

С.И. Красовская

Возможности применения учета неполной себестоимости на предприятиях промышленности

Калькулирование себестоимости позволяет получить стоимостную оценку затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, сформировать экономически обоснованную цену, обеспечить прибыльность работы предприятия. Как метод учета, калькуляция решает не только учетные, оценочные задачи, но и задачи управления издержками и предприятием в целом.

При калькулировании в Республике Беларусь учитываются все виды затрат, включаемые в себестоимость продукции, независимо от их вида. Прямые расходы относятся непосредственно на конкретный вид продукции, а косвенные затраты распределяются в пропорциональном соотношении на основе выбранной базы, в качестве которой могут быть приняты заработная плата основных производственных рабочих, затраты основных материалов и др. Полученная таким образом оценка содержит все виды затрат и представляет собой полную себестоимость.

С позиции стоимостной оценки получаемая при полной калькуляции величина себестоимости готовой продукции и незавершенного производства отвечает принципам точности и достоверности учета, однако не является актуальной с точки зрения использования в управлении предприятием. Так, она не учитывает зависимость издержек от изменения объема производства продукции, работ, услуг, что, в свою очередь, может привести к неправильному планированию финансового результата и получению убытков.

Таким образом, для целей эффективного управления предприятием необходима бухгалтерская информация, полученная на принципах учета неполной (частичной) себестоимости, который широко применяется в учетной практике ряда зарубежных стран. Он базируется на классификации издержек на переменные и условно-постоянные и системе «директ-костинг», при этом калькуляция себестоимости осуществляется только по переменным издержкам без распределения постоянных по видам продукции, что позволяет правильно прогнозировать финансовый результат в условиях изменения ассортимента и структуры выпуска продукции, избежать убытков, провести корректное

сравнение себестоимости и доходов отдельных видов продукции.

Несмотря на управленческую и аналитическую значимость информации, получаемой при учете неполной себестоимости, в ряде зарубежных стран бухгалтерское законодательство в области финансового учета жестко закрепляет использование метода поглощения всех издержек. Так, в Бельгии, Франции, Греции, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Португалии, Испании, Швеции, Великобритании в финансовом учете установлены принципы полного калькулирования [1, 170, 181, 203, 222, 233, 249, 256, 268, 283, 300, 316, 337]. Вместе с тем в практике управленческого учета большинства развитых зарубежных стран применяется система учета издержек «директ-костинг», ориентированная на целевое управление финансовыми результатами.

Привлекательность метода учета «директ-костинг» была отмечена многими отечественными, российскими и зарубежными авторами, в частности Д.А. Панковым, Е.Н. Ладутько, А.П. Михалкевичем, Т.П. Карповой, М.А. Вахрушиной, Я.В. Соколовым, К. Друри, Р. Антони, Дж. Рис и др.

Следует отметить, что в теории бухгалтерского учета выделяют как преимущества, так и недостатки калькуляции полных издержек и калькуляции частичной себестоимости. В частности, преимуществом калькуляции полных издержек является достоверность оценки себестоимости в связи с распределением всех затрат отчетного периода по видам продукции (работ, услуг). Недостатками названной системы калькуляции являются зависимость величины себестоимости единицы продукции от метода распределения косвенных издержек, колебаний объема производства и реализации, изменения ассортимента выпуска и сбыта, невозможность использования информации в системе управления предприятием.

К числу преимуществ частичной калькуляции издержек относятся независимость величины себестоимости единицы продукции от метода калькулирования, изменения объема и ассортимента производства и продаж, возможность применения информации в обосновании управленческих решений.

Таким образом, можно выделить следующие внешние и внутренние экономические условия, при которых особенно важно применение частичной калькуляции издержек:

неустойчивое состояние рынка ресурсов и рынка сбыта и, как следствие, сильная

вариация объема и ассортимента производства и реализации;

широкий ассортимент производимой продукции;

многообразие видов и направлений производства и деятельности предприятия.

Необходимо подчеркнуть важность функционирования обеих систем калькуляции на предприятии, так как они направлены на решение различных задач: учетных, оценочных, отчетных задач (система полной калькуляции издержек) и задач управления (система частичной калькуляции).

Руководствуясь действующим бухгалтерским законодательством в Республике Беларусь, следует отметить, что в целом оно закрепляет принципы полного калькулирования себестоимости. Только для малых предприятий, использующих в учете затрат сч. 20 «Основное производство» и сч. 26 «Общехозяйственные расходы, допустимо списание в зависимости от принятой организации учета общехозяйственных расходов как условно-постоянных в дебет сч. 46 »Реализация продукции (работ, услуг)" [2, 45].

Учетные записи в условиях полной и частичной калькуляции затрат рассмотрены в исследованиях многих белорусских, российских и других зарубежных авторов [3, 20–28; 4, 153–165], предлагаемая учеными схема соответствует практике управленческого учета в зарубежных странах.

Рассмотрим порядок отражения себестоимости в условиях полной и частичной калькуляции в системе счетов, принятых в Республике Беларусь.

При использовании метода учета затрат в системе полной калькуляции в конце отчетного периода суммы, учтенные по дебету собирательно-распределительных сч. 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», а также сч. 23 «Вспомогательные производство», списываются в дебет сч. 20 в разрезе видов продукции. При определении себестоимости готовой продукции учитываются как переменные, так и постоянные издержки, при этом они распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством. Общую схему учетных записей в условиях системы полной калькуляции можно представить в виде рис. 1.

В представленной схеме учетных записей сделано допущение об использовании предприятием в учете выручки от реализации продукции (работ, услуг) метода отражения

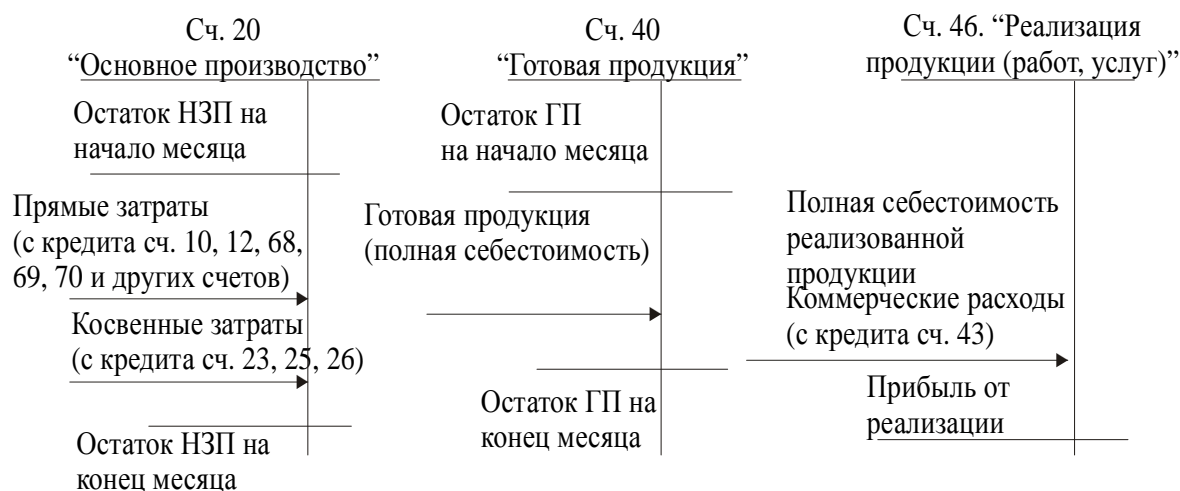


Рис. 1. Учетные записи при калькуляции полной себестоимости по моменту оплаты. Таким образом, если при принятии решений опираться на величину средней себестоимости единицы продукции, определенную на условиях полной калькуляции издержек, то при изменении объема, структуры и ассортимента производства и реализации, управленческие решения будут заранее ошибочны.

Адекватная задачам управления информация о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) имеет место при использовании частичной калькуляции издержек. Рассмотрим порядок учетных записей при учете усеченной себестоимости.

В его основе лежит классификация затрат на переменные и условно-постоянные. К первым относят издержки, величина которых изменяется прямо пропорционально объему произведенной продукции (работ, услуг), например, стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, образующих основу выпускаемой продукции, работ, услуг; материалов, выступающих необходимым компонентом при производстве или используемых для упаковки продукции; заработная плата основных производственных рабочих, исчисленная на основе сдельной системы оплаты труда и др. Под условно-постоянными понимают издержки, величина которых не зависит от изменения объема производства, в частности, заработная плата административного персонала, расходы на содержание административных зданий, амортизация основных производственных средств и нематериальных активов (за исключением случая применения производительного метода).

По мнению автора, калькуляция частичной себестоимости в системе учета нашей республики может быть построена по двум вариантам. Оба варианта должны опираться на действующий план счетов. Так, на сч. 20 отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), выпуск которой является основным видом деятельности предприятия согласно его учредительным документам. По дебету счета отражаются прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Первый вариант может быть построен исходя из учетной практики развитых зарубежных стран. В этом случае по дебету сч. 20 аккумулируются данные только о переменных издержках. К сч. 23, 25 открываются субсчета: «Переменные издержки», «Постоянные издержки», при этом в дебет сч. 20 списываются только суммы, учтенные по субсчетам «Переменные издержки».

К сч. 26 как накапливающему информацию только об условно-постоянных издержках субсчета не открываются. Величина затрат, отраженная по этому счету, списывается в конце отчетного месяца как затраты, относящиеся к отчетному периоду, в дебет сч. 46.

При использовании в учете отражения выручки от реализации продукции, работ, услуг метода по моменту отгрузки схема учетных записей в условиях частичной калькуляции может быть представлена в виде рис. 2.

Маржинальный (или предельный) доход, представленный в схеме, показывает сумму выручки за вычетом переменных издержек, остающуюся для покрытия постоянных затрат. По своей структуре он включает условно-постоянные расходы и прибыль.

Представленный вариант учета усеченной себестоимости нарушает установленный законодательством порядок отражения затрат на производство продукции, работ, услуг, согласно которому все издержки, входящие в состав себестоимости, должны находить отражение по дебету сч. 20. В вышерассмотренной схеме постоянные расходы, минуя сч. 20, списываются с кредита сч. 23, 25/ субсчет «Постоянные расходы» и сч. 26 в дебет сч. 46.

Второй предлагаемый автором вариант учетных записей позволит сохранить традиционно сложившийся порядок отражения затрат на бухгалтерских счетах, с одной стороны, а с другой — обеспечит накопление информации в разрезе переменных и постоянных расходов. В этой связи к сч. 20, как и к сч. 23, 25, открываются два субсчета:

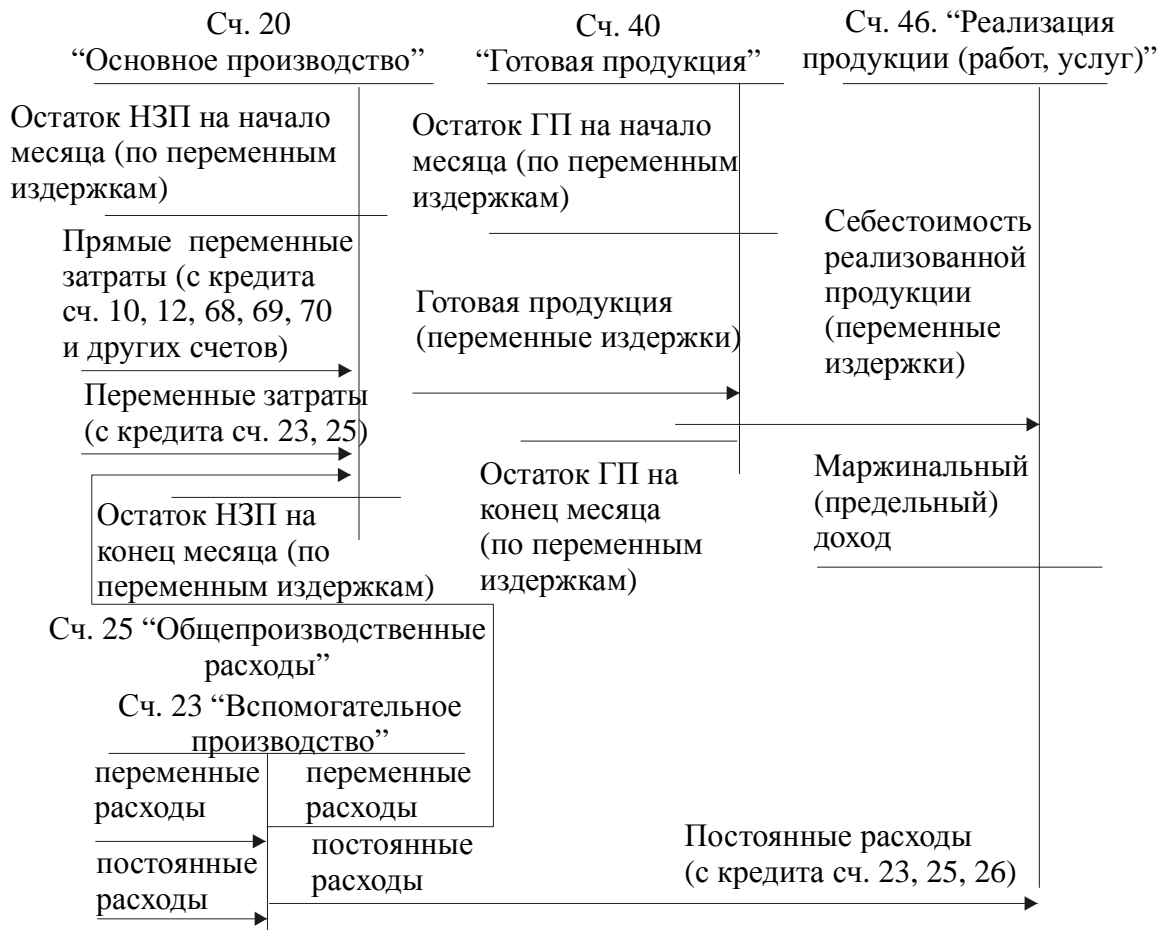


Рис. 2. Учетные записи при калькуляции частичной себестоимости «Переменные затраты» и «Постоянные затраты».

Порядок учетных записей, сочетающих две системы калькуляции, может быть представлен в виде рис.3.

Сч. 20 “Основное производство”	Сч. 40 “Готовая продукция”	
Остаток НЗП на начало месяца (по полной себестоимости), в том числе переменные, постоянные затраты	Остаток ГП на начало месяца (по полной себестоимости), в том числе переменные, постоянные затраты	
Прямые переменные затраты (с кредита сч. 10, 12, 68, 69, 70 и других счетов)	Готовая продукция (по полной себестоимости), в том числе	Себестоимость реализованной продукции, в том числе
Переменные затраты (с кредита сч. 23, 25)	переменные, постоянные затраты	переменные затраты
Постоянные затраты (с кредита сч. 23, 25, 26)		Маржинальный доход
Остаток НЗП на конец месяца (по полной себестоимости), в том числе переменные, постоянные затраты	Остаток ГП на конец месяца (по полной себестоимости), в том числе переменные, постоянные затраты	Постоянные затраты
		Прибыль

Рис. 3. Учетные записи при калькуляции полной и частичной себестоимости

Предложенный автором порядок учетных записей позволит сформировать в традиционном бухгалтерском учете затрат информацию о полной себестоимости продукции и себестоимости по переменным издержкам, что позволит избежать двойного учета издержек: для целей налогообложения и для целей управления предприятием. Внутренняя информация о частичной себестоимости при таком порядке учетных записей будет формироваться на уровне аналитического учета, в разрезе субсчетов, не нарушая при этом законодательно определенной схемы корреспонденций счетов в области бухгалтерского учета затрат и порядка формирования себестоимости.

Таким образом, система частичной калькуляции может быть реализована в рамках белорусского бухгалтерского учета, основываясь на его традициях и нормативной документации, и позволит решать как фискально-финансовые, так и управленческие задачи.

Рассмотрим условный пример. Машиностроительным предприятием выпускается 2 вида изделия, в разрезе которых открыты 2 субсчета: 20-1 «Изделие А», 20-2 «Изделие Б». Для отражения переменных и постоянных расходов в разрезе сч. 20 открыты субсчета второго порядка:

20-11 «Переменные издержки по изделию А»;

20-12 «Постоянные издержки по изделию А»;

20-21 «Переменные издержки по изделию Б»;

20-22 «Постоянные издержки по изделию Б».

Субсчета 1. «Переменные расходы», 2. «Постоянные расходы» открыты также к сч. 23, 25 (соответственно – 23-1, 23-2, 25-1, 25-2) .

Машиностроительным предприятием применяется автоматизированная форма учета. Информация о затратах за отчетный месяц представлена в следующей компьютерной ведомости учета затрат:

Ведомость учета затрат на производство продукции за отчетный месяц

С кредита счетов	02	05	10	12,13	70	68	69	25	26	Итого
В дебет счетов										
20«Основное производство»,	22	—	250	30	130	7	46	397	—	882
в том числе 20-11	—	—	100	—	50	3	18	—	—	171
20-12	10	—	—	15	—	—	—	197	—	222
20-21	—	—	150	—	80	4	28	—	—	262
20-22	12	—	—	15	—	—	—	200	—	227
25										
«Общепроизводственные расходы»,	8	5	50	10	80	5	29	X	211	397
в том числе 25-1	—	35	—	50	3	18	X	—	106	
25-2	8	4	15	10	30	2	11	X	211	291
26 «Общехозяйственные расходы»	5	3	10	5	80	80	28	X	X	211
ИТОГО	35	7	310	45	290	92	103	397	211	1490

На основе данных таблицы в бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Д-т 20-11 на сумму переменных издержек по изделию «А»

К-т 10, 70, 68, 69 на сумму 171 р.;

Д-т 20-12 на сумму постоянных расходов по изделию «А»

К-т 02, 12, 13, 25 на сумму 222 р.;

Д-т 20-21 на сумму переменных расходов по изделию «Б»

К-т 10, 70, 68, 68 на сумму 262 р.;

Д-т 20-22 на сумму постоянных расходов по изделию «Б»

К-т 02, 12, 13, 25 на сумму 227 р.

Согласно акту выхода готовой продукции за отчетный месяц на склад поступило 100 единиц изделий «А» и 50 единиц изделий «Б», остатки незавершенного производства и готовой продукции на конец и начало отчетного месяца отсутствуют. В учете выручки применяется метод по отгрузке. Цена реализации за единицу изделия «А» за вычетом налогов, уплачиваемых из выручки, составила 5 р., а за единицу изделия «Б» – 12 р.

Определим переменные затраты на единицу изделия «А» ($171/100$) 1,71 р./ед., на единицу изделия «Б» ($262/50$) 5,24 р./ед. Сумма покрытия (или предельная прибыль) в расчете на единицу изделия составляет: по изделию «А» ($5-1,71$) 3,29 р./ед., по изделию «Б» ($12-5,24$) 6,76 р./ед. Несмотря на высокий уровень переменных издержек на единицу изделия «Б», маржинальная прибыль по данному виду изделия также выше, поэтому при планировании с учетом существующего состояния рынка спроса на изделие «Б» и с учетом цен на факторы производства выпуск данного вида изделия в структуре производства должен преобладать, так как это позволит максимально высокую прибыль.

Традиционные регистры бухгалтерского учета затрат могут быть дополнены показателями, необходимыми для целей управления (переменные издержки на единицу продукции, предельная прибыль в расчете на единицу продукции, средние издержки и др.).

Литература

1. *Ладутько Е.Н.* Бухгалтерский учет неполной (усеченной) себестоимости изделий // Консультант. 2000. № 2.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Информационно-правовое агентство «Регистр», 1993.
3. *Блейк Дж., Ориол Амант.* Европейский бухгалтерский учет: Справ./ Пер. с англ. М., 1997.
4. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. М., 2000.
