

## ТЕМА 2

# ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ, ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА

### 2.1 Сущность и содержание понятий «издержки», «затраты», «расходы»

В процессе кругооборота капитала хозяйствующие субъекты потребляют и используют различные виды материальных, трудовых и финансовых ресурсов на простое и расширенное воспроизведение основных фондов и оборотных средств, производство и реализацию продукции, на удовлетворение и развитие социальных потребностей персонала. В процессе реализации факторов производства наблюдается разнообразное их сочетание и взаимозаменяемость. Это обусловлено их ограниченностью и необходимостью эффективного использования, а также видом и характером производимого продукта. Производственное потребление ресурсов совершается с целью создания полезного продукта, удовлетворяющего потребности людей. Затраты на производство продукта занимают наибольший удельный вес в расходах предприятия. Именно поэтому сбор и обработка информации о затратах являются основными аспектами управленческого учета. Умелое управление затратами на основе качественной обработки этой информации способствует росту эффективности деятельности отдельных хозяйствующих субъектов.

В экономической литературе в последнее время происходит подмена понятий «затраты», «издержки», «расходы», хотя каждый из названных терминов имеет самостоятельное значение.

**Издержки** представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу. Различают издержки производства и издержки обращения.

*Издержки производства* включают стоимостные выражения потребленных ресурсов в производственном цикле.

*Издержки обращения* — это издержки, связанные со сбытом и приобретением товаров, их продвижением в сфере обращения.

Из теории издержек известно, что к особенности издержек производства относится их измерение на основе стоимости наилучшей упущенной возможности использования ресурсов. Все издержки

производства представляют собой издержки выбора или альтернативные издержки. Их разделяют на экономические и бухгалтерские издержки. Различие состоит в том, что бухгалтерские издержки не включают альтернативную стоимость факторов производства. В бухгалтерском финансовом учете объектам учета признаются только фактически совершенные и документально оформленные издержки.

Для управления хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об альтернативной стоимости. В системе управленческого учета для определения альтернативных издержек организуется подсистема - отдельное направление, где формируется информация, предназначенная для обоснования и принятия управленческих решений, выбора альтернативного использования ресурсов.

В каждой стадии кругооборота хозяйствующий субъект осуществляет затраты. Под **затратами** следует понимать явные издержки предприятия за определенный период. Затраты – это стоимость ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), использованных на конкретные цели. Затраты могут быть отражены в балансе как активы, способные в будущем принести доход, или как расходы организации.

**Расходы организации** – это все затраты, которые в данный период времени в ходе хозяйственной деятельности приводят к уменьшению активов организации и служат для получения дохода. Расходами считаются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т.п. Таким образом, понятие «затраты» шире, чем понятие «расходы».

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ (НК РФ).

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденному приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, **расходами** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников

имущества (кроме выбытия ряда активов по перечню). Расходы организаций в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

*Расходами по обычным видам деятельности* являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

*Прочими расходами* признаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Признание расходов в бухгалтерском учете происходит при соблюдении следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Налоговым кодексом (п. 1 ст. 252) признаются расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками. Обоснованными считаются экономически оправданные затраты.

Отметим, что понятия «издержки», «затраты» и «расходы» следует разграничивать во избежание ряда широко распространенных ошибок в подходе к управлению затратами. К примеру, контроль расходов на основании информации из отчета о прибылях и убытках не является управлением затратами. При росте запасов готовой продукции и одновременном снижении продаж расходы по данным отчета о прибылях и убытках организации снижаются, а затраты увеличиваются. Однако менеджеры могут несвоевременно отреагировать на эту неблагоприятную ситуацию. Но поскольку в

данном учебном пособии расходы рассматриваются большей частью в контексте цели включения в себестоимость продукции, то термины «затраты» и «расходы» используются как синонимы.

В современных условиях хозяйствования значительно усилилась роль прибыли. Она стала главным обобщающим и оценочным показателем деятельности предприятия и основным источником его самообеспечения и самофинансирования. Одним из основных показателей, формирующих прибыль предприятия, является «доход». Этот показатель используется как в финансовом, так и в управленческом учете.

В отечественной учетной практике понятие «доходы» приведено в ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденном Приказом Минфина РФ от 6.05.1999 г. № 32н.

Согласно ПБУ 9/99 **доходами организации** признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы.

*Доходами от обычных видов деятельности* является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Синонимом этого показателя является термин «доход от основной деятельности».

*Прочими доходами* являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Введение в отечественную практику категории «доход» повышает роль и значимость этого показателя при формировании финансовых результатов предприятия. Вместе с тем для управляемого учета особую значимость приобретает главная составляющая этой категории - выручка от продажи продукции (работ, услуг). Именно этот показатель используется в управляемом учете для соизмерения доходов от продажи продукции (работ, услуг) с ее себестоимостью и выявления результата производственной и коммерческой деятельности; проведения анализа взаимосвязи «затраты – объем – прибыль»; установления безубыточной цены реализации; принятия эффективных управляемых решений.

## **2.2 Основные направления классификации затрат в управляемом учете**

Главный объект управляемого учета - текущие затраты основной деятельности. Они отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. Эти затраты осуществляются за счет собственных оборотных средств (оборотного капитала) организации и возмещаются в выручке от продажи продукции, товаров, работ,

услуг. Возникает потребность управления затратами производства и результатами продаж, сопоставления расходов и доходов основной деятельности, что составляет основу целевого назначения управленческого учета.

Экономически обоснованная классификация производственных затрат является основой организации управленческого учета. Прежде всего затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

*По месту возникновения* затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

*Носителями затрат* называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

*По видам* затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

Сгруппированные таким образом издержки производства характеризуют определенную функцию в системе калькулирования продукции, но не отвечают задачам управленческого учета затрат на производство. Основываясь только на таких данных, в частности менеджеры не могут сделать выводы об эффективности принятых ими управленческих решений, о влиянии принимаемых решений на величину затрат и прибыли.

Международные стандарты по производственному учету и практике его организации в экономически развитых странах предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет затрат на производство. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, которое им требуется для обеспечения информацией по данной проблеме.

Специалистам в области управленческого учета приходится решать задачи разных направлений, и в зависимости от них интерес

будут представлять разные группы затрат. Выделяют три основных направления учета затрат:

- 1) определение (калькулирование) себестоимости произведенной продукции и финансовых результатов;
- 2) принятие управленческих решений;
- 3) осуществления контроля и регулирования производственной деятельности.

По всем направлениям можно провести классификацию затрат по некоторым основаниям, в зависимости от детализации учета.

Следует отметить, что ведение учета в соответствии с классификацией затрат по направлениям учета – новое явление в отечественном учете затрат на производство. Однако, это вызвано тем, что рыночные условия усиливают роль производственного учета в планировании, нормировании, анализе, прогнозе и в целом в системе управления производством. Классификация затрат, удовлетворяющая целям управления, является основой организации управленческого учета на предприятии.

### *Классификация затрат для калькулирования себестоимости продукции и определения финансовых результатов*

Условием получения достоверной информации о себестоимости произведенной продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат. От того, какие затраты сопряжены с производством продукции, а какие формируются под воздействием других явлений, зависит величина финансовых результатов. Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы как по своему составу, так и по значению.

Для определения себестоимости и оценки финансовых результатов затраты разделяют на виды по следующим признакам.

**По экономическому содержанию** затраты подразделяют на экономические элементы и статьи затрат (статьи калькуляции).

*Экономическим элементом* называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Сумма затрат по элементам определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции (работ, услуг) независимо от того, закончено ли ее изготовление, выполнена ли работа или оказана услуга. Согласно

ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлена единая для всех предприятий независимо от форм собственности и организационно-правовых форм номенклатура экономических элементов издержек производства, которая включает:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизацию;
- прочие затраты.

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

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, в определении фонда оплаты труда и т.д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. Поэтому для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат.

*Статьей затрат* (калькуляционной статьей) называется определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом. Сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг (товарный выпуск). Перечень статей затрат определяется соответствующими министерствами и ведомствами. Для сельскохозяйственных организаций Приказом Министерства сельского хозяйства от 6 июня 2003 г. № 792 рекомендован следующий перечень статей затрат:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве:
  - семена и посадочный материал;
  - удобрения;

- средства защиты растений и животных;
- корма;
- сырье для переработки;
- нефтепродукты;
- топливо и энергия на технологические цели;
- работы и услуги сторонних организаций.

2. Оплата труда:

- основная;
- дополнительная;
- натуральная;
- другие выплаты.

3. Отчисления на социальные нужды.

4. Содержание основных средств:

- амортизация;
- ремонт и техническое обслуживание основных средств.

5. Работы и услуги вспомогательных производств.

6. Налоги, сборы и другие платежи.

7. Прочие затраты.

8. Потери от брака, падежа животных.

9. Общепроизводственные расходы.

10. Общехозяйственные расходы.

Классификация затрат по статьям калькуляции позволяет определить назначение расходов и их роль, организовать контроль над ними, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и ее отдельных структурных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основе этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

**По отношению к технологическому процессу** затраты делятся на основные и накладные.

*Основными* называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии на технологические нужды; оплата труда основных производственных рабочих; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.

**Накладные расходы** образуются в связи с организацией и обслуживанием производства и управлением им. К **накладным** относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

**В зависимости от способов отнесения на себестоимость** отдельных видов продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные.

*Прямыми* являются затраты, которые непосредственно связаны с производством конкретных видов готовых изделий, выполненной работы, оказанной услуги (сырье, материалы, составляющие их основу, заработка рабочих, занятых их производством). Они могут быть прямо включены в их себестоимость по данным учетных регистров, составленным по первичным документам.

Под *косвенными* понимают расходы, носящие общий для производства нескольких видов продукции характер (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.). Такие расходы включаются в их себестоимость косвенным путем на основе установленных на предприятии методологических приемов распределения.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные - в виде косвенных, однако по методологии, принятой в Российской Федерации, они не являются тождественными. Деление затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в производствах, где производится один вид продукции все расходы являются прямыми. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливают несколько видов продукции, основные затраты являются косвенными. Расширение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

**По единству состава затраты** бывают одноэлементными и комплексными.

*Одноэлементными* называются затраты, состоящие из одного элемента – материалы, заработка платы, амортизация и др. эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты.

*Комплексными* называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработка платы

соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) и оценки финансовых результатов организации применяется также группировка затрат на **входящие и истекшие**.

*Входящими* затратами являются приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые должны принести доход в будущем. Такие затраты отражаются в балансе в разделе «Оборотные активы» как производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары.

*Истекшие* затраты - это израсходованные ресурсы, которые уже принесли доход в отчетном периоде. Такие затраты отражаются в отчете о финансовых результатах по статье «Себестоимость продаж».

За рубежом некоторым аналогом входящих и истекших затрат является классификация затрат **по участию в процессе производства**, согласно которой различают производственные затраты (затраты на продукт) и внепроизводственные затраты (периодические затраты, или затраты периода).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

- входящие в себестоимость продукции (производственные, затраты на продукт);
- внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

*Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные)*, — это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто называют *запасоемкими*, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в

исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

*Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты)*, - это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют *незапасоемкими*. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в отчете о финансовых результатах их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

**По периодичности возникновения** различают затраты текущие и единовременные. *Текущие* связаны с производством и продажей продукции данного периода, *единовременные* - с подготовкой производства (освоением новой продукции), резервированием затрат на оплату отпусков и т.п.

**По возможности нормирования** затраты делятся на нормируемые и ненормируемые.

*Нормируемые затраты* поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации - материальные затраты, заработка плата производственных рабочих и некоторые другие.

*Ненормируемые* - это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.

## *Классификация затрат для принятия управленческих решений*

Одной из основных задач управленческого учета является подготовка объективной информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия управленческих решений, которые ориентированы на перспективу. Их эффективность зависит от объективной оценки ожидаемых доходов и расходов. Рассмотренные выше классификации затрат предназначены в основном для составления различных видов калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг). Однако для эффективного управления производством этого недостаточно. Получение достаточной информации для принятия решений достигается при группировке затрат на следующие группы: переменные и постоянные, релевантные и нерелевантные, явные и альтернативные, безвозвратные, маржинальные и дифференциальные.

По тому, следует или не следует их учитывать при принятии конкретного решения, затраты и доходы бывают **релевантными и нерелевантными**. *Релевантные* затраты и доходы - это будущие затраты и доходы, которые учитываются при принятии конкретного решения и величина которых зависит от принимаемого решения. Те расходы и доходы, величина которых не зависит от принимаемого решения, являются *нерелевантными* и не учитываются при принятии решения.

**Пример.** В организацию поступил заказ на изготовление партии изделий, за которую покупатель готов заплатить 250 тыс. руб. На складе организации имеется заранее приобретенный, но не используемый материал на сумму 100 тыс. руб., который возможно использовать только на этот заказ. Стоимость обработки материала – 200 тыс. руб. На первый взгляд заказ невыгоден:  $250 - (100+200) = -50$  тыс. руб. Однако, 100 тыс. руб. потрачены давно в связи с другим решением, и эта сумма не изменится вне зависимости от того, принят заказ или нет. Значит, релевантными в данном случае будут доходы в 250 тыс. руб. и затраты в 200 тыс. руб. Чистый доход от выполнения заказа составит 50 тыс. руб.

С релевантными и нерелевантными затратами непосредственно связано понятие **устранимых и неустранимых расходов**.

*Устранимые* расходы - это затраты, которых можно избежать при ином варианте альтернативного решения. *Неустранимых* расходов избежать невозможно. При принятии оптимального решения принимают во внимание устранимые затраты.

В предыдущем примере 100 тыс. руб. – неустранимые затраты, 200 тыс. руб. – устранимые, потому что если не брать заказ их можно избежать. Необходимо принимать те варианты действий, которые создают доход, превышающий устранимые затраты.

В результате принятого ранее решения могли быть понесены затраты, которые не могут быть изменены никаким решением в будущем. Такие затраты называют **безвозвратными** и при принятии новых решений в расчет не принимают. Предположим, что три года назад было куплено оборудование за 500 тыс.руб., которое амортизировалось весь этот период. В настоящее время остаточная стоимость оборудования составляет 200 тыс. руб. Именно эта остаточная стоимость оборудования представляет собой невозвратные затраты, которые не будут влиять на принятие решения в будущем по замене данного оборудования. К безвозвратным затратам можно отнести, например, и стоимость непликвидных активов. Хотя и безвозвратные, и нерелевантные затраты при принятии решений в расчет не принимаются, указанные затраты не тождественны. Безвозвратные затраты - это издержки истекшего периода, а понятие релевантности связано с будущим.

Для принятия управленческих решений имеет значение подразделение затрат на **явные и альтернативные**.

*Явные (реальные, бухгалтерские) затраты* - это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

*Альтернативные (вмененные) затраты* возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов. Если ресурсы неограничены, вмененные издержки равны нулю. Вмененные затраты - это всегда дополнительные затраты, отнесенные на объект их учета, несмотря на отсутствие фактической операции-основания, отраженной в бухгалтерском учете. Невнимание к ним, недоучет их величины могут привести к неправильным решениям. Это особенно важно при калькулировании себестоимости продукции, работ и

услуг для целей ценообразования, оценки эффективности инвестиционных проектов и других предстоящих расходов. Вмененные затраты обычно включают величину упущеной прибыли, издержки риска, амортизацию по уже списанным объектам основных средств, процент на капитал и другие так называемые калькуляционные расходы.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Альтернативные затраты иногда называют «воображаемыми».

**Пример.** Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены и за неделю выпускает батонов нарезных а 10 тыс. руб. Оптовый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. руб. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от дохода в 10 тыс. руб., получаемого ранее от выпечки батонов, т.е. по существу понесет убытки на 10 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может опуститься ниже 13 тыс. руб. ( $10+3$ ). При этом 10 тыс. руб. – вмененные (воображаемые) затраты, или упущеная выгода предприятия. Необходимо иметь в виду, что данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, в приведенном примере – при полной загрузке производственных мощностей. Если бы хлебопекарная печь была недогружена и работала с простоями, о вмененных затратах речь бы не шла.

Любые затраты, которые имеют место при каком-либо альтернативном выборе, но отсутствуют в целом или частично при другой альтернативе, называются **дифференциальными (инкрементными, приростными)**. Они представляют собой величину, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных вариантов.

Дифференциальные затраты и доходы могут возникать и при изготовлении или продаже дополнительных единиц продукции. Такие затраты и доходы на единицу продукции называются **маржинальными**.

Особое значение в управлеченческом учете имеет деление затрат **по отношению к объему производства** на *постоянные* и *переменные*. На нем базируется большинство расчетов по

оптимизации соотношения «затраты - результаты», обоснованию максимальной по прибыли программы производства и сбыта, наиболее приемлемых цен и ценовой политики, система «директ-костинг», измерение приростных и предельных затрат, определение маржинальной себестоимости и дохода.

Основной критерий группировки затрат по степени переменности - их зависимость от изменения объема деятельности, с которой эти затраты связаны. Величина постоянных затрат не зависит от объема деятельности и не изменяется при его росте или уменьшении. Переменные расходы в общей сумме изменяются с увеличением или уменьшением объема выпуска (продаж) продукции, степени использования производственных мощностей.

Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой **валовые расходы** ( $R_{val}$ ) предприятия:

$$R_{val} = R_{fix} + R_{var},$$

где  $R_{fix}$  - постоянные затраты, ден.ед.;

$R_{var}$  - переменные затраты, ден.ед.

В постоянной части они существуют даже тогда, когда предприятие не выпускает продукции, и увеличиваются главным образом при росте переменных затрат.

На основе показателя валовых издержек можно рассчитать средние затраты на выпуск единицы продукции и предельные маржинальные расходы, или дополнительные затраты, связанные с изменением количества выпускаемой продукции (работ, услуг). Чтобы получить средние затраты, нужно валовые издержки определенного периода разделить на количество продукции в этом периоде. Предельные расходы находят путем вычитания валовых затрат при увеличении объема продукции на единицу или прямым счетом.

### *Классификация затрат для контроля и регулирования*

Немаловажное значение в управлении затратами имеет система контроля и регулирования затрат, которая нуждается в информации о затратах, сгруппированных определенным образом. Основная цель классификации для контроля и регулирования - обеспечить информацией систему контроля и регулирования затрат на производство, которая обеспечивает полноту и правильность

действий менеджеров в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется их следующая классификация: регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; в пределах норм (сметы) и отклонений от норм; контролируемые и неконтролируемые.

*Регулируемые* - затраты и доходы, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом на предприятии все затраты регулируемы, но не все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления. Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу, организовывать отдельные производственные участки, цехи и т. д. В то же время на такие затраты не влияет руководитель низшего звена управления. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называют *нерегулируемыми* со стороны этого менеджера. Так, мастер заготовительного участка не может влиять на затраты по оплате труда конструкторского отдела и т. п.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах, составляемых по центрам ответственности. Оно позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

Оценка управленческой деятельности строится и на классификации затрат на эффективные и неэффективные.

*Эффективные* - затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были про изведены эти затраты. *Неэффективные* - расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные расходы - это потери на производстве. К ним относят потери от брака, простоев недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов и др. Обязательность выделения неэффективных расходов диктуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Деление затрат на *расходы в пределах норм (сметы)* и *отклонение от норм* применяют в текущем учете хода производства.

Оно служит для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым) или фактической себестоимости ее нормативному (плановому) уровню.

Для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К контролируемым относят затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов - лиц, работающих на предприятии. Особо важно выделение контролируемых затрат на предприятиях с многоцеховой организационной структурой. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, по предприятию необходимо проконтролировать расход запасных частей для ремонта оборудования, находящегося во всех подразделениях предприятия.

*Неконтролируемые* затраты - расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменения цен на топливно-энергетические ресурсы и том подобные расходы.

Производственная деятельность объединяет в своем составе несколько сфер: основное и вспомогательное производство, освоение новых видов изделий, разработка новых технологий. Непосредственно основное производство состоит из многочисленных технологических операций и нескольких процессов. Принципы группировки затрат для исчисления себестоимости не подходят для обеспечения контроля и регулирования расходов предприятия, потому что производственные ресурсы целесообразнее контролировать по местам их возникновения. Тогда возникает необходимость в организации системы учета производственных затрат, основанной на распределении затрат между отдельными участками производства. Учет должен предусматривать взаимосвязь затрат и доходов с действиями руководителей подразделений, ответственных за расходование соответствующих ресурсов. Для того, чтобы система контроля и регулирования затрат была эффективной, необходимо вначале выделить места возникновения затрат и центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, а затем воспользоваться системой управленческого учета

затрат. В результате руководитель предприятия получит возможность своевременно выделять «узкие места» в планировании, формировании затрат и принимать соответствующие управленческие решения.

### *Постоянные и переменные затраты*

Критерием выделения постоянных и переменных затрат является их зависимость от изменения объема производства (деловой активности). Объем производства и продаж зависит от степени использования производственно-сбытовых возможностей предприятия. Каждая организация располагает ограниченным потенциалом выпуска готовой продукции или оказания услуг, который обозначается понятием производственная мощность. Обычно она выражается в физических единицах измерения количества продукции или в уровне загрузки оборудования во времени. Фактическое использование производственных мощностей всегда меньше 100%, поскольку часть времени предусматривается на профилактический ремонт, резервируется на время замены станков и машин.

Понятие *постоянных затрат* означает, что они не изменяются автоматически с изменением объемов производства (уровня загрузки производственных мощностей или деловой активности). *Постоянные затраты на единицу продукции, работ, услуг (удельные, средние постоянные затраты)* - это средняя величина, получаемая в результате деления общей суммы постоянных расходов данного периода времени на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде.

Характер поведения удельных постоянных затрат существенно иной, чем их абсолютной суммы. Постоянные затраты в общей сумме являются относительно постоянной величиной, но рассчитанные на единицу изменяются при изменении уровня деловой активности. По мере увеличения деловой активности предприятия средние постоянные затраты непрерывно снижаются, так как сумма постоянных затрат распределяется на большее количество продукции.

Если постоянные затраты обозначить  $R_{fix}$ , их функцию можно представить как  $y = R_{fix}$ , то относительная, удельная величина будет:

$$y' = \frac{R_{fix}}{X},$$

где  $X$  – объем производства или продаж в физических единицах измерения (шт., т, м, кг и т.д.)

В системе декартовых координат график абсолютной суммы постоянных расходов представляет собой прямую, параллельную оси абсцисс, а кривая постоянных затрат в расчете на единицу объема производства – гиперболу (рис. 2.1).

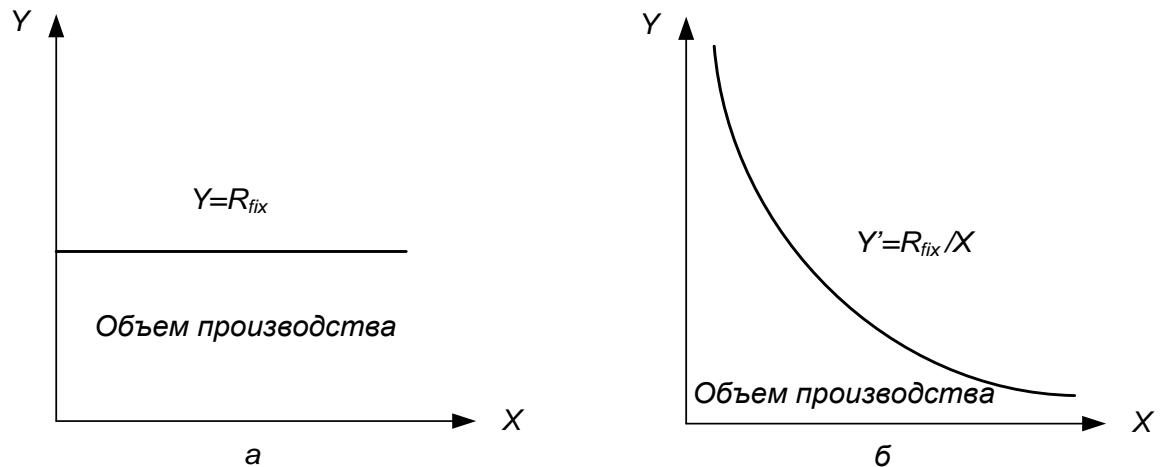


Рисунок 2.1 - Постоянные затраты: а – абсолютная величина;  
б- относительная величина

Номенклатура постоянных затрат не может быть единой для организаций различных отраслей и должна уточняться с учетом специфики предприятия, состава затрат на производство и порядка их отнесения на себестоимость продукции. Примером постоянных расходов выступают заработка плата основных производственных рабочих при повременной системе оплаты труда, амортизация зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств; содержание и текущий ремонт зданий, сооружений, расходы по охране труда, расходы на командировки, заработка плата аппарата управления, налоги, сборы и другие обязательные отчисления; затраты на сертификацию продукции и т.п.

*Переменные затраты* возрастают или уменьшаются в абсолютной сумме в зависимости от изменения объема производства и делятся на пропорциональную и непропорциональную части.

*Пропорциональные* затраты изменяются прямо пропорционально увеличению или уменьшению количества изготовленной (реализованной) продукции. К пропорциональным расходам относят затраты на сырье, основные материалы,

полуфабрикаты, заработную плату основных производственных рабочих при сдельной оплате труда, расходы на тару и упаковку изделий.

Абсолютной сумме пропорциональных расходов соответствует выражение

$$y = r_v \times X,$$

а при расчете на единицу продукции

$$y' = r_v.$$

Таким образом совокупные пропорциональные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а средние (удельные или относительные) пропорциональные затраты - величина постоянная. Динамику совокупных переменных затрат и удельных переменных затрат иллюстрирует рисунок 2.2.

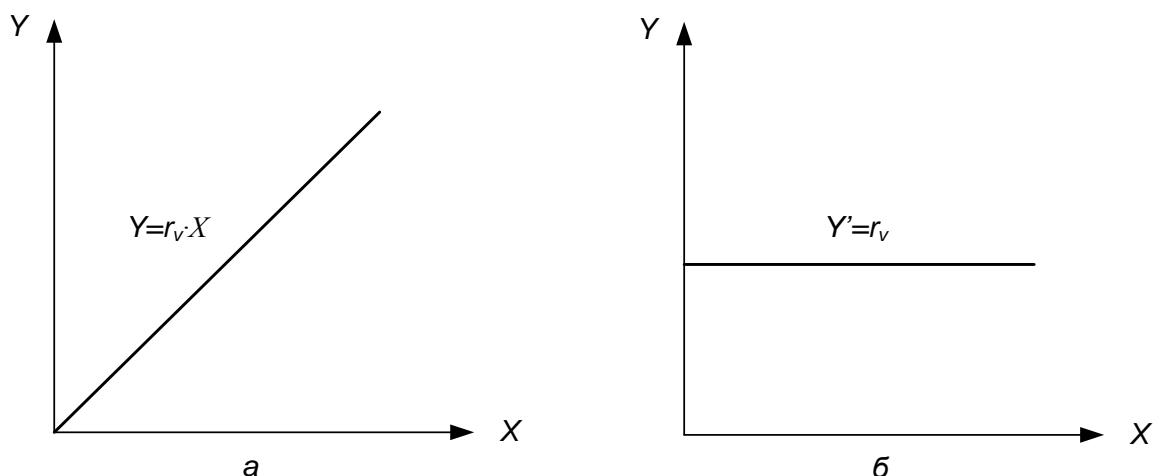


Рисунок 2.2 - Пропорциональные затраты: а – абсолютная величина;

б - относительная величина

*Непропорциональные затраты*, в свою очередь, могут быть прогрессивными (или прогрессирующими), т.е. возрастающими быстрее, чем объем производства, и дегрессивными (или дегрессирующими), если величина прироста их суммы меньше, чем изменение количества продукции.

Абсолютная сумма *прогрессирующих расходов* в течение избранного периода возрастает более высокими темпами, чем количество продукции. Увеличение объема производства достигается при этом за счет дополнительных против обычных (т.е. пропорциональных) затрат. К *прогрессирующим расходам* относятся, например, доплаты по прогрессивным сдельным

расценкам, за сверхурочную работу, работу в ночные часы и дни праздников, оплата за время вынужденных простоев. Из приведенного перечня видно, что в большинстве случаев подобные расходы вызываются нарушением планомерности и ритмичности производства и нетипичны для нормально работающего предприятия.

*Дегрессирующие затраты* увеличиваются в абсолютной величине медленнее, чем объем производства. К ним, например, относятся расходы на текущий ремонт оборудования и транспортных средств, стоимость смазочных материалов и прочих вспомогательных материалов; затраты топлива, электроэнергии, воды, пара; премиальные выплаты за выполнение плана по выпуску продукции. С ростом объема производства эти расходы увеличиваются, но не пропорционально количеству выпущенной продукции, а с некоторым замедлением, отставанием в темпах, а следовательно, и в абсолютной сумме прироста издержек. Объясняется это тем, что дегрессирующие затраты связаны не только с выпуском продукции, но и с обслуживанием производства и по степени зависимости от объема производства занимают промежуточное положение между постоянными и пропорциональными расходами.

Графики поведения совокупных прогрессивных и дегрессивных затрат приведены на рисунке 2.3.

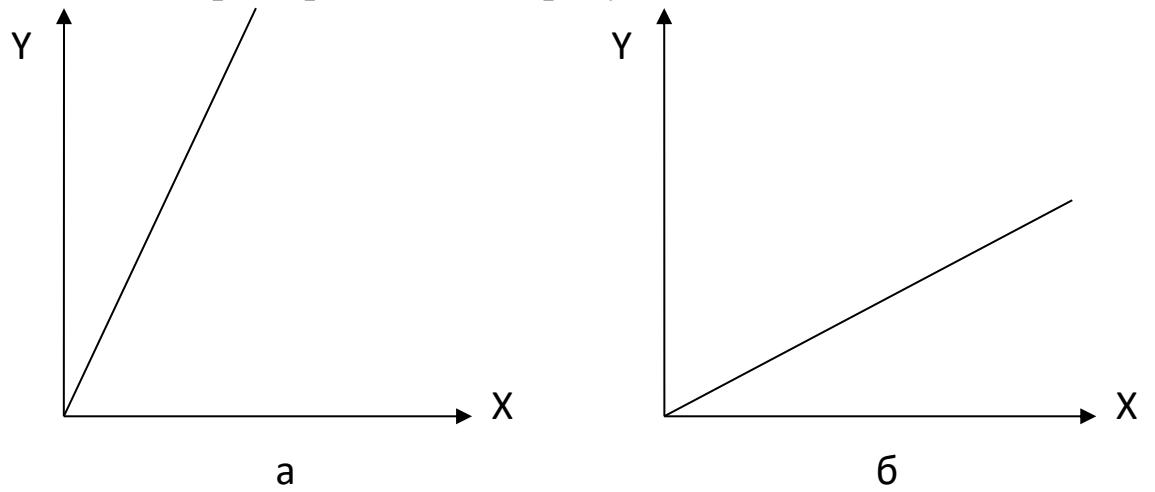


Рисунок 2.3 - Прогрессивные (а) и дегрессивные (б) затраты

Для описания поведения затрат в управлеченческом учете используется специальный показатель — *коэффициент реагирования затрат (вариатор затрат)* ( $K_{pz}$ ). Он характеризует соотношение

между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

$$K_{pz} = \frac{Y}{X}$$

где  $Y$  – темпы роста затрат, %

$X$  - темпы роста деловой активности, %.

Нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что затраты являются постоянными.  $K_{pz} = 1$  характеризует затраты как пропорциональные. Случай, когда  $0 < K_{pz} < 1$ , свидетельствует о том, что затраты являются дегрессивными. При  $K_{pz} > 1$  затраты являются прогрессивными.

Для определения динамики затрат необходимо знать, для какого периода времени производится их деление на постоянную и переменную составляющие. Постоянные затраты остаются неизменными внутри релевантного уровня объема производства. Но если рассматривать очень длительный период, то все затраты имеют тенденцию к изменениям, колебаниям. Изменение производственных мощностей, оборудования, трудовых ресурсов и других производственных факторов приводит к увеличению или уменьшению постоянных затрат. Для периода в несколько лет все затраты предприятия являются переменными и степень их зависимости от объема выпуска и продаж и уровня использования оборудования нельзя выразить строго функционально. Таким образом, затраты являются постоянными только внутри ограниченного периода времени. Для целей планирования и управления используют годовой отрезок времени. Ожидается, что внутри этого периода постоянные затраты являются неизменными.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные, так как они содержат одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объемов производства, а часть остается фиксированной величиной, не зависящей в течение периода от объемов производства. Такие затраты называют *смешанными, полупеременными или полупостоянными*. Примерами таких смешанных затрат могут быть расходы на оплату телефонных услуг (часть этих расходов составляет фиксированная сумма абонентской платы, а другая часть зависит от количества и длительности телефонных разговоров); доплаты за рост объемов производства при повременной оплате труда; расходы на рекламу, включающие

фиксированную сумму и процент от объема продаж, и т.п. Но для целей управленческого учета полупеременные или полупостоянные расходы нет необходимости анализировать отдельно, анализируют их составляющие компоненты в группах постоянных и переменных затрат.

В целом классификация затрат на постоянные и переменные весьма условна, поэтому в отечественной учетной практике часто применяются термины условно-переменные и условно-постоянные затраты.

## **2.3 Современные подходы к организации учета затрат на производство**

Для ведения управленческого учета организация создает систему учета производственных затрат, используя план счетов и учитывая такие факторы, как вид деятельности предприятия, его размер, организационная структура управления, правовая форма, степень автоматизации учетных работ и т.п. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета первого и второго порядка следует включить в рабочий план счетов и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.

Учет затрат на счетах бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с Планом счетов, введенным в действие с 1 января 2001 г., в котором предусматривается специальный раздел III «Затраты на производство», включающий в себя счета с 20-го по 39-й.

Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности (кроме расходов на продажу). Расходы на продажу учитываются на счете 44 «расходы на продажу».

Счета 20-29 используются для группировки расходов по статьям и местам возникновения затрат, другим признакам.

Счета 30-39 применяются для учета расходов по элементам и обеспечения взаимосвязи между данными финансового и управленческого учета.

В ныне действующем счетном плане не предусмотрено специального раздела для счетов управленческого учета, и они встречаются по существу во всех его разделах, например для учета

внеоборотных активов - счета 01, 02, 04, 05; для учета производственных запасов - счета 10, 15, 16; для учета готовой продукции и товаров - счета 41, 42, 43, 44, 45.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. По дебету счета отражают прямые затраты, связанные с выпуском продукции. Прямые затраты списывают на счет 20 с кредита счетов учета производственных запасов. На этот счет списываются затраты со счетов 23 и 28, а также косвенные расходы, собираемые на счетах 25 и 26. Кредит счета 20 отражает суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Эти суммы могут списываться со счета 20 на счета 43, 90, 40. Остаток на конец месяца по счету 20 свидетельствует о стоимости незавершенного производства. Под незавершенным производством понимается продукция частичной готовности, т.е. не прошедшая всех стадий обработки. Стоимость остатков незавершенного производства рассчитывают по данным инвентаризационных описей или по данным оперативного учета. Аналитический учет ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, а также по подразделениям предприятия.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» используют предприятия, учитывающие затраты по полуфабрикатному методу. По своему содержанию он близок к счетам учета производственных запасов. По дебету счета формируется информация о стоимости полуфабрикатов собственного производства, по кредиту — о стоимости потребленных полуфабрикатов собственного производства на те или иные цели.

Счет 23 «Вспомогательные производства» включают в свой рабочий план счетов те предприятия, где вспомогательные (подсобные) производства выделены в самостоятельные подразделения (транспортный, ремонтный цех, котельная и т.п.). Аналитический учет ведется по видам производств и оказываемым услугам или выполняемым работам.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» ведут предприятия с цеховой структурой управления, которым необходимо получать информацию об общепроизводственных расходах по цехам основного и вспомогательного производства (о расходах на освещение, отопление, на содержание и эксплуатацию машин и

оборудования, о заработной плате производственного персонала цехов, занятого обслуживанием производства, и т.п.). Если структура предприятия построена не по цеховому признаку, а общепроизводственные расходы планируют в целом по предприятию, то учет на счете 25 также ведут в целом по предприятию без разграничения по производственным подразделениям (цехам, участкам, переделам) предприятия. Часто в таких случаях учет общепроизводственных расходов осуществляется в составе общехозяйственных расходов на отдельном субсчете счета 26.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации об управленческих и хозяйственных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом. Здесь накапливается информация о затратах на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом, о накопленных амортизационных отчислениях по основным средствам управленческого и общехозяйственного назначения и т.п. Расходы, учтенные по счету 26, списываются в дебет счетов 20 и 23 или 90 (в соответствии с выбранной учетной политикой предприятия). Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, центру ответственности и месту возникновения затрат.

Счет 28 «Брак в производстве» используется для обобщения информации о потерях от брака в производстве. Аналитический учет ведут по отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» используется предприятиями, на балансе которых числятся объекты социально-культурной сферы: профилактории, дошкольные учреждения, столовые, пансионаты и т.п. Как правило, это крупные промышленные предприятия. Затраты на содержание обслуживающих производств и хозяйств учитываются по дебету счета 29. по кредиту отражаются суммы фактической себестоимости завершенной продукции, они записываются в дебет счетов учета материальных ценностей и готовой продукции; учета затрат подразделений - потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами; учета продажи при реализации сторонним организациям и лицам. Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость незавершенного

производства. Аналитический учет по счету 29 ведется по каждому обслуживающему производству и хозяйству и по отдельным статьям этих производств и хозяйств.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» применяется на предприятиях с нормативным методом учета затрат. По дебету счета отражается фактическая, а по кредиту — нормативная себестоимость. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое впоследствии отражается на счете 90.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется предприятиями материального производства. Оприходование готовой продукции, изготовленной (полученной) для реализации, в том числе и продукции, частично предназначено для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Отгруженная или сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция, расчетные документы за которую предъявлены этим покупателям (заказчикам), списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

На счете 44 «Расходы на продажу» собирается информация о расходах, связанных с реализацией продукции и доставкой ее потребителю. Этот счет используется как промышленными предприятиями, так и предприятиями торговли. Здесь отражаются расходы на перевозку товаров, на оплату труда, на аренду и содержание зданий и помещений, на рекламу и т.п.

Наконец, счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), если договором поставки предусмотрен отличный от общего порядка момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Кроме того, здесь учитываются готовые изделия, переданные другим предприятиям для реализации на комиссионных или иных началах.

В системе бухгалтерского управленческого учета так же используются: счет 90 «Продажи», счета расчетов - 60, 62, 67, 68, 69, 70 76, 79, а также главный счет учета финансовых результатов - 99 «Прибыли и убытки».

Представленный обзор позволяет заключить, что в системе управленческого учета задействовано большинство бухгалтерских синтетических счетов. В развитие к ним открывается множество субсчетов и аналитических счетов, необходимых для решения различных управленческих задач. Это позволяет многим предприятиям вести управленческий учет в рамках единого с финансовым учетом плана счетов, практическое использование которого, с одной стороны, обеспечивает прозрачность внешней финансовой отчетности, а с другой, - позволяет сохранить коммерческую тайну бухгалтерского управленческого учета.

## **2.4 Понятие центра ответственности. Группировка и распределение затрат по центрам ответственности**

Переход к рыночной системе хозяйствования обусловил децентрализацию управления организацией. Децентрализация управления представляет собой перераспределение полномочий при принятии управленческих решений между различными уровнями управления. Она требует формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего место каждого подразделения с точки зрения делегирования ему определенных полномочий и ответственности. При этом обобщающим понятием становится центр ответственности. В результате организационную структуру современного предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Как следствие учетная система, которая в рамках такой структуры обеспечивает регистрацию, отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценить деятельность конкретных менеджеров, превращается в систему учета по центрам ответственности.

Согласно определению Сертифицированного института специалистов по управленческому учету (CIMA) *центр ответственности* - подразделение или организационная функция, за результаты деятельности которых непосредственно отвечает определенный менеджер.

Иными словами, *центр ответственности* - это часть организации (сегмент, область, сфера, вид деятельности или

структурное подразделение), возглавляемое менеджером, который осуществляет контроль и несет ответственность за возникновение издержек, получение доходов, использование инвестиционных ресурсов и т.д.

Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. Обосновывая необходимость организации такой системы учета, в 1952 г. он писал, что учет по центрам ответственности – это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. С именем Дж. Хиггинаса также связано его знаменитое правило: «Каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует».

*Цель организации учета по центрам ответственности* - информационное обеспечение внутрифирменного управления, т.е. повышение эффективности управления на основе обобщения данных о затратах и результатах по каждому центру ответственности, отнесение отклонений контрольных показателей на виновных лиц.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих *основных принципов*:

- определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказывать воздействие;
- персонализация учетных документов, т.е. введение в состав реквизитов документа фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений.

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно отвечать следующим требованиям:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо - менеджер;
- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;

- для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;
- менеджеры центра ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

### *Виды центров ответственности*

При рассмотрении видов центров ответственности **по целеполаганию внутрифирменного управления** выделяют оперативные и стратегические центры ответственности.

*Оперативными* являются центры ответственности, в которых объектом является заданный текущий процесс, обеспечение выпуска и реализации продукции в заданных объемах и номенклатуре при оптимизации затрат. *Стратегические центры ответственности* – это такие, в которых объектом являются стратегические направления развития предприятия.

**По объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров** можно выделить такие типы центров ответственности как центры затрат, продаж, прибыли, инвестиций.

*Центры затрат* - подразделения, менеджеры которых отвечают только за определенные виды расходов, связанные с конкретным участком работы. При этом каждый центр затрат должен объединять производство только однородных видов продукции, что обеспечит сопоставимость показателей и упростит распределение между ними косвенных расходов. Один центр ответственности может включать несколько центров затрат.

*Центры продаж (доходов)* - подразделения, менеджеры которых отвечают за объемы реализации продуктов деятельности предприятия, обеспечение заданной структуры продаж и затраты, связанные с процессом продажи. Затраты, связанные с деятельностью таких центров, нельзя напрямую сопоставлять с обеспечиваемыми ими доходами, так как менеджеры центров ответственны за обеспечение выполнения планов продаж продукции, произведенной другими подразделениями предприятия. Обычно центрами продаж бывают отделы сбыта или маркетинга.

*Центры прибыли* - подразделения, в которых менеджеры наряду с ответственностью за расходы отвечают также и за соответствующие этим расходам доходы. В центрах прибыли

менеджеры, как правило, контролируют все участки работы своего подразделения, оказывающие влияние на финансовый результат.

*Центры инвестиций* – обособленные структурные подразделения или предприятие в целом, руководители которых несут ответственность за затраты, а также за результаты реализации инвестиционных проектов и эффективность капиталовложений.

При классификации центров ответственности **по отношению к процессу производства** можно выделить следующие центры:

- *основные*, осуществляющие непосредственное производство продукции, выполнение работ и оказание услуг для потребителей;

- *вспомогательные* - участвуют в производственном процессе косвенно, оказывая услуги, выполняя работы или изготавливая продукцию, предназначенную не для потребителя, а для основных центров ответственности.

- *функциональные* - обеспечивают контроль за затратами, возникшими во многих местах, но под воздействием одного центра ответственности.

При градации центров ответственности **по выполняемым функциям** выделяются центры ответственности за снабжение, производство, сбыт, управление.

*Центр ответственности за снабжение* контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т.п..

Аналогичные задачи выполняет *центр ответственности сбыта*, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат.

В отличие от них центры ответственности управления, обычно отделы и административные службы, могут иметь только затраты.

*Центр управления* (служба главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т.д.) планирует, учитывает и контролирует затраты на их функционирование и определяет эффективность своей деятельности.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют *производственные центры ответственности*, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы,

оказывают услуги. Центр ответственности за производство планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость.

Указанные выше центры могут быть многопрофильными и однородными. В первом случае объектом управленческого учета формирования затрат выступает группа центров ответственности с разной специализацией производства, а во втором - однородные или конкретные виды производственных ресурсов.

**По степени совпадения с местом возникновения затрат выделяют совпадающие и несовпадающие.**

Выделение центров ответственности в структуре управления современными организациями продиктована необходимостью регулирования как издержек, так и конечных результатов на основе учетной информации, вызывая не только заинтересованность, но и пробуждая чувство ответственности. Сгруппированная по центрам ответственности информация позволяет уяснить, как и насколько можно воздействовать на конечные результаты деятельности отдельных подразделений.

### *Распределение расходов между отдельными местами издержек и центрами ответственности*

Состав мест затрат и центров ответственности в организациях весьма разнообразен по назначению и целям группировки, по составу учитываемых издержек, их связи с изготовлением и сбытом конечной продукции. Однако затраты всех из них, так или иначе, должны быть учтены при калькулировании себестоимости продукции, определении финансовых результатов производства и сбыта.

Это требует определенной системы не только в группировке расходов по местам формирования, но и в их распределении между местами и центрами издержек. При ее построении нужно учитывать взаимосвязи между местами и центрами издержек и требования, обеспечивающие достаточную точность калькуляционных расчетов себестоимости единицы продукции. На готовую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги необходимо относить максимум издержек, а на незавершенные - только прямые расходы, иначе при обобщении затрат неизбежен повторный счет.

Распределение затрат обычно осуществляется пропорционально объему деятельности того или иного подразделения. Объем этой деятельности должен быть достаточно точно измерен и оформлен документально.

В целом по предприятию при первичном распределении издержек товарного выпуска последовательность отнесения затрат мест и центров на себестоимость устанавливается в зависимости от принадлежности того или иного подразделения к сферам снабжения, производства, реализации или управления. Принято, например, сначала относить затраты сферы снабжения на последующие совокупности мест издержек, поскольку все они являются потребителями материальных ресурсов. Затем исчисляют и распределяют расходы вспомогательных производств. Наконец, группируются издержки основных мест затрат сферы производства, при этом следует учесть взаимный обмен продукцией подразделениями основного производства.

В управленческом учете известны следующие **методы распределения** затрат между местами затрат и центрами ответственности: метод прямого распределения, пошаговый метод и метод двустороннего распределения.

**Метод прямого распределения (односторонний метод)** наиболее прост и обеспечивает точность расчетов только в тех случаях, когда непроизводственные подразделения не оказывают друг другу взаимные услуги. При одностороннем методе расходы каждого обслуживающего подразделения последовательно распределяются только между производственными подразделениями, минуя прочие обслуживающие подразделения. Затраты распределяются пропорционально какой-либо заранее установленной базе распределения (например, процент потребления каждым производственным подразделением услуг непроизводственных подразделений, доля выручки и т.п.), либо с использованием коэффициентов распределения, которые рассчитывают по формуле:

$$K = \frac{Z_{nm}}{Q_{nm}}$$

где  $K$  - коэффициент распределения;

$Z_{nm}$  - затраты первичных мест, ден.ед.;

$Q_{nm}$  - объем услуг, потребленных в сумме всеми подразделениями основного производства предприятия в натуральных измерителях.

**Пример.** В структуру организации входят два производственных подразделения (производственные центры затрат): производственный цех и цех упаковки готовой продукции. Вспомогательные подразделения (непроизводственные центры затрат) включают: бухгалтерию и столовую.

Деятельность подразделений организации характеризуется следующими данными:

	Производственныи цех	Цех упаковки	Столовая	Бухгалтерия
Первичные затраты подразделений, ден.ед.	4500	1500	1000	2000
Использование столовой сотрудниками других отделов, %	50	30	-	20
Время, затрачиваемое бухгалтерией на обработку информации других отделов, %	60	10	30	-

При использовании прямого метода косвенные затраты вспомогательных подразделений распределяются только между производственными центрами затрат. Деятельность одних вспомогательных подразделений в пользу других не учитывается.

Результат распределения представлен в таблице, ден.ед.:

	Производственныи цех	Цех упаковки	Столовая	Бухгалтерия
Затраты к распределению.	-	-	1000	2000
Затраты столовой	625 (1000 × 50:80)	375 (1000 × 30:80)	(1000)	-
Затраты бухгалтерии	1715 (2000 × 60:70)	285 (2000 × 10:70)	-	(2000)
<b>Результат распределения</b>	<b>2340</b>	<b>660</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Метод пошагового распределения** является более точным, чем прямой в тех случаях, когда обслуживающие подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке. При использовании метода пошагового распределения определяется последовательность списания издержек первичных мест затрат.

Обычно начинают со вспомогательных цехов и хозяйств, услуги которых нужны всем: водоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение, затем выстраивается последовательность других первичных и конечных мест затрат. Стоимость их продукции, работ и услуг включают в затраты каждого последующего подразделения. При этом затраты, связанные с обменом услуг, учитываются лишь частично и их величина зависит от порядка мест в последовательности распределения. Для минимизации погрешностей в расчетах последовательность мест затрат следует определять в порядке возрастания объемов потребления взаимных услуг.

Общий принцип распределения затрат в следующем: производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента.

Процесс распределения затрат непроизводственных подразделений между производственными осуществляется поэтапно.

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

**Шаг 2.** Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями (например, для водоснабжения - количество воды, м<sup>3</sup>; для гаража - пробег автотранспорта, км и т.д.).

**Шаг 3.** Распределение затрат на основе выбранных базовых единиц распределения. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения.

**Пример.** Используем исходные данные предыдущего примера, чтобы показать разницу между прямым методом и методом последовательного распределения затрат.

При методе последовательного распределения затрат вначале распределяются затраты бухгалтерии, поскольку ее деятельность на

30 % связана с обработкой данных по столовой (аналогичный показатель столовой составляет только 20 %). Затем распределяются затраты столовой с учетом ранее распределенных затрат бухгалтерии:

	Производственныи цех	Цех упаковки	Столовая	Бухгалтерия
Затраты к распределению	-	-	1000	2000
Затраты бухгалтерии	1200 (2000 × 60 %)	200 (2000×10%)	600 (2000×30%)	(2000)
Затраты столовой	1000 (1600 × 50:80)	600 (1600×30:80)	(1600)	-
<b>Результат распределения</b>	<b>2200</b>	<b>800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Метод двустороннего распределения** применяется при распределении затрат подразделений, оказывающих друг другу взаимные услуги и считается наиболее точным.

Исчисление и списание себестоимости взаимооказываемых услуг и продукции мест и центров представляют особую проблему. В действующей в настоящее время практике их оценивают либо все по заранее заданной (плановой или нормативной) себестоимости, либо одна из наиболее массовых услуг (электро-, теплоснабжение, водоснабжение) оценивается по твердым ценам (плановой себестоимости, государственному тарифу), а остальные - по фактической себестоимости. Наиболее точные результаты распределения взаимооказываемых услуг обеспечивает решение системы линейных уравнений затрат каждого подразделения.

При формировании системы уравнений необходимо знать первичные затраты мест и долю присоединяемых расходов других подразделений. Она определяется исходя из соотношения объема услуг, оказанных этими подразделениями, в их общей величине. Распределить затраты с помощью этого метода без использования программного продукта можно лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности.

**Пример.** Используем исходные данные предыдущих примеров, чтобы показать применение метода взаимного распределения затрат.

Обозначим полную сумму затрат столовой X, а бухгалтерии Y.

Полные затраты столовой (Х) равны: 1000 (собственные затраты столовой) + 0,3Y (затраты бухгалтерии, распределяемые на столовую).

Полные затраты бухгалтерии (Y) равны: 2000 (собственные затраты бухгалтерии) + 0,2X (затраты столовой, распределяемые на бухгалтерию). Таким образом, имеем два уравнения:

- 1)  $X = 1000 + 0,3 Y;$
- 2)  $Y = 2000 + 0,2 X.$

Решим уравнение 1, подставив в него  $2000 + 0,2 X$  вместо Y:  
 $X = 1000 + 0,3 (2000 + 0,2 X); X = 1000 + 600 + 0,06 X. 0,94 X = 1600.$

$X = 1702$ , т.е. эта сумма затрат столовой будет распределяться методом взаимного распределения между остальными тремя подразделениями, включая бухгалтерию.

Таким же образом решим уравнение 2, подставив в него  $1000 + 0,3 Y$  вместо X:

$$\begin{aligned} Y &= 2000 + 0,2 (1000 + 0,3 Y); \\ Y &= 2000 + 200 + 0,06 Y. 0,94 Y = 2200. \end{aligned}$$

$Y = 2340$ , т.е. эта сумма затрат бухгалтерии будет распределяться методом взаимного распределения между остальными тремя подразделениями, включая столовую.

	Производств енный цех	Цех упаковки	Столовая	Бухгалтерия
Затраты к распределению.	-	-	1000	2000
Распределение полных затрат столовой	851 ( $1702 \times 50\%$ )	511 ( $1702 \times 30\%$ )	(1702)	340 ( $1702 \times 20\%$ )
Распределение полных затрат бухгалтерии	1404 ( $2340 \times 60\%$ )	234 ( $2340 \times 10\%$ )	702 ( $2340 \times 30\%$ )	(2340)
<b>Результат распределения</b>	<b>2255</b>	<b>745</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Расчеты, связанные с решением системы уравнений, при большом количестве мест и центров затрат весьма трудоемки и требуют применения компьютеров.

Помимо решения системы уравнений точно распределить затраты подразделений, оказывающих взаимные услуги, можно с помощью повторного распределения, которое предполагает распределение расходов каждого непроизводственного

подразделения (вместе с накопленными затратами других подразделений) в определенных процентах до тех пор, пока величина расходов не станет настолько малой, что их дальнейшее распределение будет нецелесообразным. Данные, полученные при повторном распределении, должны совпадать с результатами решения системы уравнений.

### *Учет затрат по местам формирования и центрам ответственности*

Группировка затрат по местам их формирования и центрам ответственности осуществляется одним из двух основных способов:

- путем применения принципов двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения (перераспределения) учтенных сумм затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек;
- на основе использования специальных регистров (сводных ведомостей) и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

При использовании *метода двойной записи* разрабатывают специальный план счетов мест издержек для каждого предприятия. Он может быть привязан к действующему плану счетов бухгалтерского учета затрат, а может ориентироваться на применение специальных счетов управленческой бухгалтерии. При организации учета затрат способом двойной записи на предприятии строится система аналитического учета затрат, называемая вертикальной. Этим подчеркивается ее построение по иерархическому принципу. Она имеет несколько уровней аналитического учета. На каждом уровне собирается и обрабатывается информация о затратах по объектам калькулирования в разрезе калькуляционных статей затрат. Примерная структура счета 20 «Основное производство» для промышленного предприятия при использовании вертикальной модели аналитического учета затрат представлена на рисунке 2.4. Согласно представленной модели к счету 20 открываются аналитические счета первого порядка – для организации учета затрат по центрам ответственности (цехам); второго и третьего – для учета по местам возникновения затрат (участкам и бригадам).

Аналогичную структуру имеют все счета учета затрат при организации учета по центрам ответственности и местам возникновения расходов.

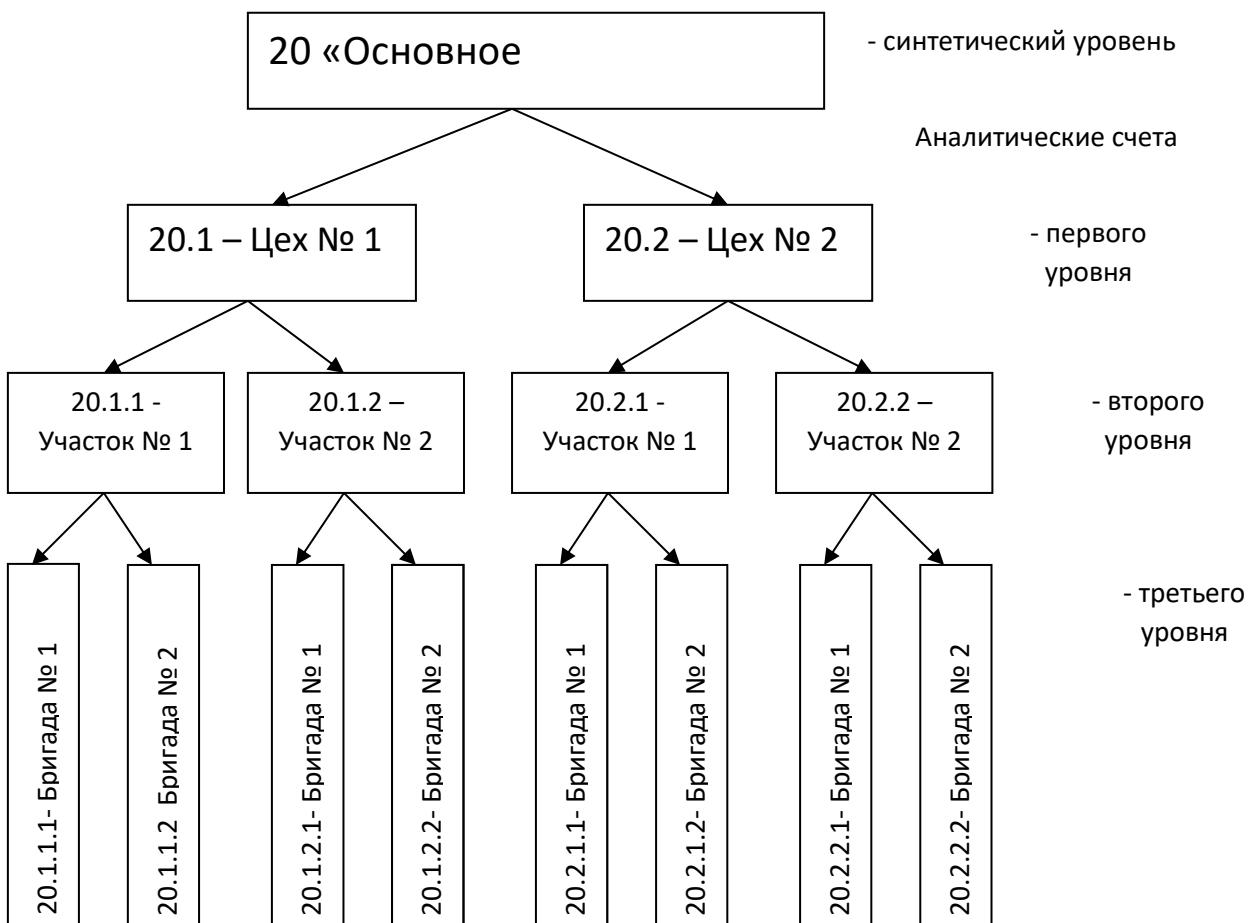


Рисунок 2.4 – Модель аналитического учета затрат по центрам ответственности и местам возникновения расходов

Коды счетов, по которым производится учетная группировка расходов центров ответственности, указывают на первичных документах по учету расхода материалов, комплектующих изделий, заработной платы и других издержек. Дальнейшее обобщение расходов по счетам затрат производится так же, как в финансовом учете. Одним из вариантов системных записей в управленческом учете является *ведение счетов отклонений от нормативной величины расходов*. В этом случае обороты по дебету и кредиту счетов сырья и материалов, затрат на производство, готовой продукции отражают по нормативной стоимости. Все расхождения между нормативными и фактическими издержками снабжения,

производства, сбыта относят в дебет или кредит соответствующих счетов отклонений. Таким образом, по местам и центрам формирования учитывают лишь отклонения от норм и нормативов.

Учет и распределение затрат по местам их формирования с помощью *регистров матричной формы* основано на сочетании группировок затрат по видам и местам их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость, по строкам и столбцам которой отражаются виды (статьи, элементы) затрат и мест (центров) их формирования, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются затраты мест. Если какие-то расходы невозможно отнести на то или иное место затрат прямо, их распределяют пропорционально избранной базе.

Регистр матричной формы имеет следующий вид:

Виды затрат	Места затрат	
	Вспомогательные	Основные
Первичные места затрат	Места единичных расходов	Отнесение первичных общих затрат на места издержек
	Места общих расходов	
Вторичные места затрат	Исчисление баз распределения	

Из приведенной схемы видно, что при группировке затрат мест и центров все их разнообразие подразделено на основные и вспомогательные, первичные и вторичные места издержек. Обособленно выделяют в сводной ведомости места затрат сферы управления и сферы сбыта. На небольших предприятиях их объединяют.

Признаком места формирования основных затрат является их непосредственная связь с конкретными видами продукции и услуг. Вспомогательные места затрат и их издержки не связаны с процессами производства и могут относиться на себестоимость продукции только путем распределения.

На первом этапе группировки *первичные издержки* по составляющим их элементам относят на соответствующие основные и вспомогательные места их возникновения.

На втором этапе собранные в разрезе вспомогательных мест расходы, или так называемые *вторичные затраты*, распределяют по

основным местам издержек пропорционально объему потребления их работ и продукции.

В итоге все затраты должны быть отнесены на основные места издержек и распределены между видами конечной продукции и товарных услуг.

Матричное представление регистра сводного учета и группировки затрат по местам формирования позволяет взаимно увязать нормирование и учет по видам, местам и целевому назначению расходов, избежать дублирования и обеспечить единую последовательность в формировании показателей издержек.

Матрица издержек мест и центров всегда прямоугольна, конечна и ограничена, а ее элементы представляют собой скаляры, т.е. действительные значения производственных затрат. Количество столбцов матрицы равно числу мест расходов, а число строк — количеству элементов издержек. Общая матрица, характеризующая производственные расходы в целом по предприятию, может подразделяться на подматрицы, выражающие соотношения между видами затрат и центрами их образования в разрезе отдельных подразделений. С каждой из них возможны операции суммирования, умножения, исчисления произведения матрицы на скаляр, т.е. практически все действия по преобразованию планово-учетной информации об издержках.

## **2.5 Организация учета затрат на производство в единой системе счетов (интегрированный подход)**

Различные цели и методы управленческого и финансового учета не исключают необходимости информационной связи между ними и показателями затрат и результатов деятельности, формируемых в их системах. Эта связь осуществляется в двух основных целевых направлениях:

- ◆ для обеспечения единого подхода к измерению и оценке затрат и результатов в прошлом, отраженных в бухгалтерском учете, и в будущем, формируемых в системе управленческого учета;
- ◆ для обеспечения единства в исчислении фактических затрат и результатов деятельности в системах управленческого и финансового учета.

Первое направление реализуется путем соблюдения единой номенклатуры затрат по видам, единых методов определения их

величины, применения единых правил стоимостной оценки, обеспечения логической и счетной связи между показателями маржинального дохода и прибыли от реализации продукции, товаров и услуг.

Группировка затрат по местам и центрам формирования также должна осуществляться по единым принципам. Это достигается путем обеспечения возможностей отнесения затрат мест и центров на конкретные, заранее определенные счета производственных расходов в бухгалтерском учете либо включения их в статьи калькуляции по прямому признаку.

Сложнее обстоит дело с решением проблем второго направления.

С обособлением управленческого учета выяснилось, что существующие бухгалтерские счета затрат не могут в полной мере реализовать его идеи и особенности ведения. Нужно было либо отказаться от использования счетов как группировочного признака, либо ввести в системы специальные счета управленческой (производственной) бухгалтерии.

Сторонники отказа от использования в управленческом учете дополнительных счетов считают, что они неоправданно усложняют процесс формирования информации для управления, их оппоненты утверждают, что без использования счетов никакого системного учета затрат и результатов деятельности быть не может.

Зарубежный опыт формирования и использования систем управленческого учета показывает, что оба этих направления можно сочетать: начинать внедрение управленческого учета с простейших его форм и элементов без использования счетов, а затем постепенно развивать и усложнять систему, вводя в нее специальные счета управленческой бухгалтерии.

План счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Министерства финансов России от 31 октября 2000 г., исходит из того, что учет затрат на производство возможен как внутри единой системы бухгалтерского учета, так и обособленно с использованием самостоятельных счетов управленческого учета. Тем самым допускается возможность существования *однокруговой* (монистической, интегрированной) и *двухкруговой* (дуалистической, автономной) систем учета производственных затрат.

Ориентированный на *однокруговую систему* учет затрат и результатов деятельности исходит из того, что финансовый и управленческий учет используют единую интегрированную систему счетов. Конечный результат деятельности предприятия определяется путем вычитания из выручки от продаж (без НДС и акцизов) издержек производства и сбыта и присоединения к полученному результату разницы в суммах прочих доходов и расходов. При расчете издержек производства и сбыта учитывается изменение остатков незавершенного производства и готовой продукции. Для выявления финансового результата в пределах года в этом случае требуется закрытие всех основных счетов бухгалтерского учета, определение оборотов по ним и конечного сальдо.

Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к управленческому и финансовому учету. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйствственные операции, отражаются в системе управленческого учета. Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет, например 79 «Внутрихозяйственные расчеты». На каждую отчетную дату счет 79 закрывается и сальдо не имеет.

Отражение операций при однокруговой системе представлено в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Взаимосвязь счетов производственной и финансовой бухгалтерии (интегрированная система)

Финансовая бухгалтерия			Содержание хозяйственной операции	Производственная бухгалтерия			
Сумма	Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	Сумма		
	Д-т	К-т			Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6	7	
1500	10	60	1. Оприходованы на склад материалы				
1050	79	10	2. Отпущены материалы				
			2.1) в производство	20	79	700	
			2.2) на общепроизводственные нужды	25	79	250	

			2.3) на общехозяйственные нужды	26	79	100
					Контроль $700+250+100 = 1050$ (Ск)	
1000	79	70	3. Начислена заработка плата персоналу организации, всего			
			3.1) основным производственным рабочим	20	79	600
			3.2) общепроизводственному персоналу	25	79	250
			3.3) Общехозяйственному персоналу	26	79	150
					Контроль $600+250+150 = 1000$	
300	79	69	4. Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение, всего			
			4.1) по основным производственным рабочим	20	79	180
			4.2) по общепроизводственному персоналу	25	79	75
			4.3) по общехозяйственному персоналу	26	79	45
					Контроль $180+75+45 =300$	
500	79	02	5. Начислены амортизационные отчисления по основным средствам, всего			
			5.1) по общепроизводственным объектам	25	79	400
			5.2) по общехозяйственным объектам	26	79	100
					Контроль $100+400=500$	
x	x	x	6. Списаны общепроизводственные расходы	20	25	975
x	x	x	7. Сдана на склад готовая продукция	43	20	2000
3000	51,62	79	8. Признана выручка от продажи	79	90	3000

x	x	x	9. Списана фактическая производственная себестоимость	90	43	1900
x	x	x	10. Списаны общехозяйственные расходы	90	26	395
455 100	20 43	79 79	11. Списаны остатки незавершенного производства, готовой продукции на конец отчетного периода	79 79	20 43	455 100
705	79	99	12. Списывается результат от продаж	90	79	705

Дальнейшее совершенствование однокруговой системы связано с выделением для каждого элемента затрат *специальных счетов управленческой бухгалтерии*.

В теории управленческого учета предполагается, что эти счета могут быть трех видов:

- предназначенные для учета затрат по элементам;
- ориентированные на учет затрат по местам формирования и центрам ответственности;
- предназначенные для выявления и учета отклонений по видам затрат, местам и центрам их формирования.

В действующем плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрен вариант, ориентированный на организацию учета затрат по элементам. Для этого в плане счетов оставлены свободными позиции с 30 по 39, из которых пять предназначены для элементов «Материальные затраты», «Затраты на оплату труда», «Отчисления на социальные нужды», «Амортизация», «Прочие затраты», а остальные — для учета результатов производственной деятельности, объемов производства и продаж в разрезе подразделений и организации в целом. Связь между финансовой и производственной бухгалтерией и обеспечение тождественности их данных рекомендовано осуществлять с помощью счетов-экранов, т.е. отражающих (зеркальных) счетов.

Уже в однокруговой системе для обеспечения взаимосвязи данных бухгалтерского и управленческого учета в разделе III единого плана счетов можно открыть счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты».

Ученные по вышеуказанным элементам расходы ежемесячно списывают в дебет отражающего счета 37 «Отражение общих затрат». Собранные на этом счете суммы распределяют между калькуляционными счетами и относят в дебет бухгалтерских счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Развитая однокруговая система обеспечивает большую динамичность учета, его приспособляемость к изменяющимся производственным условиям и структурам. Одновременно сохраняется единство системы счетов на предприятии. Однако, несмотря на некоторые преимущества этой системы, обозримость учетных данных, их логическую взаимосвязь, она находит применение лишь на небольших фирмах и предприятиях. Основная причина - в ограниченных возможностях контроля затрат, недопущении разных оценок в управленческом и финансовом учете.

## **2.6 Учет затрат на производство с двумя системами счетов (вариант автономии)**

*Двухкруговая система* учета фактических затрат (автономная система) широко используется на крупных и средних фирмах, где необходимость детализированного, дифференциированного и обособленного от финансовой бухгалтерии управленческого учета ощущается особенно остро.

При двухкруговой системе каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или в общем плане предприятия выделяются обособленные счета для управленческого учета, а все остальные используются в финансовой бухгалтерии. Финансовый и управленческий учет могут вестись независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные по затратам и результатам деятельности.

Для согласования данных обоих видов учета при двухкруговой системе используют переходные и зеркальные счета.

*Переходные счета* предназначены для переноса важной для управленческого учета информации из финансовой бухгалтерии в управленческую и наоборот. Примером могут служить счета:

«Учет издержек и доходов»;  
«Издержки производства продукции, работ, услуг»;  
«Издержки производства по центрам ответственности»;  
«Расходы отчетного периода»;  
«Перераспределение расходов»;  
«Перераспределение доходов».

На счетах учета издержек и доходов производится перегруппировка расходов и доходов, отражаемых в финансовой бухгалтерии в соответствии с потребностями управленческого учета. В результате получают обобщенную и детализированную информацию о затратах в калькуляционном разрезе или по другим структурным единицам и параметрам, необходимым для управления.

На счетах издержек производства по видам изделий, работ и услуг группируют и детализируют затраты на изготовление или выпуск продукции в разрезе носителей издержек и калькуляционных статей с выделением в необходимых случаях нормативных расходов и отклонений от норм. Аналогичную группировку можно провести и по центрам ответственности.

Счет «Расходы отчетного периода» объединяет главным образом постоянные расходы предприятия, относимые в уменьшение маржинальной прибыли того отчетного периода, в котором они возникли. В большинстве случаев эти затраты распределяют по местам возникновения.

На счетах перераспределения расходов и доходов учитывают данные о переносе всех или части затрат и результатов из системы управленческого учета в финансовую бухгалтерию и обратно. Аналитический учет на этих счетах ведут нарастающими итогами с начала отчетного года, а по его окончании все счета закрывают.

Использование переходных счетов позволяет определить финансовые результаты деятельности предприятия в пределах года в основном по данным управленческого учета без закрытия всех счетов финансовой бухгалтерии. Этим создаются условия для эффективного бизнес-планирования и оптимального налогообложения предприятия.

При двухкруговой системе с зеркальным отображением счетов финансовый и управленческий учет также ведутся изолированно друг от друга. *Зеркальные счета* обеспечивают

численное согласование данных этих видов учета и выявление возможных расхождений.

Обычно финансовая бухгалтерия ведет учет расходов в целом по предприятию в разрезе элементов затрат без подразделения по цехам, центрам ответственности и другим аналитическим центрам. Финансовые результаты продаж определяются путем сопоставления общих затрат на производство и сбыт в общей выручки с учетом изменения остатков готовой продукции и полуфабрикатов. Управленческий учет использует эти данные как итоговые, характеризующие конечные результаты. Зеркальное отражение осуществляется путем сопоставления итоговых статей затрат и результатов в управленческом учете с выходными показателями финансового учета.

Вариант ведения управленческого учета с двумя системами счетов представлен в таблице 2.2.

Из приведенной схемы учетных записей в финансовой и производственной бухгалтерии видно, что отражающими в этом случае являются счета элементов издержек и дублирующий счет 90 «Продажи». Кроме того, в плане счетов бухгалтерского (финансового) учета предусматривается обобщающий счет 35 «Расходы по обычной деятельности», а в перечне счетов управленческой бухгалтерии счета 27 «Результаты производственной деятельности» и 43 «Готовая продукция».

**Таблица 2.2 - Взаимосвязь счетов производственной и финансовой бухгалтерии (автономная система)**

Финансовая бухгалтерия			Содержание хозяйственной операции	Производственная бухгалтерия			
Сумма	Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета		Сумма	
	Д-т	К-т		Д-т	К-т		
1	2	3	4	5	6	7	
8000	30	60	1. Оприходованы на склад материалы	10	30*	8000	
			2. Отпущены материалы				
			2.1) в производство	20	10	3000	
			2.2) на общепроизводственные нужды	25	10	1800	
			2.3) на общехозяйственные нужды	26	10	1200	

						Контроль 6000+2000 (Ск)
6500	31	70	3. Начислена заработка плата персоналу организации, всего			
			3.1) основным производственным рабочим	20	31*	3200
			3.2) общепроизводственному персоналу	25	31*	2000
			3.3) Общехозяйственному персоналу	26	31*	1300
						Контроль 6500
2600	32	69	4. Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение, всего			
			4.1) по основным производственным рабочим	20	32*	1100
			4.2) по общепроизводственному персоналу	25	32*	800
			4.3) по общехозяйственному персоналу	26	32*	700
						Контроль 2600
3400	33	02	5. Начислены амортизационные отчисления по основным средствам, всего			
			5.1) по общепроизводственным объектам	25	33*	2150
			5.2) по общехозяйственным объектам	26	33*	1250
						Контроль 3400
1500	34	51	6. Оплачены прочие производственные расходы	26	34*	1500
x	x	x	7. Списаны общепроизводственные расходы	20	25	6750
x	x	x	8. Сдана на склад готовая продукция	43	20	12000
23000	62	90	9. Признана выручка от продажи	90	27	23 000
x	x	x	10. Списана фактическая производственная себестоимость	27	43	10400
x	x	x	11. Списаны общехозяйственные расходы	27	26	5950

5650	39	90	12. Оценены остатки материальных ценностей (материалы, незавершенное производство, готовая продукция) на конец отчетного периода	x	x	x
			13. Закрытие счетов	x	x	x
8000	35	30	13.1) счета материальных затрат			
6500	35	31	13.2) счета затрат на оплату труда			
2600	35	32	13.3) счета отчислений на социальные нужды			
3400	35	33	13.4) счета амортизации			
1500	35	34	13.5) счета прочих затрат			
22000	90	35	14. Закрытие счета расходов по обычной деятельности	x	x	x

После разноски сумм по счетам финансового и управлеченческого учета и подсчета оборотов в итоге и по кредиту счетов 30 - 34 производственной бухгалтерии будут учтены кредитовые обороты затрат по элементам, слагающим их общую величину. В финансовой бухгалтерии они представлены лишь общей суммой. На счете 27 «Результаты производственной деятельности», который рекомендуется вести по цехам, участкам и другим подразделениям основной деятельности, сопоставляется выручка от продаж и фактическая себестоимость проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Если финансовый результат, отраженный на счетах управлеченческого учета, скорректировать на оцененные остатки материалов, незавершенного производства и готовой продукции, то получим итог, идентичный данным финансовой бухгалтерии.

Дуалистическая система с использованием переходных счетов и систем зеркального отражения в большей степени, чем монистическая, приспособлена для управления предприятием, для отражения затрат по внутризаводским подразделениям и аналитическим центрам, для исчисления финансовых результатов производства и сбыта внутри года. Она наиболее целесообразна, когда речь идет о необходимости организации производственного управлеченческого учета на территориально обособленных филиалах фирмы, ее производственных и других подразделениях. При этом при сохранении единства финансового учета и использования его данных для управления компанией обеспечивается индивидуальный учет затрат и результатов

деятельности по каждому подразделению для повышения ответственности их управляющих за эффективностью работы.