



УДК 657.1

**Почекаева Ольга Вадимовна**, доцент, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и финансов, начальник сектора сопровождения НИР  
Волжский государственный университет водного транспорта  
603951, г. Нижний Новгород, ул. Нестерова, 5.

### МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

*Аннотация.* В статье рассмотрены методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), применяемые в настоящее время как в финансовом, так и в управленческом учете. Выделены объекты учета затрат и калькулирования себестоимости. Акцентировано внимание на функциональном подходе к расчету себестоимости.

*Ключевые слова:* себестоимость, затраты, метод, объект, калькулирование, учет

Калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг является неотъемлемой частью процесса учета затрат на предприятии. Правильная постановка системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции предприятия влияет на формирование его финансовых результатов в настоящий момент времени и на принятие текущих и будущих управленческих решений со стороны его руководства.

В этой связи далее необходимо рассмотреть методические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции экономического субъекта.

Метод калькулирования себестоимости товаров и услуг – это комплекс приемов, связанных с организацией документирования и отражением понесенных производственно-хозяйственных затрат, для контроля за их формированием и исчислением фактической себестоимости производства и продаж. За базис «классификации калькуляционных методов принимаются объекты ведения бухгалтерского учета, объекты калькулирования и подходы к осуществлению контроля за параметрами себестоимости» [1].

Имеющееся большое число методов калькулирования себестоимости производства и обращения принято классифицировать в разрезе двух ключевых направлений: согласно оперативности контроля за процессом, связанным с формированием затрат, и согласно объектам их бухгалтерского учета. Согласно оперативности контроля за процессом, связанным с формированием затрат, принято различать методы калькулирования в ходе производственного процесса и методы бухгалтерского учета прошлых затрат.

«Согласно объектам бухгалтерского учета затрат, как правило, принято выделять следующие методы:

- методы, используемые в массовых и серийных производственных процессах (согласно группам однородной продукции, по процессам, стадиям переделов и т.д.);
- методы, используемые в индивидуальных и мелкосерийных производственных процессах» [2,3]

К объектам калькуляции товаров, продукции, работ, услуг можно отнести отдельно взятые товары, группу продукции, полуфабрикаты, выполненные работы, оказываемые услуги и др.

В научной литературе ученые выделяют различные методы калькулирования, представленные в таблице 1.

Таблица 1

**Методы учета затрат и калькуляции себестоимости изделий в работах разных авторов**

Методы	Авторы, выделяющие методы калькуляции и себестоимости продукции								
	Вахрушина М.А.	Карлова Т.П.	Палий В.Ф.	Кондраков Н.П.	Лапыгин Ю.И.	Ивашкевич В.Б.	Горемыкин В.А.	Аксенов А.П.	Крутякова Т.
Простой		+			+				
Попередельный	+	+	+		+	+	+	+	+
Позаказной	+	+	+		+	+	+		+
Попроцессный	+		+					+	
Подетально-операционный		+		+					
Попереходной			+						
Поиздельный							+	+	
Подетальный								+	
Нормативный	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Ненормативный		+					+		
Полуфабрикатный	+	+							
Бесполуфабрикатный	+	+							
В целом по предприятию		+							
Индивидуальные								+	
Массовые								+	

Источник: [Кондраков, 2018; Кушманцев, 2017]

Таким образом, данные, представленные в таблице 1, свидетельствуют о наличии большого количества методов учета затрат и калькулирования себестоимости. Это говорит о возможностях для широкого выбора со стороны менеджмента в использовании соответствующих методов, учитывая ассортиментную линейку, специфику производственно-хозяйственного процесса, используемые технологии и т.д.

Изучение литературных источников и практического опыта дает возможность обобщить способы калькуляции себестоимости продукции. Наиболее распространенными являются:

- прямой расчет;
- исключения стоимости побочной продукции;
- исключения стоимости незавершенного производства;
- распределение расходов пропорционально стоимости продажи;
- натуральных единиц;
- коэффициентный;
- комбинированный;
- распределение расходов пропорционально нормативных затрат.

В случае прямого расчета все затраты на производство непосредственно относят на отдельные объекты калькулирования продукции. Такой метод применяют в производствах, выпускающих один вид продукции (работ, услуг), в растениеводстве, некоторых промышленных и вспомогательных производствах. При расчете фактической себестоимости по способу исключения стоимости побочной продукции сначала от всех затрат на производство вычитают стоимость побочной продукции, а затем оставшую сумму делят на количество основной продукции.

Калькулирование себестоимости каждого вида продукции по способу исключения стоимости незавершенного производства осуществляется с учетом остатков незавершенного производства. Величина НЗП определяется по результатам проведения инвентаризации или по данным оперативного учета и оценивается либо по плановой (нормативной) себестоимости, либо по фактической себестоимости.

В общем виде порядок включения затрат в виды себестоимости в зависимости от состава затрат представлены в таблице 2.

Таблица 2

**Последовательность включения затрат в отдельные виды себестоимости**

Вид себестоимости			№ п / п	Статьи расходов
Полная себестоимость реализованной продукции	Себестоимость готовой продукции	Производственная себестоимость	1	Основные материалы, сырье
			2	Возвратные отходы
			3	Транспортно-заготовительные расходы
			4	Вспомогательные материалы
			5	Топливо и энергия на технологические цели
			6	Издержки на оплату труда производственного персонала
			7	Отчисления на социальные нужды
			8	Расходы на НИОКР
			9	Общепроизводственные расходы
			10	Прочие расходы
			11	Административные расходы
			12	Другие операционные расходы
			13	Финансовые расходы
			14	Расходы на сбыт

Источник: [Кондраков, 2018]

Таким образом, себестоимость может быть рассчитана:

- «исходя из фактически понесенных предприятием затрат или на основании установленных норм расхода сырья и материалов, а также нормативных затрат на оплату труда;

- по полноте включения затрат в себестоимость можно выделить два метода: метод учета полной себестоимости (absorpting costing) и метод учета прямых затрат (direct costing)» [5].

Характеристика основных методов учета затрат представлена в таблице 3.

Таблица 3

**Характеристики методов калькулирования себестоимости**

Характеристики	Наименование метода					
	Показный метод	Процессный метод	Нормативный метод	Метод полного учета затрат	Метод директ - кosting	Функциональный метод
Объект калькулирования	Заказ	Процесс	Изделие	Изделие	Изделие	Операция

Материалы научно-методической конференции профессорско-преподавательского состава, аспирантов и студентов

Секция XIII Финансовые и учетно-аналитические проблемы современной экономики

Характеристики	Наименование метода					
	Показанный метод	Процессный метод	Нормативный метод	Метод полного учета затрат	Метод директ-костинг	Функциональный метод
Способы калькуляции	Суммирование затрат, прямой счет, исключение затрат	Суммирование затрат, прямой счет	Нормативный	Суммирование затрат, распределение затрат	Суммирование затрат	Суммирование затрат, прямой счет, распределение затрат
Вид производства	Единичное, мелко-серийное	Крупно-серийное или массовое	Крупно-серийное или массовое	Единичное, мелкосерийное, крупно-серийное или массовое	Единичное, мелкосерийное, крупно-серийное или массовое	Крупносерийное, массовое
Учет временного периода	По окончании заказа	Отчетный период	Отчетный период	Отчетный период	Отчетный период	По окончании производства изделия (работ, услуг)
Полнота учета издержек	Учет всех издержек	Учет всех издержек	Учет всех издержек	Учет всех издержек	Учет прямых затрат	Учет всех издержек

Источник: [Замотаева, 2018]

В рамках каждого метода калькулирования издержки рассчитываются в определенной последовательности. Это позволяет привести общую схему калькулирования себестоимости (рис. 1).

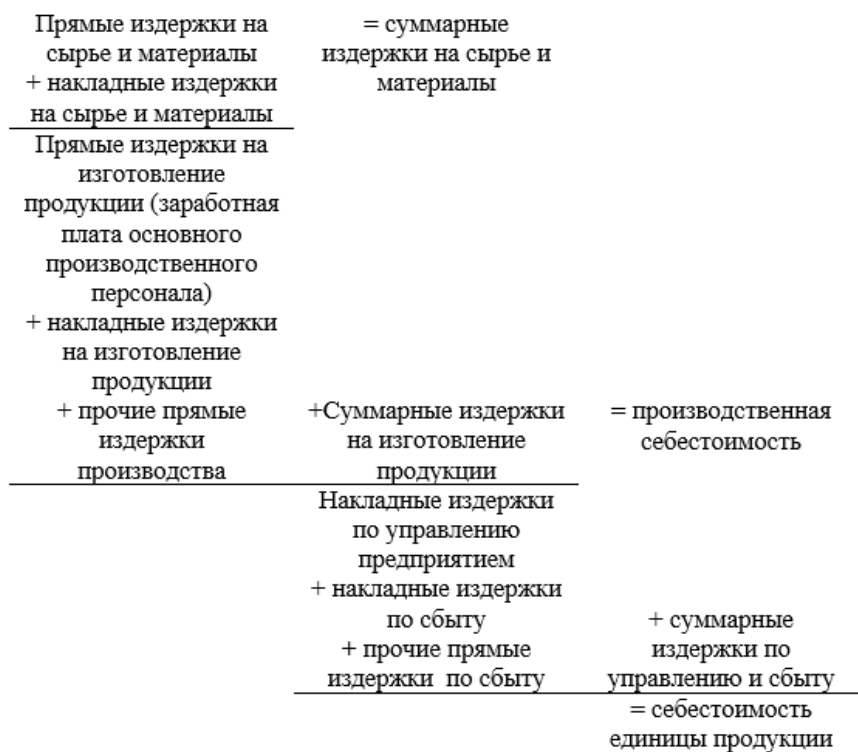


Рисунок 1. Общая схема калькулирования себестоимости

Современный бизнес требует новых подходов. В настоящее время развивается функциональный подход или кост-менеджмент. Принципиальное отличие данного подхода состоит в порядке распределения косвенных расходов.

Метод калькуляции затрат по функциям (ABC Activity Based Costing), предложен Робинот Купером и Робертот С. Капланот [6]. Предполагается, что ABC предоставляет корректную информацию по себестоимости продукта, которая необходима для принятия эффективных управленческих решений.

Калькуляция затрат по функциям может быть вообще определена как метод, обеспечивающий лучшее распределение ресурсов и затрат, которые несет организация, и является реальным способом измерения себестоимости. В последующие годы этот метод стал широко популярным среди экономистов, поскольку упрощает управления качеством.

Исследование Колина Друри [7] показало, что 90-70% компаний использует ненадежную или неточную информацию по себестоимости продукта, предназначенную для внешнего финансового учета. Согласно точке зрения Колина Друри, традиционная система калькуляции себестоимости всегда использует единицы измерения, основанные на объеме для расчета непроизводительных расходов на продукты. Базы расчета на основе объема точно измеряют использованные ресурсы в пропорции к количеству произведенных единиц.

Традиционные системы калькулирования себестоимости продукции, которые предполагают, что продукты используют все ресурсы в пропорции к их объему, в результате приводят к искаженным данным по себестоимости продукции. Необходимым стало использование более сложных систем с повышенными требованиями к точности расчета себестоимости. Именно на этом фоне возник ABC-метод.

Калькуляция расходов по функциям способствует лучшему пониманию «поведения» косвенных расходов, устанавливает их источники и распределение по продуктам. ABC является наиболее полезным, если есть:

- высокие объемы косвенных затрат;
- многие продукты или сложные продукты;
- значительные различия в объеме между продуктами высокого и низкого объема;
- различные продукты имеют отличные требования к ресурсам;
- проблемы с расчетами текущих затрат по изменениям в продуктах или процессах;
- необходима качественная информация по расходам.

Непосредственное назначение метода заключается в расчете косвенных расходов, исходя из причинных действий; с определением прямой связи между затратами и фактами расходов, а специфика его использования включает следующие стадии:

- определение главных аспектов деятельности экономического субъекта;
- создание центра учета затрат;
- идентификация факторов, влияющих на затраты в определенной сфере деятельности.

Предприятия сферы промышленности могут использовать метод ABC если:

- 1) производит широкий спектр продукции, которая ориентирована на разные сегменты рынка;
- 2) косвенные расходы непропорциональны объемам отдельных продуктов;
- 3) имеет высокоавтоматизированную систему производства.

Исходя из этого, система ABC может быть эффективно использована для определения наиболее прибыльного канала распределения продукции из трех брендовых каналов (собственная сеть розничной торговли, среди оптовых торговцев, прямые соглашения с потребителями). В результате повышается уровень оперативного управления, поскольку обеспечивается лучшее понимание формирования себестоимости не только монопродукта, но и осуществление комплекса услуг.

Методология функционально-стоимостного управления (Accounting Based Management (ABM)) используется для описания управления затратами в ходе применения ABC. Ключевой идеей ABM является то, что с помощью управления деятельностью достигается управления затратами, а его цель – выполнение требований клиента при одновременном снижении затрат организационного характера. Кроме того, предоставляя информацию о проводимой деятельности, ABM предоставляет информацию, как по расходам, так и по качеству этой деятельности. Традиционные подходы к бюджетированию расходов анализируют их по типам статей для каждого учетно-финансового подразделения, ABM анализирует расходы по типу деятельности и, таким образом, обеспечивает интегрированную информативность относительно причин и итогов деятельности. Важной отличительной чертой отчетов ABM является подача информации по деятельности, которая выходит за пределы ответственности отделов.

В общем функционально-стоимостное управление увеличивает точность информации по расходам с помощью анализа взаимосвязей между затратами, в том числе косвенными, и продуктами и потребительскими сегментами [8].

Таким образом, резюмируя итоги данной части исследования, необходимо отметить следующее.

Система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции занимает определяющее место в формировании конечного финансового результата деятельности экономических субъектов, непосредственно оказывая влияние на базу налогообложения, на политику ценообразования. По этой причине отечественные и зарубежные теоретики и практики в области ведения бухгалтерского учета разработали большое количество методов учета затрат и калькулирования себестоимости. Их выбор зависит от наличия большого числа факторов, например, ассортиментной линейки, специфики производственного процесса и т.д.

#### **Список литературы:**

1. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник / Н.П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 584 с.
2. Полевая, Е.И. Сокращаем затраты – повышаем эффективность предприятия / Е.И. Полевая // Справочник экономиста. – 2018. – №1(175). – С. 85-93.
3. Спешилова, Н.В. Проблемы учёта материально – производственных запасов и пути их решения / Н.В. Спешилова, О.О. Сладкова // Новая наука: современное состояние и пути развития. – 2016. – №10-1. – С. 171-178.
4. Кушманцев, С.Д. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / С.Д. Кушманцев // Синергия наук. – 2017. – №16. – С. 135-143.
5. Замотаева О.А., Почекаева О.В. Управленческий учет: продвинутый курс: учебник для магистрантов очного и заочного обучения для направления 38.04.01 «Экономика» / О.А. Замотаева, О.В. Почекаева. - Н. Новгород: Издательство ФГБОУ ВО «ВГУВТ», 2019. - 147 с.
6. Каплан, Роберт С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дэвид П. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2006. – 304 с.
7. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / К. Друри [Пер. с англ.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 655 с.
8. Касьянова, Г.Ю. Главная книга бухгалтера: учебное пособие / Г.Ю. Касьянова. – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Ассоциация бухгалтеров, аудиторов и консультантов (АБАК), 2016. – 976 с.

## **METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF COSTS AND CALCULATION OF PRODUCT COST**

Olga V. Pochekaeva

*Annotation. The article discusses the methods of cost accounting and costing of production costs (works, services), currently used in both financial and managerial accounting. The objects of cost accounting and costing are highlighted. Attention is focused on a functional approach to costing.*

*Keywords: cost, costs, method, object, calculation, accounting*