактически полученное количество деталей сравнивают с нормативным количеством. Метод партионного раскроя применяется в машиностроении, производстве мебели, отраслях легкой промышленности, иногда в мясной и молочной отраслях. Метод партионного учета и контроля основан на формировании партий сырья и материалов, однородных по технологическим параметрам. Выбранный признак партии в дальнейшей работе указывается во всех учетных первичных документах по израсходованному в производстве материальным ценностям, чтобы относить сырье и материалы прямым путем на соответствующие виды продукции, работы или услуги. При компьютеризированном производственном учете в первичных документах также указывают код работников, принимающих решение по отбору сырья и материалов для конкретной партии. В процессе использования сырья и материалов определенных партий составляются оперативно-производст-

венные и ежемесячные производственные отчеты, а также сводные технические отчеты использования сырья и материалов в производстве. Метод партионного учета и контроля за использованием сырья и материалов применяется в организациях химической, нефтехимической, фармацевтической, пищевой промышленности, на предприятиях черной и цветной металлургии. *Инвентарный метод* применяется для определения фактического расхода материалов и выявления отклонений от норм в случае невозможности использования других способов контроля. Фактический расход сырья и материалов на производство исчисляют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода. При умножении выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов получают нормативный расход сырья и материалов. Сравнивают фактический расход сырья и материалов с нормативным, устанавливают отклонения от норм, которые распределяют по соответствующим объектам учета затрат по нормативам. Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов широко применяется в пищевой, химической промышленности, металлургии, электроэнергетическом комплексе. Метод инвентаризации трудоемок и требует хорошей организации учета выработки деталей по операциям, на которых расходуются материалы.

Распределение основного сырья и материалов по видам продукции часто осуществляется прямым путем, так как в первичных документах по расходованию указывается вид или код изделия. *Вспомогательные материалы между объектами калькуляции распределяются* обычно косвенным путем – пропорционально сметным ставкам на единицу продукции. Сметные ставки исчисляют исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели, а также их плановой себестоимости. Если затраты на вспомогательные материалы становятся значительными, они выделяются в самостоятельную статью калькуляции, а стоимость израсходованных вспомогательных материалов распределяется между видами продукции тем же способом, что и стоимость основных материалов. В целях контроля за использованием и перемещением полуфабрикатов составляют оперативный баланс их движения. В балансе по каждому виду полуфабрикатов указывают остаток в цехе на начало месяца, поступление за месяц, расход за месяц и остаток на конец месяца. Баланс

составляют по накопительным документам, в которых отражены первичные данные о получении и передаче полуфабрикатов.

1.2.2.2. Учет затрат на оплату труда

Затраты на оплату труда не однородны по целям и составу выплат. Это обстоятельство требует классификации затрат на оплату труда для эффективного управления ими. Затраты на персонал организации понятие более широкое, чем оплата труда работников или фонд заработной платы. Эти затраты можно рассматривать как все виды расходов связанных с функционированием главной составляющей внутренней среды организации – ее работниками. Поэтому первично затраты на персонал делятся на три основные группы: фонд заработной платы, выплаты социального характера, расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера. Затраты, входящие в каждую группу, имеют разные причины возникновения, не все они являются доходами работников и не все включаются в издержки производства и обращения. В целях управления затратами целесообразно рассмотреть каждую группу затрат.

Оплата труда – система отношений, связанных с обеспечением работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законодательством, коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами и трудовыми договорами. Фонд заработной платы – это сумма вознаграждений, предоставляемых наемным работникам в соответствии с количеством и качеством их труда, а также компенсаций, связанных с условиями труда. *Управление затратами на заработную плату осуществляется на основе системы норм и нормативов* затрат труда и его оплаты. Для этого производится тарификация работы – отнесение видов труда к тарифным разрядам или квалификационным категориям в зависимости от сложности труда. Тарифный разряд – величина, отражающая сложность труда и квалификацию работника. Квалификационный разряд – величина, отражающая уровень профессиональной подготовки работников. Тарифная сетка – совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и квалификационных характеристик работников с помощью тарифных коэффициентов. Тарифная ставка (оклад) – фиксированный размер оплаты труда работников за выполнение

нормы труда (трудовых обязанностей), определенной сложности (квалификации) в единицу рабочего времени. Исходное состояние управления затратами на оплату труда – организация тарифной системы или совокупности нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников. Тарификация работ и присвоение тарифных разрядов работникам производится с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих. Тарифная система оплаты труда работников конкретной организации определяется коллективным договором или соглашением с учетом единых тарифно-квалификационных справочников и государственных гарантий по оплате труда.

Первичными документами по учету заработной платы являются наряды на выполнение работ, таблицы, другие документы по учету рабочего времени и выполненных работах. Учет выполнения работ и выработки продукции осуществляют мастера, начальники участков и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Основными первичными документами по учету выработки и заработной платы рабочих являются: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, наряд на сдельные работы, наряд-здание, маршрутный лист, рапорт о выработке и др. В них заранее проставляются данные об установленных нормах времени, объемах работ, расценках и т. п. Выписанные рапорты о выработке и наряды регистрируются в реестре нарядов, нумеруются по порядку и выдаются работникам и бригадирам под расписку в реестре. По окончании задания или месяца мастер производит приемку продукции, ее качества и закрывает наряд. Нормировщики проверяют правильность норм и расценок, после этого наряды подписываются начальником цеха. Из отдела труда и заработной платы наряды и рапорты вместе с таблицами-расчетами передаются в бухгалтерию в установленные сроки. В бухгалтерию поступают также остальные первичные документы по начислению заработной платы (больничные листки, повестки, справки и т. д.). По мере поступления первичных документов работники расчетного отдела бухгалтерии проверяют правильность их оформления и содержащихся в них расчетов. Документы принимаются к учету при наличии в них всех подписей.

Фонд заработной платы по составу выплат не однороден. В него включаются начисленные суммы за отработанное и неотработанное время и единовременные поощрительные выплаты. Оплата отработанного времени производится по правилам и нормам тарифной системы. Основная часть выплат за отработанное время приходится на заработную плату, начисленную по тарифным ставкам, сдельным расценкам, в процентах от выручки и окладам. Сдельные расценки и проценты от выручки используются на работах, на которых возможно установление норм выработки. Первый случай типичен для производственных процессов с пооперационными технологиями, второй – для сферы обслуживания и торговли. Сумма затрат на заработную плату, начисленную по сдельным расценкам, определяется по формуле

$$\text{ЗПсд} = \sum_{i=1}^n N_i \times P_i, \quad (1)$$

где ЗПсд – заработная плата, начисленная по сдельным расценкам, ден. ед.;

N – количество продукции (работ, услуг) в натуральных единицах, произведенное за определенное время, нат. ед.;

P – расценка за изготовление единицы продукции (работы, услуги);

n – номенклатурная единица продукции (работ, услуг), ден. ед.;

i – номенклатурный вид продукции (работ, услуг).

Сумма затрат на заработную плату в процентах от выручки рассчитывается по формуле

$$\text{ЗПв} = \frac{B \times \text{Доля}}{100 \%}, \quad (2)$$

где ЗПв – заработная плата, начисленная по процентам от выручки, ден. ед.;

B – сумма выручки за выполненные работы, услуги за реализованную продукцию, ден. ед.;

Доля – доля в процентах от выручки, направляемая на оплату труда, %.

На повременно оплачиваемых работах используются часовые тарифные ставки или оклады. Сумма заработной платы при почасовой оплате труда рассчитывается по формуле

$$\text{ЗПп} = \sum_{i=1}^n \text{Ч}_i \times \text{Ст}_i \times F_i, \quad (3)$$

где ЗПп – сумма заработной платы на работах, оплачиваемых повременно, ден. ед.;

Ч – численность рабочих-повременщиков, чел.;

Ст – часовая тарифная ставка;

F – фонд времени работы одного рабочего, час;

n – группы сложности работ, по которым произведена тарификация рабочих;

i – определенный квалификационный (тарифный) разряд.

Сумма заработной платы по окладам устанавливается как произведение количества работников на установленные для этих работников оклады.

Представленные выше методики расчетов затрат на заработную плату показывают, что *управление затратами на заработную плату начинается с организации технологических и производственных процессов, разработки технологических операций, приемов и методов труда и организации рабочих мест.*

Оплата отработанного времени предусматривает стимулирующие и компенсирующие выплаты. Для управления затратами по стимулирующим выплатам, организации-работодатели организуют различные премиальные системы, разрабатывают положения по премированию и условия их применения. Компенсационные выплаты обусловлены отклонениями от нормальных условий труда. Задачи управления затратами на заработную плату состоят в том, чтобы выявить имеющиеся случаи или спрогнозировать в будущем отклонения от нормальных условий труда. Например: наличие производств с тяжелыми и вредными условиями труда, работа в ночное время, многосменный режим работы и т. п. – известны менеджерам организации как обстоятельства, сопутствующие деятельности организации. Анализируя прошлое и настоящее, менеджеры должны предвидеть возможные случаи сверхурочной работы, работы в выход-

ные и праздничные дни, возможные совмещения и замещения. Вторым шагом при регулировании компенсационных выплат является установление соответствующих денежных сумм на эти цели. При этом работодатель должен знать, что часть данных выплат регулируется и ограничена законодательством: оплата работы в выходные и праздничные дни. Есть выплаты, по которым в законодательном порядке установлен только нижний предел оплаты. Допускается установление конкретных размеров доплат коллективными и трудовыми договорами. Возможны отклонения от нормальных условий работы, которые регулируются только по соглашению сторон.

Трудовое законодательство предусматривает оплату некоторых видов неотработанного времени. Затраты на оплату допущенных законодательством невыходов по причине различных отпусков устанавливаются исходя из среднего заработка работника. Другие виды оплачиваемых невыходов рассчитываются также по нормам и соответствующей инструкции. Инструкция относит к фонду заработной платы и единовременные поощрительные выплаты, носящие разовый характер, и оплату питания, жилья, топлива, предоставленные работнику. Данные выплаты могут регулироваться как в законодательном порядке, так и по соглашению сторон. Денежные суммы устанавливаются коллективными договорами и трудовыми договорами.

В момент возникновения затрат на заработную плату, управление ими осуществляется по целям затрат и регулируется по государственным и локальным нормам. Дальнейшее управление затратами на оплату труда работников потребует включения их в себестоимость единицы продукции (работ, услуг), следовательно, эти затраты необходимо классифицировать по отношению к продукту. Традиционно по этому признаку фонд заработной платы делят на *основную заработную плату и дополнительную заработную плату*. Основной считается заработная плата, выплаченная за отработанное время рабочим, занятым производством продукции (работ, услуг). К дополнительной относится оплата не отработанного времени.

Основная заработная плата на единицу продукции, вид работ или услуг рассчитывается как расценка за их выполнение (изготовление).

$$P = \sum_{i=1}^n ti \times Cti, \quad (4)$$

где P – расценка за изготовление единицы продукции, выполнения работы, оказания услуги, ден. ед.;

t – трудоемкость (продолжительность технологических операций) по изготовлению единицы продукции, выполнению вида работ, оказанию услуги;

n – количество технологических операций;

i – разряд работ, к которому отнесена технологическая операция;

$Ст$ – часовая тарифная ставка определенного разряда.

Учитывая то, что в *общую сумму затрат на отработанное время* включаются стимулирующие и компенсирующие выплаты, расценку следует откорректировать на долю этих выплат. Тогда основная заработная плата на одно изделие (работу, услугу) будет выглядеть следующим образом:

$$\text{ЗПос.ед.} = P \times \frac{100 + \%СК}{100}, \quad (5)$$

где ЗПос.ед. – основная заработная плата в расчете на единицу продукции (работ, услуг), ден. ед.;

P – расценка за изготовление единицы продукции, выполнение работы, оказание услуги, ден. ед.;

$\% СК$ – процент доплат к расценке за стимулирующие и компенсирующие выплаты.

$$\% СК = \frac{\sum СК}{\text{ФЗПот.вр.}} \times 100, \quad (6)$$

где $\sum СК$ – сумма стимулирующих и компенсирующих выплат рабочим, занятым производством продукции, оказанием услуг и выполнением работ;

ФЗПот.вр. – фонд заработной платы, выплаченный за отработанное время рабочим, занятым производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Дополнительная заработная плата распределяется на продукцию, работы и услуги косвенным путем, пропорционально основной заработной плате.

$$\text{ЗПдоп.ед.} = \text{ЗПос.ед.} \times \frac{\% \text{ доп.}}{100}, \quad (7)$$

где ЗПдоп.ед. – дополнительная заработная плата в расчете на единицу продукции, вид работы, услугу, ден. ед.;

% доп. – процент дополнительной заработной платы на единицу продукции, вид работ, услугу, %.

$$\% \text{ доп} = \frac{\text{ФЗПдоп}}{\text{ФЗПосн}} \times 100, \quad (8)$$

где ФЗПосн и ФЗПдоп – фонд основной и дополнительной заработной платы рабочих, занятых производством продукции (работ, услуг), ден. ед.

Различные составляющие фонда оплаты труда, в процессе группировки затрат по местам их возникновения, включаются в различные статьи затрат на производство и реализацию продукции. Поэтому в целях управления затратами на заработную плату и распределения ее по центрам возникновения затрат составляют следующие группировки: (1) основная заработная плата рабочих, занятых производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг; (2) дополнительная заработная плата рабочих, занятых производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг; (3) основная и дополнительная заработная плата рабочих, занятых обслуживанием производственного процесса и занятых в обслуживающих производствах и хозяйствах (вспомогательном производстве); (4) заработная плата персонала управления предприятием.

Чтобы распределить заработную плату производственных рабочих по объектам учета затрат, ее группируют по данным первичных документов по учету труда и его оплаты (нарядов, рапортов, ведомостей, маршрутных листов и пр.) по цехам, переделам, участкам и прочим объектам учета. По каждому объекту учета заработная плата производственных рабочих группируется по объектам калькуляции, после чего данные о заработной плате производственных рабочих заносят в накопительные карточки или ведомости, которые открываются на каждый объект учета и калькулирования. По данным накопительных карточек составляется разработочная таблица рас-

пределения заработной платы. Основная часть заработной платы производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. Часть заработной платы, которую нельзя прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяется косвенно, обычно это делается пропорционально сметной ставке расходов по заработной плате на единицу продукции.

Зарплата начисляется различным категориям работающих и фиксируется на разных счетах бухгалтерского учета. Например, заработная плата, начисленная рабочим, занятым в основном производстве, относится на счет 20 «Основное производство», рабочим вспомогательных производств на счет 23 «Вспомогательные производства», рабочим, обслуживающим машины и механизмы на счет 25 «Общепроизводственные расходы», работникам аппарата управления – счет 26 «Общехозяйственные расходы», за освоение новой продукции – счет 97 «Расходы будущих периодов». Дополнительная зарплата относится на счет 26 «Общехозяйственные расходы», а затем она распределяется по объектам.

Как уже отмечалось, затраты на рабочую силу включают, кроме фонда заработной платы персонала организации, затраты на рабочую силу и расходы, не относящиеся к фонду заработной платы и выплатам социального характера. В процессе управления этими затратами используются следующие группировки: затраты объединяемые и не объединяемые для налогообложения (руководствуются при этом положениями глав Налогового Кодекса); затраты включаемые и не включаемые в издержки производства и обращения (руководствуются Налоговым Кодексом); затраты регулируемые и не регулируемые со стороны государства (руководствуются Трудовым Кодексом и другими законодательными нормами).

1.2.2.3. Учет отчислений на социальные нужды

Законы Республики Беларусь от 31 января 1995 г. № 3563–XII «Об основах государственного социального страхования» и от 29 февраля 1996 г. № 138–XIII «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь» обязывают работодателей – юридических лиц, предоставляющих работу гражданам, и работающих граждан, вносить платежи в систему государственного социального

страхования. Обязательному государственному социальному страхованию подлежат граждане, работающие по трудовым договорам, гражданско-правовым договорам, предметом которых являются оказание услуг, выполнение работ и создание объектов интеллектуальной собственности.

Объектом для начисления взносов для работодателей и работающих граждан являются выплаты всех видов в денежном и натуральном выражении, начисленные в пользу работающих граждан по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, кроме предусмотренных перечнем выплат, на которые не начисляются взносы в бюджет фонда, утверждаемым Советом Министров Республики Беларусь. В указанном перечне отсутствует вознаграждение по итогам работы за год, поэтому суммы вознаграждения облагаются отчислениями в Фонд социальной защиты населения. Страховые взносы не начисляются на доходы, получаемые от участия работников в управлении собственностью предприятия (дивиденды, проценты).

Взносы за работающих граждан начисляет, удерживает и перечисляет их работодатель (28 % – на пенсионное страхование, 6 % – на социальное страхование, 1 % удерживается из заработной платы (вознаграждения) у работающего гражданина).

Обязательные социальные отчисления от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат по установленным законодательством нормам, включаются в себестоимость в целях бухгалтерского учета и учитываются в составе затрат, уменьшающих прибыль при налогообложении. Начисление взносов за счет средств организации отражается в бухгалтерском учете на счетах по учету затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.) и на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Отчисления на социальные нужды распределяют между видами продукции пропорционально затратам на оплату труда.

1.2.2.4. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов

Основные средства – это средства труда, которые многократно участвуют в процессе производства, не меняя своей вещественной

формы, и по частям переносят свою стоимость на вновь созданный продукт (или на готовую продукцию). Нематериальный актив обеспечивает долгосрочные будущие выгоды, не имея материального или финансового (как акция или облигация) воплощения. В республике применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой их группируют по отраслевому признаку, назначению, видам, принадлежности и использованию. По признаку использования основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации; в реконструкции и техническом перевооружении; в запасе; на консервации. Эта группировка обеспечивает правильное исчисление сумм амортизации.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной или переоцененной стоимости, в бухгалтерской отчетности основные средства отражаются по остаточной стоимости. В управленческом учете применяются иные оценки стоимости основных средств, например, стоимость, по которой основное средство может быть продано. В себестоимость продукции (работ, услуг) основные средства включаются *через начисление амортизации* в процентах к амортизируемой стоимости объектов, которая может быть первоначальной (переоцененной) или остаточной, в зависимости от выбранного метода амортизации. Метод начисления амортизации предприятия выбирают самостоятельно, это может быть линейный, нелинейные (метод уменьшаемого остатка или метод суммы чисел лет), производительный методы.

Важным моментом амортизационной политики является правильное определение сроков полезного использования, нормативных сроков службы и норм амортизации основных средств и нематериальных активов.

Амортизация, как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг, включает в себя:

- распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно;
- систематическое включение организацией относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов

основных средств и нематериальных активов (амортизационных отчислений): (1) в затраты на производство с отражением в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности) в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»; (2) в расходы на реализацию с отражением в бухгалтерском учете на счете 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»; (3) в прочие расходы с отражением в бухгалтерском учете на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации основных средств. Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации об амортизации нематериальных активов. Амортизация начисляется ежемесячно в течение всего срока полезного использования. В себестоимость продукции, работ, услуг амортизация включается либо непосредственно (может быть выделена в отдельную калькуляционную статью), либо входит в состав комплексных статей затрат: расходов на содержание и эксплуатацию оборудования для машин и механизмов, непосредственно занятых выпуском продукции; общепроизводственных и общехозяйственных расходов для зданий и сооружений, обеспечивающих нормальное протекание производственных процессов и условия труда; коммерческих расходов для основных средств бытовых подразделений и т. д.

1.2.2.5. Учет прочих затрат

К данному виду относят затраты, которые нельзя отнести ни к одному из перечисленных выше. Перечень прочих затрат широко представлен в составе комплексных статей затрат, преимущественно общехозяйственных расходов. Управление прочими затратами осуществляется с соблюдением следующих правил: формирование состава статей расходов, в которые входят прочие затраты, необходимо

производить с учетом хозяйственной целесообразности этих расходов; комплексные статьи расходов должны быть раскрыты по видам расходов как в планировании, так и в учете; прочие расходы необходимо обосновать действующими на данный момент времени расценками и тарифами (например, оплата услуг банков, оплата юридических услуг, услуг нотариусов, аэродромные сборы и т. п.); расходы, регулируемые со стороны государства в затраты включаются строго по нормам (например, командировочные расходы); расходы на услуги обслуживающих организаций включаются в расходы на основе договоров; состав прочих расходов не должен противоречить налоговому кодексу. Учет и контроль прочих затрат производится посредством составления сметы. В себестоимость продукции прочие затраты относятся прямо или в составе комплексных статей затрат распределяются между видами продукции согласно выбранной базе.

1.2.3. Учет затрат по местам их возникновения

1.2.3.1. Порядок учета затрат по местам их возникновения

По завершении учета затрат по их элементам приступают к учету затрат по местам их возникновения. Места возникновения затрат – это подразделения предприятия, где имели место соответствующие затраты. Учет затрат по местам их возникновения сводится к тому, чтобы ответить на вопрос, где на предприятии и в каком размере возникают затраты. Содержанием учета затрат по местам их возникновения является распределение накладных расходов по местам их возникновения. В традиционном бухгалтерском учете накладные расходы распределяются только и сразу по источникам (объектам) затрат. В управленческом учете затраты сначала в качестве промежуточного шага разносятся по местам их возникновения в соответствии с какими-либо содержательными соображениями. А затем на основе нормативов затрат, действующих в местах их возникновения, вновь пересчитывают, как в действительности распределяются накладные расходы по источникам затрат.

Места возникновения затрат можно выделять по самым различным критериям. Чаще всего это делают в соответствии с выполняемыми функциями или областями ответственности подразделений. Выделяют, например, места возникновения общезаводских расходов

(энергетическое хозяйство, охрана, недвижимость), места возникновения производственных затрат (цеха и участки основного и вспомогательного производств), места возникновения затрат на материалы (закупки, складское хозяйство), места возникновения сбытовых расходов (реализация продукции, реклама, экспедиция), места возникновения административно-управленческих расходов (дирекция, юридическая служба, бухгалтерия).

Из данных учета затрат по их элементам накладные затраты разносятся по местам их возникновения согласно соответствующей причинно-следственной обусловленности. Распределение осуществляется либо напрямую (по результатам содержательного анализа), либо посредством применения особых коэффициентов. В итоге каждому подразделению приписывается определенная величина накладных расходов, которая в отчетном периоде была обусловлена деятельностью подразделения или наличием в нем соответствующих активов.

Далее следует перераспределение этих расходов между местами возникновения затрат. Оно необходимо в том случае, когда на предприятии значительны затраты вспомогательных подразделений, которые не могут прямо списываться на себестоимость конкретных видов продукции, так как данные расходы лишь обеспечивают деятельность других мест возникновения затрат. Затраты вспомогательных подразделений должны начисляться на расходы тех производственных участков, которые пользовались их услугами. При перераспределении затрат целесообразно соблюдать определенный порядок. По возможности необходимо следовать принципу распределения затрат по стадиям хозяйственного процесса на предприятии. Тогда места возникновения затрат будут упорядочены по их вкладу в создание продукта.

После того как произведено перераспределение затрат по местам их возникновения, уточняется распределение накладных расходов по их источникам (объектам). Для этого по отдельным источникам затрат (видам продукции) предварительно рассчитывают коэффициенты начисления на них накладных расходов. Считается, что для каждого места возникновения затрат можно найти конкретные элементы накладных расходов, которые порождаются деятельностью данных подразделений и определяют величину адекватного коэффициента начисления накладных расходов на продукт. Для производственных подразделений коэффициенты начисления накладных расходов

обычно привязываются к прямым затратам на оплату труда основного производственного персонала. Для мест возникновения затрат на материалы коэффициенты связывают с затратами на материалы. Для мест возникновения административных и сбытовых затрат базой расчета коэффициентов служат обычно производственные затраты.

1.2.3.2. Выбор коэффициентов распределения накладных расходов по местам их возникновения

В учете затрат по местам их возникновения существуют две фундаментальные проблемы, решение которых влияет на качество ведения учета на предприятии. Этими проблемами являются правильный выбор коэффициентов распределения накладных расходов по местам их возникновения и способ учета внутрифирменных услуг. Распределение первично учтенных накладных расходов по местам их возникновения, как уже говорилось, может происходить прямо или косвенно. При прямом распределении накладные расходы приписываются местам возникновения затрат напрямую. Если же не удастся напрямую определить размер косвенных затрат подразделения, их распределяют с помощью специально подобранных коэффициентов.

В качестве базы для расчета таких коэффициентов могут служить натуральные и стоимостные показатели. Используют следующие натуральные показатели: показатели количества (штуки изготовленной или отпущенной продукции или материалов, количество заказов и т. д.), показатели времени (календарного времени, машиночасы работы оборудования, человеко-часы рабочего времени и т. д.), пространственные показатели (длина, площадь, объем и т. д.), показатели веса (вес материалов, вес транспортированных грузов, количество продукции в единицах веса и т. д.), технологические показатели (киловатты энергии, тонно-километры и т. д.). В качестве стоимостных показателей как базы для расчета коэффициентов распределения накладных расходов по местам их возникновения применяют: показатели затрат (на оплату труда, материалов и т. д.), показатели затрат на материалы в момент их закупки, показатели сбыта (товарооборот), расчетные стоимостные показатели (расчетные цены на внутрифирменные поставки).

Все эти показатели могут использоваться тремя различными способами. 1) Величина накладных расходов, дополнительно начисляе-

мая в месте возникновения затрат = база для расчета этих расходов в месте возникновения затрат \times коэффициент распределения накладных расходов. 2) Величина накладных расходов, дополнительно начисляемая в месте возникновения затрат = (база для расчета этих расходов в месте возникновения затрат \times процент начисления) \div 100. 3) Величина накладных расходов, дополнительно начисляемая в месте возникновения затрат = (сумма затрат предприятия по элементу затрат \times доля этих затрат в процентах, приходящаяся на соответствующее место возникновения затрат) \div 100. Первый способ больше подходит для применения натуральных показателей, второй более целесообразен при стоимостных. Третий способ предпочтителен, если можно установить, какой объем ресурса используется в данном месте возникновения затрат.

Применение описанных способов пересчета накладных расходов с помощью коэффициентов служит лишь вспомогательной мерой, когда невозможным или слишком дорогим оказывается установление прямого распределения затрат по местам возникновения. Использование коэффициентов всегда таит в себе опасность слишком условного распределения затрат, не отражающего действительного положения дел.

1.2.3.3. Способы учета внутрифирменных услуг

Внутрифирменные услуги, в отличие от предоставляемых сторонним организациям, не оплачиваются на рынке. Они адресованы получателям, входящим в состав предприятия. В рамках учета затрат по местам их возникновения необходимо установить объем этих затрат и причислить их к подразделениям, которым были оказаны соответствующие услуги.

Для расчета затрат на внутрифирменные услуги применяют два способа – последовательный и параллельный расчет. Последовательный способ расчета предназначен для учета односторонних внутрифирменных услуг. Все места возникновения затрат (далее МВЗ) упорядочиваются так, что всегда есть только места возникновения затрат, которым оказываются услуги, и только места возникновения затрат, которые эти услуги поставляют (рис. 2). При последовательном способе расчета, затраты на оказанные внутрифирменные услу-

ги распределяются между подразделениями – потребителями услуг и прибавляются к их расходам.

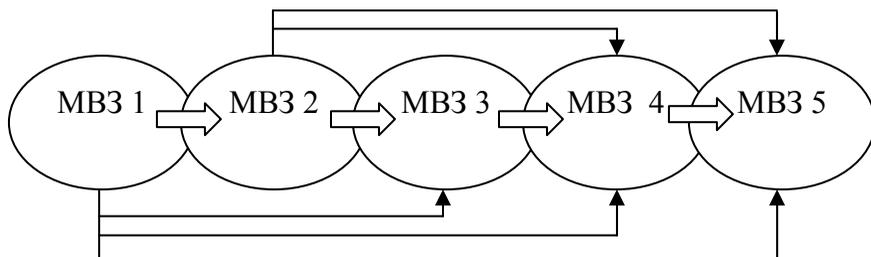


Рис. 2. Схема одностороннего оказания внутрифирменных услуг между местами возникновения затрат

Если между местами возникновения затрат имеет место взаимное оказание внутрифирменных услуг (рис. 3), следует использовать только параллельный способ расчета затрат на эти услуги.

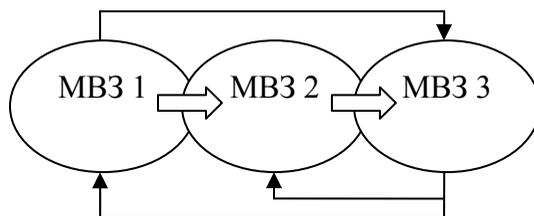


Рис. 3. Схема взаимного оказания внутрифирменных услуг между местами возникновения затрат

При параллельном способе расчета строится система линейных уравнений, в которых известными величинами выступают объемы взаимных услуг, а затраты оказываются неизвестными переменными величинами. Количество уравнений равняется числу мест возникновения затрат, участвующих во взаимном обмене. Приводимый ниже простой пример иллюстрирует параллельный способ учета затрат на внутрифирменные услуги, взаимно оказываемые друг другу подразделениями вспомогательного производства (рис. 4). Общие расходы каждого подразделения определяются как $K_1 = 9000 + 0,5 \times K_2$, и $K_2 = 36000 + 0,2 \times K_1$. Решение этой системы уравнений следующую

щее: $K_1 = 30000$, $K_2 = 42000$. На расходы основных производственных подразделений будут списаны с места возникновения затрат № 1 $X_1 = 30000 - 0,2 \times 30000 = 24000$, а с места возникновения затрат № 2 $X_2 = 42000 - 0,5 \times 42000 = 21000$.

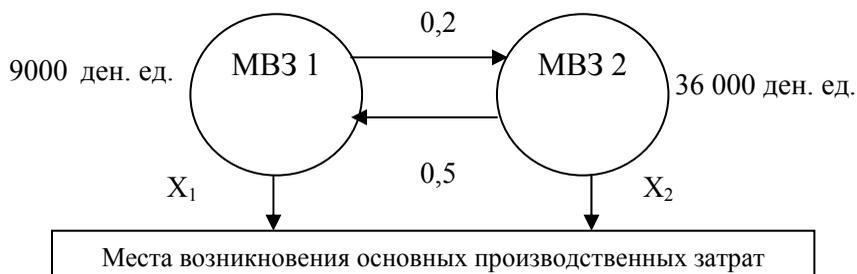


Рис. 4. Пример двух мест возникновения затрат, оказывающих друг другу взаимные услуги

В случаях более сложных, чем в приведенном примере, отношений между подразделениями, точное определение внутренних расчетных цен на взаимные внутрифирменные услуги может быть осуществлено с помощью специально составляемых матриц.

1.2.3.4. Способы определения базы распределения косвенных расходов по видам продукции

Выделяют три основных способа определения базы распределения косвенных расходов: логический, математический и по отклонениям фактических значений затрат от их нормативной величины.

Логический способ выявления базы распределения косвенных расходов применяется тогда, когда посредством сравнения определенных показателей, можно выбрать тот, который будет являться базой. Продемонстрируем этот подход на примере. Для двух цехов предприятия – механического и сборочного – необходимо выбрать индивидуальные базы, а также ставки распределения общепроизводственных расходов и затрат по эксплуатации оборудования. Исходные данные приведены в табл. 1.

Таблица 1

Исходные данные для выбора базы распределения
логическим методом

Показатель	Механический цех	Сборочный цех
Работа станков, маш.-час	40 000	1 000
Ручной труд рабочих, чел.-час	5 000	25 000
Цеховые косвенные расходы, руб.	80 000	100 000

Необходимо выбрать базу распределения косвенных расходов из двух показателей: а) время работы оборудования, б) время работы рабочих.

В механическом цехе время работы станков в восемь раз больше времени, отработанного рабочими. Станки будут являться тем фактором, который формирует величину косвенных цеховых расходов. Чем больше работают станки, тем больше потребление энергии, значительнее затраты на ремонт, выше уровень использования смазочных материалов и т. д., то есть в составе косвенных затрат существенной будет доля расходов по содержанию и эксплуатации оборудования. Именно эти расходы и будут формировать величину затрат, подлежащих распределению. Время, отработанное станками, и есть тот самый фактор (база), который влияет на величину косвенных расходов. Определяем цеховую ставку распределения косвенных расходов для механического цеха: $80\ 000 / 40\ 000 = 2$ руб. затрат/маш.-ч.

В сборочном цехе ситуация иная – время, отработанное рабочими, значительно больше времени работы оборудования. В сборочном цехе базой распределения косвенных затрат будет являться время работы рабочих. Чем больше численность рабочих, тем большей площади нужны бытовые помещения, а это – дополнительные затраты на освещение, отопление помещений, на охрану труда работников. Ставка распределения косвенных расходов по сборочному цеху будет рассчитана по показателю живого труда: $100\ 000 / 25\ 000 = 4$ руб. затрат/чел.-ч.

Если в механическом цехе на изготовление какого-то изделия было затрачено 10 маш.-ч., а в сборочном – 50 чел.-ч. на его сборку, то на это изделие в механическом цехе будет отнесено $2 \times 10 = 20$ руб.,

а в сборочном $4 \times 50 = 200$ руб. косвенных расходов каждого цеха в отдельности. Ставки распределения косвенных расходов могут определяться индивидуально для каждого цеха, тогда их называют цеховыми ставками. Если на предприятии устанавливается одна единственная база распределения косвенных расходов для всех цехов и одно общее значение ставки отнесения косвенных расходов на виды продукции, то такая ставка называется единой ставкой.

В предыдущем примере базу распределения косвенных расходов удалось определить потому, что показатели времени работы оборудования и рабочих отличались на порядок. Если бы они были примерно одинаковыми, то логическим способом найти базу отнесения косвенных расходов на себестоимость разных видов продукции не удалось бы. В этом случае на помощь приходят математические методы, и, в частности, метод корреляционного анализа. Рассчитывают коэффициенты парной корреляции между величиной косвенных расходов (признак y) и показателем, который мог бы считаться базой распределения косвенных расходов (признак x). Коэффициент определяют по формуле:

$$\sigma_{xy} = \frac{\sigma_x}{\sigma_y}, \quad (9)$$

где σ_{xy} – ковариация признаков x и y ;

σ_x , σ_y – среднеквадратическое отклонение от среднего значения признаков x и y .

По значению коэффициента парной корреляции можно судить о силе случайной (стохастической) связи между признаками.

Следует принимать во внимание то, что эта связь – стохастическая, а не причинно-следственная. Пример причинно-следственной связи: время, отработанное оборудованием – расходы по содержанию и эксплуатации оборудования. Очевидно, что чем больше работает оборудование, тем больше затраты на его содержание. Пример стохастической связи: заработная плата основных рабочих – коммерческие расходы. На некоторых предприятиях такая стохастическая связь может существовать, но она не является причинно-следственной. Данная связь объясняется наличием другого внешнего фактора, общего для этих двух признаков. Например, в том месяце, когда предприятие отгружает продукцию поставщикам, в основных

цехах рабочие начинают работать сверхурочно, с тем, чтобы успеть к отгрузке продукции. Поэтому здесь общим фактором, связывающим два вида затрат, является особенность организации работ на предприятии. Если на предприятии навести порядок, в результате чего будут ликвидированы сверхурочные работы, то стохастическая связь «зарплата основных рабочих – коммерческие расходы» исчезнет. Следовательно, для того чтобы какой-то показатель стал базой распределения косвенных расходов, необходимо не только присутствие стохастической связи между косвенными затратами и признаком, но и наличие рационального объяснения этой связи. Другими словами, время отработанное оборудованием – показатель, который может быть базой распределения затрат для расходов по содержанию оборудования. Заработная плата рабочих может быть базой распределения коммерческих расходов только в том случае, когда на предприятии сверхурочные работы основных рабочих в дни отгрузки готовой продукции – это норма, заранее запланированное мероприятие, а не вынужденная мера, которая будет со временем устранена.

В программе Microsoft Excel имеется встроенная статистическая функция «КОРРЕЛ», которая позволяет рассчитать коэффициент парной корреляции между двумя рядами данных. Для выявления особенностей стохастической связи необходимо построить диаграмму рассеивания данных. Это также можно сделать с помощью Microsoft Excel. Точки, нанесенные на диаграмму, могут формировать определенную зависимость. Зависимость может быть нелинейной или линейной.

Способ определения базы распределения косвенных расходов по отклонениям фактических значений затрат от их нормативной величины применяется в случае, если на предприятии используют нормативный метод учета затрат. За базу распределения косвенных расходов может быть принят тот показатель, который дает наименьшее отклонение нормативных косвенных расходов от их фактической величины. Исходные данные по одному из цехов предприятия представлены в табл. 2. Базу отнесения общепроизводственных расходов цеха на заказы, выполняемые в данном цехе, необходимо выбрать среди следующих показателей: 1) стоимость материалов; 2) заработная плата основных рабочих; 3) время, отработанное основными рабочими; 4) время работы оборудования. Требуется также определить сокращенную производственную себестоимость заказа № 1.

Данные для расчета ставки распределения косвенных расходов

Показатели	Нормативные данные по цеху	Фактические данные по цеху	Данные по заказу № 1
Основные материалы, руб.	100 000	140 000	6 000
Заработная плата основных рабочих, руб.	200 000	250 000	3000
ОПР, руб.	200 000	230 000	–
Время, отработанное основными рабочими, чел.-час	50 000	62 500	700
Время работы оборудования, маш.-час	40 000	50 000	750

Нормативная ставка распределения ОПР по разным базам выглядит следующим образом. Если за базу распределения принять стоимость материалов, она составит 2 рубля косвенных расходов на 1 рубль базы распределения ($200\,000 / 100\,000$). Если базой является заработная плата, ставка будет равна 1 руб. на 1 руб. ($200\,000 / 200\,000$), если время работы основных рабочих – 4 руб. на 1 чел.-час, если время работы оборудования – 5 руб. на 1 маш.-час. Используя эти ставки для расчета ОПР по фактическим показателям работы цеха получим расчетную величину ОПР при базе материалы – 280 000 руб. ($2 \times 140\,000$), при всех остальных базах распределения расчетная величина ОПР составит 250 000 руб. ($1 \times 250\,000, 4 \times 62\,500, 5 \times 50\,000$).

Сравним расчетную величину ОПР с фактическим значением 230 000 руб. Наибольшее отклонение дает показатель «материалы» (280 000 руб.) и, следовательно, он не может быть базой распределения косвенных расходов. Другие показатели дают одинаковое отклонение расчетной величины ОПР от фактического значения: $(250\,000 - 230\,000) / 230\,000 = 0,087$ или 8,7 %. Все три оставшиеся показателя с одинаковым успехом могут быть признаны базой распределения общепроизводственных расходов. Расчет себестоимости заказа № 1 приведен в табл. 3.

**Себестоимость заказа № 1, рассчитанная с использованием
различных баз распределения косвенных расходов**

Показатель	База распределения ОНР		
	Заработная плата	Время работы основных рабочих	Время работы оборудования
Материалы	6000	6000	6000
Заработная плата основных производ- ственных рабочих	3000	3000	3000
ОНР	$1 \times 3000 = 3000$	$4 \times 700 = 2800$	$5 \times 750 = 3750$
Итого	12000	11800	12750

Для расчета величины ОНР, отнесенных на заказ, использовались три различные ставки и соответствующие данные по заказу № 1. Все три варианта себестоимости заказа являются верными. Выбрать из них лучший при данном способе определения базы отнесения ОНР невозможно. Если принять минимальную величину себестоимости заказа № 1, равную 11 800 руб., это будет означать, что в себестоимость других заказов, изготавливаемых в данном цехе, будет включена бóльшая величина ОНР. Если выбрать максимальную себестоимость заказа № 1 (12 750 руб.), то ситуация будет противоположной – на оставшиеся заказы будет отнесена меньшая часть из оставшихся 230 000 руб. общепроизводственных расходов цеха. Данный пример демонстрирует тот факт, что производственная или коммерческая себестоимость вида продукции не всегда может быть определена точно. Существует неопределенность, которую трудно преодолеть при распределении косвенных расходов по видам продукции.

***1.2.4. Управленческий учет затрат по их источникам
(носителям)***

Последним этапом управленческого учета затрат на предприятии выступает отнесение расходов, ранее приписанных к местам возникновения затрат, на различные источники затрат, т. е. на различные виды продукции предприятия. Учет затрат по их источникам

отвечает на вопрос, для чего в отчетном периоде осуществлялись расходы и в каком размере.

1.2.4.1. Носители затрат: объект учета, объект калькулирования, калькуляционная единица

Под носителем затрат понимают продукт (часть продукта, группу продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Выбор носителей затрат в качестве объектов учета объясняется необходимостью оперативного управления производством (суммы затрат, вызываемых носителями, используются для планирования и контроля) и необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

Среди основных признаков классификации носителей затрат выделяют: экономическая (материальная) сущность – продукция, работы, услуги; тип (категория) производства – основное, вспомогательное; иерархическую взаимосвязь продуктов – тип продуктов, вид продуктов, вариант исполнения, сорт, типоразмер; степень готовности – продукт после последовательного прохождения технологических операций; наличие связи с покупателем – номер заказа.

Справочник «Носители затрат» может повторять, в значительной степени, «Номенклатурный перечень» выпускаемой на предприятии продукции. Но в случае, когда в качестве носителей затрат будут выделены продукты после прохождения определенных технологических операций, справочник носителей получится шире. И наоборот, когда в качестве носителей выбираются группы продуктов (без выделения видов, сортов, вариантов исполнения и т. д.) справочник получится уже.

Поскольку выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано, в том числе, с необходимостью калькулирования себестоимости, следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования. Объект калькулирования – это процесс или продукт, в отношении которого производятся некоторые расчетные операции – например, расчет себестоимости единицы продукции.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, быть уже (с другими носителями входить в состав объекта калькулирования) или шире (включать в себя несколько объектов калькулирования). Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны. Поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Правило, в соответствии с которым носители затрат должны соответствовать объектам калькулирования, на практике не всегда можно выполнить. Объясняется это тем, что на выделение носителей затрат оказывает влияние, главным образом, организация производства (и связанная с ней организация учета затрат). В то время как выделение объектов калькулирования в большей степени связано со сбытовой деятельностью предприятия. Условно говоря, объекты калькулирования – это позиции в «Прайс-листе» предприятия, а носители затрат – номенклатурные позиции в «Программе производства».

Таким образом, носитель затрат может включать затраты, относящиеся к нескольким калькуляционным объектам, или являться лишь частью последнего. В первом случае для исчисления себестоимости вида продукции необходимо затраты по объекту учета распределить между калькуляционными объектами, во втором – суммировать затраты по объектам учета, относящимся к определенному калькуляционному объекту. В соответствии с тем, в каком соотношении находятся носитель затрат и объект калькулирования, затраты, начисленные на носитель, могут быть прямым образом начислены на объект калькулирования, распределены между несколькими объектами калькулирования, стать частью себестоимости объекта калькулирования.

Кроме понятия объект калькулирования, существует еще и понятие калькуляционная единица. Если объект калькулирования – это вид продукта (части продукта, группы продуктов) разной степени готовности, то калькуляционная единица является количественным измерителем продукта. Эти категории могут и совпадать, т. е. объект калькулирования может являться и калькуляционной единицей.

Учет затрат по их носителям должен отражать следующие существенные моменты: определять перечень статей затрат, включаемых в себестоимость; определять порядок отнесения производственных

затрат на готовую продукцию; определять порядок отнесения сумм затрат (по каждой статье) на носители затрат; содержать собственно модель начисления (отнесения) затрат на носители затрат, того, что принято называть техникой калькулирования; определять порядок выделения объектов калькулирования и калькуляционных единиц; определять порядок исчисления себестоимости калькуляционной единицы продукции.

Собственно модель начисления (отнесения) затрат на носители затрат, то, что принято называть техникой калькулирования или системой калькулирования, является сердцевиной управленческого учета затрат по их носителям. Чтобы описать эту модель, необходимо ответить на все вопросы, сформулированные выше.

1.2.4.2. Основные модели начисления (отнесения) затрат на носители, критерии их классификации

Система калькулирования затрат – это совокупность методов, посредством которых происходит связывание соответствующих затрат, уже учтенных по видам и местам их возникновения с теми продуктами, процессами, действиями, которые вызвали появление этих затрат. Калькулирование – собственно расчет затрат, относимых к соответствующему объекту управленческого учета затрат, составляет неотъемлемую часть процесса, поэтому часто управленческий учет затрат по их источникам называют системой калькулирования затрат, что не совсем корректно, но допустимо. Руководство предприятия, в зависимости от типа производства, особенностей технологии и задач продвижения продукции на рынок, формирует определенный набор методов расчета затрат, который и образует систему калькулирования затрат на данном предприятии. Сделанный выбор отражается в учетной политике предприятия.

Системы калькулирования затрат на предприятии подразделяют на три уровня. Критериями выделения являются: вид объекта учета затрат; степень разделения затрат по объектам учета и требуемая полнота планирования затрат.

На *первом уровне классификации систем калькулирования затрат* – в зависимости от объекта учета затрат – применяют следующие методы учета: *позаказный* – объектом учета затрат является отдельный заказ или изделие; *попередельный или попроцессный* ме-

тод калькулирования – объектом учета являются стадии производства (технологические переделы или процессы); *смешанные методы* калькулирования затрат – занимают промежуточное положение между позаказным и попроцессными методами расчета затрат.

Тип производства, особенности технологии во многом определяют выбор метода учета затрат. Противоположными по своей сути являются позаказный и попроцессный методы калькулирования. В позаказном рассчитывается индивидуальная себестоимость изделия, а в попроцессном – средняя себестоимость изделия, поскольку производство – массовое. В позаказном методе все затраты на подготовку производства включаются в цену изделия, а в попроцессной калькуляции затраты на подготовку производства списываются равными частями на затраты в течение первых лет производства новых изделий.

В позаказной калькуляции объектом учета затрат является заказ. В заказ могут входить несколько идентичных изделий. С увеличением объемов производства увеличивается количество изделий в партии и производство приобретает специфические черты крупносерийного производства. Крупносерийное и массовое производство отличаются от единичного и мелкосерийного, прежде всего, наличием поточных линий. На предприятиях массового производства продукции важно проследить процесс нарастания затрат по ходу технологического процесса от одной стадии производственного цикла к другой. Отсюда пошло название метода расчета затрат – попроцессный или попередельный, поскольку затраты рассчитываются нарастающим итогом, а объектами учета являются отдельные производственные процессы или переделы.

Для серийного производства характерны смешанные системы калькулирования. Наиболее заметные из них – это АВ-костинг (иначе пооперационное калькулирование затрат или калькулирование затрат по видам деятельности) и JT-калькулирование. АВ-костинг может применяться в полном объеме на предприятии и тогда объектом учета затрат является вид продукции. Каждому виду продукции приписывают определенное множество операций – проектных, подготовительных, производственных, сбытовых и т. д. Суммарная стоимость всех операций, связанных с созданием, производством и реализацией продукции и является полной себестоимостью данного вида продукции. В усеченном варианте АВ-костинг может исполь-

зоваться для распределения затрат какого-либо отдела или службы заводоуправления между видами выпускаемой продукции. Например, при позаказной калькуляции – затраты ОГК и ОГТ, связанные с подготовкой новых заказов, распределяют методом АВ-костинга по этим заказам. В попроцессной калькуляции затрат АВ-костинг может применяться для распределения затрат отделов маркетинга или снабжения по видам продукции, работ или услуг. ЛТ-калькулирование связано с техникой работы предприятия, получившей название «точно в срок», или «ЛТ». Благодаря поставкам материалов к точно назначенному времени и отгрузке готовой продукции к сроку, обозначенному в договоре, предприятие минимизирует свои запасы ГП и НП. В этом случае объектом учета затрат является реализованная продукция предприятия. Особенностью ЛТ-калькулирования является то, что в бухгалтерии обходятся минимальным количеством бухгалтерских проводок по минимальному количеству счетов, что полностью соответствует принципу экономии времени в технике работы «точно в срок».

В зависимости от степени разделения затрат по объектам учета – *второй уровень систем калькулирования затрат* – различают два метода: *директ-костинг*, что соответствует частичному распределению затрат и *абзорпшен-костинг*, который подразумевает полное распределение затрат. Степень или полнота распределения затрат понимается двояко. В директ-костинге себестоимость каждого вида продукции определяют только по переменным затратам, а постоянные затраты являются общими для всех видов продукции. Поэтому известна только частичная себестоимость данного вида продукции – это первый аспект полноты распределения затрат. Второй аспект – остатки незавершенного производства и остатки готовой продукции на складе учитываются только по переменным затратам, а все постоянные расходы списываются на реализованную продукцию, т. е. считаются периодическими затратами. В абзорпшен-костинге себестоимость каждого вида продукции определяют по производственной, либо по полной себестоимости – это первая особенность распределения затрат. Себестоимость остатков определяют либо по сокращенной производственной, либо по полной производственной себестоимости, а на реализованную продукцию списывают либо сумму общехозяйственных и коммерческих расходов, либо только одни коммерческие затраты – это вторая особенность учета затрат.

Методы директ- или абзорпшен-костинг имеют различия в учете затрат как по видам продукции, так и по остаткам готовой или незавершенной продукции. В абзорпшен-костинге существует несколько методов оценки себестоимости реализованной продукции и остатков готовой продукции на складе. В первом методе остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе оценивают по сокращенной производственной себестоимости, а общехозяйственные (ОХР) и коммерческие расходы (КОМ) считаются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции. Есть и модификация абзорпшен-костинга, в которой периодическими признаются только коммерческие расходы, а ОХР подлежат распределению между реализацией и остатками. В этом случае остатки оцениваются по полной производственной себестоимости, в которую включают часть РСЭО, ОПР и ОХР – пропорционально той части продукции, которая осталась в незавершенном производстве, а также на складе готовой продукции в данном периоде времени.

В зависимости от полноты планирования затрат – *третий уровень системы калькулирования затрат* – различают три метода: *нормативный, калькулирование затрат по факту и смешанный (нормальный)*. При *нормативном методе* все затраты, как прямые, так и косвенные, учитываются по заранее разработанным нормативам. Затем фактические значения сравниваются с теми, которые были рассчитаны по нормам. Отклонения от установленных норм характеризуют эффективность проведенных работ. При *нормативном методе* учета затрат весь большой объем работ, связанный с распределением косвенных расходов по видам продукции, осуществляется по мере поступления данных из цехов предприятия в бухгалтерию. По истечении месяца расчеты сравниваются с фактическими значениями косвенных расходов, зафиксированными в первичной учетной документации. Нормативные ставки распределения косвенных расходов позволяют не откладывать всю работу по распределению затрат на начало следующего месяца, а проводить ее планомерно в течение всего отчетного периода.

Для работы на основе нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо: (1) составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции, работ или услуг; (2) учитывать изменения норм затрат; (3) находить отклонения фактических затрат от нормативных и выявлять причины и ви-

новников этих нарушений; (4) исчислять фактическую себестоимость отдельных видов продукции, работ или услуг путем прибавления к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы.

Нормативный метод учета затрат на производство базируется на американской системе «Стандарт-кост». Но существуют и серьезные различия:

- система «Стандарт-кост» не имеет единой методики установления стандартов. Нормативный метод учета затрат регламентирован, в нем разработаны общие и отраслевые стандарты;

- текущий учет изменений норм в системе «Стандарт-кост» не ведется, а при нормативном методе учета затрат текущий учет изменений норм осуществляется в разрезе причин и инициаторов;

- при системе «Стандарт-кост» косвенные расходы в пределах норм относят на себестоимость продукции, а выявленные отклонения фактических косвенных расходов от нормативных списывают на счета финансовых результатов. При нормативном методе косвенные затраты относят на себестоимость продукции в фактическом размере;

- при системе «Стандарт-кост» применяются теоретические (или идеальные) стандарты, а при нормативном методе учета затрат нормы устанавливаются исходя из существующих производственных условий;

- порядок оценки незавершенного производства и выпуска продукции при нормативном методе отличается от принятого в системе «Стандарт-кост» вследствие текущего учета изменений норм и списания фактических сумм косвенных расходов на себестоимость продукции.

Фактический метод учета и калькулирования затрат указывает на то, чего действительно стоили предприятию изготовление и реализация продукции. Если калькулирование фактических затрат производится путем деления всех реально понесенных затрат на количество выпущенной продукции, оно является, конечно, менее точным. Однако такой подход позволяет существенно сэкономить на расчетной работе, так как средние издержки на единицу продукции чаще всего существенно не изменяются в течение длительных периодов времени.

Нормативный метод учета затрат обычно используется на крупных предприятиях, поскольку очень трудно провести всю работу по

распределению затрат в первых числах месяца, следующих за отчетным. На малых предприятиях вполне оправдан фактический метод учета затрат, поскольку всю работу по распределению затрат можно успеть провести до установленного срока уплаты налогов. Но выбор между фактическим и нормативным методом учета затрат определяется не только размерами предприятия.

При нормальном (смешанном) методе калькулирования затрат материальные затраты и заработная плата основных рабочих учитывается по факту, а косвенные расходы распределяются по видам продукции по заранее установленным нормативам.

Если вернуться к идее системы учета затрат, как совокупности определенных методов калькулирования, можно, например, предложить следующую систему: а) попередельная калькуляция затрат, б) директ-костинг, в) нормативный учет затрат на предприятии. Комбинация методов расчета затрат предприятия зависит от многих факторов, самые важные из которых – тип производства, особенности технологии и организации производства, особенности рынков.

1.2.4.3. Методы калькулирования себестоимости

При рассмотрении учета затрат по их носителям следует уделить некоторое внимание способам решения последней из задач, поставленной ранее в целях учета затрат по их носителям, – собственно методам калькулирования себестоимости единицы продукции. На предприятиях применяют способ прямого расчета; способ суммирования затрат, нормативный способ, способ пропорционального распределения затрат, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, комбинированный способ и т. д.

Способ прямого расчета – самый простой и точный. Сущность его в том, что затраты, учтенные по статьям калькуляции, делят на количество единиц выпущенной продукции. Этот способ расчета себестоимости применяется в производствах, где выпускают один вид продукции. Его используют также при производстве нескольких видов продукции при условии, что можно раздельно учитывать затраты по каждому виду продукции. Способ прямого расчета применяется обычно при попроцессном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Способ суммирования затрат заключается в том, что себестоимость единицы продукции исчисляется суммированием затрат по отдельным стадиям процесса производства данной продукции или отдельным частям изделия. Например, себестоимость листа прокатной стали определяется суммированием затрат по каждому технологическому комплексу его производства.

Нормативный способ заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, которые предусмотрены нормативными калькуляциями, отдельно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм (при этом указывают место возникновения отклонения, причины и виновников). Также учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате проведения организационно-технических мероприятий, определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции (Зф) определяется сложением суммы затрат по текущим нормам (Зн) с величиной отклонений от норм (О) и величиной изменений норм (И), т. е. по формуле: $Z_f = Z_n \pm O \pm I$. Нормативный способ калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях обрабатывающей промышленности, где производят сложную и разнообразную продукцию.

Способ пропорционального распределения затрат применяется обычно в комплексных производствах, где невозможно идентифицировать продукцию до достижения определенной точки в процессе производства. Этот момент называют точкой разделения. При этом разделение исходного сырья на отдельные продукты может осуществляться одновременно или в разное время. До точки разделения накапливаются общие расходы – стоимость перерабатываемого сырья и расходы по его переработке. После точки разделения полученные продукты могут уже считаться готовой продукцией (например, цельное молоко) или подвергаться дальнейшей обработке (сливки, продукты на основе закваски – кефир, йогурт, сметана, сухое молоко и пр.). Затраты на последующую переработку относят на отдельные виды основных и попутных продуктов. При выработке основной и попутной продукции общие расходы распределяют между отдельными ее видами, для этого используют способы пропорционального распределения затрат на основе натуральных и на основе стоимостных показателей.

В *первой группе способов* – на основе натуральных показателей – самый простой – способ распределения общих расходов пропорционально объему производства различных продуктов. Применение способа пропорционального распределения общих расходов предполагает, что все выработанные продукты имеют одинаковую себестоимость и цену продажи. В случае если цена реализации отдельных видов продукции будет различная, можно получить различную рентабельность, а иногда и убыточность отдельных видов совместно произведенной продукции. Данный способ нельзя применить по отношению к продуктам, не имеющим общей основы измерения количества (например, к твердым веществам, жидкостям и газу), это ограничивает возможности применения способа пропорционального распределения общих расходов.

Коэффициентный способ распределения общих расходов применяется в комплексных производствах при выработке из исходного сырья и материалов нескольких видов основной продукции. Устанавливая коэффициенты пересчета по отдельным видам продукции, учитывают особенности их производства, нормы выхода отдельных продуктов из единицы исходного сырья, потребительские свойства, физико-химические свойства, соотношение затрат на обработку, цены реализации и другие качества.

Способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство применяют в производствах с комплексной переработкой исходного сырья в едином технологическом процессе. При этом вырабатывается несколько видов продукции и образуются отходы производства. Так работают предприятия животноводства, цветной металлургии, химической, нефтеперерабатывающей, горной, пищевой промышленности. Для исчисления себестоимости продукции, полученной при переработке исходного сырья и материалов, ее подразделяют на основную продукцию, попутную продукцию и отходы. Главный признак разделения продукции на основную и попутную – целевое назначение и общественная значимость этих продуктов и их стоимость, которая определяется долей исходного сырья и материалов в составе вырабатываемой продукции. Каждая отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции содержит подробную классификацию продукции, полученной из исходного сырья и материалов, на основную, попутную продукцию и отходы. При способе исключения

стоимости попутной продукции себестоимость основной продукции определяется путем вычитания из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, которая исчисляется по установленным ценам.

При комбинированном способе себестоимость продукции исчисляется путем использования различных способов, что особенно удобно в комплексных производствах.

В группе способов распределения общих расходов на основе *стоимостных показателей* можно выделить способ распределения общих расходов пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. При этом общие расходы распределяют между видами выработанной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи.

Способ распределения общих расходов пропорционально себестоимости полуфабрикатов в точке разделения применяют в случаях, когда полуфабрикаты, полученные в точке разделения, подвергаются дополнительной обработке. В результате применения данного способа распределения общих расходов рентабельность совместно полученных продуктов может различаться. Чтобы получить одинаковую рентабельность продукции, полученной в едином производственном процессе, можно использовать способ распределения общих расходов на основе постоянной доли прибыли в объеме продаж.

Распределив общие расходы между основной и попутной продукцией, определяют себестоимость основной продукции суммированием последующих и общих расходов. Себестоимость единицы продукции исчисляется делением совокупных расходов на количество единиц продукции, также определяется и себестоимость отдельных видов попутной продукции.

Но там, где имеет место совмещенное производство различных видов продукции, при котором из-за особенно тесных технологических связей невозможно объективно разделить общие затраты по продуктам, производимое, тем не менее, распределение общих затрат представляет собой выдающийся пример абсолютно неоправданного волюнтаризма [6].

1.2.4.4. Особенности позаказного метода учета затрат

Объект учета и калькулирования при позаказном методе учета затрат – отдельный производственный заказ. Заказом считают изде-

лие, мелкие серии одинаковых изделий, монтажные, экспериментальные или ремонтные работы. В случае изготовления крупного изделия с длительным процессом производства заказы выдаются не на изделие в целом, а на его агрегаты и части, представляющие собой законченные конструкции.

На основании договоров с заказчиками заказы открывают в плановом отделе. Там же принимаются заявки от подразделений организации. В заказе обозначают изделие или работу, подлежащую выполнению, объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивают порядковый номер. Учет прямых затрат по отдельному заказу ведется на основании первичных документов по расходу материалов, учету выработки и т. д. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами принятым в производстве или отрасли способом.

Позаказный метод учета затрат используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах, а также широко применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе учета затрат до самого окончания всех работ по заказу все затраты считаются незавершенным производством. Отчетная калькуляция составляется после выполнения заказа, не совпадает по времени с периодической отчетностью. При сдаче заказчику частично выполненного заказа его оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкциях, технологии, условиях производства. Допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

В индивидуальных производствах при исчислении себестоимости произведенной продукции суммируют затраты по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве делят общую сумму затрат на количество выработанных изделий и получают фактическую себестоимость единицы продукции.

После выполнения заказа реальные затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним, устанавливают причины и инициаторов отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции, работ или услуг при выполнении следующих заказов. Оперативный контроль за прямыми затратами – это главная задача использования позаказного метода учета затрат. Внедрение основных элементов нормативного

метода учета затрат (учет затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам, выполняемым при освоении заказов, помогает в решении этой задачи.

1.2.4.5. Попроцессный (или простой) однопередельный метод учета затрат

Попроцессный (или простой) однопередельный, метод применяется в организациях, имеющих массовый характер производства одного или нескольких видов продукции, короткий период технологического процесса, при этом незавершенное производство отсутствует либо оно незначительно. Такими признаками обладают организации добывающей, нефтедобывающей, угледобывающей промышленности, строительных материалов, электростанции, теплостанции, а также энергетические хозяйства вспомогательных производств. При данном методе затраты учитывают по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы. Самый простой вариант применяется в основном производстве организаций, вырабатывающих один вид продукции при отсутствии незавершенного производства, – в организациях угольной и горнорудной промышленности, в производстве строительных материалов, а также в энергетических хозяйствах вспомогательных производств. Себестоимость единицы продукции в таких производствах исчисляют путем деления суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

1.2.4.6. Попередельный метод калькулирования затрат

Попроцессный и попередельный методы калькулирования затрат применяются в серийном производстве. Объектом учета затрат попроцессной калькуляции является технологический процесс в целом, например, процесс сушки зерна на элеваторе. Но часто технологический процесс нельзя рассматривать как одно целое. Например, на предприятии, выпускающем двойной суперфосфат, выделяют три стадии (передела) технологического процесса. На первой готовят

и обогащают серный колчедан; на второй – из серного колчедана делают серную кислоту, а на третьей – серная кислота используется для производства удобрения – двойного суперфосфата. Попередельная калькуляция затрат предусматривает деление процесса на технологические переделы, а попроцессная – нет. Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции разделяют на *бесполуфабрикатный* и *полуфабрикатный* варианты. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу, не отражая движение полуфабрикатов в бухгалтерских документах. Бухгалтерия контролирует движение полуфабрикатов от одного передела к другому по данным оперативного учета в натуральном выражении. Оперативный учет ведется в цехах. При таком порядке учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, исчисляют только итоговую себестоимость готового продукта. При втором варианте передвижение полуфабрикатов по цехам оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. Это позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на разных стадиях их обработки и этим обеспечивать лучший контроль за себестоимостью продукции.

Отличительные черты попередельной калькуляции затрат:

1. Затраты рассчитываются нарастающим итогом от одного технологического передела к другому. Затраты передела А входят в затраты передела Б, а стоимость полуфабрикатов, изготовленных в переделе Б, вошла в стоимость продуктов процесса В.

2. Себестоимость полупродуктов или полуфабрикатов рассчитывается по сокращенной производственной себестоимости: стоимость сырья и материалов (S_m) добавляется к стоимости обработки ($S_{обр}$). Последняя состоит из заработной платы основных рабочих, расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и общепроизводственных расходов.

3. Незавершенное производство (НП) в каждом технологическом переделе учитывается в единицах, приведенных к выпуску готовой продукции (ГП). Например, произведено 9000 ед. ГП и 2000 ед. НП со степенью готовности 50 %. Очевидно, что 2000 ед. незавершенного производства будут эквивалентны 1000 ед. ГП ($2000 \times 0,5 = 1000$ ед.). Этот условный объем полуфабрикатов величиной 1000 ед. называют приведенными единицами. Суммарную величину произ-

водства (НП + ГП) оценивают в эквивалентных единицах: 9000 натуральных ед. ГП + 1000 приведенных ед. = 10 000 эквивалентных единиц продукции.

Пример учета затрат в случае, когда на начало рассматриваемого периода незавершенное производство в двух технологических переделах отсутствует. Рассмотрим два условных технологических передела А и Б. Продукция, изготовленная в переделе А в количестве 10 000 ед., поступает для дальнейшей переработки в передел Б. В передел Б вводят добавки стоимостью 36 000 руб., не увеличивающие выход готовой продукции из этой стадии процесса

В течение определенного периода времени в переделе А было изготовлено 10 000 ед. готовой продукции и 4000 ед. осталось в конце периода в виде незавершенного производства (НПК). Затраты на обработку (Собр) 12 000 эквивалентных единиц ($10\,000 + 4000 \times 0,5$) в переделе А оказались равными 48 000 руб. На изготовление 14 000 натуральных единиц или 12 000 эквивалентных единиц в переделе А потребовалось материалов на сумму (Sm) 7000 руб. Готовая продукция передела А в количестве 10 000 ед. переходит в передел Б, где после окончания процесса получается 9000 ед. готовой продукции и 1000 ед. незавершенного производства. При расчете себестоимости единицы готовой продукции передела А стоимость материалов распределяется между ГП и НПК пропорционально количеству натуральных единиц, а затраты на обработку – пропорционально количеству эквивалентных единиц. Расчет себестоимости единицы продукции передела А представлен в табл. 4.

Таблица 4

Расчет себестоимости единицы продукции передела А

Затраты	Сумма, тыс. руб.	ГП, тыс. ед.	НПК, тыс. ед.	Сумма, тыс. ед.	Себестоимость единицы, руб.
Sm	70	10	4	14	$70/14 = 5$
Собр	48	10	$4 \times 0,5 = 2$	12	$48/12 = 4$
Итого	118			Итого	9

Себестоимость готовой продукции передела: $10\,000 \text{ ед.} \times 9 \text{ руб.} = 90\,000 \text{ руб.}$

Всего затрат: $28\,000 + 90\,000 = 118\,000 \text{ руб.}$

Расчет себестоимости продукции, выходящей из передела Б, с учетом стоимости полуфабрикатов, поступивших с предыдущего технологического передела А, представлен в табл. 5.

Таблица 5

Расчет себестоимости единицы продукции передела Б

Затраты	Сумма, тыс. руб.	ГП, тыс. ед.	НПК, тыс. ед.	Сумма, тыс. ед.	Себестоимость ед., руб.
Продукция передела А	90	9	1	10	90/10 = 9
Стоимость добавок	36	9	–	9	36/9 = 4
Стоимость обработки	57	9	$1 \times 0,5 = 0,5$	9,5	57/9,5 = 6
Итого	183			Итого	19

Себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода (НПК) по технологическому переделу Б:

Из процесса А: $1000 \text{ ед.} \times 9 = 9\,000 \text{ руб.}$ Обработка $500 \text{ ед.} \times 6 = 3\,000 \text{ руб.}$ Итого: $12\,000 \text{ руб.}$

Себестоимость готовой продукции передела Б: $9000 \times 19 = 171\,000 \text{ руб.}$

Всего затрат: $12\,000 + 171\,000 = 183\,000 \text{ руб.}$

*1.2.4.7. Локализация издержек по видам продукции
(Activity Based Costing)*

Наиболее сложная стадия в определении точной себестоимости единицы изделия заключается в определении величины накладных расходов, приходящихся на каждый вид работы или каждую единицу продукции. Учет накладных расходов начал развиваться еще в начале XX-го века и первоначально базировался на учете прямых затрат труда. Прямые затраты труда на производство единицы продукции легко поддавались подсчету с учетом почасовых ставок и поэтому первоначально являлись базой при подсчете себестоимости продукции. Этому же способствовала их большая доля в затратах.

Однако развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию товаров по видам. Они стали отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна. Поэтому в некоторых компаниях величина накладных расходов возросла до той точки, где перестала наблюдаться корреляция между ними и пря-

мыми затратами труда. На смену оценки по прямым затратам труда в масштабах всего предприятия пришла другая модель – модель оценки нормативов цеховых накладных издержек на каждый вид продукции. При этом величины нормативов устанавливались, исходя из особенностей производственного цикла, и оставались неизменными в течение достаточно длительного времени. При большой вариации видов продукции происходила систематическая переоценка видов продукции с высоким уровнем производственных затрат и недооценка продуктов с их низким уровнем. В таких ситуациях возникла необходимость в применении более точного метода, которым и явился метод пооперационного учета, в дальнейшем ABC-метод, от английского Activity Based Costing.

Существенным понятием, которое используется ABC-методом, является понятие «cost driver», которое переводится как «проводник издержек» или «носитель издержек». Под носителем издержек понимают некоторый процесс (технологическую операцию, сделку и т. п.), который приводит к появлению издержек предприятия соответствующего вида. Носитель издержек может быть описан с помощью некоторого количественного показателя. Такой показатель называют базовым и используют его в качестве количественного измерителя соответствующего носителя издержек. ABC-метод включает в себя двух стадийный процесс распределения издержек. На первой стадии накладные издержки соотносятся с определенными базовыми показателями. Примерами базовых показателей могут служить время работы технологического оборудования, количество заказов на приобретение сырья, количество операций контроля качества и т. д. На второй стадии издержки определяются по каждому виду производственной деятельности в соответствии с носителями издержек. Примерами операций, которые служат носителями издержек, являются: переналадка оборудования; заказы на приобретение; контроль качества; заказы на производство (составление графиков); распоряжения об изменениях в инженерном оборудовании; транспортировка; получение материалов; работа технологического оборудования; потребление энергии; многое другое.

ABC-метод иногда называют операционной оценкой. Его главное преимущество перед другими методами заключается в том, что он позволяет точно отследить причины накладных расходов, что позволяет более точно определить себестоимость единицы продукции.

Структура ABC-метода включает в себя 4 шага, а именно: (1) анализ бизнес-процесса производства продукции или предоставления услуг; (2) определение операционных центров; (3) прослеживание затрат по операционным центрам; (4) выбор проводников затрат.

Может сложиться мнение, что использование данного метода является решением всех проблем учета затрат. ABC-метод имеет ряд преимуществ, однако существуют и ограничения в его использовании. ABC-метод улучшает систему учета затрат компании, приводя к более точным результатам. Во-первых, ABC увеличивает число учетных единиц, используемых для аккумуляции накладных расходов. Вместо аккумуляции расходов по всему предприятию они аккумулируются по цехам и отделам через выполняемые операции. Во-вторых, ABC изменяет базу, используемую для начисления накладных расходов на продукцию. Вместо использования прямых затрат труда в качестве такой базы используются другие базовые показатели, которые могут быть прослежены по продукции или выполняемым операциям. В-третьих, ABC изменяет восприятие многих видов накладных расходов, которые формально были непрямыми расходами (использование энергии, контроля качества, переналадка оборудования), однако прослеживались через определенные операции и таким образом были отнесены на себестоимость продукции. В результате появляется возможность принимать более эффективные решения в области маркетинговой стратегии, прибыльности продукции и возможность контролировать расходы на стадии их возникновения.

Но имеются и существенные недостатки в использовании ABC-метода. Это известная произвольность в выборе базового показателя. Критики ABC-метода утверждают, что некоторые общезаводские расходы могут распределяться на продукцию только произвольно, так как они рассчитываются только на весь выпуск во многих компаниях. Однако защитники ABC-метода возражают, что метод все равно дает более точную информацию, и это, безусловно, его преимущество. Во-вторых, использование ABC-метода требует больших затрат на исследование операций, ведение документации и т. д. В некоторых случаях они могут превышать ожидаемый эффект. Компания, готовящаяся использовать ABC-метод, должна соответствовать определенным характеристикам для получения выгоды от его использования. Например, продукция компании существенно различается в объемах выпуска, величине партий и сложности про-

изводства; накладные расходы компании высоки и постоянно растут и т. д. В некоторых случаях целесообразно частично применять ABC-метод с делением на несколько операционных центров.

1.2.5. Директ-костинг. Маржинальный доход, анализ безубыточности

Управленческий учет затрат осуществляется в целях обоснования решений, осуществления контроллинга и бюджетирования. Традиционный учет полных затрат не позволяет качественно выполнить эти задачи. Для этого требуется частичный учет специально отобранных элементов затрат. Возникшая в США в 30-е годы XX века система прямого учета затрат (Direct Costing) стала применяться в европейских странах в 50-х годах, а на постсоветское экономическое пространство пришла еще позже – в 90-е годы. Слово «direct» в названии системы говорит о том, что на носитель затрат относят только те издержки, которые непосредственно зависят от загрузки мощностей при производстве данного носителя затрат. Под прямыми затратами здесь подразумеваются переменные издержки в терминологии управленческого учета, а не прямые затраты в понимании традиционного бухгалтерского учета. В основе директ-костинга лежит разделение затрат на переменные и постоянные, исчисление сокращенной себестоимости продукции по переменным затратам и принятие решений на основе расчета маржинального дохода как разницы между выручкой и переменными затратами.

Отчет о доходах в директ-костинге имеет многоступенчатый характер. Сначала из выручки, представляемой как произведение цены на количество проданной продукции, вычитаются совокупные переменные затраты на реализованную продукцию. Их также можно представить как произведение удельных переменных затрат и количества продукции. Результат этой операции – совокупный маржинальный доход или вклад в покрытие постоянных затрат и ожидаемой прибыли. Затем из совокупного маржинального дохода вычитают все постоянные затраты (в различных вариантах директ-костинга это может происходить поэтапно – и тогда формируется маржинальный доход 2-го, 3-го уровней и т. д.) и определяют прибыль от реализации. Преимущество директ-костинга при принятии решений состоит в том, что маржинальный доход изменяется пропорцио-

нально выручке и по динамике одного показателя можно с высокой степенью достоверности и без дополнительных сложных расчетов прогнозировать поведение другого. Система директ-костинг позволяет избежать искусственного пропорционального разнесения на производственные подразделения и виды продукции постоянных издержек предприятия, не связанных с их деятельностью. Взаимозависимость загрузки подразделений, оборота, затрат и прибыли в директ-костинге становится более прозрачной.

Директ-костинг широко применяется во всех экономически развитых странах, но название метода может быть разным. Часто используют термины «метод сокращенной себестоимости», «маржинальный метод» учета затрат. Директ-костинг стал применяться в западных странах, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и на смену пришла модель интенсивного развития. Директ-костинг лежит в основе управленческих решений, связанных с изменением объема выпуска, выбором альтернатив (покупать или производить), планированием ассортимента продукции и производственной программы, оценкой эффективности деятельности предприятий в целом и его структурных подразделений.

При принятии решений о том, какую продукцию и в каком объеме необходимо производить для достижения большего размера прибыли, высокую эффективность продемонстрировал анализ «затраты – объем – прибыль». Его называют CVP-анализом (затраты (Cost) – объем производства (Volume) – прибыль (Profit)). CVP-анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия на основе CVP отводится маргинальному доходу, в использовании этого показателя заложен ключ к решению многих проблем, связанных с затратами и доходами предприятия. Управленческие модели, основанные на взаимоотношении затрат, объема производства и прибыли, трактуются иногда более узко как анализ величин в точке безубыточности. Под точкой безубыточности (критической точкой, мертвой точкой, порогом рентабельности) понимается объем продаж продукции, при котором затраты равны выручке от реализации всей продукции, т. е. нет ни прибыли, ни убытка. Для ее нахождения используют разные методы: уравнения, маржинального дохода, графический.

По методу уравнения количество продукции, которое следует продать, чтобы достичь точки безубыточности, определяют по формуле

$$ТБ = \frac{З_{\text{пост}}}{Ц - У_{\text{дЗпер}}}, \quad (10)$$

где ТБ – количество продукции, которое следует продать, чтобы достичь точки безубыточности, нат. ед;

З_{пост} – совокупные постоянные затраты, ден. ед.;

Ц – цена единицы продукции, ден. ед.;

У_{дЗпер} – удельные переменные затраты на единицу продукции, ден. ед.

По методу маржинального дохода в натуральном выражении точка безубыточности рассчитывается как:

$$ТБ = \frac{З_{\text{пост}}}{У_{\text{дМд}}}, \quad (11)$$

где У_{дМд} – удельный маржинальный доход на единицу продукции, ден. ед.

в стоимостном как:

$$ТБ = \frac{З_{\text{пост}}}{У_{\text{дМд}}} \times Ц. \quad (12)$$

При помощи метода маржинального дохода определяют, сколько и по какой цене нужно продать продукции для получения желаемой прибыли, какая будет прибыль при сокращении постоянных и переменных затрат при определенных условиях, какой дополнительный объем продаж необходим для покрытия дополнительных постоянных расходов в связи с предполагаемым расширением производства.

Графический метод наглядно показывает соотношение переменных и постоянных затрат, от которых зависит финансовый риск предприятия, как это представлено на рис. 5.

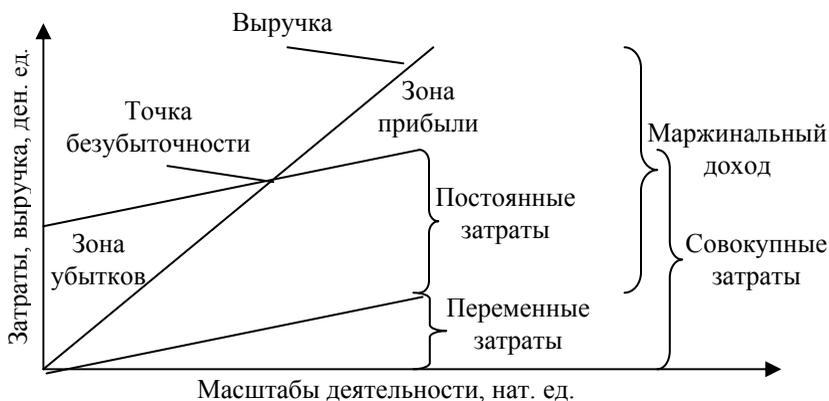


Рис. 5. Графический метод определения критического объема производства (реализации)

Знание постоянных, переменных затрат и цены продукции позволяет рассчитать силу воздействия операционного рычага. Операционный (производственный) леве́ридж (англ. leverage – рычаг) – это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. С его помощью можно прогнозировать изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточной деятельности. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем больше изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки предприятия. Производственный леве́ридж определяется с помощью одной из двух формул:

$$\text{Прлев} = \frac{\text{Мд}}{\text{П}}, \quad (13)$$

$$\text{Прлев} = \frac{\text{Зпост} + \text{П}}{\text{П}} = 1 + \frac{\text{Зпост}}{\text{П}}, \quad (14)$$

где Прлев – эффект производственного леве́риджа;
 П – совокупная прибыль, ден. ед.;
 Мд – совокупный маржинальный доход, ден. ед.

Найденное значение эффекта производственного левеиджа в дальнейшем служит для прогнозирования изменения прибыли в зависимости от изменения выручки предприятия. Для этого используют следующую формулу:

$$\text{Коэфф.Прлев} = \frac{\Delta\Pi}{\Delta B}, \quad (15)$$

где Коэфф.Прлев – коэффициент производственного левеиджа;

$\Delta\Pi$ – изменение прибыли, %;

ΔB – изменение выручки от продаж, %.

Коэффициент производственного левеиджа показывает на сколько процентов изменится прибыль предприятия при изменении выручки на 1 %.

Положительное воздействие производственного левеиджа начинает проявляться после того, как предприятие преодолело точку безубыточности. Для того чтобы положительный эффект производственного левеиджа проявился, предприятие вначале должно получить достаточный размер маржинального дохода для покрытия постоянных затрат. Предприятие вынуждено возмещать свои постоянные затраты независимо от конкретного объема продаж, поэтому чем выше сумма постоянных затрат, тем позже при прочих равных условиях оно достигнет точки безубыточности. Поэтому, пока предприятие не обеспечило безубыточность своей деятельности, высокий уровень постоянных затрат будет являться дополнительным «грузом» на пути к достижению точки безубыточности.

Каждый последующий процент прироста объема продаж будет приводить к нарастающему темпу прироста суммы прибыли. Механизм производственного левеиджа имеет и обратную направленность: при любом снижении объема продаж еще в большей степени будет уменьшаться размер прибыли предприятия. Между производственным левеиджем и прибылью предприятия существует обратная зависимость. Чем выше прибыль предприятия, тем ниже эффект производственного левеиджа, и наоборот. Это означает, что производственный левеидж является инструментом, уравнивающим соотношение доходности и риска в производственной деятельности.

Эффект производственного левеиджа проявляется только в коротком периоде. Постоянные затраты предприятия остаются неиз-

менными лишь на протяжении короткого отрезка времени. Как только в процессе увеличения объема продаж происходит очередной скачок суммы постоянных затрат, предприятию необходимо преодолевать новую точку безубыточности или приспособлять к ней свою производственную деятельность. Иными словами, после такого скачка эффект производственного левеиджа проявляется по-новому.

Понимание механизма проявления производственного левеиджа позволяет целенаправленно управлять соотношением постоянных и переменных затрат в целях повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности при различных тенденциях конъюнктуры товарного рынка и стадии жизненного цикла предприятия.

При неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, определяющей возможное снижение объема продаж, а также на ранних стадиях жизненного цикла предприятия, когда им еще не преодолена точка безубыточности, необходимо принимать меры к снижению постоянных затрат предприятия. И наоборот, при благоприятной конъюнктуре товарного рынка и наличии определенного запаса прочности требования к осуществлению режима экономии постоянных затрат могут быть существенно ослаблены. В такие периоды предприятие может значительно расширять объем реальных инвестиций, проводя реконструкцию и модернизацию основных производственных фондов.

При управлении постоянными затратами необходимо иметь в виду, что их высокий уровень в значительной мере зависит от отраслевых особенностей деятельности, определяющих различный уровень фондоемкости производимой продукции, дифференциацию уровня механизации и автоматизации труда. Постоянные затраты в меньшей степени поддаются быстрому изменению, поэтому предприятия, имеющие высокое значение производственного левеиджа, теряют гибкость в управлении затратами. Но, несмотря на эти ограничения, на каждом предприятии имеется достаточно возможностей снижения при необходимости суммы и удельного веса постоянных затрат. К числу таких резервов можно отнести существенное сокращение накладных расходов, продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов с целью снижения потока амортизационных отчислений, использование краткосрочных форм лизинга машин и оборудования вместо их приобретения в собственность, сокращение объема потребления некоторых коммунальных услуг и др.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должно быть обеспечение их постоянной экономии, так как между суммой этих затрат и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления предприятием точки безубыточности ведет к росту маржинального дохода, что позволяет быстрее преодолеть эту точку. После преодоления точки безубыточности сумма экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли предприятия. К основным резервам экономии переменных затрат можно отнести снижение численности работников основного и вспомогательных производств за счет обеспечения роста производительности их труда, сокращение размеров запасов сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка, обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов и др.

Использование директ-костинга, механизма производственного левериджа, целенаправленное управление постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях хозяйствования позволяют увеличить потенциал формирования прибыли предприятия.

1.3. Управленческий учет доходов организации

1.3.1. Схема формирования финансового результата деятельности экономической организации

Финансовый результат завершает цикл деятельности предприятия, связанный с производством и реализацией продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и одновременно выступает необходимым условием следующего витка его деятельности. Высокие значения финансовых результатов деятельности предприятия обеспечивают укрепление бюджета государства посредством налогов, способствуют росту инвестиционной привлекательности предприятия, его деловой активности в производственной и финансовой сферах. Определение экономического содержания финансового результата деятельности предприятия, изучение его видов, проведение анализа занимают одно из центральных мест в хозяйственной деятельности.

Для любого предприятия получение финансового результата означает признание обществом (рынком) результатов его деятельности

или получение результатов от реализации произведенного на предприятии продукта в форме продукции, работ или услуг. Тогда конечным финансовым результатом для предприятия будет выступать сальдо результата от реализации и расходов, понесенных им для его получения. Для государства конечным финансовым результатом деятельности коммерческого предприятия будет являться налог, содержащийся в его составе. Для собственника, инвестора конечный финансовый результат представляет собой распределенную в его пользу часть прибыли после налогообложения. Оставшаяся прибыль после ее налогообложения и выплат дивидендов собственникам, процентов кредиторам есть чистый конечный финансовый результат предприятия для его производственного и социального развития. Понятия «финансовые результаты», «прибыль» используются в бухгалтерском, налоговом учете, комплексном экономическом анализе хозяйственной деятельности, финансовом и инвестиционном анализе, финансовом менеджменте.

Приложение 2 к Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» «Отчет о прибылях и убытках» содержит следующую схему формирования финансового результата деятельности предприятия в бухгалтерском учете.

1. *Выручка от реализации* продукции, товаров, работ, услуг за вычетом относящихся к этой выручке премий, бонусов, предоставленных покупателю, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации.

2. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг.

3. *Валовая прибыль* = п. 1 – п. 2.

4. Управленческие расходы.

5. Расходы на реализацию.

6. *Прибыль (убыток) от реализации* продукции, товаров, работ, услуг = п. 3 – п. 4 – п. 5.

7. Прочие доходы по текущей деятельности.

8. Прочие расходы по текущей деятельности.

9. *Прибыль (убыток) от текущей деятельности* = п. 6 + п. 7 – п. 8.

10. Доходы по инвестиционной деятельности.

11. Расходы по инвестиционной деятельности.

12. Доходы по финансовой деятельности.

13. Расходы по финансовой деятельности.

14. *Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности* = п. 10 – п. 11 + п. 12 – п. 13.

15. *Прибыль (убыток) до налогообложения* = п. 9 + п. 14.

16. Налог на прибыль.

17. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода).

18. Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода).

19. *Чистая прибыль (убыток)* = п. 15 – п. 16 – п. 17 – п. 18.

20. Результат от переоценки долгосрочных активов.

21. Результат от прочих операций.

22. *Совокупная прибыль (убыток)* = п. 19 + п. 20 + п. 21.

В управленческом учете финансовых результатов используются два метода: *метод учета затрат по обороту* и *метод учета общих затрат*. В принципе, применение любого из этих методов для одного и того же набора хозяйственных операций на основе одной законодательной базы приводит к одинаковым итоговым результатам. Отличие заключается в представлении общей картины прибылей и убытков.

В методе учета общих затрат за период организационно-экономические результаты представляются в соответствии с видами затрат и выручки. Это позволяет определять, какие именно производственные факторы являются причиной возникновения затрат. После этого итоговые затраты за период могут быть сравнены с общей выручкой, полученной за тот же период. Такие затраты включают затраты на все произведенные за период товары и услуги, независимо от того, были ли они проданы, а также товары и услуги, произведенные в прошлый период, но проданные в текущем периоде. Эта сумма, вместе с оприходованными собственными работами и изменениями объемов незавершенного производства, составляет общий результат за период.

В методе учета затрат по обороту, в большей степени ориентированном на рынок, затраты сравниваются с соответствующей количественной структурой выручки. Выручка сравнивается только с затратами, возникшими за количество проданных товаров или услуг. При продаже товаров из запаса возможен учет затрат, возникших в предыдущем периоде. В этом методе не делается разделения между различными видами затрат. Вместо этого использование ресурса подразделяется в соответствии с такими функциями, как исследование и разработка, производство, сбыт и управление.

Учет затрат по обороту сравнивает доходы с продаж отчетного периода с затратами на производство проданной продукции. Издержки присваиваются торговым функциональным областям (например, производству, сбыту, управлению и маркетингу). Расходы и доходы, которые невозможно присвоить функциональным областям, вносятся в позиции будущих прибылей и убытков, сортируются по видам расхода и дохода. С помощью такой группировки учет затрат по обороту позволяет выявить источники расходов предприятия. Таким образом отображается коммерческая цель расхода.

1.3.2. Прибыль и рентабельность

Прибыль является основным обобщающим показателем финансовых результатов хозяйственной деятельности коммерческих предприятий. Прибыль представляет собой разницу между общей суммой доходов и затратами на производство и реализацию продукции с учетом убытков от различных хозяйственных операций.

Рентабельность – относительный показатель эффективности деятельности предприятия, характеризующий уровень отдачи затрат и степень использования ресурсов. В основе построения коэффициентов рентабельности лежит отношение прибыли (чаще всего в расчет показателей рентабельности включают чистую прибыль) к затраченным средствам, выручке от реализации, активам или капиталу предприятия. Используют следующие показатели рентабельности.

Рентабельность отдельных видов продукции рассчитывают как отношение прибыли в расчете на единицу продукции к себестоимости единицы продукции. Рентабельность товарной продукции определяется как отношение прибыли в расчете на товарный выпуск к себестоимости товарной продукции. Рентабельность продаж считают как отношение прибыли от продаж к выручке от реализации продукции.

Рентабельность производства представляется отношением прибыли от текущей деятельности или чистой прибыли к сумме основных производственных фондов и материальных оборотных средств. Рентабельность оборота рассчитывают как отношение прибыли до налогообложения или чистой прибыли к сумме выручки от реализации и доходов от инвестиционной, финансовой и прочей деятельности. Рентабельность активов представляют отношением прибыли

к совокупным активам, рентабельность оборотных активов – отношением прибыли к оборотным активам, а рентабельность чистых активов – отношением прибыли к активам за минусом обязательств. Рентабельность собственного капитала чаще всего определяют как отношение чистой прибыли к собственному капиталу предприятия.

Показатели рентабельности связаны между собой. Рентабельность активов можно представить как произведение рентабельности продаж и оборачиваемости активов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Закон Республики Беларусь от 30 декабря 2018 г. № 159-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2019. – № 2/2594.

2. Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57–3 «О бухгалтерском учете и отчетности» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2013. – № 2/2055.

3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2012. – № 8/24995.

4. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 «Об утверждении инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2011. – № 8/24548.

5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2016. – № 8/31602.

6. Ширенбек, Х. Экономика предприятия: учебник для вузов: пер. с нем. / Х. Ширенбек; под общ. ред. И. П. Бойко, С. В. Валдайцева, К. Рихтера. – 15-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 848 с.

7. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 735 с.

8. Просветов, Г. И. Управленческий учет: задачи и решения / И. Г. Просветов. – М. : РДЛ, 2005. – 272 с.

9. Хорнгрен, Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

10. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет: пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; под ред. Е. Строгоновой. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

Учебное издание

ВАСЮЧЁНОК Людмила Петровна
БАХМАТОВА Екатерина Игоревна

ЭКОНОМИКА ОРГАНИЗАЦИИ (ПРЕДПРИЯТИЯ)

Пособие
для студентов специальности
1-27 01 01 «Экономика и организация производства»

Редактор *Е. В. Герасименко*
Компьютерная верстка *Н. А. Школьниковой*

Подписано в печать 21.02.2020. Формат 60×84 ¹/₁₆. Бумага офсетная. Ризография.
Усл. печ. л. 5,00. Уч.-изд. л. 3,91. Тираж 100. Заказ 568.

Издатель и полиграфическое исполнение: Белорусский национальный технический университет.
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя
печатных изданий № 1/173 от 12.02.2014. Пр. Независимости, 65. 220013, г. Минск.