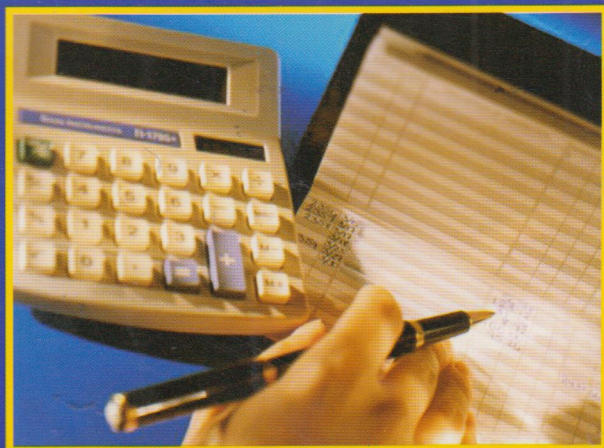


К АЛЬКУЛЯЦИЯ С ЕБЕСТОИМОСТИ



K170

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И
СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

ЦЕНТР СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО,
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

калькуля

А.Т. МАХКАМБАЕВ, Ф.Т. АБДУВАХИДОВ,
Д.А. САТЫВАЛДИЕВА, Э.Т. ШОДИЕВ

КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

*Учебное пособие для
профессиональных колледжей*

836861
kutubxonasi 2/3

Издательский дом «ILM ZIYO»
ТАШКЕНТ – 2012

УДК: 336.225 (075)

ББК 65.9-86

К-17

*Рекомендовано к изданию Советом по координации
деятельности научно-методических объединений высшего
и среднего специального, профессионального образования*

Рецензенты: *Р.О. Холбеков* — д.э.н., проф.;
А.Н. Махмудов — к.э.н., доц.

А.Т. Махкамбаев, Ф.Т. Абдувахидов, Д.А. Сатывалдиева, Э.Т. Шодиев. Калькуляция себестоимости: Учебное пособие —Т: Издательский дом «ILM ZIYO», 2012 г.— 208 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного стандарта по подготовке специалистов по направлению «Бухгалтерский учет и аудит». В учебном пособии подробно обобщены существующие теоретические, методологические и практические вопросы по осуществлению калькуляции себестоимости в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета и нормативно-правовыми актами Республики Узбекистан. Учебное пособие предназначен для студентов колледжей, а также преподавателей экономических специальностей.

ВВЕДЕНИЕ

Снижение себестоимости продукции (работ, услуг) во всех отраслях экономики является одной из актуальных задач при антикризисной ситуации.

Как отметил глава нашего государства Президент И.А. Каримов, «...Устойчиво высокими темпами росли в истекшем году промышленное производство — 6,3, производство продукции сельского хозяйства — 6,6, объем розничного товарооборота — 16,4 и реализация платных услуг населению — 16,1%.

Около 70 процентов общего прироста промышленной продукции внесли отрасли, ориентированные на выпуск готовой продукции с высокой добавленной стоимостью. Опережающими темпами в 2011 году развивались отрасли машиностроения и автомобилестроения (12,2%), химической и нефтехимической промышленности (9,4%), пищевой промышленности (13,1%), промышленности строительных материалов (11,9%), фармацевтической и мебельной отраслей (18%), которые стали сегодня локомотивами роста нашей экономики.»¹

Переход экономики страны на рыночные отношения требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий, всего нового и прогрессивного. В этих условиях неизмеримо возрастает роль бухгалтерского учета, поскольку требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного сума в производственную, коммерческую и финансовую деятельность предприятий и организаций.

Одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости. В себестоимости продукции, как синтетическом показателе, отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит объем прибыли и уровень рентабельности предприятия: чем экономнее используются трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производства, тем больше прибыль.

В настоящем учебном пособии изложены теоретические и практические аспекты организации учета затрат и калькулиро-

¹ И.А. Каримов. 2012 год станет годом поднятия на новый уровень развития нашей Родины. Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном основным итогам 2011 года и приоритетам социально-экономического развития на 2012 год. Т. : Узбекистан, 2012.—5 с.

вания в отдельных отраслях производственной сферы. Пособие адресовано студентам экономических направлений, обучающихся по направлению 3340900 — «Бухгалтерский учет и аудит». Изучение данного курса предусмотрено государственным стандартом среднеспециального профессионального образования. Конечная цель обучения — формирование у студентов теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации учета затрат и калькулирования себестоимости, а также использованию полученной информации для принятия соответствующих управленческих решений. В результате полученных знаний специалист по бухгалтерскому учету должен способствовать эффективному ведению хозяйства, уметь быстро и безошибочно ориентироваться в различных хозяйственных ситуациях и предугадывать тенденции их развития.

В учебном пособии выделены факторы и особенности производственной деятельности, определяющие организацию учета затрат и калькулирования в отдельных отраслях производственной сферы. Много внимания уделено системам, методам и способам учета и калькулирования себестоимости продукции. При этом учет затрат и калькулирования себестоимости продукции рассмотрены на условных примерах массовых производств. Учебное пособие состоит из 7 глав.

Глава 1 посвящена основным принципам, задачам, видам производства и их влиянию на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), классификациям затрат и их влиянию на формирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Глава 2 раскрывает методы и системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Содержание глав с 3 по 7 раскрывает структуру затрат выращивание сельскохозяйственной продукции и методы калькулирования себестоимости, структуру производственных затрат и методы калькулирования на промышленных предприятиях, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции на обслуживающих субъектах, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции на предприятиях общественного питания, новые виды и методы калькулирования себестоимости продукции.

В учебном пособии представлен глоссарий терминов, раскрывающих учет затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). После каждой главы следуют вопросы для самостоятельного контроля и итоговой оценки знаний, закрепляющих курс «Калькуляция себестоимости».

Глава 1. УЧЕТ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

1.1. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Каждое предприятие, прежде чем начать свое производство, определяет, какую прибыль оно сможет получить. Прибыль предприятия зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования, в условиях свободной конкуренции, цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя — она выравнивается автоматически. Другое дело — затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции являются рост производительности труда и экономия потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического прогресса. Важное значение имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции и, прежде всего, строгий учет производственных затрат и оперативный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, усиление борьбы с бесхозяйственностью и расточительством. Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;
- предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

— согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;

— включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;

— группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;

— согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;

— обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;

— расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;

— максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Составной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькулирование — это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг). В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

Калькуляция — это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг).

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и т. д. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из следующих этапов:

— сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;

— определение себестоимости окончательного брака;

— оценка отходов производства и побочной продукции;

— оценка незавершенного производства;

— разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;

— исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы, как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

Общие принципы калькуляционной работы:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам;
- выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы и др.

Эти общие принципы на отдельных предприятиях конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства. Основные задачи калькулирования на предприятиях:

- достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг;
- контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативов затрат;
- определение рентабельности продукции и факторов, влияющих на ее уровень;
- оценка эффективности работы предприятия и отдельных внутрипроизводственных структур (производств, цехов, участков, бригад) путем сравнения затрат с результатами;
- выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции и др.

1.2. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг)

Организация производственного учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и других факторов, которые определяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и т. д.

В зависимости от характера технологического процесса все производства в самом общем виде можно подразделить на добывающие и обрабатывающие.

К добывающим относятся производства, в которых осуществляется извлечение природного сырья путем добычи его из недр земли. В таких производствах отсутствуют затраты сырья и основных материалов на получаемый продукт. Для большинства добывающих отраслей характерны относительная непродолжительность производства, один передел, отсутствие промежуточного продукта — полуфабрикатов собственного производства, поэтому в них нет незавершенного производства или оно незначительно. В этих отраслях добывается относительно простая продукция и в большом количестве. Особенности добывающих производств определяют аналитический учет затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, производственные затраты учитываются по переделу в целом с подразделением в аналитическом учете по цехам, производственным участкам, а в необходимых случаях также и по видам выполненных работ. Все затраты отчетного периода по установленным статьям полностью и непосредственно относятся на количество добытой однородной продукции, образуя ее себестоимость.

Обрабатывающие отрасли превращают промышленное и сельскохозяйственное сырье в готовую продукцию или полуфабрикаты. В этих производствах изготавливается относительно сложная продукция. В них, как правило, всегда есть незавершенное производство.

Предприятия обрабатывающих отраслей перерабатывают сырье и материалы путем их химической или механической обработки.

К первому виду обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем последовательной обработки исходного сырья на отдельных, технологически прерывных стадиях, фазах или переделах, например, производство пива, консервов и др. На таких производствах учет затрат ведется не только по процессу в целом, но и по отдельным технологическим переделам (фазам), а внутри них — по видам изготавливаемых продуктов. Соответственно, возникает необходимость исчисления себестоимости и конечного готового продукта и полуфабрикатов — продукции того или иного передела, например, в пивоварении — солода и пива.

Ко второму виду обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем механической сборки заранее изготовленных отдельных деталей, узлов и дру-

гих сборочных соединений. Примерами такого вида производств может служить производство торгово-технологического оборудования, швейных изделий, обуви, различных приборов и аппаратов и т. д. Для таких видов производств характерны сложность технологического процесса, большая номенклатура используемых компонентов и другие особенности, которые сказываются на построении производственного учета, выборе объектов калькулирования себестоимости и способов ее исчисления.

Под организацией производства следует понимать определенную организацию труда, расстановку рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, взаимную увязку работы на отдельных участках производства и операциях. Различают поточную и непоточную организацию производства.

Поточная организация производства является наиболее совершенной. При такой организации все оборудование и рабочие места установлены по ходу в виде технологических линий, причем на каждой поточной линии выполняется полный цикл операций, связанных с обработкой деталей или изготовлением той или иной продукции. Поэтому на каждой поточной линии процесс обработки завершается выпуском деталей или готовой продукции.

При поточной организации основные затраты (расход материалов, амортизация оборудования, расход энергии, расходы на оплату труда и др.) можно учитывать по каждой поточной и автоматической линии в зависимости от конкретных особенностей производства.

На конвейерных поточных линиях с установленным регламентированным ритмом работы процесс производства стабилен, и это упрощает распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством: все затраты отчетного периода относят на выпуск готовой продукции.

При непоточной организации производства, как правило, применяется групповая расстановка оборудования. При этом каждая группа оборудования выполняет одну или несколько операций, не имеющих законченного характера. Поэтому обрабатываемые детали по необходимости передаются от одной группы оборудования к другой, а нередко несколько раз возвращаются к одной и той же группе оборудования, что ведет к значительному увеличению длительности производственного цикла и межоперационных заделов незавершенного производства.

В зависимости от роли, которую играет производство в выполнении программы выпуска продукции, его подразделяют на основное и вспомогательное.

К основным относятся производства, изготавливающие профильную продукцию, для выпуска которой и создано предприятие. Продукция основных производств предназначена для реализации на сторону, и потому они имеют решающее значение для экономики предприятия. К основному производству, например, в хлебопекарной промышленности относят выпечку хлеба, в консервной — изготовление консервов, в пивоваренной — пива и т. д.

Вспомогательные производства обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы. Так, во вспомогательных производствах для нужд основных производств могут, например, вырабатываться приспособления, модели, электроэнергия, сжатый воздух, холод, пар, осуществляться ремонт оборудования, изготовление тары и т. п.

Выделение основного и вспомогательного производств позволяет отдельно осуществлять учет затрат на отдельных счетах: счет 2010 «Основное производство» и счет 2310 «Вспомогательное производство».

На предприятиях могут быть также непромышленные производства и хозяйства (жилищно-коммунальное хозяйство, детские сады, ясли и т. д.). Но они не подпадают под классификацию производств, поскольку непосредственно не связаны с изготовлением продукции основного производства. Учет затрат таких предприятий ведется на счете 2710 «Обслуживающие хозяйства».

В зависимости от структуры и организации управления производством существуют предприятия с цеховой и безцеховой структурой управления.

Каждое производство или его отдельная часть (стадия, передел), выделенная организационно, именуется цехом. В соответствии с разделением промышленного производства на основное и вспомогательное различают цехи основного и вспомогательного производств.

Цех является основной структурной единицей промышленного предприятия, обособленной в административном (а нередко и в территориальном) отношении.

Цеховая и безцеховая структура управления производством оказывает влияние на построение аналитического сводного учета производственных затрат. Так, при наличии на предприятии предметно-замкнутых цехов создаются предпосылки для применения полуфабрикатного метода сводного учета. Например, в пивоваренной промышленности отдельно составляют кальку-

ляцию себестоимости на солод, являющийся полуфабрикатом при производстве пива. Цеховая структура управления обычно применяется на крупных предприятиях. При этом затраты каждого цеха учитываются обособленно, на счете 2510 «Общепроизводственные расходы».

На небольших и средних предприятиях применяется безцеховая структура управления, при которой вместо цехов основного и вспомогательного производств организуются производственные участки. В этих условиях сводный учет затрат ведется на основе бесполуфабрикатного варианта, при котором движение полуфабрикатов собственного производства не отражается в бухгалтерском учете.

Существенное влияние на организацию учета затрат на производство продукции (работ, услуг) оказывает комбинированная форма организации производства. Во многих случаях производственные предприятия представляют собой комбинаты и объединения, выпускающие продукцию нескольких отраслей. В этих условиях экономическая эффективность производства выражается в основном в росте производительности труда и снижении себестоимости продукции в результате рационального использования сырья, материалов, основных фондов, трудовых ресурсов и др. При этой форме бухгалтерский учет ведется централизованно, с обязательным условием правильного распределения и соотнесения расходов между производствами.

В зависимости от характера выпускаемой продукции различают три типа производства: единичное, серийное и массовое.

К *единичному производству* относят производство, связанное с выполнением индивидуальных заказов по изготовлению неповторяющихся экземпляров какой-либо продукции или строительно-ремонтных работ по заказам потребителей. Например, индивидуальный пошив обуви или одежды, выпечка отдельных видов кондитерских изделий по заказам покупателей и др. Здесь учет затрат осуществляется по заказам.

К *серийному производству* относится производство, связанное с изготовлением продукции партиями или сериями. Серийное производство часто подразделяют на мелкосерийное, средне- и крупносерийное.

Массовое производство — это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительного периода времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах. К таким производствам относят хлебопекарное, колбасное, пивоваренное, плодоконсервное и др.

По характеру вырабатываемой продукции различают также простое и сложное производства.

Производство, состоящее из одного передела и предназначенное для производства одного вида продукции, называется *простым производством*, например, производство солода.

Производство же, состоящее из ряда переделов и предназначенное для изготовления нескольких видов продукции, называется *сложным*. В сложном производстве после каждого передела выпускается полуфабрикат и лишь в последнем переделе — готовая продукция.

На построение производственного учета большое влияние оказывают также сезонность производства, объем и разнообразие выпускаемой продукции, принципы организации производственных цехов, уровень концентрации и специализации производства, а также другие факторы.

1.3. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Как было отмечено, одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

Себестоимость продукции — это совокупность затрат предприятия в денежной форме на производство и реализацию продукции, в основе которой лежат издержки производства. Исчисление себестоимости продукции необходимо для:

- определения цен на продукцию;
- оценки выполнения плана по себестоимости и ее динамики;
- определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- осуществления внутрихозяйственного хозрасчета;
- выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
- обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т. д.

Себестоимость продукции включает различные виды затрат, зависящих и не зависящих от работы данного предприятия, вытекающих из характера данного производства и не связанных с ним непосредственно. В связи с этим большое значение имеет четкое определение состава затрат, которые ее формируют.

В настоящее время состав затрат производственных предприятий регламентируется Налоговым кодексом Республики Узбекистан, а также «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», который был принят Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 05. 02. 1999 г. № 54. (с последующими изменениями).

В соответствии с настоящим Положением перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы периода, определяется в целях:

— формирования на счетах бухгалтерского учета полной и точной информации о всех затратах, которые возникают у хозяйствующего субъекта в ходе производства и реализации продукции (работ, услуг), для определения рентабельности его деятельности и рыночной конкурентоспособности;

— правильного определения базы налогообложения.

Согласно настоящему Положению, все затраты группируются на:

— затраты, включаемые в **производственную себестоимость** продукции:

а) прямые и косвенные материальные затраты;

б) прямые и косвенные затраты на труд;

в) прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного характера;

— затраты, не включаемые в производственную себестоимость, но включаемые в **расходы периода**, которые учитываются в прибыли от основной деятельности:

а) расходы по реализации;

б) расходы по управлению (административные расходы);

в) прочие операционные расходы и убытки;

— **расходы по финансовой деятельности** хозяйствующего субъекта, учитываемые при расчете прибыли или убытка от его общехозяйственной деятельности:

а) расходы по процентам;

б) отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой;

в) переоценка средств, вложенных в ценные бумаги;

г) прочие расходы по финансовой деятельности;

— **чрезвычайные убытки**, которые учитываются при расчете прибыли или убытка до уплаты налога на прибыль.

Затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции, неодинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и ус-

луг. Одни затраты непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на снабжение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т. д.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, косвенно. Поэтому для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Важнейшими из них являются: состав и экономическое содержание затрат, места их возникновения и носители; роль и назначение в технологическом процессе изготовления продукции; способ включения в себестоимость продукции; отношение к объему производства и др.

По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента — материалы, заработная плата, 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 расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты. По экономическому содержанию затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Экономическим элементом называется первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

В соответствии с Положением о составе затрат для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных видов затрат:

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

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию

за определенный период времени, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Например, электроэнергия на предприятиях может быть использована как в технологическом процессе производства продукции, так и для освещения офиса предприятия, цехов и т. д. В свою очередь, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных изделий в разных количествах: на одно изделие — больше, на другое — меньше.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей называется определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

На производственных предприятиях данная группировка затрат является основной, но ее содержание, исходя из специфики каждой отрасли производства, дифференцируется в соответствии с отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

1. «Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
2. «Полуфабрикаты собственного производства»;
3. «Возвратные отходы (вычитаются)»;
4. «Вспомогательные материалы»;
5. «Топливо и энергия на технологические цели»;
6. «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
7. «Отчисления на социальное страхование»;

8. «Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки»;

9. «Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования»;

10. «Общепроизводственные расходы»;

11. «Прочие производственные расходы»;

12. «Итого производственная себестоимость».

По местам возникновения затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам, бригадам и другим структурным подразделениям предприятия, т. е. по центрам затрат. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (передел, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрифирменного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана группировка затрат в зависимости от сферы их возникновения и функциональной деятельности предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Такая группировка затрат способствует укреплению внутрифирменного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах, помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

Большое значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Переменными называются *затраты*, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

К *постоянным* относят *затраты*, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общецеховые расходы и др.

Некоторые затраты называются *смешанными*, так как имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их

иногда называют полупеременными и полупостоянными затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров. Поэтому при учете затрат их необходимо четко разграничить на постоянные и переменные затраты.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики предприятия.

В практической деятельности порой возникают трудности в четком разделении затрат на постоянные и переменные.

Поэтому вышеприведенная группировка затрат, исходя из их роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению, в условиях функционирования отечественных предприятий наилучшим образом проявляет себя в виде основных (производственных) и накладных (периодических) расходов.

Основными (производственными) называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

Накладные (периодические) расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Подразделение затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют, производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные (периодические) расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Такая группировка затрат широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета «Директ-костинг». В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

По способу включения в себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются *расходы* на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты на управление и обслуживание производства (накладные).

Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Подразделение затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как

правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Повышение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные — косвенных, но они нетождественны. Группировка затрат на основные и накладные необходима при организации раздельных систем учета полных и частичных затрат на производство. Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции, могут выступать в качестве основных, а по способу их включения в себестоимость отдельных видов изделий в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий — в качестве косвенных.

Большое значение при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты предприятия подразделяются на текущие, будущего отчетного периода и предстоящие. К *текущим* относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода. Расходы *будущего отчетного периода* — это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.). К *предстоящим* относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих и др.).

На результаты деятельности предприятия существенное влияние оказывает целесообразность совершения затрат. По данному признаку затраты подразделяются на эффективные и неэффективные.

Эффективные — это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится большая часть затрат, образующих себестоимость продукции. Они предусматриваются сметой затрат на производство.

Неэффективные — это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты — это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат помогает не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

С предыдущей группировкой тесно взаимодействует группировка затрат на планируемые и непланируемые.

К *планируемым* относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые — это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

По отношению к действующим нормам все расходы, включаемые в себестоимость продукции, группируются по установленным нормам, действующим на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое подразделение затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

Завершающим этапом является группировка и учет затрат по их носителям, т. е. по продукции, работам и услугам, с целью определения их себестоимости.

Наиболее простой способ расчета себестоимости продукции — деление суммарных затрат на объем выпуска. Однако применять этот способ можно только при условии, что предприятие производит один вид продукции, не имеет запасов полуфабрикатов или готовой продукции. Более сложный способ — калькуляция себестоимости по статьям затрат. Прямые затраты непосредственно включают в себестоимость продукции, а косвенные распределяют при помощи специальных баз и коэффициентов распределения.

1.4. Общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

На производственных предприятиях затраты на производство отражаются на следующих счетах: 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», 2610 «Брак в производстве», 2710 «Обслуживающие хозяйства», 3100 «Счета учета расходов будущих периодов», 3110 «Предоплаченная аренда», 3120 «Предоплаченные услуги», 3190 «Прочие расходы будущих периодов» и др. Затраты группируются по этим счетам, экономическим элементам, статьям калькуляции, местам возникновения расходов и видам продукции.

Фактическая себестоимость по видам вырабатываемой продукции, а внутри их — по статьям калькуляции отражается на счете 2010 «Основное производство». По дебету этого счета в течение месяца собираются прямые затраты, обусловленные технологическим процессом изготовления изделий: стоимость материалов, входящих в продукцию, расходы на оплату труда производственных рабочих, отчисления на их социальные нужды, топливо и энергия на технологические цели. В первичных документах (лимитно-заборных картах, нарядах, рапортах и др.) указываются места возникновения затрат, наименования выпускаемой продукции и соответствующие статьи затрат.

Расходы на управление производством и его обслуживание не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретного изделия, поскольку являются косвенными. Они предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах 2510 «Общепроизводственные расходы» по статьям затрат в разрезе производственных цехов. По окончании месяца расходы на управление и обслуживание списываются с кредита счета 2510 «Общепроизводственные расходы» и переносятся на счет 2010 «Основное производство» для включения в общую сумму затрат. В аналитическом учете они распределяются между структурными подразделениями, незавершенным производством и готовой продукцией, отдельными видами продукции. Расходы относятся только на те производства, которые выпускают товарную продукцию.

На счетах производственных затрат фиксируется также резерв предстоящих расходов на оплату отпусков рабочих, соответствующая сумма расходов будущих периодов и потерь от брака.

Для определения себестоимости услуг (работ) вспомогательных производств затраты собираются на калькуляционном счете 2310 «Вспомогательные производства», продукция (услуги)

которых в основном используется цехами и службами предприятия: например, пар, выработанный парокотельным цехом, потребляется для отопления цехов и заводоуправления. Поэтому по окончании месяца соответствующая доля затрат и услуг списывается либо прямо, либо через собирательно-распределительные счета на счет 2010 «Основное производство».

Таким образом, в конце месяца на дебете счета 2010 «Основное производство» собираются все затраты по выпуску продукции: прямые — по элементам затрат, а косвенные — по комплексным статьям. По кредиту этого счета отражаются стоимость отходов производства и потери от брака.

По окончании отчетного периода оценивается стоимость незавершенного производства на конец месяца и разграничиваются затраты между себестоимостью готовой продукции и незавершенным производством. Для определения производственной себестоимости продукции к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют все затраты, произведенные за месяц и учтенные на дебете счета 2010 «Основное производство», и вычитают стоимость возвратных отходов, потерь от брака и незавершенного производства на конец месяца.

Сданную на склад готовую продукцию по фактической производственной себестоимости отражают по дебету счета 2810 «Готовая продукция на складе» и кредиту счета 2010 «Основное производство».

Дебетовое сальдо счета 2010 «Основное производство» показывает затраты, относящиеся к незавершенному производству.

Завершающим этапом учетного процесса является составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции на основании аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 2010 «Основное производство».

Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет предприятиям применять методику учета затрат, используемую в международной практике, с разделением затрат на переменные (производственные) и постоянные (за отчетный период), с выявлением частичной производственной себестоимости. Кроме того, план счетов дает возможность организовать учет выпуска продукции с использованием счета 2810 «Готовая продукция на складе».

Согласно НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» готовая продукция, как составная часть оборотных средств предприятия, должна оцениваться по наименьшей оценке: себестоимости или чистой стоимости реализации.

Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца,

квартала, года). Однако движение продукции происходит ежедневно (выпуск, отпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий — ежедневный, учет движения готовой продукции ведется или по плановой производственной себестоимости, или по договорным ценам предприятия, или в отпускных розничных ценах, называемых учетными.

Отгрузка готовой продукции в текущем учете также отражается по плановой себестоимости.

Так, плановая себестоимость единицы продукции разрабатывается предприятием. В конце месяца она должна быть доведена до фактической путем расчета сумм и процентов отклонений по группам готовой продукции. Суммы и процент отклонений рассчитываются исходя из остатка продукции на начало месяца и ее поступления за месяц. Отклонения показывают экономию или перерасход, допущенные предприятием, и поэтому характеризуют результаты его работы в процессе производства. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция, и записываются сторно — экономия или обычной записью — перерасход. Процент отклонений и плановая себестоимость отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца. Рассмотрим следующий пример:

(в суммах)

Наименование	По плановой себестоимости	По фактической себестоимости	Разница (+, -)
Остаток продукции на начало месяца	42000	38500	- 3500
Поступило из производства за месяц	262000	250300	- 11700
Итого	304000	288800	- 15200
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	-	95	-
Отгружено и отпущено за месяц	270000	256500	- 13500
Остаток продукции на конец месяца	34000	32300	- 1700

Расчеты произведены следующим образом:

1. Отношение фактической себестоимости остатка готовой продукции на начало месяца и поступившей из производства в течение месяца к стоимости этой же продукции по плановой себестоимости составляет 95 % ($288800 \times 100 : 304000$), т.е. экономия на 5 %.

2. Исходя из исчисленного процента, фактическая себестоимость отгруженной и отпущенной готовой продукции составляет 256500 сум. ($270000 \times 95 : 100$).

3. Фактическая себестоимость остатка готовой продукции на конец месяца получается как разница между 288800 сум. и 256500 сум., что составляет 32300 сум. Таким же образом определяется плановая себестоимость остатка готовой продукции на конец месяца: ($304000 - 270000 = 34000$).

Фактическую себестоимость отгруженной и отпущенной готовой продукции можно определить и по проценту, полученному из отношения суммы разницы плановой и фактической себестоимости этой продукции: $5\% \ 15200 \times 100 : 304000$. Соответственно этому проценту фактическая себестоимость отгруженной и отпущенной готовой продукции составляет 256500 сум. ($270000 - (270000 \times 5 : 100)$). Получается тот же результат.

На счетах бухгалтерского учета эти суммы отражаются следующим образом:

Счет 2010		Счет 2810	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
С:		С: 38500 (42000-3500)	
Плановая себестоимость выпущенной продукции 262000		262000	Плановая себестоимость отгруженной продукции 270000
Отклонения от плановых цен -11700 (Запись методом красного «сторно»)		-11700	Отклонения от пла- новых цен -13500
			Итого фактическая себестоимость отгру- женной продукции 256500
Фактическая себе- стоимость выпу- щенной продукции 250300		250300	
		С: 32300 (288800-256500)	

Контрольные вопросы

1. В чем сущность и каковы задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
2. По каким принципам организуется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)?
3. Как влияют на построение учета особенности технологии и организации производства?
4. По каким признакам классифицируются затраты предприятия и как они влияют на формирование себестоимости продукции и организацию бухгалтерского учета?
5. Как классифицируются затраты по экономическим элементам?
6. Как классифицируются затраты по статьям калькуляции?
7. Как осуществляется группировка затрат по отношению к объему производства?
8. Как подразделяются затраты предприятия по способу включения в себестоимость продукции?
9. На каком счете определяется фактическая себестоимость готовой продукции?
10. Какова общая схема учета затрат на производственных предприятиях?
11. По каким ценам учитывается готовая продукция?

Глава 2. МЕТОДЫ И СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

2.1. Классификация затрат и методы определения калькуляции себестоимости произведенной продукции

На производственных предприятиях учет затрат можно организовать различными методами в зависимости от способа: оценки затрат, характера производственного процесса, полноты включения затрат в себестоимость продукции (рис. 1).



Рис.1. Классификация методов учета затрат

В зависимости от способа оценки затрат выделяют методы учета затрат по фактической, нормативной и плановой (прогнозной) себестоимости.

Традиционно сложилось, что учету затрат уделяли должное внимание в основном на крупных предприятиях. В последние годы вследствие усиления конкуренции, усложнения производственных процессов, необходимости приспособливаться к постоянно меняющимся реалиям рынка все более актуальным становится и для малых и средних предприятий получение информации для эффективного управления. Финансовый

учет не предоставляет в достаточной степени такой информации, поскольку практически не затрагивает внутривыпускные процессы. Учет затрат (издержек производства) и калькуляция себестоимости продукции являются важнейшим аспектом управленческого учета.

Издержки производства представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ и оказание услуг) и ее продажу. Для характеристики издержек производства за определенный период применяют термин *затраты на производство*. Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выражаются в себестоимости продукции.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов и предметов труда, услуг других организаций и оплату труда работников. Условием получения достоверной информации о себестоимости 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, а, следовательно, и правильность исчисления налога на прибыль. Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы как по своему составу, так и по значению.

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

Экономическим элементом называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Сумма затрат по элементам определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции независимо от того, закончено ли ее изготовление, выполнена ли работа и оказана ли услуга. Согласно «Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», установлена единая для всех

предприятий, независимо от форм собственности и организационно-правовых форм, номенклатура экономических элементов издержек производства, которая включает:

- 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальное страхование;
- 4) амортизацию основных фондов;
- 5) прочие затраты.

Статьей расходов (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 устанавливается организацией самостоятельно. В качестве примера для промышленного предприятия можно привести следующие статьи расходов:

- 1) сырье и материалы;
- 2) (минус) возвратные отходы;
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические нужды;
- 5) основная заработная плата производственных рабочих;
- 6) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 7) отчисления на социальное страхование;
- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО);
- 10) общепроизводственные расходы;
- 11) потери от брака;
- 13) прочие производственные расходы;

По отношению к технологическому процессу затраты делятся на основные и накладные. Основными называют затраты, составляющие основу технологического процесса (расход сырья, материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.). К накладным относятся расходы по обслуживанию и управлению производством, управлению предприятием и др.

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, выполнением работы, оказанием услуги (сырье, материалы, составляющие их основу, заработная плата рабочих, занятых их производством). Они могут быть прямо включены в себестоимость изделий 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 другие). Такие расходы включаются в их себестоимость косвенным путем с помощью принятых методик распределения.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные — косвенных, однако, по методологии, принятой в РУз, они не являются тождественными. За рубежом широко применяется трактовка основных затрат как суммы прямых, а накладных — как суммы косвенных. Основные затраты по принятой за рубежом терминологии состоят из затрат на прямую заработную плату и основных материалов. Добавленные (конверсионные) затраты включают затраты на обработку, т. е. прямые затраты на заработную плату и общепроизводственные расходы.

Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) и оценки финансовых результатов организации применяется также группировка затрат: затраты на продукт и затраты на период. Как правило, затраты на продукт представляют собой производственные, а затраты на период — непроизводственные расходы.

Затраты на продукт включаются в производственную себестоимость произведенной продукции и состоят из прямых затрат труда, основных материалов и общепроизводственных накладных расходов. Они связаны с конкретными единицами продукции, могут быть частично отнесены на «незавершенное производство», «готовую продукцию» на складе или «товары отгруженные». Такие затраты будут отражаться в балансе до тех пор, пока не будут реализованы, т.е. они участвуют в процессе исчисления прибыли позже их фактического осуществления. Поэтому затраты на продукт часто называют *запасоемкими*.

Затраты на период не связаны с движением физических единиц готовой продукции, они относятся к конкретному отчетному периоду. Такие затраты не включаются в оценку запасов, а сразу списываются в дебет счета продажи, уменьшают доход, полученный за данный период, и отражаются, соответственно, в отчете о прибылях и убытках. К затратам на период относятся коммерческие, административные и прочие операционные расходы.

2.2. Позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости

В основе разделения позаказного и попроцессного методов лежит методика калькулирования себестоимости единицы продукции. Данный показатель представляется весьма полезным для анализа деятельности предприятия по целому ряду причин. Расчет издержек на единицу продукции необходим при обосновании производства новых видов продукции, определении доходности отдельных производственных линий, определении уровня отпускных цен и т. п. Калькулирование себестоимости единицы продукции также применяется при планировании и контроле на различных уровнях управления предприятием.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Иными словами, основная область применения позаказного метода — это индивидуальные и мелкосерийные типы производства, к которым, в первую очередь, относятся предприятия машиностроения. Кроме того, позаказный метод используется во вспомогательных производствах, экспериментальных цехах, опытных заводах. Аналогично организуется учет затрат в типографиях, издательствах, рекламных и аудиторских компаниях и любых других организациях, работающих на заказ и предоставляющих услуги в соответствии с требованиями покупателей.

Там, где единица продукции теряется в массе других таких же единиц, более предпочтителен попроцессный метод калькулирования себестоимости, который преобладает в массовых производствах с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт, с комплексным использованием сырья, а также в добывающих отраслях промышленности и энергетике. Различие в расчете себестоимости единицы продукции теоретически достаточно хорошо обосновывается, однако на практике нередко применяются различные сочетания данных методов.

Как уже отмечалось, позаказная система калькулирования предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Информация может базироваться как на фактических данных, так и на оценочных или плановых затратах, а также может представлять собой сочетание обоих подходов в зависимости от степени использования фактических и оценочных данных. Однако основная характеристика данного метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не относится к конкретному отчетному пери-

оду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, насколько это необходимо для целей контроля и анализа.

Учетные записи при позаказном методе показывают материальные, трудовые и накладные расходы, а также распределение накладных расходов, производимое на требуемом уровне детализации, но этот процесс всегда будет ограничиваться конкретным заказом. Для применения позаказной системы калькулирования необходимо, чтобы продукт производился в отдельной партии в четко различимых количествах. Иными словами, должны быть отличия в количестве, виде, размере или качестве продукта либо в сумме основных затрат, понесенных на изготовление продукта или в операциях по изготовлению продукта в различных производственных подразделениях. Важной особенностью позаказного метода является то, что различия между каждой партией производимой продукции таковы, что любая попытка усреднить затраты двух или более различных партий приводит к ошибочному определению себестоимости каждой партии.

Рассматривая позаказное калькулирование, следует остановиться и на особенностях долгосрочных контрактов (заказов), связанных, в основном, со строительством. Первая особенность заключается в том, что долгосрочные контракты характеризуются высоким уровнем прямых затрат, поскольку значительная часть издержек, традиционно считающихся косвенными, учитывается как прямые затраты по контракту. Нередко единственным видом косвенных издержек оказываются административные расходы по центральному офису компании. Другая особенность связана со сложностью контроля издержек вследствие удаленности участков строительства от центрального офиса.

Поскольку по таким контрактам работа может длиться не один год или, иными словами, охватывать более одного отчетного периода, то в области учета возникает ряд проблем. Во-первых, обычная учетная практика предполагает расчет прибыли после выполнения заказа. Однако возможна такая ситуация, когда строительная компания может одновременно завершить несколько проектов в текущем году, в то время как большая часть работ по ним была проведена в предыдущие периоды. Тогда вся прибыль была бы отражена в год завершения работ, а за предыдущие несколько лет строительства прибыли не было бы вообще. Во-вторых, затраты по долгосрочным кон-

трактам, как правило, очень велики, поэтому подрядчики по мере выполнения этапов по незавершенным работам стремятся получить их оплату. Однако, даже несмотря на возможное осуществление частичных платежей, незавершенное производство по таким контрактам может быть весьма значительным.

В западной практике применяются следующие основные методы учета долгосрочных контрактов. Если результат выполнения контракта может быть оценен сo значительным уровнем точности, то применяется метод частичного завершения, предполагающий расчет ожидаемой прибыли и включение ее в финансовую отчетность за каждый отчетный период (как правило, год). Если проведение обоснованной оценки результатов и времени завершения контракта не представляется возможным, то более предпочтителен метод завершеного контракта, согласно которому прибыль рассчитывается после выполнения контракта. Если результат выполнения контракта определяется как убыточный, то ожидаемые убытки подсчитываются и отражаются в том отчетном периоде, в котором о них стало известно.

Технологический процесс и учетные процедуры в позаказной системе калькулирования отличаются по отраслям и типам производств, однако большинство предприятий в той или иной степени применяют:

- планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;
- составление карточки регистрации затрат по заказу;
- формирование производственного графика;
- сбор и распределение затрат;
- подготовку отчетов о себестоимости заказа;
- ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

Планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат. Планирование — это систематическая разработка курса действий на будущее, на принятие в настоящий момент таких решений, которые обеспечили бы компании желаемые результаты. Цель организации производственного планирования состоит в планировании производственной деятельности, обеспечивающей устойчивый выпуск продукции, при полной занятости рабочей силы.

Наиболее часто используется схема потоков затрат, отражающая распределение затрат между производственными подразделениями. При этом должны быть определены место и момент возникновения затрат. Такие схемы разрабатываются по конкретным операциям с выделением центров затрат. Они фор-

мируют данные с учетом натуральных показателей, которые составляют структурную основу позаказной системы калькулирования. Для осуществления надлежащей организации учета и контроля все учетные записи при позаказной системе должны быть скоординированы со структурными подразделениями.

Составление карточки регистрации затрат по заказу. Позаказный метод предполагает рассмотрение каждого заказа в качестве отдельной учетной единицы, для которой рассчитываются прямые материальные и трудовые затраты, а также накладные расходы. Издержки каждого заказа записываются в карточке регистрации затрат по заказу. Данная форма является весьма важной для позаказной системы и применяется как для целей калькулирования себестоимости заказа, используемой для составления финансовой отчетности, так и для целей контроля.

Карточки регистрации затрат по заказу могут отличаться по форме, содержанию и структуре, однако, во всех присутствуют следующие основные показатели. В карточке содержится номер заказа, разрешение на проведение работ и их описание, определяется временной промежуток, необходимый для выполнения заказа, а также указывается количество единиц продукции, которое нужно произвести. Во многих случаях в карточку производственного заказа могут включаться дополнительные сведения, такие как продажные цены, наименование покупателя, условия транспортировки и т.п., а также итоговые данные по затратам.

На предприятии могут одновременно выполняться несколько заказов. Каждой карточке регистрации затрат по заказу присваивается номер, который указывается также в требовании на отпуск материалов и в рабочем талоне с тем, чтобы упростить процедуру идентификации прямых материальных и трудовых затрат. Сведения, содержащиеся в формах по учету использованных материалов и учету затраченного труда, регулярно обобщаются и включаются в карточку регистрации затрат по заказу.

Таким образом, в карточке отражаются все понесенные на выполнение конкретного заказа затраты, включая отнесенные на него накладные расходы. Очевидно, что степень детализации информации, необходимой для обеспечения заказа, варьируется в зависимости от условий конкретного контракта или требований предприятия. Однако в любом случае общая сумма затрат, зарегистрированная в карточках заказов на конец отчетного периода, будет равна остатку по счету «Незавершенное производство» на указанную дату.

Формирование производственного графика. Производственный график представляет собой перечень операций, ко-

торые должны быть произведены для исполнения заказа. В этой части данная форма повторяет одну из функций рассмотренной ранее карточки заказа, также обеспечивающей регистрацию операций. Однако производственный график, как правило, не требует отнесения операций к конкретному заказу, поэтому он также может быть использован для нескольких заказов одновременно, причем как уже находящихся в производстве, так и тех, которые еще только должны начаться.

Целью составления производственного графика является согласование стадий производства заказов и операций по заказу, производимых конкретной структурной единицей предприятия. График интегрируется с производственным планом и системой калькулирования. Данную форму можно использовать в целях контроля, поскольку в ней формируются многие необходимые для производственной программы показатели, как в суммарной форме, так и в детализированном виде в зависимости от требуемых организационных процедур и учетных записей. Производственные графики являются частью фактической системы калькулирования, выступают как средство контроля, регистрации и сбора затрат.

Применение графика, в котором указывается движение единиц продукции, будет зависеть, в основном, от его использования в общей системе управления предприятием. Он может заменять карточку производственного заказа в части контроля натуральных показателей по каждому заказу. Кроме того, он может применяться для регистрации заказов или этапов работ, производимых в каждом производственном подразделении. И, наконец, он может быть использован в качестве основы при разработке общей программы планирования производства по предприятию в целом. В последних двух случаях производственные графики могут принимать форму планов.

Подготовка отчетов о себестоимости заказа. Составление отчета о себестоимости заказа завершает цикл работ при позаказной системе калькулирования. Задача такого отчета состоит в обобщении информации о собранных для выполнения конкретного заказа затрат (как в общей сумме, так и в разрезе элементов). Хотя практически данная форма суммирует ранее учтенные показатели, при определенных обстоятельствах в нее могут включаться и самостоятельные детализированные записи. Несмотря на то, что решение об их включении принимается в зависимости от условий фактического производства и организации бухгалтерского учета на предприятии, отчет о себестоимости, независимо от количества включенных

в него детализированных записей, является конечным итогом расчета себестоимости заказа.

Следует отметить, что данная форма предполагает представление как оценочных данных по затратам, так и фактических, что позволяет использовать отчет для оценки работы подразделений и контроля затрат по конкретному заказу. В позаказной системе отчет о себестоимости выполняет еще одну функцию — накопление операций и затрат подразделений.

Учетные регистры. При позаказном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны отражаться затраты не только для целей составления финансовой отчетности, но также и для расчета эффективности исполнения заказа и ряда других аналитических показателей. Следовательно, счета «Незавершенное производство» и «Готовая продукция» должны быть подтверждены детализированными счетами по каждому заказу (на каждый заказ открывается отдельный счет). Учетные записи по счетам «Незавершенное производство», «Готовая продукция», «Себестоимость продукции» представляют собой обычные журнальные записи движения затрат.

При позаказной системе калькулирования собираются все затраты, относящиеся к конкретному заказу, чем обеспечивается раздельный учет себестоимости каждого заказа. Как уже отмечалось ранее, детализированные записи о затратах содержатся в карточках производственных заказов, которые затем собираются в смете и формируют общую сумму затрат. Предприятие может подразделять затраты по следующим трем направлениям: по элементам затрат, по продуктам, по подразделениям (центрам затрат).

Разделение по элементам затрат является наиболее часто употребляемым практически при любых условиях, по продуктам — практически осуществимо только при производстве небольшого ассортимента продукции, а по подразделениям (центрам затрат) — предназначено, в основном, для сбора фактических накладных расходов и их распределения на заказы по заранее установленным (нормативным) ставкам распределения накладных расходов. Данные подразделений должны быть показаны в приложениях к карточкам регистрации затрат по заказу.

Принципиальные преимущества позаказного метода заключаются в следующем.

Во-первых, позаказная система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть использована для оценки эффективности выполнения заказов. Себестоимость продукции схожих заказов можно сравнивать через некоторый промежуток времени для того, чтобы определить, остаются

ся ли издержки в ожидаемых пределах. Если наблюдается рост издержек, то детализированная информация в соответствующих учетных регистрах позволит выявить причины такого роста. Иными словами, позаказная система способствует сопоставлению затрат по отдельным заказам, дает возможность выявить наиболее рентабельные заказы как в целом, так и по отдельным операциям в аналогичных заказах:

Во-вторых, применение позаказной системы обеспечивает базу для планирования производственных затрат и продажных цен по будущим заказам.

В-третьих, данные, представляемые в соответствии с требованиями позаказной системы, позволяют осуществлять контроль затрат по заказам путем расчета отклонений между нормативными и фактическими данными, а также распределить накладные расходы между заказами с использованием нормативных ставок распределения (ставки распределения рассчитываются путем деления нормативных накладных расходов на нормативную базу распределения).

Вместе с тем, позаказному методу присущи и определенные недостатки.

Во-первых, позаказный метод обычно требует достаточно большого уровня детализации и, следовательно, большей счетной работы, чем попроцессный метод, на что затрачиваются определенные средства (заработная плата счетных работников и т. п.). Однако стоимость получения точных данных по заказам может не компенсироваться получаемой прибылью, иными словами, может не соблюдаться принцип экономической целесообразности.

Во-вторых, сопоставление различных заказов может оказаться бесполезным, если оно делается в период между выполнением заказов и для различного количества продукции, производимой по различным заказам. Использование нормативных затрат может частично уменьшить этот недостаток, однако в то же время увеличить стоимость ведения учета.

В-третьих, контроль затрат по подразделениям или операциям может быть осуществлен лишь при дополнительном анализе первичных данных.

2.3. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Попроцессный метод (process-costing) является одним из основных методов калькулирования себестоимости в управленческом учете, в нем объединены простой (попроцессный) и

попередельный методы. Данный метод используется в случаях, когда производство продукции состоит из последовательности непрерывных или повторяющихся операций или процессов, а себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства, операции или процесса.

Попроцессное калькулирование применяется в тех отраслях промышленности, которые производят, как правило, однородную продукцию, такую как мука, цемент, шурупы, гайки, фармацевтические продукты и т. п. Себестоимость каждой отдельно взятой из массы других единицы продукции будет идентичной себестоимости остальных единиц продукции. Под данную категорию попадают многие простые процессы, например операции по смешиванию двух или более исходных материалов для получения другого вида продукции, например, один литр краски не отличается от другого литра краски, полученного в результате одного и того же процесса. Кроме того, рассматриваемый метод используется для операций по сборке, при помощи которых производят автомобили, электроприборы и т. д.

Попроцессное калькулирование применяется в случаях, когда готовый продукт одного процесса становится полуфабрикатом для другого процесса. В качестве примера можно привести молочную промышленность, где технологический процесс предполагает разделение молока на сливки, которые в дальнейшем могут быть переработаны в масло и обезжиренное молоко, из которого также может быть произведен целый ряд продуктов. Данный метод приемлем и при комплексном производстве различных видов продукции, состоящем из одного и более процессов.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции имеет как много общего с другим основным методом управленческого учета — позаказным, так и много различий.

Общие черты попроцессного и позаказного метода заключаются в следующем. Во-первых, обеим системам присущи одни и те же базовые принципы: отнесение материальных, трудовых и накладных расходов на продукцию, применение различных способов расчета себестоимости единицы продукции и подготовка информации, необходимой для планирования, контроля и принятия решений. Во-вторых, и попроцессные и позаказные системы используют, как правило, одни и те же основные производственные счета, включая общепроизводственные расходы, материалы, незавершенное производство и готовую продукцию. И, в-третьих, потоки затрат, проходящие через счета, как правило, совпадают в обеих системах.

Различия между попроцессным и позаказным методами возникают по следующей причине. Попроцессное калькулирование предполагает более или менее непрерывный выпуск идентичной продукции, что исключает необходимость идентификации материальных, трудовых и накладных расходов с конкретным заказом покупателя (как это делается в позаказном методе), поскольку каждый заказ является одним из многих, выполняемых из непрерывного потока выпускаемых из производства единиц продукции, заказов. Таким образом, при попроцессном калькулировании собираются не затраты заказов, а затраты цехов, которые относятся на все единицы, проходящие через цех за определенный период времени. При позаказном же методе за период производится много заказов, каждый из которых имеет свои особенности.

Как уже отмечалось, попроцессный метод калькулирования использует в целом те же учетные процедуры, что и позаказная система: планирование и контроль производственного процесса в целом, и планирование и контроль данных о себестоимости продукции по отдельным фазам производства. Попроцессное калькулирование в той или иной форме предусматривает следующее:

- 1) Планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат.
- 2) Расчет объема производства за определенный период, в том числе по процессам и операциям.
- 3) Сбор и распределение затрат.
- 4) Калькуляция себестоимости на периодической основе.
- 5) Ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и её связь с системой калькулирования.

Планирование производства. Одной из основных характеристик и целей попроцессной системы калькулирования является обеспечение данными о затратах по операциям или процессам. Понятия «процесс» и «операция» являются близкими по значению. Оба термина предназначены для отражения концепции разделения технологии производства на структурные единицы для целей учета и анализа. Контроль затрат производственной системы как единого целого обычно не слишком эффективен, поэтому для целей представления необходимой информации данные должны быть определенным образом разделены и сгруппированы. При этом используется деление, известное как «процесс», «цех», «операция», «единица продукции». Процесс можно охарактеризовать как часть или фазу комплекса производственной деятельности, через который про-

ходит изготавливаемая продукция. Полностью готовый продукт является, как правило, результатом деятельности нескольких процессов, в каждом из которых происходит определенное изменение в исходном материале.

С целью аккумуляции затрат в рамках попроцессной системы прежде всего необходимо расчленить производственное предприятие на отдельные подразделения, причем особое внимание должно быть уделено разделению технологического процесса на цехи, которые отражают особенности производственной деятельности предприятия, и на центры затрат, которые способствуют сбору и накоплению данных на единой основе. Производственные цехи могут быть организованы по сотням возможных комбинаций, но два основных варианта представляют собой последовательное и параллельное калькулирование.

Производственные цехи для производства такой продукции, как, например, кирпичи могут быть организованы по последовательной модели. При последовательном производстве единицы продукции переходят из одного цеха в другой для дальнейшей обработки.

Параллельное производство применяется в тех ситуациях, где продукция не проходит последовательной обработки во всех цехах. Часть единиц продукции проходит через одни производственные процессы, а часть — через другие. Например, нефтяная промышленность может вводить сырую нефть в один процесс и затем использовать очищенную нефть для дальнейшего производства нескольких конечных продуктов. Каждый конечный продукт может пройти несколько стадий дальнейших переделов после начального очищения, некоторые из них участвуют в производстве конечного продукта, а некоторые нет. Количество возможных вариантов в параллельном производстве практически не ограничено.

Представляется, что наиболее важной процедурой в попроцессной системе является производственный план предприятия с разбивкой по центрам затрат. Следует отметить, что процесс или цех обычно и составляет центр затрат. Как правило, по центрам затрат собираются или прямые или косвенные расходы, однако некоторые из центров затрат могут включать комбинированные издержки.

Расчет объема производства. В системе попроцессной калькуляции расчет объема производства исходит из того, что операции уже заранее известны и практически неизменны. Поэтому расчет объема производства имеет отношение только к количеству и времени производства. Конечно, если предпри-

ятие производит более одного продукта, тогда расчет производится по каждому продукту.

Суть попроцессного калькулирования заключается в том, что для расчета себестоимости единицы продукции суммарные затраты, собранные в течение отчетного периода, делятся на количество произведенной продукции. Иными словами, после того как материальные, трудовые и накладные расходы будут собраны по производственным цехам (процессам), выпуск продукции этими цехами (процессами) должен быть определен таким образом, чтобы могла быть скалькулирована себестоимость единицы продукции.

Здесь мы сталкиваемся с особой проблемой, присущей попроцессному калькулированию, поскольку существует продукция, производство которой лишь частично завершено к концу отчетного периода. Проблема заключается в том, что на производство полностью готовых единиц продукции предприятие несет 100% затрат, а на производство незавершенных единиц — только их часть. Если принимать во внимание только единицы готовой продукции, то выпуск продукции не будет отражен точно, поскольку часть затрат цеха за отчетный период относится к незавершенному производству.

Для точного определения выпуска продукции частично готовые изделия должны быть также учтены в расчете. Однако объем выпуска не является простой суммой полностью завершенных (готовых) и частично завершенных единиц. Выпуск цехов обычно измеряется в эквивалентных (условных) единицах. При этом частично готовые единицы пересчитываются в эквивалентные единицы, а затем соответственно корректируются данные выпуска.

Предположим, что компания имеет 100 единиц незавершенного производства в конце отчетного периода со степенью готовности 80%. Эти единицы будут эквивалентны 80 полностью готовым изделиям. Соответственно конечные запасы незавершенного производства будут содержать 80 условных единиц, которые при подсчете выпуска за отчетный период присоединятся к готовой продукции.

Существуют два способа расчета условного объема производства — метод средней стоимости и метод ФИФО.

Сбор и распределение затрат. При попроцессном калькулировании затраты соотносятся только с производственными цехами, а не с конкретными заказами. Иными словами, затраты не прослеживаются до множества различных заказов, а относятся лишь к нескольким производственным цехам. Это означает, во-первых, что затраты могут быть собраны за боль-

ший промежуток времени, и, во-вторых, для расчета затрат по выпуску за период требуется хотя бы одно их распределение в конце периода (недели, месяца и т. д.). Данные о затратах, используемые в попроцессной системе калькулирования, классифицируются по элементам затрат на материальные, трудовые и накладные расходы.

Материальные затраты при попроцессном методе могут учитываться и рассчитываться двумя способами. Счета за материалы или требования на их отпуск в производство могут использоваться так же, как и при позаказном методе, путем оценки материальных затрат как изъятия из запасов. При другом способе составляется отчет о потреблении, показывающий стоимость использованных материалов, либо анализируется продукция на конечной стадии или на стадии полуфабриката, либо оцениваются конечные запасы, ставшие неиспользованными.

Согласно первому методу, существует только одно основное отличие от позаказного метода, заключающееся в том, что при попроцессном методе определяется стоимость скорее процесса или продукта, чем отдельного заказа. Здесь также используются материальные инвентарные описи за определенный период или индивидуальные заявки на материалы, только конкретные данные относятся не на заказ, а на цех за определенный период времени. При этом следует обращать особое внимание на то, что не должно быть промежутка времени между отпуском и использованием материалов или каких-либо еще учтенных, но фактически не понесенных затрат. Достаточно быстрая идентификация продуктов, присущая позаказной системе, не подходит для материалов, предназначенных для изготовления продукции массового производства.

Второй метод учета материальных затрат представляет собой обратную процедуру. На предприятии, где существует непрерывный процесс устойчивого потока сырья, не всегда целесообразно учитывать материалы при вводе в процесс. Примером таких предприятий могут служить: химическая промышленность, черная металлургия, сталелитейное производство, производство зеркал, хлопка и т. п. Здесь мы имеем дело с двумя основными способами учета материальных затрат.

Один способ заключается в использовании соотношений, которые устанавливают содержание материала в готовой продукции или в полуфабрикатах. В химической промышленности, например, многие подотрасли являются материалоемкими. Данные о потреблении материалов получают исходя из количества готового продукта с применением процентного соотноше-

ния сырья, которое такое количество продукта должно содержать. Этот подход основан на том, что при производстве продуктов химии различные элементы могут комбинироваться друг с другом в фиксированной пропорции. Количество каждого вида потребленного сырья в смешанной партии определяется путем умножения материала определенного состава за месяц на соответствующую пропорцию, включая возможные потери.

Другой способ заключается в использовании уравнения между остатками незавершенного производства на начало месяца и отпущенным в производство сырьем, с одной стороны, и остатками незавершенного производства на конец месяца — с другой. Однако на практике такого балансового равенства не бывает, как правило, первая часть больше второй на сумму потерь. Данные для вышеназванного уравнения получают и в зависимости от принятой системы учета товарно-материальных запасов. Существуют две основные системы: периодического учета запасов и непрерывного учета запасов. В соответствии с периодической системой детальный учет в течение отчетного периода материальных запасов не ведется, а в конце года должна проводиться инвентаризация наличных запасов для установления уровня запасов на конец отчетного периода. При системе непрерывного учета поддерживается непрерывный учет запасов путем ведения подробных записей.

Учет трудовых затрат при попроцессной системе значительно проще, чем при позаказной, поскольку соотношение труда с продукцией происходит на базе подразделения (цеха), а при позаказном методе таблицы рабочего времени собираются по цехам и центрам затрат, а затем распределяются между несколькими видами заказов. Учетные записи по трудовым затратам при обеих системах аналогичны, за исключением того, что при попроцессном методе требования к отнесению трудовых затрат на конкретные заказы отсутствуют, а затраты соотносятся с процессом или центром затрат. Непрямая заработная плата, хотя и является формой накладных расходов, часто учитывается как прямая заработная плата. Единственное требование заключается в том, что она должна отражаться обособленно. На практике нередко случаи занесения всех трудовых затрат на процесс в одной сумме. Хотя это, конечно, представляет экономию и удобство, вопрос о правомерности такого подхода представляется весьма проблематичным.

Учитывая особенности учета трудовых затрат при попроцессном методе, в данной системе широко применяется классификация затрат, подразумевающая их деление на основные и добавленные (конверсионные).

Основные затраты по принятой за рубежом терминологии состоят из затрат на прямую заработную плату и основных материалов.

Добавленные (конверсионные) затраты включают затраты на обработку, т. е. прямые трудовые затраты и общепроизводственные (накладные) расходы.

Накладные расходы при попроцессной системе представляют собой те же статьи, требующие распределения на объекты калькулирования, что и при позаказной системе: непрямая заработная плата, электроэнергия и водоснабжение, расходы на ремонт и т.д. Поскольку в данном случае в качестве объекта мы имеем дело с подразделениями, надлежащее деление предприятия имеет большее значение, чем идентификация конкретных заказов. В большинстве случаев распределение накладных расходов является достаточно точной процедурой, поскольку центры затрат или цехи могут использовать такие базы распределения, как метры или машино-часы. Некоторые сложности распределения, присущие позаказной системе, возникают, конечно, на предприятиях, выпускающих множество видов продукции. Но даже в таких случаях при попроцессном методе идентификация сравнительно проще.

Переданные затраты представляют собой затраты, переведенные из предыдущего процесса в последующий. Эти затраты представляют собой тип затрат на сырье и полуфабрикаты. Последующий процесс получает частично готовые единицы, которые должны быть подвержены дополнительной обработке, которая включает прямой труд, накладные расходы и, в ряде случаев, дополнительные материалы.

Отчет о себестоимости продукции. Отчет о себестоимости продукции является результатом учетных записей попроцессной системы калькулирования в той же мере, в какой отчет о себестоимости заказа является результатом учетных записей при позаказной системе. Однако в своей основе это различные документы, поскольку при попроцессном методе отчет составляется о затратах за определенный период времени, а не относящихся к конкретному заказу. Естественно, отчет должен быть составлен как в целом по предприятию, так и по подразделениям в разрезе элементов затрат. Результатом этого дополнительного фактора является то, что отчет о калькуляции себестоимости при попроцессном методе обычно комплексный и детализированный.

Данный отчет является не только отчетом, суммирующим элементы затрат по каждому цеху, но и служит для распределения накладных расходов между цехами или процессами, а также для передачи затрат из цеха в цех в порядке поступательно-

го процесса к готовому продукту. Отчет о себестоимости продукции может использоваться как в качестве планового отчета о производстве одного-единственного продукта, так и для суммирования только фактически понесенных затрат. Следует отметить, что у организаций, производящих целый спектр различных продуктов, могут возникать модификации данного отчета.

Статьи отчета о себестоимости продукции составляются на основе собранных данных по материальным, трудовым и накладным расходам за определенный период, что позволяет осуществлять контроль в той же степени, что и отчет о затратах на заказ при позаказной системе. Период, охваченный отчетом, зависит от потребностей конкретного предприятия и является предметом управленческого решения. Естественно, чем чаще составляется отчет, тем эффективнее становятся контрольные процедуры, но это не должно превышать труд и время, затраченные на составление такого отчета.

Учетные регистры. В попроцессной системе связь данных о затратах с бухгалтерскими счетами преследует те же основные цели, что и при позаказной системе, за исключением того, что теперь единицей становится процесс или цех, а не заказ. Следовательно, контроль незавершенного производства должен быть подразделен на процессы, а не на заказы, и входящие остатки в каждом производственном счете должны указываться в соответствии с производственными операциями. Каждый последующий процесс принимает на себя переданные из предыдущего процесса затраты, пока не произойдет окончательный переход накапливаемых затрат к готовой продукции.

Особенностью учетных процедур при попроцессном калькулировании является то, что для каждого производственного цеха открывается свой счёт «Незавершенное производство» (в отчетном учете «Основное производство»), а не один-единственный счет «Незавершенное производство» для всей компании. Готовая продукция, вышедшая из первого цеха, трансформируется в «Незавершенное производство» во втором цехе, где она подвергается дальнейшей обработке, затем то же происходит в третьем цехе и так далее в зависимости от количества процессов (переделов). После этого законченные обработкой единицы продукции становятся готовой продукцией. Материальные, трудовые и накладные расходы могут быть отнесены напрямую на любой производственный цех, не обязательно на первый. Затраты каждого последующего цеха будут состоять из материалов, труда и накладных расходов, отнесенных прямо на этот счет, плюс затраты, относящиеся к полуфабрикатам, поступившим из предыдущего цеха (переданные затраты).

2.4. Применение метода средней стоимости

По методу средневзвешенной стоимости условный объем производства рассчитывается следующим образом:

Количество эквивалентных единиц = количество единиц готовой продукции + количество эквивалентных единиц незавершенного производства на конец периода.

Метод усреднения предполагает, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода. Незавершенное производство на начало периода полностью игнорируется, корректировка частично готовых и полностью готовых изделий делается только для конечного запаса. Ключевым моментом в расчете условных единиц по методу средневзвешенной является допущение, что единицы начального запаса незавершенного производства были начаты и закончены в текущем периоде. Следовательно, вне зависимости от того, какой объем работ необходим для завершения продукции начального запаса, пересчет единиц продукции в незавершенном производстве на начало отчетного периода в условные единицы согласно методу средней стоимости не делается.

Несмотря на возможность составления отчета в различных формах, его подготовка в любом случае включает следующие четыре этапа:

1. Определение количественных данных, которые отражают поток физических единиц продукции через цех.
2. Расчет эквивалентных единиц продукции.
3. Калькуляция себестоимости единицы продукции.
4. Распределение затрат между готовой продукцией (полуфабрикатами) и незавершенным производством на конец периода.

Рассмотрим подготовку отчета о себестоимости продукции на конкретном примере. Для простоты расчета предположим, что компания имеет два цеха. Производственный процесс начинается в первом цехе, полученные в нем единицы продукции переводятся во второй цех, где они проходят соответствующую обработку и превращаются уже в готовую продукцию. Все основные материалы, необходимые для производства продукции, закладываются (вводятся) в начале процесса в первом цехе. Трудовые и накладные расходы цех несет приблизительно в равной степени в течение всего процесса, и их можно рассматривать в совокупности как добавленные затраты. Задачей компании является определение себестоимости законченных обработкой единиц продукции и оценка незавершенного

производства на конец отчетного периода. Необходимые для составления отчета о себестоимости данные по первому цеху представлены в таблице 1.

Таблица 1

Незавершенное производство на начало периода:	
количество единиц продукции	100
степень готовности	60%
Стоимость незавершенного производства на начало периода, всего, тыс.сум.	17 000
материальные затраты, тыс.сум.	5000
трудовые затраты, тыс.сум.	6000
накладные расходы, тыс.сум.	6000
За отчетный период:	
Количество единиц продукции, начатых производством в течение периода	900
Затраты, добавленные за период, всего, тыс.сум.	250 000
материальные затраты, тыс.сум.	90 000
трудовые затраты, тыс.сум.	80 000
накладные расходы, тыс.сум.	80 000
На конец отчетного периода:	
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех	800
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве	200
Степень готовности незавершенного производства	30 %

Первый этап. Первая часть отчета о себестоимости продукции содержит количественные данные, которые отражают физические потоки единиц продукции через цех за отчетный период. При этом учитываются все производимые в отчетном периоде единицы, как из начального запаса, так и начатые производством в течение отчетного периода, показывается также направление их движения — на склад готовой продукции, в следующий процесс, в брак или в незавершенное производство данного цеха на конец периода.

Единицы готовой продукции подразделения приводятся в отчете в одном натуральном выражении, например, в штуках, тоннах и др. Предположим, что швейная фабрика выпускает платья, причем, для пошива каждого платья требуется 5 м ткани. Если цех начал раскрой и пошив 5000 м ткани, то в отчете будет отражено, что начато производство 1000 единиц (5000 : 5), так как единицы, переданные в другой цех, показываются как готовая продукция.

В нашем примере цех начал производство 900 единиц продукции. На начало периода он имеет также 100 единиц продукции в незавершенном производстве, которые полностью укомплектованы материалами (согласно условию, все основные материалы закладываются в начале процесса) и на 60% — трудовыми и накладными ресурсами общей стоимостью 17 000 сум. К концу периода из этих 1000 единиц продукции (900 + 100) оказались закончены обработкой и переданы в следующий процесс 800 единиц, а 200 единиц остались в цехе в составе незавершенного производства, имея степень готовности 30%. Произведенные расчеты в сгруппированном виде показаны ниже в таблице 2.

Таблица 2

Целые единицы (этап 1):	сум.
Количество единиц продукции в незавершенном производстве на начало периода, имеющие 100% готовности по материалам и 60% готовности по добавленным затратам.	100
Количество единиц продукции, начатых производством в течение отчетного периода	900
Всего единиц продукции в производстве в течение отчетного периода	1000
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех	800
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве на конец периода, имеющих 100% готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам	200
Всего единиц продукции на конец отчетного периода	1000

Второй этап. При расчете эквивалентного объема производства по методу средней стоимости, единицы продукции, законченные обработкой и переданные во второй цех, добавляются к единицам продукции, оставшимся в незавершенном производстве на конец отчетного периода. Это делается вне зависимости от того, входили ли они в состав незавершенного производства уже на начало отчетного периода или были начаты в нем.

Поскольку основные материалы закладываются в начале процесса, считается, что единицы продукции в незавершенном производстве на конец периода укомплектованы материалами на 100%, следовательно, условные единицы в части элемента материальных затрат равны физическим единицам продукции.

В силу того, что трудовые и накладные расходы добавляются в процессе производства, их нередко учитывают вместе. В отчете о себестоимости они показываются как добавленные затраты, что и предусмотрено условием примера. При пересчете единиц продукции в незавершенном производстве в условные единицы в части элемента затрат по трудовым и производственным накладным расходам мы учитываем их степень готовности. Согласно нашему примеру, 200 единиц продукции в незавершенном производстве на конец периода имеют 30% готовности, следовательно, они равны 60 тыс. сум. ($200 \times 30\%$).

Данный пересчет проиллюстрирован в таблице 3.

Таблица 3

Показатели	Физические единицы	Эквивалентные единицы (этап 2)	
		по материальным затратам	по добавленным затратам
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех	800	800	800
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве на конец периода, имеющих 100% готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам	200	200	60
Всего единиц продукции на конец отчетного периода	1000	1000	1000

Третий этап. При определении себестоимости единицы продукции в разрезе материальных, трудовых и производственных накладных расходов большую точность расчета дает применение условных, а не физических единиц. Использование метода средней стоимости предполагает суммирование затрат начального запаса незавершенного производства и текущих затрат отчетного периода, поэтому затраты, за которые ответствен цех, весьма различны. Материальные, трудовые и накладные расходы, относимые на производимые в текущем отчетном периоде единицы продукции, включают все затраты незавершенного производства прошлого периода, единицы продукции которого дорабатываются в текущем периоде. Кро-

ме того, если цех не является первым в технологической цепочке производства данного продукта, то он получает для дальнейшей обработки из предыдущего процесса единицы продукции, уже имеющие свою стоимость, которая также входит в расчет себестоимости производимых в текущем периоде единиц продукции. В дополнение каждый цех добавляет собственные материальные, трудовые и накладные расходы, понесенные в текущем периоде.

Определение только совокупных расходов каждого производственного предприятия является не вполне приемлемым для целей контроля. Поэтому в отчете о себестоимости расходы представлены по трем элементам затрат — материальным, трудовым и накладным расходам. Себестоимость единицы продукции также определяется путем суммирования всех элементов затрат. В случае, когда производственные накладные расходы распределяются на базе прямого труда, либо прямой труд составляет относительно небольшую часть общих производственных затрат, что характерно для автоматизированных производств, отчет о себестоимости может содержать комбинированные затраты, состоящие из трудовых и накладных расходов (добавленные затраты). В то же время в отчете о себестоимости производственные накладные расходы, наоборот, могут показываться в детализированном виде, и тогда себестоимость единицы продукции будет включать их каждый отдельный компонент.

Себестоимость единицы продукции рассчитывается путем деления суммы затрат по каждому элементу на количество эквивалентных единиц по тому же элементу. Рассмотрим расчет себестоимости единицы продукции по элементам затрат. В нашем примере все основные материалы закладываются в первом цехе в начале процесса. Следовательно, даже если единицы начального запаса не завершены обработкой, по материалам они имеют 100% готовности и соответствуют 1000 условных единиц ($800 + 200$). Общую сумму материальных затрат 95 000 тыс. сум. мы получаем, суммируя 5000 тыс. сум. материальных затрат незавершенного производства и 90 000 тыс. сум. материальных затрат текущего периода. Соответственно, себестоимость условной единицы продукции по материальным затратам составит 95 тыс. сум.

Цеховые трудовые и накладные расходы требуют аналогичных расчетов, в результате которых получаем их общую сумму 172 000 тыс. сум. ($12\ 000 + 160\ 000$), которая затем делится на 860 условных единиц ($800 + 60$), что и дает себестоимость единицы по добавленным затратам 200 тыс. сум.

Себестоимость единицы продукции по отдельным элементам затрат рассчитывается для того, чтобы получить общую себестоимость 295 тыс. сум. (95 + 200). Мы не можем сразу получить себестоимость единицы продукции, разделив совокупные затраты 267 000 тыс. сум. на какие-либо условные единицы, поскольку цех несет материальные и добавленные затраты не одновременно — материалы закладываются в начале процесса, а трудовые и накладные ресурсы в течение всего процесса. Данный факт предполагает различную степень готовности единиц продукции в незавершенном производстве на конец периода по материальным и добавленным затратам. Расчет себестоимости единицы продукции по методу средней стоимости показан в таблице 4.

Таблица 4

Расчет себестоимости единицы продукции (<i>этап А</i>)	Всего	Материальные затраты	Добавленные затраты
Затраты незавершенного производства на начало периода, д.ед.	17 000	5000	12 000
Затраты текущего отчетного периода, тыс. сум.	250 000	90 000	160 000
Всего затрат, тыс. сум.	267 000	95 000	172 000
Условные единицы	—	1000	860
Себестоимость единицы продукции, тыс. сум.	295	95	200

Четвертый этап. Последним этапом составления отчета о себестоимости является распределение общей суммы затрат 267 000 тыс. сум. между продукцией, законченной обработкой и переданной в следующий цех, и продукцией, оставшейся в незавершенном производстве на конец периода. Сначала рассчитывается себестоимость готовой продукции, а затем оставшаяся часть затрат относится на незавершенное производство и производственные потери (если они есть).

Рассмотрим распределение затрат на нашем примере. По состоянию на конец отчетного периода цех имеет 800 законченных обработкой и переданных в следующий процесс единиц продукции с себестоимостью каждой единицы в 295 тыс. сум. Следовательно, общая сумма переданных во второй цех затрат составляет 236 000 тыс. сум. В данном случае мы сразу использовали общую себестоимость единицы продукции 295 тыс. сум.,

поскольку нет необходимости подразделять ее на отдельные составляющие по материальным, трудовым и накладным расходам, так как готовые изделия имеют 100%-ную завершенность по каждому из элементов.

На конец отчетного периода цех имеет 200 единиц продукции в незавершенном производстве. Поскольку они полностью укомплектованы материалами, мы относим себестоимость единицы продукции по материальным затратам 95 тыс. сум. на все единицы продукции в незавершенном производстве (физические единицы равны тысячам сумов) и получаем 19 000 тыс. сум. материальных затрат.

По трудовым и накладным ресурсам единицы продукции в незавершенном производстве имеют 30% готовности и соответствуют 60 тысячам сумов, себестоимость каждой из которых составляет 200 тыс. сум. Следовательно, незавершенное производство на конец периода по добавленным затратам мы оцениваем в 12 000 тыс. сум.

Суммируя полученные результаты, мы получаем общую стоимость незавершенного производства на конец периода 31 000 тыс. сум. (19 000 + 12 000). Для подтверждения правильности произведенного расчета сложим 236 000 тыс. сум., отнесенные на готовую продукцию, и 31 000 тыс. сум., отнесенные на незавершенное производство на конец периода. Полученные 267 000 тыс. сум. составляют общую сумму затрат цеха, которая и подлежала распределению. Произведенные вычисления в обобщенном виде показаны в таблице 5.

Таблица 5

Распределение затрат (табл. 4)	Готовая продукция	Незавершенное производство	
		Материальные затраты	Добавленные затраты
Эквивалентные единицы	800	200	60
Себестоимость единицы продукции, тыс. сум.	295	95	200
Себестоимость продукции в незавершенном производстве на конец периода по элементам затрат, тыс. сум.	—	19 000	12 000
Общая себестоимость, тыс. сум	236 000	31 000	

Теперь объединим произведенные расчеты в отчете о себестоимости продукции в таблице 6.

Таблица 6

Отчет о себестоимости продукции компании X (цех №1)

Количественные показатели	Целые единицы (этап 1)	Условные единицы (этап 2)		Всего затрат
		Материальные затраты	Добавленные затраты	
Количество единиц продукции в производстве за отчетный период: из незавершенного производства на начало периода (100% готовности по материалам и 60% готовности по добавленным затратам) из начатых производством в течение отчетного периода Всего единиц продукции	100 900 1000			
Количество единиц продукции по состоянию на конец отчетного периода: законченных обработкой и переданных во второй цех оставшихся в незавершенном производстве на конец периода (100% готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам) (п. 1) Всего единиц продукции	800 200 1000	800 200 1000	800 60 860	
Расчет себестоимости единицы продукции (этап 3): всего затрат, тыс. сум. условные единицы себестоимость единицы продукции, тыс. сум. (п. 2)		95 000 1000 95	172 000 860 200	267 000 — 295
Затраты первого цеха за отчетный период, тыс. сум.: стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода		5000	12 000	17 000

затраты, добавленные цехом за отчетный период		90 000	160 000	250 000
Всего затрат учтено		95 000	172 000	267 000
Распределение затрат, тыс. сум. (этап 4):				
затраты, переданные во второй цех (п. 1 × п. 2)				236 000 (800 × 295)
стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода (п. 1 п. 2)		19 000	12 000	31 000
Всего затрат распределено		(200 × 95)	(60 × 200)	267 000

2.5. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции

Нормативные затраты могут быть классифицированы следующим образом:

1. **Идеальные, теоретические.** Эти нормативы основаны на максимальном уровне эффективности работы оборудования, без остановок в работе, сбоев и поломок. Они характеризуют абсолютный минимум возможных затрат при данном существующем уровне производственной мощности. Сами идеальные стандарты вряд ли будут использованы для целей разработки бюджетов или оценки себестоимости производственных запасов, так как они редко достигаются на практике. Но в последнее время их применение все время расширяется вследствие того, что современное управление имеет тенденцию к непрерывному улучшению качества и эффективности операционной деятельности.

2. **Базовые.** Это предположения, которые редко пересматриваются, не зависят от текущих перемен, изменений в уровне цен.

3. **Реальные.** Это нормативы затрат, которые могут быть достигнуты при конкретном уровне деятельности и учитывающие реальный брак, технологические отходы, перерывы в работе. Эти нормативы подвержены реальным изменениям и отражают разумные средние условия. Например, нормативы по труду отражают перерывы в рабочем дне, предусмотренные технологией остановки для переналадки оборудования и т.п. Нормативы по затратам прямых материалов основаны на те-

кущей рыночной стоимости материалов с включением нормативных отходов и брака.

Нормативные затраты на единицу произведенного продукта состоят из шести элементов:

- нормативная цена прямых материалов;
- нормативное количество прямых материалов;
- нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам);
- нормативная ставка оплаты прямого труда;
- нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;
- нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Нормативные затраты прямых материалов. Они определяются умножением нормативной цены материалов на нормативное количество прямых материалов. Нормативная цена прямых материалов представляет собой тщательную оценку затрат определенного вида прямого материала на следующий учетный период. Ответственность за установление нормативных цен по всем прямым материалам несет агент по закупкам. Определяя нормативные цены, он должен учесть все возможные увеличения цен, количественные изменения на рынке материалов, новые источники поставок, в итоге несет ответственность за отклонение материальных затрат, вызванное разницей в ценах.

Нормативное количество прямых материалов — это оценка ожидаемого количества единицы продукта. Ее определение является одной из наиболее трудных задач в прогнозировании стандартов. На нее оказывают влияние инженерные спецификации изделий, качество прямых материалов, возраст и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих. Определенный брак и потери могут быть неизбежны, и это необходимо учитывать при определении нормативного количества материалов. Обычно эти нормативы устанавливают производственные менеджеры или бухгалтер, ведущий учет затрат, привлекая для их разработки инженеров, агентов по закупке материалов и машинных операторов.

Нормативные затраты прямого труда. Нормативные затраты прямого труда определяются умножением нормо-часов прямого труда на нормативную ставку оплаты прямого труда. Нормативное рабочее время отражает время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса, чтобы произвести одну единицу или одну партию изделий. Во многих случаях нормативное время на единицу составляет небольшую долю

часа. Нормо-часы трудовых затрат должны пересматриваться, если происходит замена машин и оборудования или изменяется квалификация рабочей силы. Ответственность за разработку этого норматива несет менеджер соответствующего подразделения.

Нормативная ставка оплаты прямого труда выражает часовые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой операции или вида работ. На практике ставки оплаты труда достаточно легко определяемы, так как они либо зафиксированы в трудовом контракте, либо устанавливаются самой компанией. Хотя диапазон ставок устанавливается для каждого разряда рабочих, внутри которого они могут различаться, для каждой операции определяются средние нормативные ставки. И даже если рабочий, изготовивший продукт, в действительности получает меньше, при исчислении нормативных затрат прямого труда используется нормативная ставка оплаты.

Нормативные общепроизводственные расходы. Нормативные общепроизводственные расходы представляют собой сумму оценок переменных и постоянных общепроизводственных расходов в следующем учетном периоде. Эти оценки основаны на нормативных коэффициентах, вычисленных таким же образом, как нормативный коэффициент распределения общепроизводственных расходов, рассмотренный ранее (в главе, посвященной позаказному методу калькулирования себестоимости). Однако существует одно главное отличие — нормативный коэффициент общепроизводственных расходов состоит из двух частей — для переменных и для постоянных затрат, при расчете которых используются различные базы.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов находится делением общих планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количественное выражение критерия, например, ожидаемое количество нормативных машино-часов или человеко-часов прямого труда. (Может быть использована другая база, если машино-часы или норма-часы не являются подходящей мерой для распределения переменных общепроизводственных расходов). Формула на базе норма-часов выглядит следующим образом:

$$\text{Нормативный коэффициент переменных ОПР} = \frac{\text{Общие планируемые переменные ОПР}}{\text{Ожидаемое количество норма-часов прямого труда}}$$

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов находится делением планируемых постоянных общепроизводственных расходов на нормальную производственную мощность, выраженную, в данном случае, в норма-часах прямого труда:

$$\text{Нормативный коэффициент постоянных ОПР} = \frac{\text{Общие планируемые переменные ОПР}}{\text{Нормальная мощность в норма-часах прямого труда}}$$

Использование нормальной мощности в качестве базового критерия дает уверенность, что все постоянные ОПР будут отнесены на производимый продукт по норме, когда нормальная мощность достигнута.

Если фактический выпуск превышает запланированный, и нормативные трудозатраты выше, чем нормальные, возникает благоприятная ситуация. Фактические постоянные ОПР в расчете на единицу продукции будут меньше, чем нормативные, и, следовательно, уменьшится себестоимость производства единицы изделия. Но, если фактический выпуск не соответствует ожиданиям (запланированному уровню), т.е. падает ниже нормальной мощности, то в результате имеет неблагоприятную ситуацию, та же сумма постоянных ОПР будет приходиться на меньшее количество произведенной продукции.

Использование нормативных затрат устраняет необходимость вычисления стоимости единицы (или партии) продукции, исходя из данных о фактических затратах, каждую неделю или месяц. Единожды определив нормативные затраты прямых материалов, прямого труда и общепроизводственных расходов, можно определять общие нормативные затраты на единицы изделия, становится возможным принимать основные показатели затрат, осуществлять оценку производственных запасов.

Пример. Компания разработала следующие нормативы для линии, производящей автоматические карандаши: нормативные затраты прямых материалов составляют 0,025 кв. футов специальной пластмассы на один квадратный фут пластмассы и 2,25 за каждый подвижной механизм.

Нормативные затраты прямого труда составляют 0,01 часа в штамповочном цехе и 0,05 часа на один карандаш в сборочном цехе. Нормативные ставки оплаты прямого труда равны 8,00 за час в штамповочном цехе и 10,20 за час в сборочном цехе.

Нормативные коэффициенты общепроизводственных расходов составляют 12,00 на час общих трудовых затрат для переменной их части и 9,00 на час общих трудовых затрат для постоянной части.

Расчет производственных затрат на один карандаш:

Прямые материалы

Пластмасса (9,20/кв. фут. × 0,025 кв. фут.)	0,23
Один подвижной механизм	2,25

Прямые затраты труда

Штамповочный цех (0,01 час/карандаш × 8,00/час)	0,08
Сборочный цех (0,05 час/карандаш × 10,20/час)	0,51

Общепроизводственные расходы

Переменные (0,06 час/карандаш × 12,00/час)	0,72
Постоянные (0,06 час/карандаш × 9,00/час)	0,54

Итого нормативные затраты на один карандаш 4,33

На этом же примере проиллюстрируем, как записываются бухгалтерские проводки в системе учета нормативных затрат. Отметим, что сами бухгалтерские записи аналогичны записям данных о фактических затратах. Главное отличие заключается в том, что все суммы затрат (прямых материалов, прямого труда, общепроизводственных расходов) на счете «Незавершенное производство» записываются по нормативным значениям.

Это означает, что произведенная продукция будет списана на счет «Запасы готовой продукции» автоматически по нормативам затрат, возникающие разницы записываются на специальные счета отклонений (они будут рассмотрены далее). А сейчас при анализе бухгалтерских проводок предположим, что таких отклонений нет.

Примеры хозяйственных операций:

а) Закуплено 500 кв. футов специальной пластмассы (счета не оплачены) по цене 9,20 за один кв. фут:

Запасы материалов	4,600	(500 × 9,20 = 4,600)
Счета к оплате	4,600	

Здесь мы предполагаем, что фактическая цена закупки не отличалась от нормативной. Записи на счете «Запасы материалов» ведутся только по нормативным значениям.

б) Отпущено в производство 60 квадратных футов пластмассы (по 9,20 за кв. фут) и 240 подвижных механизмов (2,25 за каждый):

Незавершенное производство	1,092 (60 × 9,20 + 240 × × 2,25 = 1,092)
Запасы материалов	1,092

в) В течение определенного периода 600 карандашей были произведены и отправлены на склад (600 карандашей × 4,33):

Запасы готовой продукции	2,598
Незавершенное производство	2,598

Все представленные проводки демонстрируют, что при использовании системы «стандарт-кост» по всем счетам запасов и производства проходят записи нормативных, а не фактических затрат.

Контрольные вопросы

1. Как осуществляется планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат при позаказном методе калькулирования себестоимости?
2. В чем заключаются преимущества и недостатки позаказного метода?
3. Какова характеристика, область применения попроцессного метода и в чем заключаются его основные отличия от позаказного метода?
4. В чем заключаются преимущества и недостатки попроцессного метода?
5. Расскажите о применении метода средней стоимости.
6. Расскажите о применении метода ФИФО.
7. Расскажите о применении метода чистой стоимости реализации для распределения затрат комплексных производств.
8. Расскажите о применении метода постоянной доли валовой прибыли для распределения затрат комплексных производств.
9. Расскажите о применении количественного метода для распределения затрат комплексных производств.
10. Расскажите о применении метода средней себестоимости единицы продукции для распределения затрат комплексных производств.
11. Расскажите о применении метода весовых факторов для распределения затрат комплексных производств.

Глава 3. СТРУКТУРА ЗАТРАТ НА ВЫРАЩИВАНИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ И МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

3.1. Особенности учета затрат и калькулирования в сельскохозяйственных предприятиях

В современных условиях работы сельскохозяйственных предприятий особую актуальность приобретают формирование себестоимости, классификация затрат, контроль за соблюдением действующих норм затрат труда и материальных ценностей, а также научно обоснованное калькулирование себестоимости продукции, направленное на ее снижение.

Для решения этих задач необходима соответствующая информация. При этом следует учитывать, что сельское хозяйство как специфическая отрасль материального производства характеризуется рядом особенностей. Прежде всего, специфичность отрасли заключается в том, что сельскохозяйственное производство связано не только с техническими, вещественными и организационными, но и с биологическими факторами и климатическими условиями. Его основным средством производства выступает земля, которая ничем иным не может быть заменена. В качестве элементов труда выступают живые организмы — сельскохозяйственные животные и растения. При этом значительная часть производственного цикла состоит в целенаправленном воздействии их до определенной кондиции. Основными отраслями сельскохозяйственного производства являются растениеводство и животноводство.

Весь процесс учета производственных затрат подразделяется на этапы:

- 1) группировка затрат по объектам;
- 2) распределение затрат по объектам калькулирования;
- 3) определение себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Следовательно, калькуляция начинается с использования данных о производственных затратах и качестве полученной продукции и заканчивается оценкой продукции по фактической себестоимости.

Для учета отдельных видов сельскохозяйственной продукции затраты на ее производство группируются по статьям калькуляции. Такая группировка затрат осуществляется с учетом целевого назначения расходов, их связи с производством конкретной продукции. Она позволяет определять структуру зат-

рат формирующих себестоимость продукции, выявлять причины отклонений фактической себестоимости от плановой (нормативной) и на этой основе устанавливать неиспользованные резервы снижения уровня затрат на производство и повышать рентабельность отдельных отраслей экономики. Таким образом, себестоимость продукции (работ, услуг) лежит в основе решения большого круга управленческих задач в сельскохозяйственных предприятиях. Эффективность их работы во многом зависит от своевременной информации о себестоимости.

Объектами исчисления себестоимости продукции на сельскохозяйственных предприятиях являются:

1) в растениеводстве — виды основной сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры;

2) в животноводстве — молоко, приплод, шерсть, яйца и др.

При этом основной считается продукция, получаемая при возделывании сельскохозяйственной культуры или содержания соответствующего вида животных. Например, основной продукцией зерновых культур является зерно. Если при возделывании сельскохозяйственных культур получают несколько видов основной продукции, то ее принято называть сопряженной. Например, сеяные травы дают сено, зеленую массу и семена. К побочной относится продукция, получаемая одновременно с основной, но имеющая второстепенное значение для данного производства. Например, стебли кукурузы, ботва свеклы, капустный лист и другие в растениеводстве.

3.2. Учет затрат и калькулирование в растениеводстве

Растениеводство — одна из основных отраслей сельскохозяйственного производства. В соответствии с особенностями производственного процесса в учете растениеводства должно быть обеспечено разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных: по смежным годам производства, по видам производства и культур, по основным видам выполняемых работ, по статьям (видам) затрат, по конкретным подразделениям хозяйства.

Важнейшая особенность отрасли растениеводства состоит в том, что производственный процесс по возделыванию многих сельскохозяйственных культур не ограничен календарным годом. Поэтому все затраты растениеводства в учете можно подразделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты данного года под урожай текущего года, затра-

ты под урожай будущих лет. Практически первые две группы затрат с началом календарного года объединяются. В итоге, как правило, в каждый данный момент в учете будут выделены затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет.

Затраты под урожай будущих лет учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ, поскольку в момент производства по большинству из них еще не известно, к возделыванию каких культур они относятся.

Все затраты по незавершенному производству в первый год учитывают по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года. В том случае, когда часть незавершенного производства включается в затраты под культуры урожая текущего года частями и, следовательно, учитывается в течение нескольких лет, в последующие годы такие затраты учитывают комплексной статьей.

Затраты незавершенного производства на культуры урожая текущего года списываются следующим образом. Все расходы на посев озимых культур перечисляют по каждой статье отдельно на аналитические счета озимых культур урожая соответствующего года. Что касается работ под яровые культуры будущего года, то по ним часто неизвестно, под какую культуру они будут использованы. Поэтому весной будущего года, после определения фактических площадей ярового посева под те или иные культуры, затраты с аналитических счетов соответствующих работ распределяют по статьям пропорционально площадям посева.

Исчисление себестоимости продукции растениеводства, распределение затрат на содержание основных средств, используемых в растениеводстве, затрат по орошению и осушению. В растениеводстве используются такие основные средства, затраты на содержание которых в момент совершения процесса невозможно отнести в расходы на возделывание конкретной культуры или выполнение определенного вида работ. К таким основным средствам относят тракторы, сельскохозяйственные машины и оборудование, теплицы, парники, производственные здания зерно-, овоще-, картофеле-, корнеплодо- и фруктоохранилищ (если хранение сельскохозяйственной продукции не выделено в самостоятельный вид деятельности) и другие внутри- и межхозяйственные мелиоративные основные средства, производственный инвентарь.

Затраты на содержание таких основных средств в течение года учитывают в составе нераспределенных затрат на отдель-

ных аналитических счетах. В конце отчетного года такие затраты подлежат распределению и включаются в себестоимость продукции отдельных культур и видов незавершенного производства по статье «Содержание основных средств» в следующем порядке:

1) по основным средствам узкоспециализированного назначения (картофеле- и свеклоуборочные комбайны и др.) — прямо на себестоимость продукции соответствующих культур;

2) по тракторам — пропорционально объему выполняемых ими отдельных механизированных работ в условных эталонных гектарах;

3) по почвообрабатывающим машинам — пропорционально обрабатываемым под культуру площадям;

4) по сеялкам — пропорционально площади посева по культурам;

5) по основным средствам на уборке урожая — пропорционально убираемым площадям;

6) по машинам для внесения в почву удобрений — пропорционально физической массе удобрений, вносимых под культуры;

7) по основным мелиоративным средствам — пропорционально мелиоративным площадям;

8) по помещениям для хранения продукции — пропорционально площадям, занимаемым конкретной продукцией соответствующих культур.

Для распределения составляется ведомость, в подлежащем таблицы указывают объекты учета, в сказуемом — по каждому виду основных средств базу для распределения, сумму распределяемых затрат.

Зерновые культуры. Объектами калькуляции по зерновым культурам являются полноценное зерно и зерноотходы в весе после доработки. Калькуляционной единицей считается 1 ц продукции. Метод калькуляции — исключение затрат на побочную продукцию. Для калькуляции необходимо используемые зерновые отходы перевести в полноценное зерно по данным лабораторного анализа о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах. Чтобы исчислять фактическую себестоимость полноценного зерна используемых зерноотходов, нужно из общей суммы фактических затрат по возделыванию культуры и расходов по доработке зерна исключить стоимость соломы. Стоимость соломы определяется исходя из затрат на транспортировку, скирдование, сволакивание и т.д. Оставшуюся сумму затрат следует распределить между полно-

ценным зерном и используемыми зерноотходами пропорционально их удельному весу в общем количестве полученного зерна в пересчете на полноценное.

Пример. Затраты на возделывание яровой пшеницы за год составили 2 981 650 сум. От урожая оприходовано полноценное зерно 11 234 ц по плановой себестоимости 186,5 сум./ц, зерновые отходы 7215 ц (по данным лабораторного анализа, содержат 30% полноценного зерна) по плановой себестоимости 56,11 сум./ц, солома стоимостью по данным учета 304 000 сум.

Чтобы определить фактическую себестоимость 1 ц полноценного зерна и 1 ц используемых зерноотходов, необходимо:

1) определить фактические затраты на зерно и зерноотходы, т.е. из фактических затрат вычесть стоимость соломы:

$$2\ 981\ 650 - 304\ 000 = 2\ 677\ 650 \text{ сум.};$$

2) пересчитать используемые отходы в полноценное зерно:

$$7215 \times 30 : 100 = 2164,5 \text{ ц};$$

3) определить общее количество полноценного зерна:

$$11234 + 2164,5 = 13\ 398,5 \text{ ц};$$

4) определить фактическую себестоимость 1 ц полноценного зерна:

$$2\ 677\ 650 : 13\ 398,5 = 199,84 \text{ сум.};$$

5) определить фактическую себестоимость 1 ц используемых зерноотходов:

$$2\ 677\ 650 - 2\ 245\ 002 (11\ 234 \times 199,84) / 7215 = 60 \text{ сум.}$$

После исчисления фактической себестоимости полученной продукции определяют калькуляционную разницу.

В нашем случае она составляет по полноценному зерну 149 861 сум. ((199,84 — 186,5) 11 234), по зерноотходам — 28 066 сум. ((60 — 56,11) 7215) — методом дополнительной проводки.

Кукуруза на зерно. В связи с тем, что кукуруза дает несколько видов основной продукции и побочную продукцию (сухие стебли и кочерыжки от обмолота кукурузы), затраты по этой культуре целесообразно учитывать на аналитических счетах: «Кукуруза и зерно в полной спелости», «Кукуруза молочно-восковой спелости на силос», «Кукуруза на зеленый корм».

В отчетности количество кукурузы для использования на зерно показывают в весе початков без обертки и в пересчете на сухое зерно. Объектом калькуляции является сухое зерно в зачетном весе, калькуляционной единицей — 1 ц.

Побочная продукция оценивается так же, как и солома (по нормативам затрат на уборку, транспортировку и т.д.).

При определении себестоимости 1 ц зерна кукурузы вес принимается в пересчете на сухое зерно. Обычно для перевода в зерно початков кукурузы в полной спелости применяют соотношение: зерно — 78%, стержни — 22%. Более точный пересчет осуществляется по фактическому выходу зерна, определенному лабораторным путем в результате обмолота среднесуточных образцов.

Полученный физический вес зерна корректируют на базисную влажность зерна в початках, которая принимается в размере 22%, и на базисную засоренность в размере 1 %.

Себестоимость 1 ц зерна кукурузы определяется делением затрат на производство (без стоимости побочной продукции) на зачетную массу зерна.

Технические культуры. К техническим культурам относятся: масличные (подсолнечник, клещевина, соя, горчица и др.) и прядильные культуры (лен-долгунец, конопля, канатник и др.), а также сахарная свекла.

Объектами калькуляции по масличным культурам считаются семена и побочная продукция (стебли, корзинки, солома), калькуляционной единицей является 1 ц. Метод калькуляции — исключение затрат на побочную продукцию, которая не калькулируется, а оценивается по нормативам затрат на заготовку. Себестоимость 1 ц семян масличных культур определяют в порядке, установленном для зерновых культур.

Объектом калькуляции по прядильным культурам является сопряженная продукция — семена и солома, калькуляционной единицей — 1 ц. Метод калькуляции — пропорциональный. При исчислении себестоимости продукции льна-долгунца производственные затраты на выращивание и уборку распределяют на семена и солому пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость тресты льна-долгунца включает в себя стоимость соломы и затраты на расстил, оборачивание, замочку и подъем тресты со стлица. Исчисление себестоимости других прядильных культур осуществляется аналогично.

Объектом калькуляции по сахарной свекле являются корнеплоды, калькуляционной единицей 1 ц, метод калькуляции — исключение затрат на побочную продукцию (используемая ботва). Фактическая себестоимость 1 ц корнеплодов свеклы определяется путем деления затрат по ее выращиванию (без стоимости ботвы) на физическую массу свеклы. Ботва сахарной

свеклы оценивается по нормативам затрат на уборку: если сахарная свекла выращивается на семена, то фактическая себестоимость 1 ц семян определяется путем деления фактических затрат по выращиванию на количество полученных семян.

Овощи открытого грунта. Методика исчисления себестоимости овощей зависит от специализации организации, т.е. от того, как учитываются затраты — по каждой овощной культуре или в целом по группе овощных культур.

В неспециализированных хозяйствах учет затрат и выхода продукции овощей открытого грунта ведут на одном аналитическом счете «Овощи открытого грунта». Объектом учета являются все овощи, объектом калькуляции — овощи отдельных видов. Объект учета не совпадает с объектом калькуляции. Побочная продукция (ботва, капустный лист) оценивается по нормативам затрат на уборку. Метод калькуляции — комбинированный.

Овощи закрытого грунта. Учет затрат в овощеводстве закрытого грунта ведется не по культурам, а по видам сооружений (теплица, парники). Объектами калькуляции являются овощи отдельных видов, рассада овощных культур, калькуляционной единицей — 1 ц, 1000 шт. рассады.

Если в теплицах и парниках выращивается одна культура, то себестоимость исчисляется путем деления затрат на массу продукции. Если в теплице несколько культур, то затраты распределяются пропорционально количеству квадратных метров.

Кормовые культуры, силос, сенаж. К кормовым культурам относятся сеяные однолетние и многолетние травы, другие кормовые культуры.

По сеяным однолетним травам объектами калькуляции являются отдельные виды получаемой продукции. При получении однолетних сеяных трав нескольких видов продукции (сена, семян, зеленой массы) исчисление себестоимости каждого вида осуществляется с помощью коэффициентов: для сена — 1,0; для семян — 9,0; для соломы — 0,1; для зеленой массы — 0,25. Вся продукция переводится в условную, затем путем деления учтенных затрат по однолетним травам на количество условной продукции определяют себестоимость одной условной единицы.

Пример. Затраты на выращивание однолетних трав составили за год 1174 500 сум. За год получено 4240 ц сена, 300 ц семян и 105 106 ц зеленой массы.

Для расчета фактической себестоимости необходимо:

- 1) перевести всю продукцию в условную (гр. 2 · гр. 3);
- 2) определить сумму фактических затрат, приходящихся на 1 усл. ед. (итог гр. 5 / итог гр. 4);

3) рассчитать сумму фактических затрат, относящихся на каждый вид продукции, путем умножения затрат на 1 усл. ед. на количество условных единиц по каждому виду продукции. Например, сено:

$$35,4 - 4240 = 150\ 096 \text{ сум.}$$

4) определить фактическую себестоимость 1 ц каждого вида продукции. Например, семена:

$$95\ 580/300 = 318,6 \text{ сум./ц.}$$

Для распределения затрат между отдельными видами продукции многолетних трав используются следующие коэффициенты: для сена — 1,0; для семян — 75,0; для зеленой массы — 0,3.

Исчисление себестоимости силоса и сенажа обусловлено технологией заготовки. Силос изготавливается из зеленой массы различных культур, которая вместе с добавками укладывается в специальные траншеи, ямы, трамбуется и не раньше чем через 20 дней молочно-кислого брожения она превращается в силос. В результате брожения вес зеленой массы уменьшается на 10—20%.

Готовый силос приходится через 20 дней после загрузки силосного сооружения. Следовательно, себестоимость готового силоса состоит из стоимости зеленой массы, затрат по силосованию (загрузка и трамбовка силосных сооружений, укрытие их пленкой и т.д.) и содержанию силосных сооружений. Для учета затрат на заготовку силоса в составе счета 2010 «Основное производство» открывается отдельный аналитический счет.

Перед исчислением себестоимости силоса необходимо исчислить фактическую себестоимость зеленой массы в установленном порядке. Себестоимость 1 ц силоса определяется делением затрат, отнесенных на силос, на количество готового силоса.

Сенаж получают при сохранении проявленных многолетних и однолетних злаковых трав, имеющих влажность не более 60%, в бескислородных условиях. Обмер готового сенажа производят через 10—15 дней после закладки сенажной массы в хранилище. Методика исчисления себестоимости сенажа аналогична методике исчисления себестоимости силоса.

Продукция садоводства. В специализированных садоводческих организациях учет затрат и выхода продукции ведут

на аналитических счетах, открытых по отдельным породам и видам насаждений, в неспециализированных — на одном аналитическом счете «Садоводство». Если многолетние насаждения выращиваются с целью получения плодов и ягод, то объектом калькуляции является основная продукция — плоды и ягоды, полученные от многолетних насаждений в плодоносящем возрасте. К побочной продукции относятся черенки у семечковых и косточковых пород, усы у земляники, отводки у смородины и крыжовника, отпрыски у малины и т.д.

Порядок исчисления себестоимости продукции садоводства аналогичен расчету себестоимости продукции овощеводства. Побочная продукция при этом оценивается по ценам возможной реализации.

Пример. В специализированной садоводческой организации затраты на выращивание яблок составили 62 800 тыс. сум., от урожая получено 700 ц товарных стандартных яблок, 500 ц товарных нестандартных яблок и 100 ц нетоварных нестандартных использованных на корм скоту. Цены реализации составили: по яблокам товарным, стандартным — 80 сум./ц, по яблокам товарным нестандартным — 50 сум./ц, по яблокам нетоварным нестандартным — 5 сум./ц.

Рассчитаем себестоимость продукции.

1. Определим стоимость продукции в ценах реализации. Например, яблоки стандартные — $700 \times 80 = 56\ 000$ сум., яблоки стандартные нетоварные — $500 \times 50 = 25\ 000$ сум., а яблоки нестандартные нетоварные — $100 \times 5 = 500$ сум.

2. Найдем удельный вес каждого вида продукции в ценах реализации, т.е. стоимость каждого вида продукции в ценах реализации разделить на итоговую стоимость в ценах реализации и умножим на 100. По яблокам стандартным товарным это составит 69,1 % ($56\ 000 : 81\ 000 \times 100$).

3. По найденному удельному весу распределим фактические затраты по выращиванию яблок (без стоимости нетоварных нестандартных яблок) 62 300 сум. ($62\ 800 - 500$) между яблоками товарными стандартными и товарными нестандартными. По яблокам товарным стандартным эта сумма составляет 43 049,3 сум. ($62\ 300 : 100 \times 69,1$).

4. Делением найденных затрат на количество полученной продукции найдем фактическую себестоимость 1 ц каждого вида продукции ($43\ 049,3 : 700$) = 61,5 сум./ц.

Затем выявляется калькуляционная разница, которая списывается в установленном порядке.

При выращивании многолетних насаждений с целью получения посадочного материала объектом калькуляции являются черенки, отводы, усы. Калькуляционная единица — 1 тыс. шт. Учет затрат ведут по породам и видам насаждений.

В организациях, специализирующихся на выращивании цветов, затраты учитываются на аналитических счетах «Цветоводство открытого грунта» и «Цветоводство защищенного грунта». Объектами калькуляции являются все виды получаемой продукции: срезанные цветы, луковицы, корневища, клубне-луковицы, черенки, саженцы, цветы в горшках, рассада, семена. Себестоимость каждого вида продукции исчисляется путем распределения фактических затрат на выращивание цветов пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.

В большинстве случаев покупная цена этого сырья состоит из розничной цены за вычетом торговой скидки. Эта скидка не года — под урожай будущих лет. Такая классификация затрат позволяет точно исчислить себестоимость продукции растениеводства урожая отчетного года и сумму затрат производства, включаемых в себестоимость продукции урожая будущих лет.

В качестве объектов учета затрат выступают:

- 1) зерновые озимые культуры: пшеница, рожь, ячмень;
- 2) крупяные культуры: просо, гречиха, рис;
- 3) свекла сахарная: фабричная, маточная, высадки-семенники;
- 4) корнеплодовые культуры овощные: свекла столовая, морковь столовая, редька, репа, петрушка, сельдерей;
- 5) тыквенные культуры овощные: огурцы, патиссоны, кабачки и т. д.

В качестве объектов учета затрат в незавершенном производстве могут выступать:

- 1) озимые зерновые на зерно;
- 2) озимые зерновые на зеленый корм;
- 3) подъем зяби;
- 4) внесение органических удобрений;
- 5) снегозадержание;
- 6) многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет);
- 7) известкование, гипсование почв (за счет собственных средств) и т. д.

Таким образом, основными объектами планирования и учета затрат в растениеводстве являются:

- 1) сельскохозяйственные культуры;
- 2) группы однородных по технологии выращивания сельскохозяйственных культур;
- 3) виды работ незавершенного производства.

Номенклатура объектов затрат также устанавливается с учетом специализации предприятия и технологии выращивания сельскохозяйственных культур. Так, в специализированных хозяйствах необходима более детальная и объективная информация о деятельности отраслей, на которых они специализируются. Например, это относится к овощеводству.

В этих предприятиях затраты учитываются по каждой овощной культуре или группе однородных овощных культур. Кроме того, учет затрат они могут вести по овощным культурам открытого грунта и овощеводству защищенного грунта.

Также на перечень объектов учета затрат влияет принятая технология выращивания сельскохозяйственных культур. В этом случае самостоятельными объектами являются культуры, возделываемые по интенсивной технологии.

Кроме того, в качестве самостоятельных объектов учета в растениеводстве выделяют:

- 1) амортизационные отчисления и отчисления в ремонтный фонд по основным средствам растениеводства, подлежащие распределению (по зернохранилищам, овощехранилищам, площадкам и навесам для хранения зерна, машинам для очистки и сушки зерна);
- 2) затраты по орошению, подлежащие распределению;
- 3) затраты по осушению земель, подлежащие распределению;
- 4) затраты на закладку силоса;
- 5) затраты на заготовку сенажа.

Все эти особенности необходимо учитывать при организации аналитического учета и исчисления себестоимости продукции в растениеводстве. В связи с этим аналитические счета растениеводства можно объединить в следующие группы по учету:

- 1) затраты, непосредственно связанные с процессом производства в растениеводстве, подлежащие распределению, так как в момент совершения их невозможно отнести к затратам на производство конкретной культуры. Это затраты:

- а) на содержание основных средств, используемых в растениеводстве;
- б) по орошению;

в) по осушению;

г) по известкованию и гипсованию почв.

По окончании отчетного периода эти затраты подлежат распределению и включению в затраты на производство конкретных культур;

2) затраты на производство культур и групп культур (озимые зерновые, яровые, зерновые, садоводство и т. д.);

3) кормопроизводства (силосование, затраты на приготовление сенажа, затраты по приготовлению травяной муки и т. д.);

4) незавершенного производства (посев озимых зерновых культур, подъем зяби, посев под зиму овощных культур и т. д.).

3.3. Особенности учета затрат и калькулирования в животноводстве

Животноводство представляет собой одну из основных отраслей сельскохозяйственного производства, в которой имеется ряд направлений: молочное и мясное скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, рыболовство и др. Каждое направление специализируется на выпуске конкретных видов продукции. Так, молочное скотоводство специализируется на производстве молока, мясное — на выращивании скота на мясо, птицеводство — на производстве яиц и на выращивании птицы мясных пород. В связи с этим в бухгалтерском учете затраты на производство животноводческой продукции группируются как по подотраслям, так и по видам и технологическим группам животных, что позволяет исчислять себестоимость отдельных направлений животноводства, видов и технологических групп скота и птицы.

В животноводстве технологический процесс характеризуется однородностью работ. Основные технологические операции — кормление и уход за животными, дойка коров, стрижка овец и т. д. Они протекают непрерывно и не разграничиваются во времени, а поэтому отпадает необходимость в классификации затрат по периодам и видам работ, за исключением некоторых производств. Например, в овцеводстве отдельно учитываются расходы на содержание стригательного пункта, стрижку овец, классировку, упаковку и маркировку шерсти.

В животноводстве затраты труда и материальных ресурсов, а также выход из производства продукции осуществляются в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому нет необходимости разграничивать затраты по смеж-

ным годам. Все расходы отчетного года включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют только такие направления, как пчеловодство, рыболовство и птицеводство, где может быть незавершенное производство на 1 января следующего года. В пчеловодстве это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период, а в рыболовстве — затраты по зарыблению.

Объектами учета затрат в животноводстве являются отдельные подотрасли или технологические группы животных. Номенклатура объектов планирования и учета затрат устанавливается с учетом специализации хозяйства и технологии содержания скота и птицы. Так, в специализированных свиноводческих хозяйствах объектами учета затрат являются:

- 1) основное стадо (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до двух месяцев);
- 2) молодняк свиней от двух до четырех месяцев;
- 3) молодняк свиней старше четырех месяцев;
- 4) свинья на откормке.

Отличительной особенностью технологии производства свинины на промышленной основе является строгое деление поголовья свиней на определенные технологические группы в соответствии с физиологическими особенностями животных и технологическим процессом по уходу за ними. При этом животные различных и производственных групп содержатся в отдельных цехах, в каждом из которых применяют определенные способы ухода, кормления и содержания, определяют конкретные обязанности, размер оплаты труда обслуживающего персонала. Себестоимость продукции в этом случае рассчитывается по каждому цеху в отдельности.

Объектами планирования и учета затрат в различных подотраслях животноводства являются:

- 1) в скотоводстве:
 - а) молочный крупный рогатый скот: основное стадо (коровы, быки-производители); животные на выращивании и откорме;
 - б) мясной крупный рогатый скот: основное стадо (коровы, быки-производители и телята до 8 месяцев); животные на выращивании и откорме;
- 2) в свиноводстве:
 - а) основное стадо (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема);

- б) свинья на выращивании и откорме;
- 3) в овцеводстве:
 - а) основное стадо (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники);
 - б) овцы на выращивании и откорме;
- 4) в птицеводстве:
 - а) взрослое стадо;
 - б) молодняк на выращивании;
- 5) в пчеловодстве: пчеловодство (разведенческое, медовое, опылительно-медовое, опылительное) и т. д.

В планировании и учете затрат в животноводстве выделяют следующие статьи:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве.

1.1. Средства защиты животных.

1.2. Корма.

1.3. Нефтепродукты.

1.4. Топливо и энергия на технологические цели.

1.5. Работы и услуги сторонних организаций.

2. Оплата труда.

3. Отчисления на социальное страхование.

4. Содержание основных средств.

5. Работы и услуги вспомогательных производств.

6. Прочие затраты.

7. Потери от падежа животных.

8. Общепроизводственные расходы.

При учете затрат по отдельным статьям имеются следующие особенности.

По подстатье «Средства защиты животных» учитывают стоимость биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств, израсходованных на лечение животных и проведение профилактических работ в животноводстве. Эти расходы включаются в затраты на содержание и выращивание соответствующих групп животных по себестоимости их приобретения. Однако в эту статью не входит стоимость биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих материалов, приобретенных за счет целевого финансирования.

По подстатье «Корма» учитывают:

1) корма собственного производства. Если они произведены в отчетном году, то их списывают по плановой себестоимости. По истечении года после составления фактических калькуляций плановая себестоимость израсходованных кормов корректируется до уровня фактической. Корма урожая прошлых

лет включают в затраты животноводства по фактической себестоимости;

2) покупные корма, которые списывают по фактической себестоимости, включающей покупную стоимость и транспортно-заготовительные расходы.

Расходы на приготовление кормов на кормокухнях распределяются пропорционально массе приготовленных и использованных кормов соответствующими видами и группами скота и птицы. Корма по их видам в натуре и кормовым единицам учитываются в журнале учета расхода кормов.

По подстатье «Нефтепродукты» затраты на них учитывают таким же образом, как и в растениеводстве.

По подстатье «Топливо и энергия на технологические цели» учет затрат ведется таким же образом, как и в растениеводстве.

По подстатье «Работы и услуги сторонних организаций» вместе с затратами по выполнению работ и оказанию услуг сторонними организациями животноводству, которые могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции, учитывают и затраты по технологическому обслуживанию животноводства, искусственному осеменению животных, расход воды на технологические цели и др.

По статье «Затраты на оплату труда» учитывают все виды начисленных денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно занятых в животноводстве. Например:

1) оплату труда доярок, скотников, бригадиров, птичников и других работников, обслуживающих животных;

2) премии за перевыполнение плана или превышение достигнутого уровня производства продукции и улучшение качества, повышение продуктивности скота и птицы;

3) доплаты рабочим животноводства за повышение квалификации и надбавки или за стаж работы и др.

По статье «Отчисления на социальное страхование» отражают обязательные отчисления единого социального налога по установленным ставкам от всех видов оплат работников, занятых в животноводстве.

По статье «Содержание основных средств» ведется учет затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией основных средств животноводства. К ним относятся: здания (коровники, телятники и др.), рабочие машины, оборудование и произ-

водственный инвентарь, используемые в животноводстве. Затраты по данной статье подразделяют на: нефтепродукты, амортизацию основных средств, ремонт основных средств. Затраты на содержание и эксплуатацию основных средств, используемых в животноводстве, относятся прямо на соответствующие виды или технологические группы животных и птицы. Если в животноводческом здании содержится несколько групп животных, то затраты распределяются между ними пропорционально занимаемой площади.

По статье «Работы и услуги вспомогательных производств» отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия, обеспечивающих производственные нужды. Учет затрат по этой статье ведется таким же образом, как и в растениеводстве.

По статье «Прочие затраты» отражают:

1) расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных и другие затраты);

2) расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);

3) затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами;

4) затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, птицефабрик). Эти затраты предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов и включают в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение трех лет;

5) разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации в птицеводстве яичного направления. Прочие прямые затраты, как правило, прямо относятся на соответствующие виды животных.

По статье «Потери от падежа животных» учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. Но на эту статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

По статьям «Общепроизводственные расходы» затраты учитываются таким же образом, как и в растениеводстве.

Себестоимость продукции животноводства определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующий вид (технологическую группу) животных и выхода продукции. Общая сумма затрат по отдельным объектам учета складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на соответствующие виды животных, так и из затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных способов. При этом в животноводстве, кроме себестоимости прироста живой массы и другой продукции, исчисляют себестоимость живой массы, по которой оценивают выбывших животных (проданных, переведенных в основное стадо) и оставшихся на конец года.

В фактическую себестоимость прироста живой массы по соответствующим видам (группам) животных включаются потери от гибели (падежа) молодняка и взрослого скота, находящегося на откорме, птицы, зверей, кроликов и семей пчел, за исключением потерь, подлежащих возмещению виновными лицами и возникших вследствие эпизоотии и стихийных бедствий. Стоимость молодняка животных и взрослого скота на откорме, погибших в результате стихийных бедствий, эпизоотии, относится на финансовые результаты.

Калькулирование себестоимости продукции животноводства предполагает использование следующих способов разграничения затрат по объектам калькуляции:

- 1) прямое отнесение затрат по видам продукции;
- 2) исключение общей суммы затрат;
- 3) применение установленных коэффициентов;
- 4) распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции;
- 5) распределение затрат согласно установленным базам;
- 6) комбинированное исчисление себестоимости продукции.

Периодичность калькуляционных расчетов себестоимости продукции животноводства характеризуется тем, что она исчисляется после полного завершения производственного цикла (по истечении календарного года). Это связано с тем, что фактическая себестоимость кормов собственного производства может определяться только в конце года.

Кроме того, в тонкорунном овцеводстве может быть использовано пофазное калькулирование. Здесь стрижка овец производится один раз в год (обычно в июне), приплод посту-

пает в феврале-марте, отбивка ягнят от маток производится в июне. То есть к началу второго полугодия в этой отрасли заканчивается производственный цикл (фаза). Затраты в последующие месяцы являются затратами под продукцию будущего года. Эти затраты могут быть учтены как незавершенное производство отрасли овцеводства. Поэтому шерсть и приплод целесообразно калькулировать не в конце года, а в конце первой фазы производственного процесса (в июле).

До составления фактических калькуляций себестоимости продукции животноводства необходимо выполнить следующие подготовительные учетные работы:

1) начисляются суммы премий работникам животноводства, предусмотренные системой оплаты труда на предприятии;

2) распределяются расходы по содержанию кормоцехов между отдельными учетно-технологическими группами скота пропорционально физической массе расходуемых кормов, подготовленных в кормоцехах;

3) списывают и включают в состав затрат животноводства соответствующую часть расходов на строительство загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных;

4) проверяется полнота и обоснованность включения в затраты производства калькуляционных разниц по услугам вспомогательных производств, потребленным кормам урожая отчетного года и реальности распределения расходов на управление и организацию производства.

После выполнения этих подготовительных работ приступают к калькуляции себестоимости животноводческой продукции. При этом вначале необходимо определить себестоимость молока, так как оно может быть использовано для выравнивания других групп и видов животных.

Объектами калькуляции в животноводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции: молоко, приплод, прирост живой массы, шерсть, мед, яйцо и др. При этом побочная продукция не калькулируется, а учитывается по ценам возможной реализации или использования. В животноводстве в ее состав включаются: шерсть-линька, пух, перо-линька, волос-сырец, рога, копыта, шкуры и др. Стоимость побочной продукции исключается из общей суммы затрат на содержание соответствующего вида или технологической группы животных. При этом стоимость навоза определяется с уче-

том нормативных (расчетных) затрат на его уборку и хранение в конкретных условиях, а также стоимости подстилки (солома, опилки, торф). В состав затрат, связанных с получением навоза, включают амортизационные отчисления на технические средства по удалению навоза из навозохранилища, расходы по его хранению и выемке из навозоаккумуляторов. Жидкий навоз, используемый для удобрения или приготовления компонентов, учитывается в зависимости от его влажности, в перерасчете на условный подстилочный навоз по установленным коэффициентам. Например, если для удобрения израсходовано 1000 т жидкого навоза влажностью от 92 до 93%, в перерасчете на условный подстилочный навоз (0,7) это составит 700 т ($1000 \times 0,7$). Содержание в жидком навозе сухого вещества определяется агрохимическими лабораториями и подтверждается справками. При этом жидкий навоз влажностью более 98% следует относить к сточным водам животноводческих ферм.

После составления фактических калькуляций себестоимости продукции животноводства делается расчет на списание разницы между фактической себестоимостью продукции и плановой себестоимостью, по которой эта продукция была учтена в течение года.

Калькуляционная разница относится на соответствующие счета пропорционально массе продукции. Для этого исчисляется сумма калькуляционной разницы (отклонений) в расчете на один центнер продукции. Умножая размер отклонений в расчете на один центнер продукции на массу продукции по направлениям ее использования, определяют сумму отклонений, списываемых на соответствующие счета; на сумму превышения фактической себестоимости (удорожание) составляется дополнительная запись. Если же фактическая себестоимость окажется ниже плановой (удешевление), калькуляционная разница списывается способом «красного сторно».

Калькулирование себестоимости продукции животноводства осуществляется исходя из особенностей его отдельных отраслей.

1. В скотоводстве молочного направления объектами учета являются:

1) основное стадо, по которому учитываются затраты на содержание коров и быков-производителей. Цель производства — получить основную продукцию (молоко) и сопряженную (приплод);

2) животные на выращивании и откорме. Здесь учитываются затраты на выращивание молодняка всех возрастов и откорм взрослых животных, выбракованных из основного стада. Цель производства — получение прироста живой массы.

Объектами калькуляции по основному стаду являются молоко и приплод, а калькуляционными единицами — 1 ц и 1 голова. Для определения себестоимости молока и приплода применяется комбинированный способ калькуляции. Из общей суммы затрат по содержанию основного стада за год исключается стоимость побочной продукции (навоз, шерсть-линька) в принятой оценке. Оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на сопряженную продукцию (молоко, приплод), распределяют в соответствии с обменной энергией кормов: на молоко — 90%, на приплод — 10%. Полученные данные о затратах на производство молока и приплода необходимо разделить соответственно на количество молока и количество голов приплода, в результате чего определяется фактическая себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

Пример. Сумма затрат на содержание основного стада крупного рогатого скота молочного направления за отчетный год составила 4 542 150 сум.

За этот период получено молока 12 840 ц по плановой себестоимости 300 сум. за 1 ц, приплода 570 голов весом 17 ц по плановой себестоимости 780 сум. за 1 голову, навоза в нормативной оценке на сумму 5800 сум. 12 000 ц молока реализовано, а 840 ц израсходовано на выпойку телятам.

Фактическая себестоимость продукции исчисляется следующим образом:

1) определяется сумма фактических затрат, относящаяся на сопряженную продукцию, 4 536 350 сум. (4 542 150 сум. — 5800);

2) распределяются оставшиеся затраты:

а) на молоко 4 082 715 сум. ($4\,536\,350 \text{ сум.} : 100 \times 90$);

б) на приплод 453 635 сум. ($4\,536\,350 \text{ сум.} : 100 \times 10$);

3) определяется фактическая себестоимость 1 ц молока 317,97 сум. ($4\,082\,715 \text{ сум.} : 12\,840$);

4) определяется себестоимость 1 головы приплода 795,85 сум. ($453\,635 \text{ сум.} : 570$);

5) калькуляционная разница по молоку реализованному списывается дополнительной записью на сумму 215 640 сум. ($(300 - 317,97) \times 12\,000$); по молоку, израсходованному на выпойку телятам, 15 094,8 сум. ($(300 - 317,97) \times 840$);

б) калькуляционная разница по приплоду, оставленному на доращивание, списывается дополнительной записью на сумму 9034,5 сум. $((795,85 - 780) \times 570)$.

2. В скотоводстве мясного направления объектами учета являются:

1) основное стадо, по которому учитываются затраты на содержание коров с новорожденными телятами до 8 месяцев и быков-производителей. Цель производства — получение телят для дальнейшего откорма;

2) животные на выращивании и откорме, на котором учитываются затраты по содержанию телок и бычков старше 8 месяцев, коров и быков-производителей, выбракованных из основного стада. Цель производства — получение прироста живой массы животных.

Учет в мясном скотоводстве ведется аналогично учету в молочном скотоводстве. Объектами калькуляции являются:

1) прирост живой массы телят до 8 месяцев;

2) живая масса телят до 8 месяцев;

3) 1 голова теленка-отъемыша.

Побочной продукцией являются молоко, навоз, шерсть-линка. Молоко оценивается по ценам возможной реализации, остальные виды побочной продукции в установленном порядке.

Для определения себестоимости одного центнера прироста живой массы в возрасте до 8 месяцев необходимо общую сумму затрат по содержанию основного стада за вычетом стоимости побочной продукции разделить на количество фактически полученного прироста живой массы (с приплодом). В мясном скотоводстве прирост живой массы считается с учетом приплода, а в молочном скотоводстве без приплода.

Например, в сельскохозяйственном предприятии затраты на содержание основного стада мясного направления 1750 голов коров и быков-производителей и 600 голов телят до 8-месячного возраста за отчетный год составили 4 843 000 сум. Получено в течение отчетного года приплода 550 голов живой массой 160 ц, прироста живой массы телят (включая прирост павших животных) 1100 ц. Стоимость побочной продукции (молоко, навоз) составила 15 080 сум. Себестоимость прироста живой массы телят будет равна 4 827 920 сум. $(4\ 843\ 000\ \text{сум.} - 15\ 080\ \text{сум.})$, а себестоимость 1 ц прироста живой массы телят до 8-месячного возраста (с приплодом) равна 3831,68 сум. $(4\ 827\ 920\ \text{сум.} / (160 + 1100))$.

Для исчисления фактической себестоимости 1 ц живой массы телят до 8 месяцев необходимо стоимость живой массы

телят разделить на количество живой массы телят. Стоимость живой массы телят определяют суммированием стоимости телят под коровами на начало года, стоимости поступивших телят в течение года со стороны и общей суммы затрат по содержанию основного стада (без стоимости побочной продукции и плановой оценки платежа). Живую массу телят до 8 месяцев можно определить по формуле:

$$M_{\text{ж}} = V_{\text{н}} + V_{\text{пр}} + P_{\text{р}} + V_{\text{с}} - V_{\text{п}},$$

где $M_{\text{ж}}$ — живая масса телят до 8 месяцев; $V_{\text{н}}$ — живой вес телят на начало года; $V_{\text{пр}}$ — живой вес приплода; $P_{\text{р}}$ — прирост живой массы; $V_{\text{с}}$ — живой вес приобретенных телят со стороны; $V_{\text{п}}$ — вес павших животных на дату последнего взвешивания.

3. По основному стаду свиней в специализированных хозяйствах себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят до отъема (как правило, в возрасте до двух месяцев) исчисляется делением затрат на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросятами до отъема, хряков-производителей), за исключением стоимости побочной продукции на количество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении.

Себестоимость 1 ц живой массы поросят-отъемышей определяется делением стоимости молодняка свиней, находящегося под матками на начало года, и стоимости приплода и прироста молодняка до отъема в отчетном году на живую массу — поросят-отъемышей, включая живую массу поросят, оставшихся на конец года. По этой себестоимости определяют стоимость поросят, переведенных в старшую группу и оставшихся на конец года под матками.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы всех остальных учетных групп свиней (на доращивании и откорме) исчисляют делением затрат по соответствующей группе на количество полученных центнеров прироста живой массы по этой группе свиней. Себестоимость 1 ц живой массы свиней исчисляется таким же образом, как и в скотоводстве.

В неспециализированных хозяйствах затраты учитываются в целом по отрасли. В этом случае объектом калькуляции является прирост живой массы всех групп свиней, находящихся на выращивании и откорме, и их живая масса. Для исчисления себестоимости центнера прироста необходимо из общей суммы затрат по свиноводству исключить стоимость побочной продукции и оставшиеся затраты разделить на валовой прирост приплода при рождении и живую массу павших животных.

4. Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в шерстномясном и мясошерстном овцеводстве в размере 10%, романовском — 12%, а в каракульском — 15% общей суммы затрат на содержание овец, за исключением стоимости прочей продукции (навоза), определенной по фактическим затратам.

Оставшуюся сумму затрат распределяют между шерстью и приростом живой массы овец пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам. Нормативные затраты кормов в кормовых единицах: на 1 ц шерсти — 88 ц кормовых единиц; 1 ц прироста — 8,9 ц кормовых единиц. Расходы на стрижку овец, классифировку, упаковку, маркировку шерсти относят на ее себестоимость.

5. Себестоимость продукции птицеводства исчисляют на основе данных раздельного учета затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы применительно к технологии их выращивания в конкретных производственных условиях. Себестоимость 1 тыс. яиц исчисляют исходя из затрат на содержание взрослого стада птицы за вычетом стоимости побочной продукции (помета), определенной по фактическим затратам, и количества полученных яиц. В затраты на содержание взрослого стада птицы яичного направления списывают разницу между балансовой стоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо после выбраковки, и выручкой (по цене возможной продажи), в случае если балансовая стоимость превышает сумму выручки.

По молодняку всех видов птицы калькулируется себестоимость прироста живой массы. Для определения себестоимости 1 ц прироста живой массы необходимо сумму затрат на выращивание молодняка за вычетом стоимости побочной продукции разделить на количество центнеров полученного прироста живой массы. Яйца, полученные от молодняка птицы, считаются побочной продукцией и оцениваются по ценам продажи (реализации).

В неспециализированных хозяйствах затраты учитывают в целом по отрасли. В этом случае общая сумма затрат, за исключением стоимости побочной продукции, распределяется между яйцами и приростом живой массы птицы пропорционально их стоимости по ценам продажи (реализации).

Себестоимость 1 тыс. голов суточных птенцов определяется исходя из суммы затрат по цеху инкубации, приходящейся

на продукцию отчетного года, за вычетом стоимости побочной продукции. Она складывается из стоимости незавершенного производства по цеху инкубации на начало года и затрат текущего года за вычетом стоимости незавершенного производства на конец года.

Для определения стоимости незавершенного производства по цеху инкубации необходимо фактическую себестоимость одного яйца в инкубаторе умножить на количество заложенных яиц и прибавить произведение себестоимости функционирования 1 дня инкубатора на период инкубации в днях до 1 января. При этом если в инкубаторе закладываются яйца различных видов птицы, то с учетом этого устанавливаются следующие коэффициенты пересчета яиц в условные: для яиц кур — 1,0; утиных — 2,5; индюшиных — 2,0; гусиных — 5,0. Умножив количество яиц в инкубаторе каждого вида птицы на установленные коэффициенты, получают сопоставимое количество условных яйцестов, в соответствии с которыми распределяются затраты по инкубации. Путем деления указанных затрат на количество заложенных яиц исчисляется себестоимость суточного молодняка каждого вида птицы.

6. Себестоимость одной головы приплода кроликов при рождении определяется в размере 50% нормативной или плановой себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки. Себестоимость 1 головы делового приплода определяется делением общей суммы затрат на содержание самок и самцов взрослых и молодняка после отсадки за вычетом стоимости побочной продукции на количество голов делового приплода. Затраты на выращивание молодняка после отсадки составляют себестоимость прироста живой массы молодняка.

7. Себестоимость 1 головы приплода пушных зверей при рождении определяется в размере 50% нормативной себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки, которая определяется делением суммы затрат на содержание взрослых зверей с приплодом до момента отсадки за вычетом стоимости побочной продукции на количество отсаженного молодняка.

Себестоимость 1 головы делового молодняка текущего года определяется делением суммы затрат на содержание взрослого поголовья и молодняка рождения текущего года (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество голов делового молодняка. При этом к побочной продукции пушного звероводства, стоимость которой исключается из общих зат-

рат по звероводству при исчислении себестоимости, относят пух и шкурку павших зверей, кроме шкурок норок, песцов, лисиц и других плотоядных пушных зверей, полученные в период с 1 ноября по 1 апреля. Шкурки павших зверей, полученные с 1 ноября по 1 апреля, относятся к основной продукции звероводства и продаются в порядке, установленном для шкурок, полученных от забоя зверей.

Себестоимость 1 головы делового молодняка рождения прошлых лет определяется делением стоимости молодняка на начало года и себестоимости его прироста в отчетном году на количество голов делового молодняка. Этот показатель используется для исчисления себестоимости забитых на шкурки зверей, проданных и оставшихся в хозяйстве.

8. При исчислении себестоимости продукции пчеловодства медово-опылительного направления из общей суммы затрат исключаются расходы, списываемые на опыляемые пчелами культуры. На них относят 20—40% затрат на содержание пчелиных семей, а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны — 40—60% (в зависимости от размеров площадей опыляемых культур и урожайности).

В пчеловодстве опылительного направления получаемая продукция считается побочной. Она оценивается по ценам продажи (реализации) и вычитается из суммы затрат на пчеловодство. Оставшиеся затраты списываются на затраты по выращиванию опыляемых культур в теплицах и парниках.

Себестоимость отдельных видов продукции пчеловодства (мед, новая пчелиная семья и др.) определяется путем распределения суммы затрат на содержание пчел по видам продукции пропорционально ее стоимости по ценам продажи (реализации). Себестоимость прироста количества сотов определяется по себестоимости тепленного кондиционного воска. При этом гнездовой сот размером 435 × 300 мм соответствует 140 г, размером 435 × 230 мм — 110 г, магазинный сот размером 435 × 145 мм — 70 г воска. Себестоимость одного килограмма пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда. Валовым выходом меда считается товарный мед (изъятый из ульев) и мед, оставленный в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период. Делением затрат, приходящихся на новые пчелиные семьи, на количество этих пчелиных семей определяется себестоимость одной пчелиной семьи.

Контрольные вопросы

1. Что является характеризующей особенностью сельского хозяйства?
2. Что является объектами исчисления себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях?
3. Как делятся в учете затраты растениеводства между прошлым и текущим годом?
4. Как осуществляется распределение затрат на содержание основных средств, используемых в растениеводстве?
5. Как определяется фактическая себестоимость зерновых культур?
6. Как рассчитывается себестоимость продукции садоводства?
7. Что подразумевается под объектами учета затрат растениеводства?
8. Что является объектами учета в специализированных свиноводческих хозяйствах?
9. Как калькулируется себестоимость продукции животноводства?
10. Как калькулируется себестоимость живой массы молодняка крупного рогатого скота и взрослых животных?

Глава 4. СТРУКТУРА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

4.1. Калькулирование себестоимости продукции в сфере производства электроэнергии

Энергетика — одна из важнейших отраслей экономики, так как она обеспечивает другие отрасли, население, социально-бытовые объекты тепловой энергией. Производство электроэнергии осуществляется путем преобразования одного вида энергии в другой: сначала энергии сгораемого топлива в тепловую энергию, затем тепловой энергии в механическую.

В современных условиях электроэнергия вырабатывается в основном на атомных (АЭС), гидравлических (ГЭС) и др. электростанциях. Все больше внимания уделяется выработке электроэнергии, возобновляемых ее источников — солнечной энергии.

Процесс снабжения потребителей осуществляется энергетическими системами. К основной деятельности энергопредприятий относятся массовое производство и передача (распределение) электрической и тепловой энергии с коротким производственным циклом.

В отличие от других отраслей энергетика характеризуется высокой топливемкостью и фондоемкостью и достаточно низкой трудоемкостью. Удельный вес расходуемого на тепловых станциях топлива в затратах на производство энергии составляет более 70%.

Кроме этого, влияние на организацию учета затрат и калькулирования в энергетике оказывают следующие специфические особенности отрасли:

1) процесс производства в энергетике совпадает с процессом потребления, что дает возможность учитывать полную себестоимость энергии по всему технологическому циклу — от производства до реализации энергии. Эта особенность отрасли имеет важное значение, так как обеспечивает полный учет всех затрат как на производство, так и на транспортировку энергии до потребителя;

2) фаза производства энергии практически совпадает с фазой транспортировки, что связано с большой скоростью передачи энергии. Поэтому в отрасли отсутствуют склады готовой продукции и остатки незавершенного производства. Произведенные расходы в отчетном периоде полностью списываются на себестоимость выработанной энергии, и поэтому нет не-

обходимости распределять их между законченной и незаконченной продукцией;

3) на энергопредприятиях изготавливается простая продукция и имеется один процесс, в ходе которого вырабатывается либо один вид продукции (электроэнергия), либо два (электрическая и тепловая энергия). Это способствует внедрению процессного метода учета затрат и калькулирования;

4) взаимосвязь и взаимозависимость между производством, транспортировкой и потреблением энергии требует координации работы энергопредприятий и сетей (в соответствии с графиком нагрузки) и наличия диспетчерской службы, обеспечивающей выполнение графика. Работа энергопредприятий и сетей по единому диспетчерскому графику нагрузок энергосистемы создает зависимость уровня издержек от заданного графика. Затраты снижаются при работе станций в базисной нагрузке и увеличиваются при их работе в ликовом режиме;

5) передача и распределение электроэнергии вызывает необходимость ее трансформации с низкого на высокое напряжение (на повысительных станциях) и с высокого на низкое напряжение (на понизительных станциях), что приводит к потерям энергии как при трансформации, так и при транспортировке;

6) надежность и бесперебойность снабжения потребителей энергией вызывает необходимость создания соответствующих резервных мощностей на энергопредприятиях и линиях передачи. Их содержание увеличивает затраты;

7) влияние режима производства на затраты приводит к необходимости четкого деления затрат на тепловых электростанциях на переменные (топливо), которые изменяются пропорционально объему производства энергии, и условно-постоянные (амортизация, заработная плата и т. д.), которые прямо не зависят от режима производства (передачи) энергии. На гидроэлектростанциях практически отсутствуют переменные расходы, связанные с изменением объема производства;

8) особенности выработки энергии на различных видах электростанций (атомных, гидро-, тепловых) влияют на производственную структуру этих предприятий. Так, на тепловых электростанциях выделяются цехи: топливно-транспортный, котельный, машинный, электрический и теплофикационное отделение, по которым и ведется учет затрат. На гидроэлектростанциях учет затрат ведется по гидротехническому, машинному (турбинному) и электротехническому цехам;

9) производство энергии осуществляется разными способами, поэтому структура затрат на производство неодинакова.

Так, на гидростанциях до 80% затрат составляет амортизация основных средств, на тепловых станциях более 70% затрат составляют расходы на топливо.

Особенности производства повлияли на статьи затрат в энергетике. В настоящее время учет затрат и калькулирование себестоимости производства и передачи электрической и тепловой энергии осуществляются по следующим статьям:

- 1) топливо на технологические цели;
- 2) вода на технологические цели;
- 3) основная заработная плата производственных рабочих;
- 4) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 5) отчисления на социальное страхование;
- 6) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 7) расходы по подготовке и освоению производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) покупная энергия.

Специфическими статьями являются «Вода на технологические цели» и «Покупная энергия». Вода применяется на тепловых, районных котельных и тепловых сетях. По этой статье отражаются затраты на воду, расходуемую на технологические цели, расходы по очистке воды, стоимости химических реактивов и т. п. Вода, расходуемая на технологические цели, потребляется:

- 1) в котлотурбинном цехе — на питание котлов, для гидрозолаудаления и золоулавливания системы циркуляционного водоснабжения;
- 2) в теплофикационном отделении — для пополнения системы теплофикации и отпуска потребителям горячей воды;
- 3) в электроцехе — для охлаждения трансформаторов.

Статья «Покупная энергия» используется лишь энергетическими системами для отражения стоимости энергии, полученной от смежных энергосистем и блок-станций. Затраты здесь рассчитываются по отдельным блок-станциям и смежным энергосистемам исходя из количества покупаемой у них энергии и установленным расчетным тарифам.

Особенностью учета производства энергии является то, что все затраты, кроме общепроизводственных, являются прямыми и относятся на основное или вспомогательное производство.

К основному производству в энергетике относятся:

- 1) на электростанциях — выработка электрической и тепловой энергии;

2) на тепловых электростанциях — транспорт, котельный, машинный, электрический цехи, теплофикационное отделение;

3) на гидроэлектростанциях — гидротехнический, турбинный и электротехнический цехи;

4) в электрических и тепловых сетях — передача и распределение энергии.

К *вспомогательному производству* относятся — водоснабжение, автотранспорт, ремонтные цехи, химический цех, химическая, тепловая и электроизмерительная лаборатории и др.

Оперативно-технический учет топлива ведет специальная группа учета производственно-технической службы тепловой электростанции. Расход топлива на производство отражается в учете как в натуральных единицах, так и в тоннах условного топлива. Эта же группа ведет учет отклонений.

На атомных станциях ядерное топливо, заряженное в реактор, не является еще расходом на производство, а рассматривается как внутреннее перемещение из хранилищ к месту его потребления и продолжает учитываться на субсчете «Топливо». На затраты производства оно списывается по плановым нормам на фактическую выработку энергии ежемесячно.

Весь расход топлива на производство независимо от его вида (уголь, торф, мазут, газ) приводится к единому измерителю путем пересчета на условное топливо. Пересчет основывается на лабораторных анализах отобранных проб расходного топлива.

Данные о расходе топлива в условном измерении (теплотой сгорания 7000 ккал/кг) используются для планирования и анализа удельных расходов топлива на единицу энергии независимо от видов потребляемого натурального топлива, а также целей калькулирования себестоимости электрической и тепловой энергии при распределении затрат на производство.

По статье «Вода на технологические цели» отражается стоимость покупной или собственного приготовления воды, израсходованной на технологические цели. Учет количества воды ведется на основании показаний приборов в специальном водном журнале, где также отражаются отклонения в расходе воды по причинам их возникновения, к которым относятся:

1) изменение нормы расхода воды;

- 2) изменение температуры охлаждающей воды;
- 3) влажность и температура наружного воздуха и др.

В затраты на химводоочистку включают заработную плату персонала с отчислениями на социальные нужды, а также стоимость химических реактивов и других материалов и т. п.

По статье «Основная заработная плата производственных рабочих» учитывается начисленная заработная плата:

- 1) производственных рабочих, непосредственно участвующих в технологическом процессе производства энергии и ее транспортировке;

- 2) других категорий работников, непосредственно занятых в процессе производства, передачи и распределения энергии (дежурных инженеров станций, начальников смен, линейного персонала линий передач и др.

По статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» учитывают:

- 1) расходы по содержанию и эксплуатации оборудования энергопредприятий;

- 2) расходы по содержанию всех передаточных устройств и сооружений (линий передачи, теплотрасс и т. п.);

- 3) часть затрат по доставке топлива к бункерам и разгрузочным механизмам котельной;

- 4) амортизацию производственного оборудования и транспортных средств и т. п.

По статье «Расходы по подготовке и освоению производства» отражают кусковые расходы, связанные комплексным опробованием и испытаниями после взятия нагрузки агрегатами на новых энергопредприятиях, а также на действующих при их расширении и реконструкции. Величина этих расходов определяется сметой, которую составляют исходя из установленного режима, продолжительности и других условий пробной эксплуатации и освоения вводимых в действие объектов.

На энергопредприятиях для калькулирования применяют попроцессный метод, при котором все затраты собирают по отдельным цехам. При этом затраты предшествующего по технологическому процессу цеха не включаются в затраты последующего цеха. Так, затраты топливно-транспортного цеха не включают в себестоимость продукции котельного цеха. Таким образом, себестоимость энергии на энергопредприятиях является сводом затрат всех цехов с добавлением общехозяйственных расходов.

На энергопредприятиях используется **натуральный (весовой) или физический способ распределения затрат**, когда общие затраты на производство электрической и тепловой энергии распределяют пропорционально расходу условного топлива, который определяется технической службой предприятия.

Распределение затрат между электрической и тепловой энергией может осуществляться по двум вариантам:

1. Распределение производственных затрат зависит от участия того или иного цеха в выработке обоих видов энергии. Если цех участвует в выработке одного вида энергии, то его затраты полностью списывают на этот вид энергии. Если же цех участвует в выработке обоих видов энергии, то его расходы относят на оба вида продукции пропорционально расходу условного топлива. Исходя из этого затраты топливно-транспортного и котельного цехов распределяют между электрической и тепловой энергией пропорционально расходу условного топлива, а расходы машинного и электрического цехов полностью включают в затраты по выпуску электроэнергии. Расходы теплофикационного отделения, связанные с отпуском тепла, относят на себестоимость тепловой энергии.

2. Распределение затрат независимо от участия цехов в выработке того или иного вида энергии. В этом случае затраты всех цехов делят между двумя видами энергии пропорционально израсходованному на их производство топливу.

Для распределения затрат между электрической и тепловой энергией используется разработочная ведомость, содержащая следующий расчет:

Слагаемые полной себестоимости энергии	Теплоэнергия	Электроэнергия
1. Затраты электростанций		
2. Затраты электросетей		
3. Затраты тепловых сетей		
4. Расходы на содержание производственных служб		
5. Покупная энергия		
Итого производственная стоимость		

Данные разработочной ведомости используют при составлении калькуляции полной себестоимости электрической и тепловой энергии.

Выработанная на электростанции электроэнергия передается потребителю. При передаче электроэнергии возникающие затраты обобщаются по направлению:

- 1) воздушные линии передачи высокого и низкого напряжения и вводы вместе с обслуживающими их подстанциями;
- 2) надземные кабельные линии и вводы вместе с подстанцией.

Затраты по передаче энергии по воздушным линиям включают:

- 1) расходы по эксплуатации воздушных линий от распределительных устройств станции до подстанций и от подстанций до пунктов питающих линий и трансформаторных помещений;
- 2) расходы по содержанию пунктов питающих линий и трансформаторных помещений;
- 3) расходы по содержанию диспетчерской службы, группы режимов, грозозащиты, службы связи и лабораторий;
- 4) расходы на содержание и ремонт линий, амортизацию, заработную плату обслуживающего персонала и т. п.

Эксплуатация кабельных линий и вводов начинается от распределительных устройств до подстанций и от подстанций до пунктов питательных линий и трансформаторных помещений. Затраты по содержанию и эксплуатации кабельных сетей аналогичны затратам по эксплуатации воздушных линий.

По тепловым сетям отражаются затраты по передаче и распределению тепловой энергии: затраты, связанные с эксплуатацией теплофикационных трубопроводов, бойлерных установок и прочего оборудования.

По электрическим и тепловым сетям определяется себестоимость каждого вида переданной энергии. Учет затрат ведется по той же номенклатуре статей затрат, что и по электростанции, за исключением статьи «Топливо на технологические цели», а в электрических сетях не применяется статья «Вода на технологические цели».

Себестоимость калькуляционных единиц не определяется.

По энергосистеме в целом калькулируется полная себестоимость отпущенной потребителям электрической и тепловой энергии. Она включает:

1) производственную себестоимость энергии на электростанциях;

2) затраты на генерацию, транспорт и распределение энергии в электрических и тепловых сетях;

3) расходы на содержание аппарата энергосистемы;

4) стоимость покупной энергии.

В электропредприятиях и организациях калькулируется себестоимость электрической и тепловой энергии. Объектом калькулирования является:

1) на электростанциях — производственная электрическая и тепловая энергия;

2) в электрических и тепловых сетях — передача и распределение энергии;

3) в энергетической системе — полезный отпуск энергии потребителям.

Калькуляционной единицей являются:

1) на электростанциях — 1 квт.ч электроэнергии, отпущенной с шин электростанции и 1 Гкал теплоты, отпущенной с коллекторов электростанции;

2) в энергосистемах — 1 квт.ч и 1 Гкал энергии, полезно отпущенной потребителям.

На электростанциях калькулируется себестоимость товарной энергии:

1) электроэнергии, отпущенной с шин станции в электросеть;

2) теплоты — с ее коллекторов.

Расходы на энергию, используемую на свои технологические цели и на потери ее в сетях, входят в себестоимость товарного отпуска энергии.

По окончании отчетного периода составляется фактическая калькуляция, которая имеет следующий вид:

Статья затрат	Затраты на производство			
	электроэнергии		теплоты	
	за прошлый год	за отчетный период	за прошлый год	за отчетный период
1	2	3	4	5

В калькуляции определяется себестоимость 10 киловатт-часов электроэнергии и 10 гигакалорий теплоэнергии в разрезе статей затрат и приводятся данные о количестве произведенной энергии. Себестоимость 1 киловатт-часа электроэнергии и 1 гигакалорий теплоэнергии определяется путем деления общей суммы затрат за отчетный период по каждому виду энергии на количество киловатт-часов и гигакалорий, отпущенных потребителям.

4. 2. Производственные затраты и калькулирование себестоимости нефтегазовой отрасли

Нефтеперерабатывающая промышленность — это отрасль, включающая в себя предприятия со сложными технологическими процессами, высокой степенью автоматизации производства, различными видами продукции, выпускаемой из одного вида сырья. Из нефти вырабатываются многие виды жидкого топлива, в том числе мазут, бензин, битумы, керосин, смазочные материалы, дизтопливо, а также различные виды масел (технических, медицинских, хозяйственных), сырье для химической промышленности (бензол, ксилол, парафины, спирт, попутные нефтяные газы) и т. д.

На уровень затрат в нефтеперерабатывающей промышленности существенное влияние оказывают: улучшение подготовки сырья к переработке, правильный подбор катализаторов, рациональное использование побочных продуктов, сокращение энергетических расходов, что связано со значительным удельным весом в себестоимости затрат на материалы и энергоресурсы. На установках подготовки нефти наибольший объем затрат составляют затраты на сырье и вспомогательные материалы на технологические цели.

Также необходимо иметь в виду, что производимые в отрасли нефтепродукты делятся на основные и побочные, которые являются полуфабрикатами на данном предприятии или реализуются на сторону. Некоторые из них используются для смешения и получения новых продуктов.

Так, мазут, бензин, дизельное топливо разных марок создаются путем смешения (компаундирования) отдельных компонентов, получаемых на различных технологических установках.

Организация учета затрат во многом зависит от конкретных особенностей структуры предприятия, т. е. от состава под-

разделений, входящих в основное и вспомогательное производства. Так, основное производство, где осуществляются технологические процессы по выработке целевой продукции, включает в себя подготовку и первичную переработку нефти, термический и каталитический крекинг, гидроочистку и т. д.

При этом подразделения *основного производства* могут быть организованы:

1) по технологическому принципу, когда в одном подразделении объединяются однородные технологические установки;

2) по предметному принципу, когда технологические установки объединяются по последовательности переработки сырья в исходный продукт, что позволяет ускорить процесс производства;

3) по смешанному типу, когда сочетаются вышеназванные принципы формирования производственного процесса.

Вспомогательные производства в нефтепереработке включают не только подразделения, обслуживающие основное производство услугами (энергией, водой, теплом, ремонтом и т. д.), но и товарный цех, принимающий от основного производства готовую продукцию и продукты для смешивания. Этот цех используется для хранения реализуемой на сторону продукции, а на некоторых предприятиях, — и для хранения и подготовки к переработке сырой нефти. Деятельность этого цеха оценивается выполнением услуг по внутривозвратным перекачкам.

Кроме этого, вспомогательное производство отличается большой сложностью и значительными размерами, а также тем, что здесь используется основная часть всего промышленно-производственного персонала предприятия.

Важную роль играет вспомогательный цех КИПиА (контрольно-измерительных приборов и автоматики), что определяется необходимостью постоянного контроля с помощью технических средств за выходом готовой продукции, ее качеством, расходом пара, электроэнергии, производительностью технологических установок, т. е. в конечном итоге себестоимостью готовой продукции.

Также важное влияние на планирование и учет затрат в нефтеперерабатывающей отрасли оказывают:

1) технологический процесс, который происходит в обособленных каталитических, термических и других установках, которые взаимосвязаны между собой, т. е. сырье при его

обработке проходит последовательно ряд установок. Это оказывает влияние на выбор метода учета затрат, объектов учета затрат и калькулирования;

2) комплексное использование сырья, так как за один производственный цикл из одного или нескольких видов сырья получается одновременно ряд нефтепродуктов. Эта особенность оказывает влияние на способ калькулирования;

3) использование в большом количестве собственных полуфабрикатов, которые применяются для дальнейшей переработки. Эта особенность вызывает необходимость использования полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство;

4) большая фондоемкость технологического процесса, что вызывает большие затраты на текущий ремонт и амортизацию. Это требует их выделения в отдельную статью затрат;

5) использование вспомогательных материалов для технологических целей, что требует выделения статьи «Вспомогательные материалы на технологические цели»;

6) изменение физико-химических свойств перерабатываемого сырья приводит к образованию безвозвратных плановых отходов (утечка, просачивание, испарение и т. п.);

7) использование в технологических реакциях реагентов и катализаторов, которые необходимо отражать в учете по статье «Вспомогательные материалы на технологические цели»;

8) наличие большого количества устройств, емкостей по хранению, перекачке, сливу нефти и нефтепродуктов. Их содержание вызывает большие расходы, которые следует отражать отдельной статьей;

9) получение наряду с основной продукцией попутной, что вызывает необходимость ее учета и оценки.

Все эти особенности влияют на номенклатуру и состав статей затрат, и в нефтеперерабатывающей промышленности применяется следующая группировка затрат по статьям:

- 1) сырье и материалы;
- 2) полуфабрикаты собственного производства;
- 3) отходы (вычитаются);
- 4) вспомогательные материалы на технологические цели;
- 5) топливо и энергия на технологические цели;
- 6) основная заработная плата производственных рабочих;
- 7) дополнительная заработная плата;
- 8) отчисления на социальное страхование;
- 9) расходы на подготовку и освоение производства;

10) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, в том числе

- а) амортизация;
- б) текущий ремонт;
- 11) потери от брака;
- 12) внутрипроизводственная перекачка;
- 13) общепроизводственные расходы;
- 14) прочие производственные расходы.
- 15) производственная себестоимость;
- 16) попутная продукция.
- 17) производственная себестоимость основной продукции.

Учет затрат осуществляется в разрезе основных цехов. К основному производству в нефтеперерабатывающей промышленности относят:

- 1) подготовку сырья и переработку;
- 2) перегонку нефти и нефтепродуктов;
- 3) переработку сырья путем крекинга и риформинга;
- 4) коксование и контактную переработку нефтяных остатков;
- 5) переработку и очистку газа;
- 6) производство масел, парафина, серы, серной кислоты и других продуктов.

В каждом производстве может быть несколько обособленных технологических процессов, протекающих в технологических установках. Вид основного производства определяет состав затрат, порядок их учета, объекты учета и калькулирования. Объектом учета затрат является процесс переработки по каждой установке, а объектом калькулирования — отдельный вид продукта.

4.3. Учет затрат на производство в нефтеперерабатывающей промышленности

Наибольший удельный вес в себестоимости переработки составляют затраты сырья и материалов. По данной статье отражают стоимость израсходованных нефти, конденсата, бензина и других материалов.

Для учета оформляют оперативные листки о приеме и откачке по каждому резервуару. Для определения расхода сырья делают замеры. Ежемесячно, используя данные оперативных листков, составляется производственно-технический отчет о расходе сырья и полуфабрикатов.

Стоимость сырья, основных материалов и полуфабрикатов относится на себестоимость продукта:

1) прямым способом, если вырабатывается на установке один вид продукта;

2) косвенным способом при получении нескольких видов продуктов — пропорционально весу полученной продукции.

Аналогично учитываются затраты по статье «Полуфабрикаты собственного производства».

По статье «Возвратные отходы» отражается стоимость лущечного продукта, который представляет собой смесь различных видов сырья и полуфабрикатов, улавливаемых на специальных сооружениях. Эти отходы возникают при выработке таких продуктов, как гудрон, при получении отходов битума, кокса, парафина.

Этот возвратный продукт оценивают исходя из средней плановой стоимости нефти, поступающей на предприятие.

В составе статьи «Вспомогательные материалы на технологические цели» учитывают потребленные реагенты (серную кислоту, едкий натрий и др.), фильтрующие материалы, катализаторы разных видов, растворители. При этом стоимость катализаторов погашается ежемесячно путем использования норм расхода катализаторов на одну тонну или путем начисления износа с учетом срока их службы.

Начисление износа катализаторов прекращается при полном погашении их стоимости, даже если они продолжают использоваться, а при досрочной замене остаточная стоимость учитывается в затратах основного производства. Растворители всех видов списываются на затраты соответствующих установок прямым путем в зависимости от потребленного их количества и учетной цены.

По статье «Топливо и энергия на технологические цели» отражаются отдельно расходы на топливо, пар, воду оборотную и воду свежую, на электроэнергию и сжатый воздух. Основное место занимает расход пара на технологические цели и промывку оборудования. Вода используется для конденсации паров и охлаждения нефтепродуктов и насосов, растворения сухого натра, кальцинированной соды и других реагентов. Часть воды используется вторично, что позволяет снизить затраты. Для учета расходы топлива, воды, пара и т. п. широко используются измерительные устройства и приборы. Распределение затрат осуществляется либо прямо на производство основного продукта, либо косвенно на несколько продуктов, производимых на одном аппарате.

В статьях, связанных с учетом заработной платы производственных рабочих, учитывается также заработная плата инженерно-технических работников, непосредственно участвующих в выработке различных продуктов в основном производстве (начальников установок, механиков, мастеров и др.). Это связано со спецификой их участия в технологическом процессе, выражающейся в форме активного контроля за соблюдением параметров технологического процесса.

Расходы на подготовку и освоение новых продуктов, на научно-исследовательские работы, на амортизацию и текущий ремонт в нефтепереработке относят непосредственно на затраты основного производства по технологическим установкам, так как эти установки являются производителем продукции. Учет и распределение этих расходов осуществляются по соответствующим статьям себестоимости.

Амортизация начисляется со стоимости установки в целом, а не со стоимости отдельных ее узлов и агрегатов (печей, колонн, теплообменников, насосов и т.д.), так как нормы амортизации устанавливают как средневзвешенные с учетом срока службы отдельных аппаратов и узлов установки и их стоимости.

В нефтепереработке учет брака имеет свои особенности, так как в процессе переработки нефти не бывает неисправимого брака. Кроме того, если продукция не соответствует стандарту, то она может быть исправлена. Поэтому здесь отсутствует окончательный брак, а по статье «Потери от брака» отражают затраты на исправление брака (первичная переработка, повторная очистка, вторичная переработка и др.).

В составе статей затрат выделена «Попутная продукция», которой при нефтеперегонке может быть газ, гудрон, мазут и др. По статье показывается стоимость такой продукции. Способ ее оценки определяется предприятием.

Специфической статьёй затрат в нефтеперерабатывающей промышленности является статья «Внутрипроизводственная перекачка». В нее включают затраты на содержание и эксплуатацию товарных и сырьевых парков, насосных, операторных, товарных и сырьевых резервуаров, трубопроводов, сливных и наливных устройств (эстакад и причалов), дорог, контор, бытовок. Эти расходы связаны с перекачкой, хранением, сливом и наливом нефти и нефтепродуктов внутри предприятия. В эту статью не включают расходы на перекачку сырья до товарных емкостей средствами технологических цехов, а также

расходы на содержание промежуточных парков и местных нефтеловушек, которые включают в статью «Общепроизводственные расходы».

Сводный учет затрат в нефтепереработке осуществляется по полуфабрикатному варианту с использованием поперечного метода. Объект учета затрат тесно связан с местом их возникновения, с технологическим процессом. Это позволяет определить значительную долю затрат по технологическим установкам и отнести их прямым путем на затраты производства продукции на конкретных установках.

В отрасли также имеются большие возможности использования норм и нормативного метода в целом. Применение нормативного учета по установкам позволит усилить контроль за соблюдением технологического режима, своевременно отражать отклонения по причинам и виновникам в первичном учете, формировать информацию для анализа отклонений и принятия управленческих решений.

При применении нормативного метода необходимо сделать технологическую установку основным подразделением (центром затрат).

Им устанавливаются плановые задания по себестоимости продукции, нормы расхода материальных затрат и другие показатели, а также организуется учет фактических затрат. По окончании отчетного периода определяются отклонения по причинам и виновникам. На основании отчетов менеджеров отклонения группируются по причинам по предприятию в целом.

4.4. Калькулирование в нефтеперерабатывающей промышленности

В основном в отрасли все затраты связаны с технологической установкой, а не с отдельными нефтепродуктами. Поэтому в качестве объекта учета затрат выступают технологические установки. Объектом же калькулирования является продукция — одна тонна нефтепродуктов.

Калькулированию себестоимости нефтепродуктов предшествуют расчеты себестоимости продукции отдельных технологических установок по ходу технологического процесса. Такое калькулирование позволяет определить себестоимость полуфабрикатов, получаемых на каждой установке. Если на одной установке вырабатывается несколько основных продуктов, то возникает необходимость проводить расчеты для рас-

пределения затрат по отдельной установке на конкретный вид продукции.

Побочная продукция не является объектом калькуляции, и отдельные ее виды не калькулируются, а оцениваются одним из методов с учетом качества и характера использования.

Условно оценивают покупные продукты по какому-либо из трех методов:

- 1) по плановой себестоимости нефти;
- 2) по фактической стоимости сырья;
- 3) по фактической себестоимости продуктов в других процессах.

Например, плановая стоимость 1 тонны нефти 50 000 сум., гудрон оценивается в размере 0,8 этой стоимости, т. е. 40 000 сум. Остальная сумма затрат по процессу, за исключением стоимости покупной продукции, отходов, распределяется между отдельными видами продукции пропорционально весу полученной продукции.

Стоимость побочной продукции, исчисленная в соответствии с ее выходом по каждой технологической установке и условной оценкой, исключается из общей суммы затрат.

Объектами калькулирования продукции вспомогательных производств являются отдельные виды работ или услуг. Их себестоимость исчисляется на основании предварительной группировки затрат по цехам вспомогательного производства. Нефтяное сырье при нефтепереработке проходит ряд последовательных стадий производства, т. е. состоит из нескольких технологических процессов. В каждом из них вырабатывается промежуточный продукт-полуфабрикат. Одни из них идут на склад готовой продукции, другие — на склад полуфабрикатов, третьи — на дальнейшую переработку. Следовательно, возникает необходимость определять себестоимость полуфабрикатов и готового продукта.

При калькулировании различают две группы производственных процессов.

1-я группа. Процессы, где перерабатываются один или несколько видов и получают несколько основных видов продуктов. Например, процесс перегонки нефти и термического крекинга. Для перегонки нефти используется сырье: нефть, обессоленная нефть, а полученными продуктами являются бензин, керосин, дизельное топливо, газ, мазут, гудрон. При этом газ, мазут и гудрон являются попутными видами продукции.

При этом, если в течение месяца на одной установке получают несколько основных нефтепродуктов, то на каждый из

них расходуется свое сырье и реагенты, а часть общих затрат по установке подлежит распределению, так как ее нельзя отнести непосредственно на отдельный продукт. Эта часть затрат распределяется пропорционально весу полученной продукции при равномерной загрузке аппаратов.

Так, в производствах, где из одного или нескольких видов сырья вырабатывается один продукт или в течение отчетного периода последовательно вырабатываются различные виды основного продукта, себестоимость продукции калькулируется в следующем порядке:

1) затраты на полуфабрикаты и реагенты относят по прямому назначению на соответствующие продукты;

2) остальные общие расходы по установке распределяются между нефтепродуктами, изготавливаемыми на данной установке, пропорционально количеству дней (часов) работы установки или пропорционально весу выработанной продукции, если технологический цикл их изготовления по продолжительности одинаков.

Пример. В процессе очистки дистилярных масел получено: парфюмерного масла — 96 т, трансформаторного масла — 80 т. Итого 176 т. Затраты на их производство составили соответственно полуфабрикаты — 1 520 000 сум., реагентов — 360 000 сум. Прочие затраты — 522 000 сум.

Прочие затраты распределяются пропорционально количеству часов продолжительности очистки нефти:

1) парфюмерное масло — 500 ч;

2) трансформаторное масло — 80 ч.

Затраты на 1 час работы установки составляет 522 000 сум. :
 580×900 сум.

По видам продукции они распределяются так: на парфюмерное масло $900 \text{ сум.} \times 500 = 450\,000$ сум., трансформаторное масло $900 \text{ сум.} \times 80 = 72\,000$ сум.

При неравномерной нагрузке и продолжительности производственного цикла распределение осуществляется пропорционально количеству часов работы установки. В некоторых случаях могут применяться коэффициенты, учитывающие особенности выпускаемой продукции и разработанные предприятием самостоятельно.

Все данные по исчислению себестоимости одной тонны готового продукта содержатся в калькуляционных листах, которые состоят из двух страниц:

1) состоит из двух частей:

а) в левой части показаны количество и стоимость потреб-

ленного сырья и полуфабрикатов собственной выработки по видам, количество потерь и безвозвратных отходов;

б) в правой части содержится выход основной и попутной продукции по видам с указанием количества и стоимости;

2) отражает затраты по переработке в разрезе калькуляционных статей. При этом эти данные могут указываться: по плану, фактически и за предыдущий год.

2-я группа. Процессы, где в результате переработки одного или нескольких видов сырья получают один вид основного продукта. В этих случаях все затраты по установке относят на себестоимость этого продукта и нет необходимости в каких-либо распределительных калькуляционных расчетах.

Контрольные вопросы

1. Какие специфические особенности отрасли влияют на организацию учета затрат и калькулирования в энергетике?

2. Каковы варианты распределения затрат между электрической и тепловой энергией?

3. По каким статьям осуществляются учет затрат и калькулирование себестоимости производства и передачи электрической и тепловой энергии?

4. Что оказывает важное влияние на планирование и учет затрат в нефтеперерабатывающей отрасли?

5. Как группируются затраты по статьям в нефтеперерабатывающей промышленности?

6. Какая статья является специфической статьей затрат в нефтеперерабатывающей промышленности?

7. С использованием каких методов осуществляется учет затрат в нефтепереработке?

8. Что является промежуточным продуктом — полуфабрикатом нефтяного сырья при нефтепереработке?

9. Как калькулируется себестоимость продукции в производствах, где из одного или нескольких видов сырья получают несколько основных видов продуктов?

10. Как калькулируется себестоимость продукции в производствах, где из одного или нескольких видов сырья вырабатывается один продукт?

Глава 5. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

5.1. Особенности организации планирования и учета затрат в жилищно-коммунальном хозяйстве

Жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ) — это вид обслуживающих производств, призванный удовлетворять бытовые нужды населения. В него включают жилищное хозяйство, водоснабжение, теплоснабжение, санитарную уборку городов, вывоз бытового мусора, банно-прачечное хозяйство и др. Это достаточно разнообразные производства, имеющие как общие, так и специфические особенности своей деятельности и соответственно учета затрат и калькулирования.

В состав себестоимости конкретной организации сферы жилищно-коммунального хозяйства включаются затраты на комплекс работ, за который в соответствии с договором несет ответственность данная организация. При отсутствии договора с заказчиком по решению органов, регулирующих тарифы на жилищно-коммунальные услуги, для организации может устанавливаться стоимость конкретных услуг исходя из всего технологического цикла от производства услуги до ее реализации непосредственно потребителям. В себестоимость включаются и те виды работ, которые по договорам субподряда выполняют сторонними организациями.

Особенностью деятельности организаций жилищно-коммунального хозяйства является то, что:

— основные средства объектов инженерной инфраструктуры могут быть переданы в хозяйственное ведение:

- 1) организации жилищно-коммунального хозяйства;
- 2) службе, выполняющей функции заказчика, с последующей передачей на обслуживание организации жилищно-коммунального хозяйства;

— сбор платежей с потребителей за услуги ЖКХ может осуществлять:

1) служба заказчика или созданные в ее составе расчетно-кассовые центры. Она же ведет все расчеты с подрядчиками за реализованные услуги ЖКХ по предусмотренным договорами экономически обоснованным тарифам, т. е. работа подрядчиков в этом случае оплачивается службой заказчика;

2) организация жилищно-коммунального хозяйства (подрядчик), которая от службы заказчика (или непосредственно органа местного самоуправления) получает ассигнования из бюд-

жета в виде прямых дотаций на покрытие разницы между экономически обоснованными тарифами и тарифами, действующими для населения на каждый конкретный год и др.

Особенностью основных средств жилищно-коммунального хозяйства, относящихся к объектам инженерной инфраструктуры, является длительный период использования, продолжительный межремонтный срок, высокая стоимость ремонтов. Для обеспечения равномерного включения в себестоимость услуг затрат на проведение особо сложных видов ремонта основных средств организации могут образовывать ремонтный фонд. Отчисления в этот фонд определяются исходя из первоначальной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в установленном порядке организациями по согласованию с собственником объектов ЖКХ (органом местного самоуправления или уполномоченной им организацией, выполняющей функции заказчика).

В целом в жилищно-коммунальном хозяйстве рекомендуется применять следующую группировку затрат по статьям себестоимости услуг;

1. Материалы;
2. Топливо;
3. Электроэнергия;
4. Затраты на оплату труда;
5. Отчисления на социальное страхование;
6. Амортизация;
7. Ремонтный фонд;
- 7 (а). Ремонт и техническое обслуживание или резерв расходов на оплату всех видов ремонтов;
8. Содержание и обслуживание внутридомовых сетей;
9. Проведение аварийно-восстановительных работ;
10. Покупная продукция;
11. Прочие прямые затраты, в том числе отчисления на оплату работ службы заказчика;
12. Производственные расходы.

Специфика деятельности отдельных предприятий, относящихся к сфере ЖКХ, приводит к необходимости при исчислении себестоимости услуг включать в перечень затрат статьи, отражающие эту специфику. Так, организации, осуществляющие санитарную уборку, применяют статью «Обезвреживание отходов» для отражения расходов по содержанию находящихся в их ведении сооружений по обезвреживанию твердых и жидких отходов. В организациях водопроводного хозяйства в себестоимость включается статья «Оплата покупной воды» и т. д.

При формировании статей затрат в организациях ЖКХ учитывают следующие особенности:

1. Статья «Материалы» имеет место на большинстве предприятий сферы ЖКХ, за исключением предприятий горэлектротранспорта и бань, которые используют материалы только для ремонтных работ или содержания оборудования, и в связи с этим относят затраты на соответствующие комплексные статьи. Затраты на материальные ресурсы, используемые для технологических нужд, определяются исходя из норм расхода каждого материала, планового объема работ (услуг) и цен на единицу материала.

2. По статье «Топливо» учитывают затраты на технологическое топливо (уголь, газ, нефть, мазут, бензин и др.). При этом расход топлива на обогрев помещений не включается в данную статью. Исключением являются бани и прачечные. Расчет затрат по данной статье ведется аналогично расчету затрат на материалы.

3. По статье «Электроэнергия» учитывают затраты электроэнергии, которая расходуется на технологические цели. Например, на предприятиях водоснабжения — на подъем, подачу и очистку воды. При этом электроэнергия, используемая на освещение, не относится на данную статью. Исключением являются бани и прачечные, где нет отдельного учета силовой и осветительной электроэнергии, и поэтому по статье «Электроэнергия» там отражают всю потребленную энергию. Затраты на силовую энергию, используемую на двигательные и технологические нужды, определяются исходя из норм расхода электроэнергии, объема выполняемых работ и оказываемых услуг, установленной мощности электродвигателей и действующих тарифов. При отсутствии норм расхода планируемый расход электроэнергии в отдельных предприятиях ЖКХ рассчитывается на основе электромоторов, числа часов и работы в смену, числа рабочих дней за планируемый период, числа смен работы организации (цеха), коэффициента полезного действия.

4. По статье «Затраты на оплату труда» учитывают затраты на основную и дополнительную заработную плату работников, непосредственно занятых в технологическом процессе по производству и оказанию услуг, а также резерв на оплату отпусков этих работников.

5. По статье «Отчисления на социальное страхование» учитывают отчисления по единому социальному налогу, рассчитанному от затрат, учитываемых по статье «Затраты на оплату труда».

6. По статье «Амортизация» учитываются амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно участвующим в технологическом процессе. Амортизацию зданий и инвентаря общехозяйственного назначения по этой статье не учитывают.

7. По статье «Ремонтный фонд» отчисления осуществляются по нормативам отчислений с учетом того, что:

а) если основные средства объектов инженерной инфраструктуры по договору передаются организации ЖКХ в хозяйственное ведение или аренду, то начисление ремонтного фонда осуществляется организацией ЖКХ;

б) если основные средства объектов инженерной инфраструктуры по договору передаются ЖКХ только на обслуживание (если это необходимо с учетом особенностей и сложности ремонтных работ) лишь той части, которая передана в хозяйственное ведение непосредственно ей, находится у нее на балансе и используется для обслуживания и ремонта объектов инженерной инфраструктуры. На основные средства объектов инженерной инфраструктуры ремонтный фонд начисляется службой заказчика, у которой они находятся в хозяйственном ведении либо оперативном управлении и которая ведет учет расходов на все виды ремонтов указанных основных средств. Расчет нормативов отчислений в ремонтный фонд производится по каждому виду основных средств в соответствии с их стоимостью, сроком проведения ремонтных работ, а также нормативами материальных, энергетических, трудовых и финансовых затрат на их приобретение. При отсутствии необходимой нормативной базы для расчетов нормативов отчислений в ремонтный фонд за основу может быть принята динамика расходов ряда лет (в сопоставимых ценах) на капитальный и текущий ремонты.

7(а). По статье «Ремонт и техническое обслуживание или резерв расходов на оплату всех видов ремонтов» учитывают расходы на все указанные в названии статьи цели в случае, если в организации ЖКХ не создается ремонтный фонд или создается только по основным фондам объектов инженерной инфраструктуры. Затраты на проведение ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных средств включаются в себестоимость услуг в том отчетном периоде, в котором они имели место.

8. По статье «Содержание и обслуживание внутридомовых сетей» учитывают затраты на эти цели в соответствии с условиями договора. Затраты включают в себестоимость содержания и ремонта жилья или в себестоимость услуг водо-, тепло-, энергоснабжения и канализации.

9. По статье «Проведение аварийно-восстановительных работ» учитывают затраты на проведение аварийно-восстановительных работ. Эта статья используется в организациях водопроводно-, тепло-, энергетического и канализационного хозяйств. Статья включает в свой состав следующие элементы:

- затраты на оплату труда работников, закрепленные непосредственно за этой службой, в том числе заработную плату водителей аварийных машин;
- отчисления на социальные нужды от затрат на оплату труда этой категории работников;
- затраты на материалы и запасные части, используемые для ликвидации аварий;
- амортизацию оборудования, закрепленного за аварийно-диспетчерской службой;
- затраты на горючее и смазочные материалы, используемые аварийными машинами в процессе ликвидации аварий;
- оплату услуг своих подразделений и сторонних организаций, единой диспетчерской службы, связанных с ликвидацией аварий.

10. По статье «Покупная продукция» организации ЖКХ учитывают затраты на покупную продукцию (воду, электро- и теплоэнергию и газ) для последующей перепродажи потребителям (абонентам, покупателям). Затраты по данной статье рассчитываются исходя из планируемого объема реализации услуг, наличия собственных мощностей, обеспечивающих этот объем, а также тарифов на покупную продукцию.

11. По статье «Прочие прямые затраты» учитывают затраты на собственные технологические нужды организации (например, воду для промывки фильтров), отчисление на страхование имущества и отдельных категорий работников. В эту же статью относят потери от брака и др.

12. Статья «Цеховые расходы» носит комплексный характер, и в нее включают расходы на:

- содержание прочего цехового персонала (заработная плата с отчислениями на социальные нужды и резерв на оплату отпусков водителей спецмашины, мастеров участков и др. персонала цехов и служб, не относящегося к управленческому);
- амортизацию основных средств общецехового назначения (отдельно стоящих общецеховых зданий, сооружений, инвентаря и др.);
- ремонт и техническое обслуживание основных средств, где учитывают затраты на проведение всех видов ремонта ос-

новных средств общецехового назначения (если не создается резерв на ремонт основных средств);

- содержание и техническое обслуживание основных средств, где учитываются затраты: на материалы, расходуемые на хозяйственные нужды цеха; на содержание помещений в чистоте; стоимость электроэнергии для освещения; пара; воды; топлива; оплата услуг своих подсобно-вспомогательных подразделений и сторонних организаций; затраты на оплату труда (и отчислений на социальные нужды) вспомогательных рабочих, занятых на разных хозяйственных работах (содержание отопительной сети, уборки производственных помещений, дымоходов, очистки крыш от снега и т. п.);

- охрану труда, куда входят текущие затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности:

- устройство и содержание ограждений машин и их движущихся частей, люков, отверстий, сигнализации и прочих видов устройств некапитального характера, обеспечивающих технику безопасности;

- устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников, душей, бань и прачечных на производстве (где предоставление этих услуг работающим связано с особенностями производства и предусмотрено коллективным договором);

- оборудование рабочих мест специальными устройствами (некапитального характера);

- обеспечение специальной одеждой, обувью, защитными приспособлениями;

- обеспечение питанием, а также содержание и ремонт раздевалок, сушилок, комнаты отдыха и создание других условий в случаях, предусмотренных законодательством;

- прочие расходы, включающие затраты, не вошедшие в предыдущие статьи.

В сфере жилищно-коммунального хозяйства планирование себестоимости является одним из основных этапов формирования экономически обоснованных тарифов. Оно необходимо как для организаций ЖКХ (естественных, технических монополистов), так и для организаций, получающих право на заключение договора в результате конкурса, но в этом случае плановая себестоимость закладывается в тариф, являющийся стартовым для проведения конкурса.

При расчете плановых затрат по отдельным статьям себестоимости необходимо учитывать, что:

- а) плановые затраты на материалы, топливо, электроэнергию и другие прямые расходы зависят от объема выработки

материального носителя услуги (подъема воды, выработки тепловой и электрической энергии), которые складываются в результате оценки необходимого объема реализации услуг потребителям, потерь материального носителя услуги, а также расхода на собственные нужды;

б) при планировании затрат на амортизацию основных средств особое внимание должно быть уделено их переоценке в соответствии с реальной рыночной стоимостью;

в) исходной базой для определения нормативов отчислений в ремонтный фонд являются следующие данные:

- срок службы основных средств;
- продолжительность межремонтных сроков;
- регламент проведения ремонтных работ по каждому виду основных средств, а также их элементов и конструкций;
- сметы затрат на проведение ремонтных работ и др.

В тех случаях, когда в организациях ЖКХ не создается ремонтный фонд либо создается только по основным средствам объектов инженерной инфраструктуры, затраты на проведение ремонтных работ (текущего и капитального ремонта) планируются по статье «Ремонт и техническое обслуживание».

В основе расчета этих затрат должен лежать перечень ремонтных работ, предусмотренный договором на обслуживание, и ресурсные нормативы на их проведение, которые (при отсутствии утвержденных на федеральном или региональном уровнях) могут быть разработаны в рамках муниципального образования и утверждены органом местного самоуправления;

г) планирование затрат на аварийно-восстановительные работы осуществляется исходя из анализа фактической надежности работы объектов ЖКХ — интенсивности отказов в год в расчете (например, на 1 млн. тыс. сум. балансовой стоимости основных средств) и устойчивости их работы (среднего времени ликвидации одной аварии), а также возможного повышения надежности и устойчивости работы объектов в результате замены изношенных фондов и проведения других мероприятий;

д) планирование цеховых расходов осуществляется на основе анализа фактических данных, их динамики за ряд лет и намечаемых в планируемом периоде изменений и т. д.

Учет затрат в организациях ЖКХ осуществляется по статьям себестоимости на основе первичных документов.

Целью учета затрат и калькулирования себестоимости услуг является своевременное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию услуг в доку-

ментах о финансово-хозяйственной деятельности. Калькулирование себестоимости единицы услуги необходимо для обоснования уровня тарифов и оценки эффективности технологических, организационных и экономических мероприятий по развитию и совершенствованию производственно-экономической деятельности организаций жилищно-коммунального хозяйства.

При этом планирование, учет и калькулирование затрат ведутся в соответствии со спецификой деятельности отдельных видов деятельности жилищно-коммунального хозяйства. Поэтому в организациях, входящих в сферу ЖКХ, применяют различные объекты калькулирования себестоимости:

- жилищное хозяйство — 1 м² общей площади жилья;
- водоснабжение — 1 м³ отпущенной воды;
- водоотведение — 1 м³ отведенной сточной жидкости;
- теплоснабжение — 1 Гкал отпущенной тепловой энергии;
- горячее водоснабжение — 1 гкал тепловой энергии на подогрев или 1 м³ отпущенной горячей воды;
- электроснабжение — 1 квт/ч отпущенной электроэнергии;
- вывоз бытового мусора — 1 м³ бытовых отходов;
- уличная уборка — 1 м² убираемой площади;
- бани — один платный посетитель;
- прачечные — 1 кг привезенного белья.

По отдельным видам услуг населению организации, выполняющие их, составляют фактические калькуляции себестоимости услуг:

- по водоснабжению — фактическую калькуляцию себестоимости отпущенной воды;
- по водоотведению — фактическую калькуляцию себестоимости отвода;
- по теплоснабжению — фактическую калькуляцию себестоимости отпущенной теплоты;
- по электроснабжению — фактическую калькуляцию себестоимости отпущенной электроэнергии.

Формы фактических калькуляций включают два раздела. В первом отражаются натуральные показатели, характеризующие объем предоставленных услуг, а во втором указываются расходы по калькуляционным статьям. Так, фактическая калькуляция себестоимости отпущенной воды в первом разделе содержит следующие показатели:

- поднято воды;
- расход на собственные нужды;
- получено воды со стороны;
- подано воды в сеть;

- реализовано воды — всего, — в том числе:
- населению;
- отпущено воды другим водопроводам.

При этом натуральные показатели, приведенные в калькуляции, должны корреспондироваться с показателями договора на обслуживание.

5.2. Учет затрат и калькулирование себестоимости работ и услуг в отдельных организациях сферы жилищно-коммунального хозяйства

Несмотря на то, что предприятия, входящие в сферу ЖКХ, имеют единую цель — предоставление услуг населению — и относятся во многом к бюджетной сфере, каждое из них имеет свои специфические особенности. Они имеют различные объекты калькулирования себестоимости, и формирование затрат, составляющих себестоимость, имеют у них некоторые отличия, влияющие на состав калькулированных статей.

Предприятия, входящие в систему ЖКХ, оказывают населению коммунальные услуги по содержанию и ремонту жилых зданий, уборке территорий, вывозу мусора, уборке снега и т. д. Кроме того, через ЖКХ жильцам оказывают услуги другие службы: по электроэнергии, отоплению, водоснабжению, газоснабжению и т. д.

Учет затрат и калькулирования себестоимости услуг предприятий, относящихся к сфере ЖКХ (хотя и не всегда входящих в состав жилищно-коммунальных организаций определенного населенного пункта), имеет следующие особенности.

1. Организации механизированной уборки обеспечивают регулярную санитарную очистку населенных пунктов, включая следующие виды услуг: вывоз и обезвреживание бытового мусора и нечистот, уличную уборку, перевозку снега и другие услуги.

Калькуляция себестоимости составляется:

- 1) по домовая очистке (вывозу твердых и жидких бытовых отходов);
- 2) по механизированной уборке улиц.

Объектами калькулирования себестоимости в этих видах деятельности являются:

- 1) по домовая очистке — 1 м³ бытовых отходов;
- 2) по уличной уборке — 1 м² убираемой площади.

Калькуляция себестоимости услуг по санитарной уборке городов отражает:

1) объем выведенных жидких и твердых бытовых отходов, тыс. м³;

2) убираемую механизированным способом площадь улиц и проездов, км²;

3) пробег машин, тыс. км.

При отражении затрат по статьям себестоимости имеются следующие особенности:

- по статье «Материалы» отражаются расходы на материалы и запасные части по эксплуатации спецмашин, обтирочные материалы, планги, автолампы. При калькулировании себестоимости работ по уличной уборке в эту статью включаются также расходы на воду для поливки и мойки дорожных покрытий, песок, соляные смеси и т.п., используемые для уборки улиц. Расходы на материалы в стоимостном и натуральном выражении в связи с большой номенклатурой могут определяться на основании среднесложившихся затрат за ряд лет из расчета 100 км пробега мусоровозов или 1 часа работы машин по уборке улиц. При отражении затрат на воду, песчано-соляную смесь используются средние, сложившиеся за ряд лет расходы воды, исходя из существующего парка уборочных машин, объема выполняемых работ по каждому виду уборки улиц и действующих цен;

- по статье «Топливо» отражаются затраты на бензин, дизельное и другие виды топлива, израсходованные на работу специальных уборочных машин и механизмов и других транспортных средств, на оказание соответствующих услуг, а также бензин на внутригаражные нужды (кроме расходов на топливо, связанных с техобслуживанием и ремонтом спецмашин, механизмов и других транспортных средств). Затраты на топливо определяются по утвержденным в установленном порядке нормам расхода бензина и дизельного топлива на работу автотранспорта для уборки городских территорий. Затраты на топливо отражаются исходя из пробега машин, количества ездки с грузом по типам машин и цены топлива;

- по статье «Амортизация» отражается сумма амортизационных отчислений по машинам и механизмам, осуществляющим санитарную уборку населенного пункта, находящихся на балансе организации;

- по статье «Ремонт и техническое обслуживание» отражаются отчисления по нормативам на проведение всех видов ремонтов машин и механизмов, осуществляющих уборку населенного пункта. При этом в стоимость ремонта включаются затраты на материалы, энергию, оплату труда;

- создание ремонтного фонда по объектам, которые по объемам и техническим свойствам не могут быть отремонтированы в течение одного календарного года, в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств, в себестоимость услуг исходя из балансовой стоимости основных средств и нормативов отчислений;

- отражение в себестоимости услуг ремонтного фонда в зависимости от того, кому в хозяйственное ведение переданы объекты инженерной инфраструктуры — организации водопроводно-канализационного хозяйства или службе заказчика;

- отражение в себестоимости услуг затрат на проведение всех видов ремонтов по статье «Ремонт и техническое обслуживание или резерв расходов на оплату по всем видам ремонтов» в тех случаях, когда в организации водопроводно-канализационного хозяйства не создается ремонтный фонд либо создается только по основным фондам объектов инженерной инфраструктуры;

- включение в себестоимость услуг водоснабжения статьи «Оплата покупной воды»;

- формирование в себестоимости услуг статьи «Проведение аварийно-восстановительных работ»;

- включение в себестоимость услуг водопроводно-канализационного хозяйства затрат на содержание и обслуживание внутридомовых сетей при установлении такого порядка органами, регулирующими тарифы;

- при наличии собственной лаборатории по определению качества воды включение в цеховые расходы затрат по ее содержанию и т. д.

2. Банно-прачечное хозяйство, в организациях которого объектами калькулирования являются: в банях один платный посетитель, а в прачечных — 1 кг привезенного белья.

При учете затрат и калькулировании себестоимости услуг в банях имеются особенности:

- по статье «Затраты на оплату труда» учитывают заработную плату персонала бань: гардеробщиков, кассиров, банщиков, дезинфекторов, педикюрш, массажистов, а при наличии парикмахерских — также парикмахеров и мастеров маникюра;

- затраты по прочим платным услугам, оказываемым банями, относят в себестоимость прямым путем по статье «Прочие прямые затраты». При этом к прочим платным услугам относят: предоставление белья, продажу моющих средств, а также продаж чая, напитков, кондитерских изделий и др.

На постановку учета затрат по оказанию услуг в прачечных влияют следующие факторы:

— поточный характер производства, в процессе которого последовательно выполняются операции по обработке белья — приемка, сортировка, стирка, отжим, сушка, глажение, подборка и выдача, в результате чего возникает необходимость выявления затрат прачечной на каждой стадии производственного процесса;

— организационная структура прачечной — механизированная общего типа или самообслуживания;

— различная трудоемкость обработки отдельных видов белья, которая зависит не только от степени загрязнения белья, но и его формы (прямое, фасонное) и характера заказа (с крахмалением и без него).

В таких условиях учет и определение себестоимости обработки различных видов белья требуют значительного объема учетных работ. Общую приведенную массу белья рассчитывают на основе коэффициентов трудоемкости. Так, для особо загрязненного белья от организаций установлен коэффициент 1,05 для курток и халатов — 1,35; для белья с крахмалением для населения — 1,35 и т.д.

При учете по статьям затрат имеются следующие особенности:

- в статью «Материалы» включают затраты на материалы (мыло, соду, стиральный порошок, синьку, крахмал, и др.), потребление непосредственно для стирки белья;

- по статье «Покупная продукция» отражают расходы на оплату счетов за всю потребленную воду на технологические цели, хозяйственные нужды и нужды работников прачечной;

- по статье «Затраты на оплату труда» учитывают заработную плату рабочих прачечной: стиральщиков, гладильщиков и др.

3. Городское зеленое хозяйство включает в себя две тесно связанные между собой подотрасли: эксплуатационную и производственную, которые оказывают влияние на организацию учета затрат и калькулирование.

Предприятия на эксплуатации зеленых насаждений осуществляют озеленительные работы и обеспечивают уход за зелеными насаждениями. При этом:

- к озеленительным работам относят устройство новых зеленых объектов, реконструкцию и капитальный ремонт существующих. Объекты озеленительных работ выражаются количеством посаженных деревьев и кустарников, а также площадью устроенных газонов, цветников, дорожек в скверах, садах и др.;

- к работам по эксплуатации зеленых насаждений относятся уход за цветниками и газонами, древесно-кустарниковыми насаждениями, обрезку и прореживание древесно-кустарниковых насаждений, борьбу с вредителями и болезнями зеленых насаждений и другие работы.

Объектами калькулирования себестоимости работ по эксплуатации зеленых насаждений являются 1000 м² обслуживаемой площади.

При учете затрат, включаемых в себестоимость, имеются следующие особенности:

- по статье «Материалы» отражают фактическую себестоимость израсходованного посевного и посадочного материала, минеральных и органических удобрений, ядохимикатов, воды, кольев и др.;

- по статье «Содержание машин и механизмов» отражают расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды рабочих, занятых управлением машин и механизмов, на горючие и смазочные материалы и техническое обслуживание и т.п.

4. Организации теплоснабжения и электроснабжения имеют следующие особенности учета затрат и калькулирования себестоимости своих услуг:

- отражение в себестоимости услуг амортизации теплоэнергоснабжения или службы заказчика;

- создание ремонтного фонда по объектам, которые по техническим свойствам не могут быть отремонтированы в течение одного календарного года, в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств, в себестоимость услуг исходя из балансовой стоимости основных средств и нормативов отчислений. При этом ремонтный фонд может распределяться в себестоимости по периодам (месяцам, кварталам) пропорционально объемам реализации тепловой энергии;

- отражение в себестоимости услуг ремонтного фонда в зависимости от того, кому в хозяйственное ведение переданы объекты инженерной инфраструктуры: теплоэнергоснабжающим организациям или службе заказчика;

- включение в себестоимость услуг отдельной статьи «Оплата тепловой (электрической) энергии, полученной со стороны», включая использованную на собственные нужды;

- потери и неучтенный расход материального носителя услуги тепла и воды;

- отражение в себестоимости услуг организаций теплоэлектроснабжения затрат на содержание и обслуживание внутридомовых сетей в случае принятия соответствующего решения регулирующими органами и т.д.

Калькулирование себестоимости услуг организаций тепло- и энергоснабжения осуществляется по статьям себестоимости, а калькуляционной единицей в организации теплоснабжения служит Гкал отпущенной теплоты, а электроснабжения — 1 Квт/ч отпущенной электроэнергии.

5.3. Учет затрат в сфере бытового обслуживания и на швейных предприятиях

Процесс организации производственного учета на швейных предприятиях во многом определяется типом и характером производства, особенностями его организации и технологии, разнообразием номенклатуры выпускаемых изделий, их сложности, уровнем специализации производства, структурой управления и другими факторами.

В зависимости от характера технологического процесса швейное производство относится к обрабатывающим отраслям производства, в котором готовые швейные изделия получают путем сборки заранее изготовленных деталей кроя, различной фурнитуры, материалов отделки и др.

По степени специализации и массовости выпуска на швейных предприятиях применяют все три типа производства: индивидуальное, серийное и массовое. На производственный процесс оказывают влияние сезонность изготовления продукции и частое обновление ассортимента изделий под влиянием моды.

В зависимости от уровня специализации, объемов выпускаемой продукции швейные предприятия имеют различную производственную структуру. На крупных специализированных швейных предприятиях основным производственным подразделением является цех. На небольших швейных предприятиях основной структурной единицей является производственный участок.

К производственным цехам (участкам) на швейных предприятиях относятся:

- подготовительный цех (склад тканей и других материалов);
- раскройный цех (участок);
- швейный цех (участок);
- цех (участок) влажно-тепловой обработки.

В технологическом процессе производства продукции выделяют две стадии обработки:

- 1) подготовка ткани к раскрою и раскрой;
- 2) пошив готовых изделий.

В общем виде технологический процесс производства швейных изделий включает в себя следующие взаимосвязанные операции:

1) в подготовительном цехе (участке) — прием, обмеловка и подбор кусков ткани для раскроя;

2) в раскройном цехе (участке) — прием ткани из подготовительного цеха (участка); настиление ткани в настилы, их клеймение; раскрой настила; промер, сортировка и сдача на склад концевых остатков; контроль качества кроя; нумерация деталей кроя; комплектовка и передача комплектов кроя в швейный цех (участок);

3) в швейном цехе — прием и проверка фурнитуры, комплектовка кроя и его маркировка; пошив изделий; передача изделий в цех (участок) влажно-тепловой обработки;

4) в цехе (участке) влажно-тепловой обработки — технический контроль и маркировка изделий; упаковка и сдача готовой продукции на склад.

В зависимости от технологии обработки и организации производства на швейных предприятиях применяются поперечный и позаказный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

На швейных предприятиях затраты производства учитываются на счете 2010 «Основное производство», а затраты, связанные с реализацией продукции, — на счете 9410 «Расходы по реализации».

В состав себестоимости швейных изделий включаются следующие статьи затрат.

1. Основные материалы.
2. Возвратные отходы (вычитаются).
3. Вспомогательные материалы.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Расходы на оплату труда производственных рабочих.
6. Отчисление на социальное страхование.
7. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.
8. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования.
9. Общепроизводственные (цеховые расходы).
10. Прочие производственные расходы.
11. Итого производственная себестоимость.

По статье «Основные материалы» швейные предприятия отражают затраты тех материалов, которые вещественно входят в состав изделия.

Производительный расход основных материалов во многом зависит от качества их приемки от поставщиков и подготовки к производству.

Все материальные ценности, поступающие на предприятие, должны быть своевременно оприходованы заведующим (мастер) подготовительным цехом (участком). Он подписывает количество кусков ткани и сравнивает их характеристики (наименование, сорт, мерность ткани, количество и др.), указанные в ярлыках, кипных картах, спецификациях поставщика, с сопроводительными документами.

На поступившие материалы составляется приемный акт или накладная типовой формы.

На складе (подготовительном производстве) выполняют количественную и качественную приемку — разбраковку поступивших тканей путем их промера по длине и ширине.

Данные промера отражаются в паспорте куска (форма 1-ш), который составляется в двух экземплярах. В нем указывается артикул материала, ярлычная и фактическая длина куска, установленные при измерении, все значения ширины куска, выявленные пороки и их характеристики, условные вырезы и т. д.

Первый экземпляр паспорта прикладывается к куску ткани, второй хранится в картотеке и используется для расчета кусков тканей в настилы для раскроя. После промера ткани каждому куску присваивается порядковый номер, который проставляют в паспорте куска.

На каждую партию поступивших тканей одного артикула на основании паспортов кусков выписывается промерочная ведомость в трех экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — в подготовительное производство для оперативного контроля за расходом партии ткани; третий — в юридический отдел для предъявления претензий поставщику.

В промерочной ведомости фиксируется общий метраж партии ткани, длина и ширина каждого куска — ярлычная и фактическая, результаты промера ткани — излишек или недостача.

В случае обнаружения недостачи ткани по длине куска или предъявления претензий поставщику составляется «Акт проверки поступающих материалов по количеству». При установлении недостачи целых кусков к акту прикладывается покусковая опись меры каждого куска той кипы, где обнаружена недостача. Выявленные в результате разбраковки пороки тканей и отклонения по ширине в меньшую сторону оформляются «Актом разбраковки поступающих материалов по качеству». Указанные акты составляются комиссией.

При отпуске каждого куска ткани в промерочной ведомости делается отметка — дата отпуска и номер карты раскроя.

В подготовительном цехе (участке) согласно производственному заданию производят подбор и расчет количества ткани, необходимой для раскроя изделий по каждой карте раскроя.

Расчет кусков ткани в настилы для раскроя выполняют на основании паспортов кусков ткани опытным или расчетным способом. На основании произведенного расчета заполняется расчетная карта использования ткани при раскрое в одном экземпляре, как правило, на один артикул ткани.

Заведующий (мастер) подготовительным цехом (участком) проверяет правильность изготовления обмелок и расчета необходимого количества ткани. В подготовительном цехе (участке), помимо расчетной карты, выписывается карта раскроя, в которой заполняют раздел «Задание». Карты раскроя выписывают отдельно по ткани верха, подкладки и приклада, но за одним номером.

Начальник (мастер) подготовительного цеха (участка), после проверки правильности выписанного задания и указанных норм расхода ткани визирует карту раскроя. Каждая карта раскроя подлежит регистрации в специальном журнале. Затем ткань выдается в раскройный цех на основании накладной, приложенной к карте раскроя. Накладная выписывается в двух экземплярах. Первый экземпляр отрывается и служит основанием для записи расхода ткани в подготовительном производстве. Второй экземпляр используется для определения фактического расхода ткани и для учета использования ткани в раскройном цехе (участке).

Расчетная карта, карта раскроя и подобранные куски ткани с паспортами передаются в раскройный цех.

В раскройный цех ткани выдаются по партиям, подобранным согласно расчету, в пределах потребности на раскрой полных комплектов. В комплект входят все виды кроя: верх, подкладка, приклад и др.

Основным первичным документом для учета и контроля за расходом ткани в раскройном производстве служит карта раскроя. Она предназначена для оформления отпуска ткани в раскройный цех, для учета фактического расхода тканей, для учета возврата весового и мерного лоскута по категориям на склад, определения результатов раскроя, учета выработки рабочих раскройного цеха, учета сдачи кроя в кладовую кроя или в швейный цех.

Карта раскроя является многоцелевым документом, имеет сложную форму и состоит из двух разделов (лицевая сторона) и смонтированных в нее накладных.

Первый раздел «Задание» содержит нормативную информацию о потребности ткани на выполнение производственного задания по моделям, размерам и ростам. Также в ней указываются метод настила (ЛЛ — лицом к лицу, ЛВ — лицом вниз), разница при изменении норм и др. Заполняется она в подготовительном производстве.

Раздел «Выполненные задания» содержит информацию о фактическом выполнении задания в раскройном цехе и о результатах раскроя. Заполняется в раскройном цехе (участке) после выполнения раскроя ткани.

Накладная на сдачу кроя в кладовую цеха (швейный цех) отражает количество переданного кроя изделий определенного артикула в швейный цех (кладовую кроя). Заполняется в раскройном цехе после комплектовки кроя, полученного по одной карте раскроя. Накладная на сдачу концевых остатков заполняется после сортировки полученных от раскроя остатков ткани по размерам и категориям. С обратной стороны карты раскроя расположены разделы:

— «Выработка рабочих к карте раскроя» содержит информацию о выработке рабочих раскройного цеха по табельным номерам и номерам выполненных операций.

— «Спецификация кусков ткани» включает информацию, характеризующую куски ткани, подобранные для раскроя: номер куска, его ширина, длина.

— «Категория остатков» содержит характеристику остатков ткани по размерам и категориям. Учет расхода ткани в раскройном цехе и заполнение карты раскроя осуществляется в следующей последовательности.

Раздел «Выполненные задания» заполняет съемщик настила после окончания раскроя ткани. Он указывает фактическое количество раскроенных полотен по каждому настилу, количество кроя, фактическую длину обмелки полотна в метрах, ширину обмелки в сантиметрах. Расход ткани по каждому настилу без припуска в погонных метрах определяется умножением длины обмелки на фактическое количество полотен в каждом настиле. Расход ткани без припуска на раскрой в квадратных метрах равен произведению расхода в погонных метрах на ширину ткани.

Остатки ткани, полученные при раскрое, промеряют, сортируют по размерам и категориям и сдают на склад по накладной на сдачу лоскута, смонтированной в карту раскроя.

После определения количества погонных метров нерациональных остатков рассчитывается фактический расход ткани в погонных метрах по каждой карте раскроя. Для этого определяют разность между количеством поступившей для раскроя ткани и образовавшимися остатками, размером не менее 15 см для шерстяных тканей и не менее 10 см для всех остальных. Остатки ткани, имеющие размеры менее указанных, включаются в фактический расход ткани.

Фактический расход ткани на весь край в погонных метрах определяется умножением расхода ткани на раскрой без припуска на норматив потерь по длине настила для данного материала в процентах.

Фактический припуск на все настилы в погонных метрах равен разности между фактическим расходом ткани в погонных метрах и расходом ткани по фактическим обмелкам.

Площадь лекал раскладки определяется на основании данных экспериментального цеха о площади лекал каждого сочетания размеров, умноженных на фактическое количество полотен.

На основании данной карты раскроя предоставляется возможность определить отклонения фактического расхода ткани от нормативного. Отклонения за счет несоблюдения норм на обмелку в погонных метрах определяются путем сопоставления фактической длины обмелки по каждому настилу с нормативной длиной обмелки, с последующим умножением полученной величины на число выкроенных полотен в данном настиле.

Отклонение от норм на припуск рассчитывается как разность между фактическим припуском и припуском по норме на фактический край.

Результат изменения норм определяется умножением разницы при изменении норм на количество полотен того настила, при раскрое лекал которого произошли изменения.

Учет поступления и расхода ткани в раскройном цехе (участке) осуществляется в карточках учета движения и использования ткани, которые ведутся по наименованиям ткани и моделям швейных изделий, изготавливаемых из этой ткани.

Записи в карточку производятся на основании карт раскроя и других документов на поступление и расход ткани в раскройный цех (участок).

В карточках по каждой карте раскроя указывается фактический расход ткани в погонных и квадратных метрах на определенное количество края, а также поступление ткани из подготовительного производства, возврат рациональных и нерациональных остатков и т. д.

По окончании месяца на основании данных карточек учета движения и использования ткани заведующий (мастер) раскройного цеха (участка) составляет производственный отчет о движении материалов в производстве.

В швейном цехе (участке) при производстве изделий, помимо поступившего из раскройного цеха (участка) кроя, используют также фурнитуру, меховые приборы, материалы отделки и др. Они поступают со склада в швейный цех строго по нормам, установленным в лимитно-заборных картах, на количество кроя, указанное в маршрутном листе или производственном задании.

Дополнительная выдача фурнитуры, а также ее замена оформляются требованием с письменного разрешения главного инженера предприятия.

Лимитно-заборные карты выписываются ежемесячно на каждую модель изделия в двух экземплярах: один экземпляр передается на склад, второй — швейному цеху (участку).

Выдача фурнитуры согласно маршрутному листу записывается в двух экземплярах лимитно-заборных карт и визируется подписями представителя цеха — получателя и склада (подготовительного производства).

Отпуск меховых приборов в швейный цех производится на основании отрывных талонов к маршрутным листам, в которых указывается количество и размер указанных приборов на количество кроя по данному маршрутному листу. Учет меховых приборов в течение месяца ведется в заборных картах.

Расход фурнитуры и других материалов на фактический выпуск отражается в производственных отчетах швейного цеха, где на основании лимитно-заборных карт в разрезе моделей швейных изделий показывается расход конкретных наименований фурнитуры и других материалов.

Эти данные служат основанием для включения стоимости фурнитуры и других материалов в себестоимость швейных изделий.

Стоимость основных материалов включается в себестоимость отдельных видов швейных изделий по учетным ценам прямым путем. В конце месяца на основании расчета сюда же списываются отклонения учетной стоимости основных материалов от их фактической себестоимости.

В статью «Возвратные отходы (вычитаются)» включают стоимость отходов, уменьшающих фактические затраты на производство швейных изделий.

К возвратным отходам относятся остатки основных материалов, возникшие в процессе производства готовых изделий

и утратившие частично или полностью потребительские качества исходного материала.

Отходы материалов в швейном производстве образуются при настилении материалов и выкраивании деталей швейных изделий. К ним относятся потери по длине и ширине настилов и концевые остатки, межлекальные потери, отходы от подрезки деталей кроя изделия (швейная подметь), ватные выщипы и т. д., а также весовой и мерный лоскут, размер которого не позволяет использовать его в основном производстве.

К лоскуту относятся остатки материалов длиной свыше 15 см по шерстяным тканям и свыше 10 см по всем остальным тканям и материалам. Возвратные отходы оцениваются следующим образом:

1) по пониженной цене исходного материала в том случае, если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами;

2) по цене возможного использования, если отходы используются во вспомогательном производстве или цехе ширпотреба;

3) по установленным ценам на отходы, за вычетом расходов на их сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри предприятия или реализуются на сторону (например, вторсырье);

4) по цене реализации, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве кондиционного сырья или полноценного (полноценного) материала.

По статье «Вспомогательные материалы» отражают стоимость материалов, используемых для придания швейным изделиям определенных потребительских свойств. К ним относятся: мелки, булавки, картон для лекал, марля, игольно-платиновые изделия и др. Между видами изделий их распределяют пропорционально плановым нормам на фактический выпуск продукции.

Остальные статьи затрат, образующих себестоимость швейных изделий, в учете и калькуляции отражаются в том же порядке, что и в других отраслях легкой промышленности, в соответствии с действующими нормативными и инструктивными документами.

Для точного исчисления себестоимости продукции, которая выпущена в текущем периоде, необходимо все производственные затраты отчетного месяца разграничить между выпущенными и сданными на склад готовыми изделиями и незавершенным производством.

К незавершенному в швейном производстве относятся полуфабрикаты, находящиеся на различных стадиях обработки —

неукомплектованный крой, незаконченные швейные изделия в швейном цехе и ВТО, а также не принятая ОТК и не сданная на склад продукция.

Ткани и другие материалы, находящиеся у рабочих мест, но не подвергшиеся обработке, а также неисправимый брак в производстве в состав незавершенного производства не включаются.

Для уточнения данных оперативного учета движения кроя производится ежемесячная инвентаризация остатков незавершенного производства. Она позволяет выявить неучтенный брак, определить недостачи и излишки.

Фактическое количество деталей кроя и полуфабрикатов отражается в инвентаризационных описях. На их основе составляется сводная ведомость оценки незавершенного производства.

Незавершенное производство на конец текущего месяца рекомендуется оценивать по стоимости материальных затрат (фактических или нормативных), а также трудовых затрат.

Для определения себестоимости единицы швейных изделий производится ее калькулирование путем деления всей суммы расходов, затраченных на изготовление изделий конкретного вида, на количество этих изделий по каждой калькуляционной статье. В качестве калькуляционной единицы в швейном производстве применяется штука или комплект.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается особенность деятельности организаций жилищно-коммунального хозяйства?
2. Как группируются затраты по статьям себестоимости услуг в жилищно-коммунальном хозяйстве?
3. Какова цель учета затрат и калькулирования себестоимости услуг ЖКХ?
4. Каковы объекты калькулирования себестоимости в сфере ЖКХ?
5. В чем заключаются особенности учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в банях?
6. Какие затраты включаются в состав себестоимости швейных изделий?
7. Как оформляются поступившие материалы на склад?
8. Для чего служит карта раскроя?
9. Что подразумевается под отходами материалов в швейном производстве?

Глава 6. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

6.1. Особенности хозяйственной деятельности, планирования и учета издержек в общественном питании

Общественное питание представляет собой отрасль экономики, которая производит, реализует готовую пищу и обслуживает потребителей. Специфика общественного питания заключается в том, что процессы производства, реализации и потребления готовой продукции тесно связаны между собой, а кроме того, они совершаются ежедневно и производятся, как правило, в одном месте.

Предприятие общественного питания — это предприятие, предназначенное для производства кулинарной продукции, мучных кондитерских и булочных изделий, их реализации и/или организации потребления. При этом под кулинарной продукцией понимается совокупность блюд, кулинарных изделий и кулинарных полуфабрикатов.

Необходимо также иметь в виду, что кулинарная продукция должна соответствовать требованиям государственных стандартов; стандартов отрасли; стандартов предприятия; сборников рецептур блюд и кулинарных изделий; технических условий и вырабатываться по технологическим инструкциям и картам при соблюдении санитарных правил для предприятий общественного питания по следующим направлениям:

- 1) организация питания отдельных компонентов потребителей в зависимости от их работы и учебы;
- 2) организация питания потребителей, нуждающихся в диетическом и лечебном питании;
- 3) производство блюд национальной кухни и кухни зарубежных стран;
- 4) производство кулинарных изделий из одного вида сырья (вегетарианские, молочные, рыбные изделия);
- 5) производство узкого ассортимента блюд в пельменных, шашлычных, чебуречных и др.

В зависимости от качества и объема предоставляемых услуг, уровня и качества обслуживания предприятия общественного питания делятся на классы:

- 1) люкс — изысканность интерьера, высокий уровень комфорта, широкий выбор услуг, ассортимент оригинальных, изысканных заказных и фирменных блюд, изделий — для рес-

торанов; широкий выбор заказных и фирменных напитков, коктейлей — для баров;

2) высший — оригинальность интерьера, комфортность услуг на должном уровне, разнообразный ассортимент оригинальных заказных и фирменных блюд и изделий — для ресторанов; широкий выбор заказных и фирменных напитков и коктейлей для баров;

3) первый — гармоничность, комфортность и выбор услуг, разнообразный ассортимент заказных и фирменных блюд, изделий и напитков сложного приготовления — для ресторанов; набор напитков, коктейлей несложного приготовления, в том числе заказных и фирменных — для баров.

В зависимости от времени функционирования предприятия общественного питания могут быть:

1) постоянно действующими, которые работают весь год, независимо от времени года. В весенне-летний период они могут увеличивать число мест на открытом воздухе;

2) сезонные, которые действуют не весь год, а только в весенне-летний период. Большое количество таких предприятий открывается в местах отдыха населения.

Эти особенности привели к оказанию предприятиями общественного питания населения разнообразных видов услуг:

- 1) питания;
- 2) по приготовлению кулинарной продукции и изделий;
- 3) по организации потребления и обслуживания;
- 4) по реализации кулинарной продукции;
- 5) по организации досуга;
- 6) информационных и консультативных;
- 7) прочих услуг.

Под услугами питания в данной отрасли понимают услуги по изготовлению продукции общественного питания и созданию условий для ее реализации в соответствии с типом и классом предприятия общественного питания. Исходя из этого, услуги питания подразделяются на услуги питания ресторанов, столовых, кафе, закусочных, баров.

К услугам по изготовлению кулинарной продукции и кондитерских изделий относится изготовление:

1) кулинарной продукции и кондитерских изделий по заказам потребителей;

2) продукции из сырья заказчика в предприятии общественного питания;

3) кулинарной продукции и кондитерских изделий на дому.

Услуги по организации потребления и обслуживания включают в себя:

- 1) организацию и обслуживание торжеств и ритуальных мероприятий;
- 2) организацию и обслуживание культурно-массовых мероприятий;
- 3) доставку продукции и обслуживание потребителей на рабочих местах и на дому;
- 4) услуги официанта на дому;
- 5) организацию комплексного питания и др.

К услугам по реализации продукции в общественном питании относятся:

- 1) реализация продукции и изделий кухни через магазины-кулинаруии и буфеты;
- 2) отпуск обедов на дом.

Услуги по организации досуга включают:

- 1) организацию музыкального обслуживания;
- 2) проведение концертов и других подобных мероприятий;
- 3) предоставление газет, журналов, игровых автоматов, бильярда и др.

К услугам информационно-консультационным относят предоставление консультаций специалистов по изготовлению, оформлению блюд, а также по обучению правилам сервировки.

Прочие услуги включают:

- 1) прокат столового белья, посуды, приборов, инвентаря;
- 2) предоставление парфюмерии, принадлежностей для чистки обуви;
- 3) мелкий ремонт и чистку одежды;
- 4) упаковку блюд и изделий, оставшихся после обслуживания потребителей;
- 5) упаковку кулинарных изделий, приобретенных на предприятии;
- 6) предоставление потребителям телефонной и другой связи на предприятии;
- 7) гарантированное хранение личных вещей (верхней одежды), сумок и ценностей потребителя;
- 8) вызов такси по заказу потребителя;
- 9) парковку личных автомобилей потребителей на организованную стоянку у предприятия.

При этом предприятия общественного питания обязаны соблюдать установленные в Государственных стандартах, санитарных, технологических и других нормативных документах обязательные требования к предоставляемым услугам по:

- 1) соответствию целевому назначению;
- 2) точности и своевременности предоставления;
- 3) безопасности и экологичности;
- 4) экономичности и комфортности;
- 5) эстетичности;
- 6) культуре обслуживания и т. д.

С учетом всех предъявляемых к предприятиям общественного питания требований установлена следующая классификация типов этих предприятий:

1) ресторан — предприятие общественного питания с широким ассортиментом блюд сложного приготовления (включая заказные и фирменные), а также винно-водочных, табачных и кондитерских изделий, с повышенным уровнем обслуживания в сочетании с организацией отдыха (организация музыкального обслуживания, проведение концертов, программ варьете, а также предоставление газет, журналов, настольных игр, бильярда и т. п.). При этом обслуживание осуществляется метрдотелями, официантами. Большие требования предъявляются к посуде и приборам и т. д.;

2) столовая — общедоступное или обслуживающее определенный контингент потребителей предприятие общественного питания, производящее и реализующее блюда в соответствии с разнообразным по дням недели меню. При этом различают столовые по:

а) ассортименту реализуемой продукции — общего типа и диетические;

б) обслуживаемому контингенту потребителей — школьные, студенческие, рабочие и др.;

в) месту расположения — общедоступные, по месту учебы, работы.

Общедоступные столовые предназначены для обеспечения продукцией массового спроса (завтраками, обедами, ужинами) в основном население данного района и приезжих. Столовые при предприятиях, учреждениях, учебных заведениях размещаются с учетом максимального приближения к обслуживаемым потребителям, и порядок их работы согласовывается с администрацией. В диетических столовых блюда готовятся по специальным рецептурам и технологии поварами, имеющими специальную подготовку, под контролем врача-диетолога или медсестры;

3) кафе — предприятие, оказывающее услуги по организации питания и отдыха с предоставлением ограниченного по сравнению с рестораном ассортимента продукции, реализующее фирменные, заказные блюда, изделия, напитки. Блюда в

основном несложного приготовления и в то же время расширенный ассортимент напитков (чай, кофе, молоко и др.). Кафе различают по:

а) ассортименту реализуемой продукции — кафе-мороженое, кафе-кондитерская, кафе-молочная;

б) контингенту потребителей — кафе молодежное, кафе детское;

в) методу обслуживания — самообслуживание, обслуживание официантами.

Кафе предназначено для отдыха посетителей, а поэтому большое значение имеет оформление торгового зала декоративными элементами, освещение, цветовое решение;

4) закусочная — предприятие общественного питания с ограниченным ассортиментом блюд несложного приготовления из определенного вида сырья, предназначенное для быстрого обслуживания потребителей промежуточным питанием. Услуга питания закусочной зависит от специализации предприятий, которые подразделяют по:

а) ассортименту реализуемой продукции общего типа;

б) специализированности (сосисочная, пельменная, блинная, шашлычная, чайная, пиццерия и т. д.).

Наиболее часто встречаются:

а) чайные, которые предназначены для приготовления и реализации в широком ассортименте чая и мучных кондитерских изделий, а также горячих вторых блюд;

б) пельменные, основной продукцией которых являются пельмени с различными фаршами. В их меню также включают холодные закуски несложного приготовления, горячие и холодные напитки;

в) сосисочные, специализирующиеся на реализации горячих сосисок, сарделек (отварных, запеченных с разными гарнирами), а также различных напитков;

г) пирожковые, предназначенные для приготовления и реализации жареных и печеных пирожков, кулебяк, расстегаев и других изделий из различных видов теста;

д) пиццерии, которые предназначены для приготовления и реализации пиццы с различными начинками. При этом здесь возможно обслуживание официантами и др.;

5) бар — предприятие общественного питания с барной стойкой, реализующее смешанные, крепкие алкогольные напитки, закуски, десерты, мучные кондитерские и булочные изделия, слабоалкогольные и безалкогольные напитки, покупные товары. Бары различают по:

а) ассортименту реализуемой продукции и способу приготовления — молочный, пивной, кофейный, коктейль-бар, гриль-бар и др.;

б) специфике обслуживания потребителей — видеобар, варьете-бар и др.

При определении типа предприятия учитывают следующие факторы:

1) ассортимент реализуемой продукции, ее разнообразие и сложность изготовления;

2) технологическую оснащенность (материальную базу, состав помещений, оборудование, архитектурно-планировочное решение и т. д.);

3) методы обслуживания;

4) квалификацию персонала;

5) качество обслуживания (комфортность, этику общения, эстетику и т.д.);

6) номенклатуру предоставляемых услуг.

Предприятия общественного питания также могут работать как предприятия розничной торговли. К ним относятся магазины кулинарии, мелкорозничная сеть (киоски, разносная торговля). Магазины кулинарии — предприятия, реализующие населению кулинарные и кондитерские изделия и полуфабрикаты. Они своего производства не имеют и являются филиалами предприятий общественного питания (ресторанов, столовых и др.). При магазине кулинарии нередко организуется кафетерий, который предназначен для продажи и потребления на месте горячих напитков, бутербродов, кондитерских изделий и других товаров, не требующих сложного приготовления. При этом реализация спиртных напитков здесь не допускается.

Все готовые изделия и полуфабрикаты, изготовленные предприятием общественного питания, представляют собой продукцию собственного производства, которую подразделяют на:

1) блюда — охлажденные (т. е. подвергнутые интенсивному охлаждению), заказные (т. е. индивидуально изготовленные и оформленные на основании полученного от потребителя заказа), банкетные (т. е. оригинально оформленные блюда, приготовленные для торжества), фирменные (т. е. изготовленные по новой рецептуре и технологии или на основании нового вида сырья и отражающие специфику определенного предприятия общественного питания). Кроме того, частями блюда являются гарнир, подливка или соус, которые подаются к основному компоненту блюда с целью улучшения вкуса, аромата и внешнего вида;

2) изделия кухни — мучные кулинарные изделия и кондитерские изделия, которые представляют пищевой продукт или сочетание пищевых продуктов, доведенных до кулинарной готовности. Например, пирожки, белыши, пончики;

3) полуфабрикаты, которыми считаются продукты или сочетание продуктов, прошедших одну или несколько стадий обработки, но не доведенных до окончательной готовности. Они используются для дальнейшего изготовления кулинарных изделий или выступают самостоятельным объектом продажи (например, кулинарии).

Кроме того, предприятия общественного питания еще реализуют покупателям продукты, которые не прошли технологическую обработку, и отдельные товары (например, алкогольные напитки и сигареты), т. е. фактически продают покупные товары.

Таким образом, особенности организации бухгалтерского учета в общественном питании определяются:

1) спецификой предприятий, различием их типов и классов (ресторан, бар, кафе и т. д.);

2) большим и разнообразным перечнем услуг, предоставляемых потребителям (услуг питания, услуги по изготовлению кулинарной продукции и кондитерских изделий и т. д.);

3) различием услуг питания и их реализацией в зависимости от типа предприятия;

4) многочисленным перечнем прочих услуг и их разнообразием (прокат столового белья, приборов, инвентаря, продажа цветов, сувениров и т. д.);

5) разнообразием и значительностью требований, удовлетворяющих потребности потребителей;

6) спецификой затрат;

7) спецификой, разнообразием и сложностью сырья (продуктов), товаров;

8) сложностью и особыми требованиями к производству товаров (изделий) и др.

Основным показателем, характеризующим объем хозяйственной деятельности предприятий общественного питания, является товарооборот, в состав которого включается стоимость проданной населению кулинарной продукции (блюд, кулинарных изделий, полуфабрикатов) собственного изготовления, мучных и других покупных товаров без кулинарной обработки для потребления на месте. В обороте общественного питания учитывается также стоимость кулинарной продукции и покупных товаров, отпущенных на дом по заказам населения.

У каждого предприятия общественного питания должен быть утвержден план товарооборота за месяц, на основании которого составляется производственная программа на день.

Продажные цены на изделия, изготовленные и реализуемые предприятиями общественного питания, формируются из покупной стоимости сырья или полуфабрикатов, торговой скидки и наценки предприятия общественного питания. Эта наценка включается в продажную цену изделия путем добавления ее к стоимости сырья. Торговая наценка и скидка должны покрыть все издержки общественного питания и обеспечить получение прибыли.

Предприятия общественного питания устанавливают размеры наценок с учетом:

- 1) типа и массы предприятия (ресторан, бар, закусочная, кафе, столовая);
- 2) ассортимента продуктов с учетом трудоемкости при обработке;
- 3) обслуживаемого контингента;
- 4) потребительского спроса;
- 5) места и времени реализации.

Для определения продажных цен используют: план-меню, сборники рецептур блюд и реестр свободных продажных (розничных) цен на продукты и товары.

В целях планирования и учета издержек обращения и производства предприятий торговли и общественного питания используется следующая номенклатура статей:

1. Транспортные расходы.
2. Расходы на оплату труда.
3. Отчисления на социальное страхование.
4. Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений/помещений, оборудования и инвентаря.
5. Амортизация основных средств.
6. Расходы на ремонт основных средств.
7. Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, приборов, других предметов труда.
8. Расходы на топливо, газ, пар, электроэнергию для производственных нужд.
9. Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров.
10. Потери товаров и технологические отходы.
11. Прочие расходы.

6.2. Особенности учета расходов в общественном питании

Принципиальная схема работы предприятия общественного питания состоит из следующих стадий:

1) сначала приобретается сырье (продукты, полуфабрикаты), из которого в основных, подсобных производственных цехах (кухне) изготавливается продукция собственного производства (те же продукты и полуфабрикаты, прошедшие процесс технологической обработки — горячей или холодной);

2) затем наступает стадия реализации и организации потребления продукции собственного производства.

Осуществляя такой производственный цикл, предприятие общественного питания несет затраты, которые оно должно возмещать, чтобы не было убытка.

Совокупные затраты предприятий общественного питания принято называть издержками обращения или расходами на продажу. Издержки обращения — текущие расходы предприятий общественного питания на осуществление их основной деятельности.

Для синтетического учета издержек обращения предусмотрен счет 9410 «Расходы по реализации», по дебету которого накапливаются суммы производственных предприятием общественного питания расходов на содержание помещений, оплату коммунальных и транспортных услуг, на заработную плату персонала, отчисления на социальные нужды, на рекламу и т. д. В течение месяца расходы собираются на дебете счета 9410, а по окончании месяца они списываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат» в той их части, которая приходится на реализованную за текущий месяц продукцию.

Учет издержек обращения по отдельным статьям ведется по следующим расходам предприятия общественного питания:

1. На статью «Транспортные расходы» относятся:

1) оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (плата за перевозки, за подачу вагонов, взвешивание грузов и т. п.);

2) оплата услуг сторонних организаций по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них, плата за экспедиционные операции и другие услуги;

3) стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки, мешковина);

4) плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах/аэропортах в пределах нормативных сроков,

установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами и т. п.

2. По статье «Расходы по оплате труда» учитываются:

1) затраты на оплату труда основного производственного персонала (товаров, раздатчиков, официантов, продавцов и т. д.) с учетом премий за производственные показатели, стимулирующие и компенсирующие выплаты (включая компенсацию по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах предусмотренных законодательством норм);

2) оплата труда работников управленческого звена (руководителей, работников бухгалтерии и т. д.) и др.

3. По статье «Отчисления на социальное страхование» отражаются суммы ЕСН и другие обязательные отчисления в соответствии с законодательством (например, взносы на страхование от несчастных случаев на производстве).

4. По статье «Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря» учитываются:

1) плата за текущую аренду зданий, строений, оборудования, инвентаря и других отдельных объектов основных средств арендодателя;

2) расходы на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги;

3) расходы на содержание в чистоте помещений, уборку примыкающих к ним участков территории (дворы, улицы, тротуары), вывоз мусора;

4) стоимость предметов и средств ухода за помещениями (известь, мастика, мешковина, щетки, метлы, веники и т. п.);

5) расходы на проверку и клеймение весов, водомеров, электро- и газовых счетчиков и других измерительных приборов;

6) расходы на проведение противопожарных мероприятий;

7) плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану и др.

5. По статье «Амортизация основных средств» учитываются суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных средств, начисленные исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм амортизационных отчислений.

6. По статье «Расходы на ремонт основных средств» отражаются расходы на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных производственных средств, в том числе расходы на ремонт арендованных основных средств (включая помещения), если это предусмотрено договором аренды.

В случае неравномерного осуществления ремонта основных средств (включая арендованные объекты) в течение года можно образовывать резерв расходов на ремонт основных средств за счет ежемесячных отчислений, отражаемых также по этой статье. Соответственно фактически понесенные затраты на ремонт основных средств будут списываться уже за счет созданного резерва.

7. В статью «Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других предметов труда» включаются:

1) стоимость столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви, санитарных принадлежностей, столовой посуды и приборов;

2) потери от боя посуды, поломки и повреждения приборов в пределах норм, утвержденных в установленном порядке;

3) плата прачечным, ремонтным мастерским и другим организациям за стирку, дезинфекцию и починку столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви и санитарных принадлежностей;

4) стоимость материалов (мыла, моющих средств, иголок, ниток, пуговиц, тканей и т. п.);

5) расходы на ремонт инструментов и хозяйственного инвентаря и др.

8. На статью «Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд» относятся:

1) фактическая себестоимость дров, угля, нефти, торфа и других видов топлива, потребленных на технологические и иные производственные нужды (приготовление пищи, подогрев воды и др.);

2) стоимость электроэнергии, газа и пара, израсходованных на технологические цели, на приведение в движение оборудования и механизмов (картофелечисток, овощерезательных машин, поточных линий для мойки и чистки овощей, конвейерных линий для комплектования и отпуска блюд).

При этом фактическая себестоимость топлива состоит из покупной цены, расходов на перевозку, погрузочно-разгрузочные работы, распиловку, колку, укладку дров и др.

9. По статье «Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров» отражаются:

1) фактическая стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, стружки, опилок, соломы, проволоки и др.), потребленных при подработке, переработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;

2) плата за услуги сторонних организаций по фасовке и упаковке товаров;

3) расходы на содержание холодильного оборудования — стоимость электроэнергии, воды, смазочных материалов и др.; оплату услуг сторонних организаций по техническому обслуживанию холодильного оборудования;

4) фактическая стоимость льда, потребленного для охлаждения товаров и продуктов (складывается из покупной цены, расходов на перевозку, погрузочно-разгрузочные работы, набивку льдом льдохранилищ или ледников);

5) плата за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;

6) расходы на дезинфекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление мышей, крыс и других грызунов);

Другие расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов (газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция и др.).

10. По статье «Расходы на рекламу» учитывают следующие виды расходов:

1) на оформление витрин, выставок, выставок-продаж;

2) на разработку и печатание рекламных изданий (иллюстрированных прейскурантов, афиш, плакатов и т. п.);

3) на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио и телевидению);

4) на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество во время экспортирования в витринах и на выставках;

5) на световую и иную наружную рекламу и т. д.

11. По статье «Затраты по оплате процентов за пользование займом» отражают свои расходы те предприятия общественного питания, которые при осуществлении своей деятельности используют заемные средства.

12. По статье «Потери товаров и технологические отходы» отражаются:

1) потери товаров и продуктов при перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке;

2) убытки от недостачи и потери, от порчи товаров, продуктов сырья сверх норм естественной убыли в тех случаях, когда конкретные виновники не установлены;

3) потери от списания долгов по недостачам товарно-материальных ценностей, денежных средств и другого имущества,

во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков.

13. По статье «Расходы на тару» учитывают:

1) амортизацию многооборотной тары, возмещенную поставщикам в соответствии с условиями договоров поставки товаров и продуктов;

2) стоимость тары, списанной в результате естественного износа;

3) расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары;

4) разница в ценах на тару между приемными (при оприходовании) и сдаточными (при возврате порожней);

5) расходы, связанные с ремонтом и естественным износом тары в части тары, возвращенной поставщикам (владельцам тары);

6) другие расходы на тару.

14. По статье «Прочие расходы» учитываются:

1) суммы налогов и сборов, уплачиваемых в бюджет в соответствии с законодательством и учитываемых в составе издержек производства и обращения;

2) суммы амортизации нематериальных активов;

3) расходы на устройство и содержание специальной одежды, сушилок и другого оборудования, если они предусмотрены коллективным договором.

Также следует иметь в виду, что мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе, осуществляются за счет средств, выделяемых на социальные нужды, и затраты на их проведение в издержки обращения и производства не включаются. К ним относятся в частности:

1) расходы на ведение реестра акционеров;

2) расходы на ведение кассового хозяйства (расходы на кассовые рулонные марки, кассовые чеки, контрольно-кассовые ленты, стоимость красящей ленты и краски для печатающего механизма контрольно-кассовых машин, расходы на инкассацию денежной выручки и др.);

3) оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг,

4) компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

5) оплата услуг почтовой, телефонной, телеграфной связи;

6) расходы на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков, на типографские и переплетные работы;

7) другие расходы, связанные с деятельностью предприятий общественного питания.

Разграничение расходов между реализованными товарами и товарными запасами осуществляется с помощью ежемесячного расчета издержек обращения на остаток товаров, который производится следующим образом:

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществляемых в текущем месяце;

2) определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (п. 1) к стоимости товаров (п. 2);

4) определяется сумма прямых расходов, относящихся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

6.3. Калькулирование в общественном питании

Деятельность по оказанию услуг общественного питания можно приравнять к производственной. Однако в отличие от промышленных предприятий себестоимость отдельных видов продукции на предприятиях общественного питания не рассчитывается.

Значительная часть готовой продукции в общественном питании потребляется ежедневно в том же месте, где она производится, а ассортимент и количество производимой продукции устанавливается, как правило, каждый день с учетом потребительского спроса. Исходя из этих особенностей, выпуск готовой продукции в первичных документах в общественном питании не отражается, а ее реализация осуществляется в основном за наличный расчет с помощью контрольно-кассовой техники.

Поэтому в общественном питании калькуляцией называют исчисление продажной цены на готовую продукцию, которая состоит из:

1) стоимости сырья, использованного на ее приготовление;

2) торговой наценки, покрывающей все расходы предприятия общественного питания;

3) планируемой прибыли.

Расчет продажной цены на предприятиях общественного питания осуществляется с помощью калькулирования, производимого бухгалтером-калькулятором на основании нормативов, установленных сборником рецептур блюд. Эти сборники являются специальными нормативными документами, используемыми в общественном питании.

Сборник рецептов блюд содержит необходимые данные для расчета продажной цены: расход сырья, необходимого для изготовления какого-либо блюда (причем нормы расхода сырья даны по массе в граммах), норма выхода готовых изделий с указанием массы отдельных составляющих, а также вес готового изделия в граммах.

Для калькуляции блюд могут применяться:

- 1) сборник технологических нормативов;
- 2) сборник рецептов национальных блюд и кулинарных изделий;
- 3) сборник рецептов блюд диетического питания;
- 4) сборник рецептов мучных кондитерских и хлебобулочных изделий;
- 5) сборник «Торты, пирожные, кексы, рулеты».

Если предприятие выпускает изделия по нетрадиционным технологиям, то оно должно разработать стандарты предприятия (СТП). Если предприятие разработало новые фирменные блюда, выпускаемые только им, то необходимо разработать технико-технологические карты (ТТК).

Технико-технологические карты включают в себя разделы:

1. Наименование изделия и области применения ТТК, где указывают точное название блюда, которое нельзя изменить без утверждения;
2. Перечень сырья для изготовления блюда;
3. Требования к качеству сырья;
4. Нормы закладки сырья массой брутто и нетто, нормы выхода полуфабрикатов и готового изделия;
5. Описание технологического процесса;
6. Требования к оформлению, подаче, реализации и хранению;
7. Показатели качества и безопасности;
8. Показатели пищевого состава и энергетической ценности.

Каждая ТТК получает порядковый номер и хранится в картотеке предприятия. Ее должен подписать ответственный разработчик.

Продажную цену бухгалтер-калькулятор рассчитывает в калькуляционной карточке (форма № ОП—1), которая содержит следующие реквизиты:

- 1) номер карточки;
- 2) наименование предприятия общественного питания;
- 3) наименование блюд;
- 4) номер рецептуры и кодонки по сборнику рецептов блюд;
- 5) дату утверждения калькуляции;

б) наименование и количество продуктов, входящих в состав блюд по нормам брутто на 100 порций.

На предприятиях общественного питания на каждое изготовленное блюдо существует своя калькуляционная карточка. В случае изменения покупных цен хотя бы на один вид сырья или изменения входящих компонентов сырьевого набора бухгалтер-калькулятор должен рассчитать новую продажную цену и указать ее в свободной графе карточки с указанием в заголовке даты внесения изменений.

Составление калькуляции и определение продажной цены производится в следующем порядке:

1. По плану-меню определяется ассортимент блюд, на которые необходимо составить расчет.

2. На основании сборника рецептур блюд устанавливаются нормы вложения (закладки) сырья на каждое отдельное блюдо (применяется та колонка рецептуры, которая соответствует типу и массе предприятия).

3. Определяются подлежащие включению в калькуляцию учетные цены на сырье.

4. Стоимость сырьевого набора исчисляется путем умножения количества сырья каждого наименования на его цену (результат указывается в графе «Сумма»).

5. Полученная стоимость всех продуктов суммируется и показывается в карточке по строке «Общая стоимость набора».

6. Для определения продажной цены одной порции общая стоимость сырьевого набора делится на 100.

При составлении калькуляционной карточки в графе «Выход в готовом виде» обязательно указывается вес одного блюда в граммах:

1) для первых блюд, отпускаемых с мясом, фрикадельками, рыбой и т. д., он указывается отдельно через дробь (например, 40/300);

2) для вторых блюд должен быть указан вес основного блюда, гарнира и подливки или соуса (например, 100/80/25, где 100 г — вес основного блюда, 80 г — вес гарнира, 25 г — вес подливки).

Нормы вложения продуктов массой брутто указаны в рецептурах на сырье основной кондиции: домашней птицы — полупотрошенной, свинины — мясной, картофеля — с отходами при холодной обработке в период с 1 сентября до 1 ноября — 25% и т. д.

Если для приготовления блюд используется сырье других кондиций, нормы вложения массой брутто увеличиваются или

уменьшаются. В этом случае расход продуктов определяется по таблицам расхода сырья, выхода полуфабрикатов и готовых изделий или на основании расчета по нормам отходов, которые указаны в приложении к сборнику рецептур блюд.

В этих случаях калькуляционная карточка на блюдо заполняется исходя из норм закладки сырья, а затем отдельной строкой производится корректировка продажной цены с учетом скидки или надбавки.

Для производства 50 порций масса нетто очищенного картофеля составит из расчета 0,15 кг на одно блюдо 7,5 кг ($0,15 \times 50$).

Фактически процент отхода составил 30% (25% + 5%).

Определяется масса брутто картофеля, необходимого для изготовления запланированного количества блюд:

Порядковый номер калькуляции, дата утверждения					
Номер по порядку	Продукты	Код	Норма, кг	Цена, тыс. сум.	Сумма, тыс. сум.
	Наименование	Код			
1		..			
2					
3					
4					
5					
6					
7					
Общая стоимость сырьевого набора на 100 блюд					
Наценка 100 %, тыс. сум.					
Цена продажи блюда, тыс. сум.					
Выход одного блюда в готовом виде, г					
Заведующий производством				Подпись	
Калькуляцию составил					
УТВЕРЖДАЮ Руководитель организации					

Следует отметить, что тесное сочетание функций производства, реализации и организации потребления и соответствующих затрат, связанных с ними, затрудняет выделение издержек производства с целью исчисления производственной себестоимости изделий на счетах бухгалтерского учета. Поэтому калькуляция в общественном питании основывается только на стоимости израсходованного сырья по нормам. Остальные элементы затрат (заработная плата, амортизация основных средств и др.) включаются в издержки и отражаются в цене блюда косвенно через установление надбавок предприятий общественного питания на продукты и сырье.

Характерная особенность учета производства готовой продукции в общественном питании состоит в том, что продукты приходятся по массе необработанного сырья (брутто), полуфабрикаты — по массе нетто, а списание реализованных готовых изделий производится по учетным ценам сырья, так как этого требует единство оценки сырья в производстве.

Стоимость израсходованного сырья рассчитывается по нормам вложения продуктов, определяемых по сборникам рецептов блюд и кулинарных изделий. Учет сырья в производстве ведется по учетным ценам, и при этом никаких отклонений от норм в расходовании сырья не допускается. Списание реализованных готовых изделий производится по учетным ценам сырья (покупным или продажным), которые берут из калькуляционных карточек, что обеспечивает списание стоимости израсходованного сырья по тем же ценам, по которым оно было отпущено в производство.

Некоторые предприятия общественного питания в состав услуг, оказываемых посетителям, включают такую услугу, как комплексные завтраки, обеды, ужины. В этом случае калькуляционные карточки должны составляться на каждое блюдо, входящее в этот комплекс, а в меню для посетителей указывается стоимость как комплексного завтрака, обеда или ужина в целом, так и входящих в него блюд.

Калькуляционные карточки регистрируются в специальном журнале и утверждаются руководителем предприятия.

Буфеты, магазины кулинарии и мелкорозничная сеть реализуют как продукцию собственного производства, так и покупные товары.

Цены на блюда, закуски, а также на кулинарные изделия, реализуемые в виде блюд и порций, также исчисляются в калькуляционных карточках. При этом покупные товары реализу-

ются по свободным продажным ценам (включая единую подработку предприятия общественного питания). Весовые кондитерские изделия могут продаваться поштучно по ценам, установленным исходя из стоимости 1 кг этих изделий по продажным ценам с торговой надбавкой и среднего количества изделий в 1 кг по фактическому пересчету. Цены на вино-водочные изделия определяются по порции 50 мл исходя из продажной цены за бутылку и ее вместимости.

6.4. Калькулирование себестоимости продукции на предприятиях общественного питания

Оперативное планирование работы производства включает в себя следующие элементы:

1) составление планового меню на неделю, декаду, на его основе разработку плана-меню, отражающего дневную производственную программу предприятия, составление и утверждение меню;

2) расчет потребности в продуктах для приготовления блюд, предусмотренных планом-меню, и составление требования на сырье;

3) оформление требования-накладной на отпуск продуктов из кладовой на производство и получение сырья;

4) распределение сырья между производственными подразделениями (цехами) и определение заданий поварам в соответствии с планом-меню.

Основным этапом планирования является плановое меню, отражающее ассортимент и количество блюд каждого наименования, которые могут быть изготовлены на данном предприятии по дням недели или декады, с учетом квалификации товаров потребительского спроса, возможностей снабжения сырьем и сезонностью сырья, а также техническим оснащением предприятия.

Затем составляется план-меню на планируемый день. В нем проводятся наименование блюд, номера рецептов и количество блюд с указанием сроков приготовления их отдельными партиями с учетом потребительского спроса.

Так, в столовой количество блюд, планируемых к выпуску, определяется по формуле:

$$\pi = N \times t,$$

где π — количество блюд, реализуемых за день; N — количество потребителей, обслуживаемых в столовой; t — коэффициент потребления блюд одним потребителем на предприятиях

общественного питания различных типов (например, для общедоступной столовой $t = 2,5$).

План-меню составляется в одном экземпляре, подписывается заведующим производством и утверждается руководителем предприятия. В бухгалтерии на основании плана-меню устанавливаются продажные цены, а для посетителей составляется меню, которое представляет собой перечень закусок, блюд, напитков, мучных кондитерских изделий, имевшихся в продаже на данный день с указанием выхода и цены.

В зависимости от типа предприятия общественного питания и обслуживаемого контингента потребителей применяют различные виды меню;

1) меню со свободным выбором блюд, которое составляется в общедоступных предприятиях общественного питания (ресторанах, барах, столовых, кафе, закусочных). Оно представляет собой перечень блюд, записанных в определенном порядке с указанием выхода блюд, гарнира, основного продукта и цены. Для первых блюд в меню, как правило, приводится цена порции и полупорции;

2) меню комплексных обедов (завтраков, ужинов) представляет собой набор блюд на определенную стоимость, при сочетании которых обеспечивается комплекс необходимых для организма веществ. В этом меню указывается не только цена каждого блюда, но и общая стоимость набора. Данное меню применяется в основном в столовых на промышленных предприятиях, учебных заведениях;

3) меню дневного рациона, которое применяется в домах отдыха, санаториях, детских лагерях, воинских частях. Оно составляется одновременно для завтрака, обеда и ужина, может быть со свободным выбором блюд или заранее скомплектованным;

4) меню диетического питания, которое составляется в диетических столовых с учетом 5—6 основных диет, для каждой из которых составляется определенный набор блюд. В составлении данного меню принимает участие диетврач или диетсестра. При составлении данного меню руководствуются сборником рецептур блюд и диетического питания;

5) меню детского питания составляется на основе физических норм питания детей и подростков. В школьных столовых разнообразие блюд достигается составлением циклического меню на две недели. Оно составляется одно для разных возрастных групп (7—10 лет, 11—13 лет, 14—17 лет) с разным выходом порций;

б) банкетное меню, которое составляется с учетом характера банкета и места проведения.

На предприятиях общественного питания сырье поступает из различных источников.

Контрольные вопросы

1. На какие классы делятся предприятия общественного питания в зависимости от качества и объема предоставляемых услуг, уровня и качества обслуживания предприятия?

2. Определите классификацию типов предприятий общественного питания.

3. Какова номенклатура статей затрат в целях планирования и учета издержек обращения и производства предприятий торговли и общественного питания?

4. По каким статьям расходов ведется учет издержек обращения на предприятиях общественного питания?

5. Как осуществляется разграничение расходов между реализованными товарами и товарными запасами?

6. Какие сборники блюд могут применяться для калькуляции блюд в общественном питании?

7. В каком порядке производится составление калькуляции и определение продажной цены блюд в общественном питании?

8. Каковы элементы оперативного планирования работы производства в общественном питании?

9. В чем заключается калькулирование себестоимости продукции на предприятиях общественного питания?

Глава 7. НОВЫЕ ВИДЫ И МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

7.1. Особенности калькулирования себестоимости продукции по системе «Стандарт-кост»

В современных условиях хозяйствования процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия. Одним из эффективных инструментов в управлении затратами предприятия является система учета «Стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них.

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX в. в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, которые дали импульс для развития системы нормативного учета затрат. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

Первые упоминания о системе «Стандарт-кост» встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В то время как сторонники традиционной бухгалтерии всю процедуру калькулирования сводили к поиску «исторической», т.е. фактической себестоимости, Г. Эмерсон предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Он подчеркивал, что «предостережения» нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их — в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть — значит предупреждать. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели, и, что еще хуже, администрация не может узнать через учет состояние производительности. Производительность, по мнению

Г. Эмерсона, характеризует весь смысл работы предприятия, ибо работать напряженно — значит прилагать к делу максимальные усилия; работать производительно — значит прилагать к делу усилия минимальные. Он предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением $Z_f : Z_c$, т.е. отношением фактических затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение $Z_c < Z_f$, или стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами ($Z_f - Z_c$), тем выше производительность. Используя эту формулу, Г. Гантт стал проводить различие между естественными (стандартными) и непроизводительными затратами. В результате возникло знаменитое правило Гантта: все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.

Следует отметить, что сторонники научного менеджмента не рассматривали стандарты как инструмент контроля за финансовыми издержками. Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат в 1911 г. разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме «Учет себестоимости в помощь производству» (1918 г.), обращалось внимание не только на неувязки системы учета «исторической» себестоимости, но и приводились многочисленные описания вариантов организации «Стандарт-коста».

Идея «Стандарт-коста» у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

- 1) все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;
- 2) отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Ч. Гаррисон по сравнению с Г. Эмерсоном допускал случаи, когда $Z_c > Z_f$, что расширяло возможности использования стандартов в учете.

Со времени своего возникновения система учета «Стандарт-кост» успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой.

Термин «Стандарт-кост» состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции либо оказания услуг, а слово «кост» — это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким обра-

зом, «Стандарт-кост» в полном смысле слова означает стандартные затраты. Эта система направлена, прежде всего, на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции — для контроля накладных расходов.

Система «Стандарт-кост» удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

В основе системы «Стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Схематически система учета «Стандарт-кост» выглядит следующим образом.

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п. 1 — п. 2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п. 3 ± п. 4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, служит основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Следует отметить, что система «Стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. Даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножают на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без указания количественных норм. Исключения составляют важнейшие составные части накладных расходов (например, непроизводственная заработная плата), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты.

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью либо исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства

для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы.

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупеременные. Последние, в свою очередь, разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы. В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. Возникшие же отклонения рассчитывают, как показано в таблице 7.1.

Таблица 7.1

Расчет отклонений от норм затрат при системе «Стандарт-кост»

№ п/п	Виды отклонений	Расчет отклонений
I. По материалам		
1	По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала — фактическая цена) × количество купленного материала
2	По количеству используемых материалов	(Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции — фактический расход материалов) × нормативная цена материалов
3	Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала — фактические затраты на единицу материала) × фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
II. По труду		
1	По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы — фактическая почасовая ставка заработной платы) × фактически отработанное время
2	По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции — фактически отработанное время) × нормативная почасовая ставка оплаты труда
3	Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции — фактические затраты труда на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции

III. По накладным расходам

1	По постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции — фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
2	По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции — фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции

IV. По валовой прибыли

1	По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции — фактическая цена единицы продукции) × фактический объем реализации
2	По объему реализации	(Объем сметной реализации — объем фактической реализации) × нормативная прибыль на единицу продукции
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль — совокупная фактическая прибыль

На предприятиях, применяющих систему учета «Стандарт-кост», учет отклонений фактических расходов от стандартных норм ведут, как правило, на следующих счетах:

- «Отклонения по расходу материалов»;
- «Отклонения по заработной плате»;
- «Отклонения по накладным расходам»;
- «Отклонения от стандартной коммерческой себестоимости».

При необходимости (например, при отражении отклонений с подразделением по причинам) каждый из этих счетов может быть расчленен на более мелкие аналитические счета.

Главное в системе «Стандарт-кост» — контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение системы «Стандарт-кост» будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем этой системе присущи и недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологичес-

кой карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета «Стандарт-кост» как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

В вышедшей в 1934 г. книге другого американского экономиста Т. Дауни «Стандарт-кост в системном учете» рассматривался упрощенный вариант этой системы, излагались методы и техника бухгалтерских проводок в стабильной оценке и с последующей корректировкой их для приведения результатов учета к фактическому уровню, т.е. предлагалась система учета производственных затрат, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах, чтобы отчетливее отделить затраты, обусловленные производственной деятельностью предприятия, от всех прочих. Предлагаемая им система учета предусматривала наличие предварительного калькулирования, но не нуждалась в решении детальных вопросов организации производства, которые поднимались Ч. Гаррисоном.

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «Стандарт-кост». Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е. Г. Либерман, М. Х. Жебрак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат. Дальнейшее развитие этот метод получил благодаря трудам ученых-экономистов А. Ф. Аксеновко, И. А. Басманова, П. С. Безруких, А. А. Додонова, В. Б. Ивашкевича, Н. П. Кондракова, А. Ш. Маргулиса, И. С. Мацкевичюса, П. П. Новиченко, В. Д. Новодворского, В. Ф. Палия, В. И. Петровой, С. С. Сатубалдина, А. Д. Шеремета и других.

Изучение обеих систем учета позволяет сделать вывод, что между ними много общего. Так, общими принципами для обеих систем учета являются:

- строгое нормирование затрат;
- предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат;
- раздельный учет и контроль затрат по действующим нормам и по отклонениям от них в разрезе мест их возникновения и центров ответственности;
- систематическое обобщение и анализ возникших отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами;
- универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Однако между этими системами учета, наряду с общими, основополагающими принципами, имеются также различия, которые состоят в следующем.

При системе учета «Стандарт-кост», в отличие от отечественной системы нормативного учета, обособленный учет изменений самих норм затрат не ведется. Предварительно исчисленные нормы затрат рассматриваются как твердо установленные ставки с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства производством. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют. Они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызванных новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий или методов производства. При этой системе стандартные затраты списываются непосредственно на счета производства. Отклонения же между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года в отличие от отечественного нормативного учета могут накапливаться на отдельных счетах отклонений и полностью списываться не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия. Кроме того, в отличие от «Стандарт-коста» отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что нормативный метод учета затрат и система «Стандарт-кост» не являются тождественными понятиями. Однако идея обеих систем одина — установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.

В настоящее время происходит процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. Она все больше стала соответствовать требованиям рыночной экономики и международным стандартам финансовой отчетности. В соответствии с НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» предприятиям предоставлено право самостоятельного определения форм и методов ведения бухгалтерского учета, оценки и отражения объектов бухгалтерского учета, как по фактической, так и по нормативной себестоимости. Так, в случае организации синтетического учета готовой продукции по нормативной себестоимости коммерческие организации в соответствии с действующим планом счетов могут применять счет 2810 «Готовая продукция на складе». Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной. Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практической деятельности нормативной себестоимости продукции.

В течение отчетного периода на нормативную себестоимость выпущенной и оприходованной готовой продукции производственные предприятия в учете могут делать запись по дебету счета 2810 «Готовая продукция» и кредиту счета 2010. По окончании отчетного месяца выявившаяся на счете 2010 «Основное производство» фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции должна быть перечислена с кредита этого счета в дебет счета 2810, на котором информация о выпущенной из производства готовой продукции формируется в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, а по кредиту — нормативная себестоимость. В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 2810 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Сумма отклонения должна переноситься с кредита счета 2810 на дебет счет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции». Ежемесячно счет 2810 должен закрываться и остатка на начало следующего месяца не иметь.

7. 2. Особенности калькулирования себестоимости продукции по системе «Директ-костинг»

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление коммерческой деятельностью организации все более зависит от уровня ее информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета — системы учета «Директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Исторически маржинальный подход стал использоваться в западных странах тогда, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и ей на смену пришла новая модель — модель интенсивного развития. Использование этой модели потребовало решения стратегических задач управления на основе четкого подразделения затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные и переменные, производственные и периодические.

В 1936 г. американский экономист Джонатан Гаррисон создал систему «Директ-костинг», согласно которой в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 г. в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем «Директ-костинг» стала преобладающей системой учета затрат.

Следует иметь в виду, что появление «Директ-костинга» имело и чисто бухгалтерскую причину. Счетные работники в то время пришли к выводу, что все затраты следует разделить на относящиеся к данному отчетному периоду (реализуемые в нем) и связанные с выработкой продукции (они относятся к тем отчетным периодам, когда произойдет реализация продукции). Первые получили название постоянных, вторые — переменных.

Если этот подход правилен, то естественно, в состав себестоимости можно и нужно включать только прямые затраты. Основным возражением против сказанного являлось то, что в этом случае оценка незавершенного производства в балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода — завышенными.

Значительное развитие система «Директ-костинг» получила после Второй мировой войны. Усиление контроля за производственными затратами стало стимулировать дальнейшие исследования в области себестоимости. При этом широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства.

Фактическое внедрение системы «Директ-костинг» в США относится к 1953 г., когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 г. ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

В настоящее время система «Директ-костинг» широко распространена во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данная система получила наименование «учет частичных затрат», или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют «учетом маржинальных затрат», во Франции — «маржинальная бухгалтерия», или «маржинальный учет».

При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету часто встречается термин «учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости». Наиболее приемлемым названием для озвучивания этой системы у нас в стране является термин «маржинальный метод бухгалтерского учета». Это связано с тем, что основным показателем при системе «Директ-костинг» служит маржинальный доход. С его помощью определяется порог рентабельности производства, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, строится ассортиментная политика предприятия и т.д. В этих условиях термин «маржинальный метод» для отечественных специалистов становится более понятным и значимым, чем «Директ-костинг». Кроме того, как уже отмечалось, в Великобритании и Франции для характеристики данной системы также основной упор делается именно на маржинальную направленность.

В отечественную учетную теорию термин «Директ-костинг» вошел сравнительно недавно и сразу приобрел широкую популярность.

На первых этапах практического применения системы «Директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Об этом говорит и название системы — Direct — Costing — System (система учета прямых затрат). Позднее «Директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Отсюда следует некоторая условность в названии.

Современный «Директ-костинг» имеет два варианта:

- 1) простой «Директ-костинг», основанный на использовании в учете данных только о переменных (оперативных) затратах;
- 2) развитой «Директ-костинг» (верибл-костинг), при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты на производство и реализацию продукции.

Обобщенно сущность системы «Директ-костинг» состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства, причем себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

Схема построения отчетов о прибылях и убытках при системе «Директ-костинг» в наиболее общем виде представлена в таблице 7.2.

Таблица 7.2

**Схема определения финансового результата
по системе «Директ-костинг»**

в суммах

№ п/п	Показатели	Сумма
1	Выручка от продажи продукции	1 000 000
2	Переменные затраты	600 000
3	Маржинальный доход (стр.1 — стр. 2)	400 000
4	Постоянные затраты	300 000
5	Прибыль	100 000

Анализируя таблицу, можно прийти к выводу, что для системы учета «Директ-костинг» характерны такие черты:

— постоянная направленность учета в первую очередь на определение промежуточного результата маржинального дохода;

— учет продукции только в разрезе переменных затрат и определение ее производственной себестоимости;

— учет постоянных затрат в целом по предприятию и их отнесение на уменьшение операционной прибыли для определения конечного финансового результата;

— определение маржинального дохода как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием;

— определение взаимосвязи и взаимозависимости между объемом продажи, себестоимостью и прибылью;

— установление точки безубыточности, при которой величина выручки от продажи продукции равняется ее полной себестоимости.

Основные преимущества системы учета «Директ-костинг» можно свести к следующему:

1. Упрощение и точность исчисления себестоимости продукции, так как себестоимость планируется и учитывается в части только производственных затрат.

2. Отсутствие процедур по составлению сложных расчетов для условного распределения постоянных затрат между видами продукции. Их в состав себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение финансового результата.

3. Возможность определения порога рентабельности (точки безубыточности, порогового объема продаж), запаса прочности предприятия и нижней границы цены продукции или заказа.

4. Возможность проведения сравнительного анализа рентабельности различных видов продукции.

5. Возможность определения оптимальной программы выпуска и реализации продукции.

6. Возможность выбора между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне.

Директ-костинг позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям: выявить продукцию с большой рентабельностью, чтобы перейти в основном на ее выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоян-

ных затрат на себестоимость отдельных изделий. Система обеспечивает возможность быстрого реагирования производства в ответ на меняющиеся условия рынка. Она также становится составной частью маркетинга — системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

Еще одно достоинство системы «Директ-костинг» состоит в том, что ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля затрат, так как себестоимость становится более прозрачной, а отдельные затраты — лучше контролируемы.

Кроме того, система учета «Директ-костинг» способствует осуществлению оперативного контроля за постоянными затратами, так как в процессе контроля за себестоимостью используются стандартные (нормативные) затраты (т.е. «Директ-костинг» организуется в сочетании со «Стандарт-костом») или гибкие сметы. Применяя стандарты в системе «Директ-костинг», устанавливаются нормы как на переменные, так и на постоянные затраты. При осуществлении же контроля на основе гибких смет руководствуются в первую очередь разделением затрат на постоянные и переменные. Наряду с этим необходимо иметь в виду, что при системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит от одного периода к другому, поэтому контроль за ними ослабевает. В этих условиях «Директ-костинг» помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Вместе с тем теоретические и практические исследования системы «Директ-костинг» позволяют выделить присущие ей недостатки.

1. В случае использования в конкурентной борьбе демпинга — продажи товаров по заведомо заниженным ценам для достижения привилегированного положения на рынке по отдельным изделиям возникает опасность, что масса неделимых постоянных затрат не может быть покрыта маргинальным доходом, т.е. предприятие попадает в зону убытков;

2. Противники системы «Директ-костинг» утверждают, что в практической деятельности возникают трудности при разделении затрат на постоянные и переменные. Во многом оно зависит от длительности рассматриваемого периода времени и от анализируемого диапазона объемов выпуска. Кроме того, утверждается, что постоянные затраты также участвуют при производстве продукции и, следовательно, должны быть включены в ее себестоимость. По их мнению, «Директ-костинг» не

дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт и какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных затрат, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства. В противном случае их стоимость занижается.

3. Ведение учета в разрезе только производственной себестоимости, т. е. по сокращенной номенклатуре статей, не отвечает требованиям отечественной системы учета, так как отсутствует расчет полной себестоимости продукции.

Теперь рассмотрим возможность и целесообразность применения системы «Директ-костинг» в управлении отечественными предприятиями.

Традиционным для отечественного учета является калькуляционный вариант, при котором учет направлен на получение данных о полной себестоимости продукции. При этом варианте в себестоимость продукции включаются все расходы предприятия независимо от их деления на постоянные и переменные, основные и накладные, прямые и косвенные, производственные и периодические. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, в течение месяца накапливаются на собирательно-распределительных счетах, а затем переносятся на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Однако при этом варианте не учитывается одно важное обстоятельство: себестоимость единицы изделия изменяется при изменении объема выпуска продукции. Если предприятие расширяет производство и продажи, то себестоимость единицы продукции снижается, если же предприятие сокращает объем выпуска — себестоимость растет.

В этих условиях становится необходимым и целесообразным применение системы «Директ-костинг» на отечественных предприятиях. Тем более что действующий план счетов для этого предоставляет все возможности.

Организация учетной практики на отечественных предприятиях по системе «Директ-костинг» — не дань моде, а требование сегодняшнего дня. Ее применение способствовало бы повышению эффективности производственной и коммерческой деятельности предприятий, усилению контроля, аналитичности и достоверности исчисляемых показателей и более полному выявлению и использованию резервов снижения себестоимости продукции.

7.3. Учет затрат по методу ABC

Метод «Activity Based Costing» (или ABC) получил широкое распространение на европейских и американских предприятиях различного профиля. Аналогом данного метода является отечественный пооперационный метод учета затрат и калькулирования продукции. В буквальном смысле ABC-метод означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат). Он возник в результате изменений, происходящих в экономической структуре, в частности, изменились взгляды на методику учета затрат и расчета себестоимости продукции. Ранее расчет себестоимости проводился с учетом постоянных (absorption costing) и переменных расходов (direct costing). Переменные расходы распределяются на себестоимость продукции, которая таким образом отражает полные производственные издержки. Постоянные расходы не включаются в себестоимость продукции, а списываются как затраты на период. Себестоимость продукции в этом случае равна маржинальным издержкам. Однако на практике для осуществления деятельности предприятия неизбежно требуется долгосрочное привлечение ресурсов в производство, маркетинг, сбыт, обслуживание. Поэтому, несмотря на то, что согласно расчетам равенство маржинальных издержек и доходов приносит максимальный доход, применение директ-костинга эффективно только при определенных условиях. Во-первых, прямые затраты на предприятии должны составлять большую часть расходов. Во-вторых, оно должно выпускать узкий перечень продукции (один-два вида, для каждого из которых требуются практически равные фиксированные расходы). Если предприятие не отвечает подобным требованиям, показатели себестоимости будут неизбежно искажены: заниженная наценка на мелкосерийную продукцию и завышенная на крупносерийную, более низкие показатели доходов в финансовом учете по сравнению с управленческим, кажущаяся высокая прибыльность технологически сложных и инновационных продуктов по сравнению с простыми. Следовательно, для решения основных задач управленческого учета применять постоянные и переменные показатели неэффективно.

Поиск новых методов получения объективной информации о затратах привел к появлению метода ABC, согласно которому предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. В процессе работы потребляются ресурсы (материалы, информация, оборудование), возникает какой-либо результат. Соответственно начальной стадией при-

менения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов. В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: Unit Level (штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (продуктовая работа). Такая классификация основывается на изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами: выпуск единицы продукции, выпуск заказа (пакета), производство продукта как такового. При этом не учитывается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий, — затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ — Facility Level (общехозяйственные работы). Первые три категории работ, а точнее, затраты по ним, могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Для достижения оптимального анализа классифицируются и ресурсы: на поставляемые в момент потребления и поставляемые заранее. Например, к первым можно отнести сдельную оплату труда: работникам платят за то количество рабочих операций, которые они уже совершили; ко вторым — фиксированную заработную плату, которая оговаривается заранее и не привязана к конкретному количеству заданий. Такое разделение ресурсов дает возможность организовать простую систему для периодических отчетов о затратах и доходах.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами. В некоторых случаях статья затрат соответствует какой-либо работе. Например, статья «Заработная плата отдела снабжения» входит в стоимость рабочей операции «Снабжение». Вместе с тем статья «Аренда офисных помещений» должна быть распределена пропорционально потреблению ресурсов по статьям затрат «Снабжение», «Производство», «Маркетинг» и др. Очень часто бывает, что какой-либо ресурс не может быть соотнесен с рабочей операцией и, следовательно, тратится впустую.

Однако простоты подсчета стоимости тех или иных работ недостаточно для расчета себестоимости конечной продукции. Согласно ABC рабочая операция должна иметь индекс-измери-

тель выходного результата — кост-драйвер. Так, кост-драйвером для статьи затрат «Снабжение» будет являться «Количество закупок»; для статьи «Настройка» — «Количество наладок».

Второй этап применения ABC заключается в расчете кост-драйверов и показателей потребления ими каждого ресурса. Этот показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге получаем сумму трудовых затрат на изготовление конкретного продукта. Сумма работ, которая затрачена для производства продукта, является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения методики ABC.

Представление предприятия как набора рабочих операций открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяет проводить качественную оценку деятельности в таких сферах, как инвестирование, персональный учет, управление кадрами и т.д.

Корпоративная стратегия подразумевает набор целей, которых хочет достичь организация. Цели организации достигаются в результате выполнения ее работ. Построение модели работ, определение их связей и условий выполнения обеспечивают реконфигурацию бизнес-процесса предприятия для реализации корпоративной стратегии. В конечном счете применение ABC позволяет повысить конкурентоспособность предприятия, поскольку при этом обеспечивается доступ к оперативной информации на всех уровнях.

7.4. Учет затрат по системе JIT

В современных условиях деятельность отечественных производителей должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при максимальном снижении затрат на ее производство. Поэтому особую значимость приобретает использование передовых форм и методов организации труда и управления производством, применяемых в экономически развитых странах. В связи с этим для нас особый интерес представляет метод управления производством по системе JIT («just-in-time», т.е. «точно в срок»).

Система JIT зародилась в Японии в середине 70-х гг. XX в. в компании «Тойота» и в настоящее время с большим успехом применяется во многих промышленно развитых странах. Для обозначения этой системы в Японии применяется термин «канбан», означающий «карточка», или «визуальная система записи». Термин «JIT» является просто английским выраже-

нием, принятым в японских деловых кругах и, возможно, не имеющим японского эквивалента.

Суть системы JIT сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, что по существу превращается в поштучное. Данная система рассматривает наличие товарно-материальных запасов как зло, которое затрудняет решение многих проблем. Требуя значительных затрат на содержание, большие материальные запасы отрицательно сказываются на нехватке финансовых ресурсов, маневренности и конкурентоспособности предприятия. С практической точки зрения главной целью системы JIT является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.

Система JIT более увязана со спросом, чем традиционный метод «выбрасывания продукции на рынок». При этой системе действует принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателю. Спрос сопровождает продукцию через весь производственный процесс. При каждой операции производится только то, что требуется для следующей операции. Производственный процесс не начинается до тех пор, пока с места последующей операции не поступит сигнал о необходимости приступить к производству. Детали, узлы и материалы доставляются только к моменту их использования в производственном процессе.

Система JIT предусматривает уменьшение размера обрабатываемых партий, практическую ликвидацию незавершенного производства, сведение к минимуму объема товарно-материальных запасов и выполнение производственных заказов не по месяцам и неделям, а по дням и даже часам. При этом упрощается также система производственного учета, так как появляется возможность осуществления учета материалов и затрат на производство на одном объединенном счете. Кроме того, при применении этой системы часть затрат предприятия из разряда косвенных переходит в разряд прямых. Например, при организации производства по системе JIT рабочие производственных линий, занятые выпуском продукции, обязаны проводить также техническое обслуживание, ремонт и наладочные работы, которые при традиционных условиях осуществляются другими рабочими и относятся к категории косвен-

ных затрат. Это, в свою очередь, увеличивает точность исчисления себестоимости единицы продукции.

Управление стоимостью отличается от производственного учета тем, что под этим в данном случае понимается регулирование уровня затрат независимо от того, имеют ли они непосредственное влияние на товарно-материальные запасы и финансовую отчетность или нет. Применение принципов JIT упрощает процесс учета производственных затрат и помогает менеджерам регулировать и контролировать расходы. Такое упрощение приводит к лучшему качеству производства, лучшему обслуживанию и лучшей оценке стоимости.

Традиционно система производственного учета имеет тенденцию становиться все более сложной системой с множеством счетно-учетных операций и отчетных данных. Упрощение же этого процесса преобразовывает систему производственного учета в систему управления стоимостью. При системе учета JIT учет материалов и незавершенного производства ведется на одном объединенном счете. При этом использование обособленного счета для контроля за складскими запасами материалов теряет свою актуальность. Бухгалтерские записи по движению материальных ценностей осуществляют следующим образом.

1. Поступление материальных запасов от поставщиков: Дебет счета «Ресурсы в незавершенном производстве». Кредит счета «Расчеты с поставщиками».

2. Выпуск и реализация готовой продукции: Дебет счета «Продажи». Кредит счета «Ресурсы в незавершенном производстве».

При системе учета JIT прямые затраты на оплату труда и заводские накладные расходы на счета производства не списываются. Прямой труд рассматривается как дополнительная часть общезаводских накладных расходов. Более того, сами заводские накладные расходы вместе с прямыми затратами оплаты труда списываются непосредственно на себестоимость реализованной продукции. Списание их на производственную себестоимость изделий, т. е. отражение через счет «Ресурсы в незавершенном производстве», в этих условиях не имеет никакого смысла.

Большинство затрат, относящихся к категории косвенных, при системе учета JIT переводится в категорию прямых затрат (табл. 7.3).

В традиционной бухгалтерии при организации закупок многими фирмами основное внимание направлено на учет отклонений от цены приобретения материалов. Приемлемые отклоне-

Классификация затрат на прямые и косвенные

№ п/п	Виды затрат	Категория затрат	
		при традиционной системе учета	при системе учета JT
1	Прямые трудовые затраты	Прямые	Прямые
2	Прямые материальные затраты	Прямые	Прямые
3	Грузопереработка материалов	Косвенные	Прямые
4	Ремонт и техобслуживание	Косвенные	Прямые
5	Энергоснабжение	Прямые	Прямые
6	Текущие поставки	Косвенные	Прямые
7	Контроль качества	Косвенные	Прямые
8	Амортизация зданий и сооружений	Косвенные	Косвенные
9	Страховые платежи, налоги и сборы	Косвенные	Косвенные
10	Аренда помещений	Косвенные	Косвенные
11	Амортизация технологического оборудования	Косвенные	Прямые
12	Обслуживание производства и управление им	Косвенные	Косвенные

ния от расчетной цены, как правило, достигаются за счет приобретения большого количества материалов с соответствующими скидками или за счет закупок материалов низкого качества. В условиях же JT основной упор делается на качество, доступность и общую стоимость операций, а не только на уровень закупочных цен.

На многих предприятиях с традиционной организацией производства большая часть усилий в области производственного учета тратится на внедрение нормативов по трудозатратам и накладным расходам, а также на определение и учет отклонений от этих нормативов. В компаниях же, работающих по системе JT, отмечается снижение внимания к учету отклонений по затратам на рабочую силу и накладным расходам. Даже те фирмы, которые по-прежнему используют анализ отклонений, подчеркивают, что переход на эту систему влечет за собой изменение ракурса внимания. Использование анализа отклонений сохраняется на уровне предприятия, но основное внимание с позиций абсолютной значимости отклонений для каждого конкретного случая переключается на учет вероятных тенденций развития производственного процесса.

Кроме того, традиционные показатели эффективности (как, например, выполнение норм выработки и коэффициент использования оборудования), являющиеся общепринятыми во многих системах производственного учета, не вписываются в рамки принципов управления стоимостью в системе JIT. Причины такого несоответствия заключаются в следующем.

1. Все эти показатели стимулируют формирование товарно-материальных ценностей без учета необходимых в режиме реального времени потребностей.

2. Следование принципу оценки эффективности преимущественно по нормативным показателям ведет к приоритету объема производства над объемом реализации и качество продукции.

3. Прямые трудовые затраты у большинства предприятий составляют от 5 до 15% от величины полных затрат на производство продукции.

4. Применение коэффициентов использования оборудования является неприемлемым, потому что оно способствует завышению запасов товарно-материальных ценностей по сравнению с уровнем потребностей в них.

В заключение хочется отметить, что потенциальные преимущества системы JIT многочисленны.

Во-первых, ее применение приводит к уменьшению уровня запасов, что означает меньше вложений капитала в товарно-материальные запасы. Поскольку при этой системе требуется иметь в наличии для немедленного использования минимальное количество материалов, то существенно снижается общий уровень запасов.

Во-вторых, в условиях применения системы JIT надежность выполнения заказа намного возрастает, так как значительно меньше времени отводится на закупку и хранение материалов. Сокращение цикла выполнения заказа также способствует существенному уменьшению потребности в резервном запасе, который представляет собой дополнительные учетные единицы запасов, сохраняемые во избежание возможного дефицита. График производства в рамках планово-производственной перспективы также сокращается. Это позволяет выиграть время, необходимое для того, чтобы отреагировать на изменения конъюнктуры рынка. Производство продукции небольшими партиями благодаря ускоренному переходу в нормальное рабочее состояние также способствует достижению большей гибкости.

В-третьих, при применении этой системы отмечается улучшение качества производства. Когда заказанное количество продукции невелико, источник проблем с качеством легко выявляется и коррективы вносятся немедленно. В этих условиях у работников многих фирм наблюдается большее понимание значения качества, что, в свою очередь, ведет к улучшению качества производства на рабочих местах.

К другим преимуществам системы JIT можно отнести:

- уменьшение капитальных затрат на содержание складских помещений для запасов материалов и готовой продукции;
- снижение риска морального старения запасов;
- снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку;
- уменьшение объема документации;
- снижение затрат на основные производственные материалы за счет повышения их качества.

Кроме того, система JIT воздействует на характер производственного учета. В условиях ее применения часть косвенных затрат переходит в разряд прямых. Такая трансформация понижает частоту использования носителей разнородных затрат для распределения затрат между видами продукции, тем самым увеличивая точность калькуляции затрат. При этой системе происходит преобразование производственного учета в систему управления стоимостью, которая используется для обеспечения потребностей менеджеров в принятии эффективных управленческих решений о виде, цене, себестоимости, составе и путях сбыта продукции, способствуя дальнейшему совершенствованию производственной и коммерческой деятельности.

Контрольные вопросы

1. По каким признакам определяются методы учета затрат на производство?
2. Какие существуют методы учета затрат на производство и чем они отличаются друг от друга?
3. Какова сущность учета затрат по системе «Стандарт-кост»?
4. Какова сущность учета затрат по системе «Директ-костинг»?
5. Какова сущность учета затрат по методу ABC?
6. Какова сущность учета затрат по системе JIT?

ГЛОССАРИЙ

Абсорпшен-костинг (калькулирование по методу поглощения) — система учета полных затрат в себестоимости продукции; система калькулирования затрат по неполной себестоимости, когда на единицу продукта распределяются только производственные затраты (прямые материалы, прямой труд и общепроизводственные расходы).

Аванс — денежная сумма, выдаваемая в счет условного платежа или предстоящих расходов.

Амортизация (от лат. Amortisatio — погашение) — исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования. Амортизация есть одновременно средство, способ, процесс перенесения стоимости изношенных средств труда на произведенный с их помощью продукт. Инструментом возмещения износа основных средств являются амортизационные отчисления в виде денег, направляемых на ремонт или строительство, изготовление новых основных средств. Сумма амортизационных отчислений включается в издержки производства (себестоимость) продукции и тем самым переходит в цену.

Амортизационные отчисления (А.О.) — денежные средства, предназначенные для возмещения износа предметов, относящихся к основным средствам предприятия (основным фондам). А.О. входят в себестоимость или издержки производства продукции. Накопленные амортизационные отчисления образуют амортизационный фонд.

Ассортимент продукции — это полный перечень различных товаров (услуг), предлагаемых предприятием рынку.

База распределения косвенных расходов — показатель, пропорционально которому косвенные расходы распределяются по носителям затрат.

Баланс бухгалтерский — документ бухгалтерского учета, представляющий совокупность показателей, обрисовывающих картину финансового и хозяйственного состояния фирмы на определенную дату, чаще всего — на конец или начало календарного периода. Баланс состоит из двух частей (таблиц). Активы баланса отражают состав и размещение хозяйственных средств фирмы, а пассивы баланса — источники образования этих средств и их размещение. Актив баланса в сумме равен его пассиву.

Балансовое уравнение затрат — это уравнение, которое устанавливает взаимосвязь между затратами на законченную и незаконченную продукцию. Оно имеет следующий вид:

$$\text{НЗП}_{\text{нач.}} + \text{З}_{\text{отч.}} = \text{С}_{\text{тов.}} + \text{Бр} + \text{От} + \text{НЗП}_{\text{кон.}}$$

где $\text{НЗП}_{\text{нач.}}$ — затраты в незавершенном производстве на начало периода; $\text{З}_{\text{отч.}}$ — затраты отчетного периода; $\text{С}_{\text{тов.}}$ — себестоимость товарной (готовой) продукции; Бр — затраты на забракованную продукцию; От — стоимость отходов производства; $\text{НЗП}_{\text{кон.}}$ — затраты в незавершенном производстве на конец периода.

Бухгалтер-аналитик — бухгалтер, наделенный управленческими функциями.

Бюджет общепроизводственных расходов — содержит общепроизводственные расходы, собранные по всем подразделениям в целях последующего контроля и расчета нормативной ставки общепроизводственных расходов для отнесения на объекты калькулирования.

Бюджет общих и административных расходов — детализированный план общехозяйственных и управленческих расходов.

Бюджет капитальных затрат — бюджет, определяющий направления капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов.

Бюджет трудовых затрат — бюджет, определяющий рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства.

Готовая продукция — материальные ценности, законченные обработкой на данном предприятии и предназначенные для реализации потребителям. В составе материальных оборотных активов учитывается только готовая продукция, имеющая материально-вещественное содержание.

Готовая продукция реализованная — готовая продукция, отгруженная (отпущенная) покупателям (заказчикам), на которую предъявлены платежные документы.

Директ-костинг — один из вариантов калькулирования неполной себестоимости, при котором в себестоимость включаются лишь переменные расходы.

Единица калькуляционная — единица измерения калькуляционного объекта.

Запасы готовой продукции — все производственные затраты на конец отчетного периода, отнесенные на полностью изготовленные, но не проданные продукты.

Запись двойная — это способ бухгалтерской записи, когда учет осуществляется по дебету одного счета и по кредиту другого.

Заработная плата — цена рабочей силы с учетом складывающегося соотношения между спросом и предложением рабочей силы.

Затраты — средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем.

Затраты косвенные — издержки, которые невозможно или экономически невыгодно прямо относить на носитель затрат. Распределяются между отдельными носителями согласно выбранной предприятием методике, описываемой в учётной политике.

Затраты переменные — затраты, возрастающие или уменьшающиеся при изменении деловой активности организации.

Затраты постоянные — затраты, которые в рамках определённой масштабной базы не реагируют на изменение деловой активности организации.

Затраты, включенные в себестоимость готовой продукции — расходы, связанные с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации.

Затраты косвенные вызваны организацией управления производственного процесса. Подлежат включению в состав производственных затрат пропорционально какой-либо базе распределения (общепроизводственные, общехозяйственные и др.).

Затраты отчетного периода — состоят из затрат, исключающих расходы на запасы готовой продукции и незавершенного производства.

Затраты будущего периода — это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды.

Затраты прямые — затраты, подлежащие прямому включению в состав производственных затрат (материалы, зарплата, за изготовление продукции, отчисление на социальное страхование и др.).

Затраты входящие — это средства и ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем.

Затраты истекшие — это входящие затраты, которые были израсходованы в течение отчетного периода для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем.

Затраты депрессивные переменные — это затраты, темп роста которых отстает от темпа роста деловой активности предприятия.

Затраты прогрессивные переменные — это затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия.

Затраты пропорциональные переменные — это затраты, которые увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия.

Затраты дифференциальные — это величина, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных решений.

Затраты на оплату труда — это все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий.

Затраты материальные — это затраты на приобретение материалов, которые становятся частью готовой продукции, стоимость данных материалов можно прямо относить на определенное изделие.

Затраты краткосрочные — планируемые затраты на краткосрочный период.

Затраты маргинальные — это дополнительные затраты на производство еще одной единицы продукции.

Затраты накладные — это затраты, которые образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, продажей продукции и управлением (управленческие и коммерческие расходы).

Затраты комплексные — это затраты, состоящие из нескольких элементов.

Затраты контролируемые — это затраты, величина которых зависит от принимаемых решений со стороны субъектов управления.

Затраты непланируемые — это непроизводительные затраты.

Затраты непроизводительные (неэффективные) — это затраты, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт.

Затраты нерегулируемые — это затраты, на которые работник не может существенно влиять.

Затраты нерелевантные — это затраты прошлого, которые не могут быть изменены будущими действиями.

Затраты общепроизводственные — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством.

Затраты общие — это величина всех затрат (в разрезе элементов), произведенных в текущем периоде деятельности предприятия.

Затраты обязательные — это затраты, связанные с выполнением основных трудовых обязанностей коллектива в процессе производства продукции.

Затраты одноэлементные — это затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые.

Затраты основные — это все виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг).

Затраты запасоемкие — затраты, осуществление которых ведет к увеличению стоимости оценки запасов: затраты материальных ресурсов, на оплату труда основных производственных рабочих, амортизация основных средств цехового назначения.

Затраты на запасы — затраты, издержки и убытки, связанные с приобретением, хранением и истощением запасов.

Затраты на запуск партии товара — общая сумма затрат на заказ, которая в основном зависит от количества заказов, а не от количества изготовленных единиц продукции.

Затраты на содержание запасов — это затраты, связанные с приобретением и хранением запасов.

Затраты планируемые — это производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство.

Затраты плановые — это затраты, формирующиеся при составлении планов на текущий отчетный год (отчетный период) деятельности предприятия.

Затраты полные — это затраты, характеризующие полную (коммерческую) себестоимость произведенной продукции.

Затраты поощрительные — это затраты, направленные на достижение высоких качественных показателей.

Затраты предстоящие — это затраты, которые в данном отчетном периоде еще не осуществлены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере.

Затраты прогнозные — это затраты, получаемые расчетным путем при составлении долгосрочных планов (бюджетов).

Затраты регулируемые — это затраты, учитываемые по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера.

Затраты релевантные (значительные) — 1) издержки связанные с хранением запасов и выполнением заказа; 2) затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения и отличают одну альтернативу от другой.

Затраты сметные — это затраты, формирующиеся при составлении смет на определенный вид деятельности.

Затраты стандартные — это затраты, образованные на основе научно обоснованных норм материальных, трудовых и других затрат, необходимых для производства единицы продукции (изделия).

Затраты структурные — это затраты, которые показывают удельный вес тех или иных элементов затрат в общей сумме затрат.

Затраты текущие — это затраты по производству и продаже продукции данного вида, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем.

Затраты трудовые — это затраты, которые требуются для производства конкретного товара при средних общественных условиях производства данной отрасли.

Затраты фактические — это затраты, образующиеся в результате производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, формирующиеся на основе первичных документов, использующиеся при анализе отклонений от установленных нормативных затрат.

Затраты частичные — это затраты, которые характеризуют усеченную себестоимость произведенной продукции, то есть себестоимость произведенной продукции, в которую не включены общехозяйственные расходы.

Затраты эффективные — это затраты, в результате которых получают доходы от продажи тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Затраты явные — это предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

Затраты стандартные — нормативные затраты на единицу продукции. Используются в системе «стандарт-кост». Обычно состоят из затрат прямых материалов, затрат прямого труда и общепроизводственных расходов.

Затраты условно-постоянные — затраты, величина которых не находится в прямой зависимости от объема производства.

Затратный подход к ценообразованию — метод ценообразования, принимающий в качестве отправной точки фактические затраты фирмы на производство и организацию сбыта товаров.

Издержки — денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью.

Издержки альтернативные (вменённые) — означают упущенную выгоду предприятия, которую она получила бы при производстве альтернативного товара по альтернативной цене, на альтернативном рынке.

Издержки явные (расчётные) — это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических ресурсов, в процессе обращения и производства продукции.

Издержки средние полные — доля полных издержек (то есть постоянные издержки + переменные издержки + невозвратные издержки), приходящаяся на единицу выпускаемой продукции.

Калькуляция (от лат. *Calculatio* — счет, подсчет) — представленный в табличной форме бухгалтерский расчет затрат, расходов в денежном выражении на производство и сбыт единицы изделия или партии изделий, а также на осуществление работ и услуг.

Классификация затрат — это деление затрат на определенные группы, выделенные на основе определенной задачи управленческого учета.

Корреспонденция счетов — взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них операции способом двойной записи.

Коэффициент реагирования затрат — это коэффициент, характеризующий соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия.

Коэффициент нормативный — это коэффициент, который используют при списании общепроизводственных расходов.

Коэффициент переменных общепроизводственных расходов нормативный — определяется делением общих планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количество нормо-часов трудозатрат (база распределения).

Коэффициент постоянных общепроизводственных расходов нормативный — определяется делением общих планируемых постоянных общепроизводственных расходов на нормальную производительность (мощность), выраженную в нормо-часах трудозатрат.

Лимит — предельная величина расхода, которая может быть установлена потребителю ресурсов на определенный период.

Лимитирование — способ установления предельной величины расхода производственных ресурсов, рассчитанной исходя из норм расхода установленной производственной программы.

Линейный способ амортизации — применяется для активов, у которых главным фактором, ограничивающим срок их службы, является время использования и относительно постоянный объем выполняемых регулярных (непрерывных) работ.

Место возникновения затрат — структурное подразделение организации (рабочее место, участок, цех), по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления ими.

Метод бухгалтерского учета — совокупность приемов и способов, с помощью которых отражается хозяйственная деятельность предприятия.

Метод ЛИФО — метод бухгалтерского учета товарно-материальных запасов в стоимостном выражении по цене последней поступившей или изготовленной партии.

Метод ФИФО — метод бухгалтерского учета товарных запасов, в соответствии с которым они фиксируются в денежном выражении по цене первой поступившей партии этих товаров.

Метод калькулирования — совокупность способов аналитического учета затрат, обеспечивающих возможность отнесения затрат на избранный объект калькулирования (калькуляционную единицу) и определение себестоимости этой единицы.

Незавершенное производство — частично готовая продукция, не прошедшая предусмотренный технологией полный цикл производства, необходимый, чтобы продукцию можно было отправить заказчику, поставить на рынок для продажи, отгрузить на склад готовой продукции.

Номенклатура калькуляционных статей затрат — в большинстве отраслей промышленности предусматривает выделение затрат: на сырье и основные материалы; топлива и энергии на технологические нужды; на покупные полуфабрикаты, детали и комплектующие изделия; на основную и дополнительную заработную плату основных производственных рабочих; на содержание и эксплуатацию оборудования; на освоение новых видов продукции; потери от брака; цеховые расходы; общезаводские расходы; внепроизводственные расходы.

Норматив — 1) универсальная, широко распространенная норма, относящаяся преимущественно к удельному расходу сырья, материалов, энергии на единицу количества продукции, на километр пробега, на другие единицы, характеризующие объект потребления ресурсов; 2) экономический норматив — обобщающая норма, установленная для обширного круга однородных экономических показателей, например, нормативы на оплату труда, нормативы эффективности.

Нормирование — процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленный на обеспечение эффективного использования производственных ресурсов.

Нормирование затрат — это процесс предварительного (до начала производственного процесса) определения количества необходимых производственных прямых затрат для выпуска единицы продукции.

Нормативный метод учета затрат предполагает предварительное определение затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений фактических издержек от нормативных. Позволяет рассчитать нормативную себестоимость и отклонения от нее.

Нормативная ставка прямой оплаты труда — это часовая тарифная ставка, которая присваивается рабочим в соответствии с его разрядом.

Нормативное рабочее время — количество человеко-часов, необходимых для производства единицы продукции.

Нормативное количество прямых материалов — стандартная величина расходования прямых материалов на единицу продукта.

Нормативы базовые — это нормативы, которые остаются неизменными в течение длительного периода времени и которые дают основу для выявления тенденций развития.

Норматив рентабельности к затратам — ставка, используемая для определения величины удельной прибыли в цене и задаваемая в процентах к средним общим затратам на производство единицы продукции.

Носитель затрат (объект калькуляции) — вид продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенный к реализации.

Объект калькулирования — вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительской стоимости.

Объект учета затрат — место возникновения затрат, виды или группы однородных продуктов.

Объект отчетности в управленческом учете — подразделения, выделенные по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности.

Отклонение (в нормативной калькуляции) — это разница между нормативными и фактическими затратами.

Отклонение в общепроизводственных расходах — разность фактических и нормативных (бюджетных) общепроизводственных расходов при достигнутом уровне производства.

Отклонение в количестве прямых материалов — разность между фактически использованным и нормативным количеством, умноженная на нормативную цену прямых материалов.

Отходы производства возвратные — отходы производства, которые используются на самом предприятии или реализуются на сторону. Количество отходов определяется расчетным путем, исходя из норм отходов, устанавливаемых на каждую изготовленную деталь. Оценка отходов влияет на себестоимость продукции. Чем выше оценка приходящих отходов, тем ниже себестоимость продукции.

Отходы производства безвозвратные — отходы производства, которые не могут быть использованы на предприятии или реализованы

на сторону. Безвозвратные отходы не оцениваются и не списываются со счета «Основное производство», а включаются в себестоимость продукции по статье «Сырье и материалы».

Отчетность бухгалтерская — единая система данных об имущественном и финансовом положении организаций и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленная на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Период калькуляционный — период, установленный учетной политикой предприятия для исчисления себестоимости единицы готовой продукции (работ услуг). Зависит от характера производства.

План счетов — система, совокупность организованных, упорядоченных бухгалтерских счетов.

Поведение затрат — изменение затрат в ответ на изменение объема продаж или иного уровня деятельности (деловой активности).

Позаказный метод — метод учета затрат, используемый при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции.

Полуфабрикатный способ попередельного метода калькулирования — при его применении движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, а себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела, что позволяет выявлять их себестоимость на различных стадиях обработки и поэтому обеспечивает более действенный контроль за себестоимостью продукции.

Попередельный метод — заключается в отражении всех видов прямых и косвенных затрат, связанных с выпуском и реализацией продукции в разрезе отдельных переделов.

Попроцессный метод — заключается в отражении всех видов прямых и косвенных затрат, связанных с выпуском и реализацией продукции в разрезе отдельных процессов, фаз.

Проводка бухгалтерская — запись на счетах бухгалтерского учета.

Производство незавершенное — один из элементов оборотных средств предприятия. К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий операций обработки, предусмотренных технологическим процессом.

Работы и услуги — это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.), и услуг (консультационных, транспортных и т.п.), выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работниками организации на условиях оплаты.

Расходы — затраты в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств. Обычно это затраты, связанные с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования, выплатой процентов по кредитам, арендной платой, уплатой налогов.

Расходы коммерческие — расходы, связанные со сбытом продукции, не подлежащие возмещению покупателем.

Расходы накладные — комплексные расходы, связанные с обслуживанием и управлением производством, с управлением предприятием.

Расходы общие управленческие — не включаются в расходы производственные. Зависят не от объема производства продукции, а от иных факторов: структуры фирмы, деловой политики руководства продолжительности отчетного периода.

Расходы на продажу — управленческие, общехозяйственные и коммерческие расходы за отчетный период, которые покрываются выручкой от реализации.

Расходы на рекламу — расходы предприятия по целенаправленному воздействию на потребителя для продвижения товаров на рынках сбыта.

Расходы транспортно-заготовительные — включаются в заготовительную себестоимость материальных ценностей дополнительно сверх договорной цены.

Расходы общехозяйственные — это расходы, осуществляемые в целях управления производством.

Расходы коммерсионные — добавленные затраты или затраты на обработку, включающие стоимость прямого труда и общепроизводственные расходы.

Расходы операционные — расходы, связанные с основной деятельностью и включающие коммерческие и управленческие расходы.

Расходы управленческие — административные и общие расходы, относящиеся к функционированию бизнеса в целом.

Расходы единовременные — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др.

Расходы маржинальные — это дополнительные затраты на единицу продукции.

Резерв предстоящих расходов и платежей — вид устойчивых пассивов предприятий, компаний, образуемый в текущем периоде в целях равномерного включения текущих расходов в надержки производства и обращения. Включает резерв на оплату отпусков, на текущий ремонт основных средств (при неравномерности затрат на него), затраты на подготовку новых производств, на развитие бизнеса и т.п.

Себестоимость — величина использованных ресурсов в денежном выражении.

Себестоимость продуктивная — затраты, относимые на единицу продукта. Традиционно включают прямые материалы, прямой труд и общепроизводственные расходы.

Себестоимость реализованных продуктов — 1) себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг; 2) статья отчета о прибылях,

включающая производственные затраты проданных продуктов или закупочные цены проданных товаров.

Себестоимость нормативная — представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям и действующим текущим нормам, нормативам и сметам.

Себестоимость плановая — разрабатывается на основе прогрессивных норм и экономических нормативов за отчетный период. Она непосредственно связана с принятыми предприятием решениями о предельной величине затрат на производство соответствующих видов продукции, выполнение работ или оказание услуг.

Себестоимость производственная — включает только производственные затраты. Управленческие и коммерческие расходы из калькулирования исключаются.

Себестоимость фактическая (отчетная) — определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет достоверную информацию о фактических затратах на производство продукции, работ, услуг.

Себестоимость усеченная — это себестоимость произведенной продукции, в которую не включены общехозяйственные расходы.

Себестоимость продукции коммерческая — это полная себестоимость продукции.

Состав расходов по организационной деятельности — группировка затрат, связанных с общеорганизационной и общеправленческой деятельностью, выполнением целевых функций, обеспечением функционирования служб и отделов предприятия.

Способ списания стоимости — пропорционально объему продукции применяется для активов, у которых определяющим фактором амортизации (износа) является их периодичность использования.

Способ уменьшаемого остатка — выбор двойной ставки амортизации, которая применяется к остаточной стоимости объекта.

Стандарт-кост — система калькулирования, основанная на жестком нормировании всех затрат и позволяющая рассчитать «стандартную» себестоимость. Предполагает бухгалтерский учет и подробный анализ возникших отклонений фактических расходов от стандартных с последующим возложением ответственности за неблагоприятные отклонения на руководителей соответствующих центров затрат.

Стандарты базисные — устанавливаются в начале года и остаются в течение года неизменными.

Статья калькуляции — вид затрат с учетом места его возникновения и носителя затрат.

Статья затрат — совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование.

Стоимость — затраты, издержки, расходы; стоимость (первоначальная, историческая), себестоимость.

Сырье — добытый или произведенный материал, предназначенный для дальнейшей промышленной переработки.

Точка безубыточности — объем продаж, которого надо добиться при анализируемом (или заданном) уровне цены, чтобы убытки фирмы были нулевыми.

Точка безубыточности для одного продукта (Break-even point) — объем продаж отдельного продукта, который покрывает все издержки на его производство и реализацию.

Убытки — в производственной и иной деятельности представляют собой выраженные в денежной форме потери, уменьшение материальных и денежных ресурсов в результате превышения расходов над доходами.

Убыток балансовый — дебетовое сальдо по счету прибылей и убытков, отражающее недостаточность общей суммы доходов для покрытия всех расходов, потерь и убытков за отчетный период.

Учет бухгалтерский — представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Учет внутрицеховой — текущее наблюдение, оформление, учет и контроль за движением деталей, узлов и полуфабрикатов между рабочими местами внутри производственного подразделения.

Учет производственный — подсистема управленческого учета. Производственный учет включает в себя учет издержек производства и анализ данных об экономии и перерасходе.

Учет хозяйственный — это система наблюдения, измерения, регистрации и обобщения хозяйственных фактов, явлений, процессов в целях контроля и управления ими.

Учет по центрам возникновения затрат — система, при которой затраты группируются по местам их возникновения безотносительно к видам продуктов либо выделяются косвенные расходы, имеющие общепроизводственный характер, в качестве объекта учета, а прямые учитывают по продуктам без обобщения относительно мест их возникновения.

Учет межцеховой — текущее наблюдение, оформление и учет движения деталей, узлов и полуфабрикатов между цехами предприятия.

Учет производства оперативный — учет движения деталей, узлов и полуфабрикатов в натуральном выражении по стадиям технологического процесса.

Цена производства — часть цены товара, равная сумме издержек производства и прибыли, не включающая затраты по реализации товара.

Центр затрат — является структурным подразделением предприятия, в котором организовывается нормирование, планирование и учёт затрат производства, с целью наблюдения, контроля и управления затратами.

Центр возникновения затрат — обособленные структурные подразделения, где имеется возможность организовать планирование, нормирование и учёт издержек производства.

Центр рентабельности производства отдельно взятого продукта — разновидность центра ответственности, в которых доход есть денежное выражение выпущенной продукции, а расход — использованные ресурсы, прибыль — разница между доходами и расходами при заданном размере производственных ресурсов.

Эффект затрат на переключение — чем существеннее затраты, связанные с организацией использования специфической марки (типа) данного товара, тем менее покупатели будут чувствительны к ценам, решать, какую из альтернативных марок приобрести.

Эффект разделения затрат — чем большую часть затрат на покупку несут третьи лица, тем меньше чувствительность покупателя к цене.

ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Республики Узбекистан — Ташкент, Узбекистан, 2009 г. — 40 стр
2. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 279-И от 30 августа 1996 г.
3. Каримов И. 2012 год станет годом поднятия на новый уровень развития нашей Родины. Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном основным итогам 2011 года и приоритетам социально-экономического развития на 2012 год. Т.: Узбекистан, 2012.— 5 с.
4. Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на заседании Правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2010 году и важнейшим приоритетам на 2011 год. Газета «Народное слово», №16 (5183) от 22.01.2011 г.
5. Каримов И. Наша главная задача — дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. —Т.: Узбекистан, 2010. — 50 стр.
6. Каримов И. Модернизация страны и построение гражданского общества — наш главный приоритет. Доклад на совместном заседании Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан. —Т. Газета «Вечерний Ташкент», №19 (11580) от 28.01.2010 г.
7. Каримов И. Сотрудничество в целях развития. Выступление Президента Узбекистана на церемонии открытия 43-го ежегодного заседания Совета управляющих Азиатского банка развития —Т.: Газета «Вечерний Ташкент», №85 (11.646) от 4.05.2010.
8. Каримов И. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. — Т.: Узбекистан, 2009.
9. Указания по заполнению форм квартального и годового финансового отчета предприятий. Приложение №2 к приказу МФ РУ №140 от 24 января 2003 г.
10. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан, № 1-24
11. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. (Утверждено Постановлением КМ РУз №54 от 05.02.99 г.) (с последующими изменениями и дополнениями).
12. Богаченко В.М., Кириллова Н. А. Бухгалтерский учет для вузов: Учебник. —М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.
13. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов/ Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. —М.: Вузовский учебник, 2006. — 368 стр.
14. Бородина В.В. Документация в бухгалтерском учете. —М.: ИД «Форум» — Инфра — 2008. — 3250 стр.
15. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учебное пособие. Библиотека журнала «Бухгалтерский учет» — М.: Бухгалтерский учет. 2004. — 372 с.

16. Гетман В.Г., Финансовый учет.-3-е изд. — М.: Финансы и статистика. 2006. — 330 стр.

17. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. Пер. с англ./ Под ред. Эриашвили Н.Д. — М.: Аудит, Юнити. 1998, — 224 с.

18. Захарьин В.Р. Учет основных средств и нематериальных активов: справочник бухгалтера: Практическое руководство. — М.: Эксмо. 2008. — 432 стр.

19. Перяtko Т.И. Основы калькуляции и учета в общественном питании: Учебно-практическое пособие.— 4-е изд., перераб. и доп.— М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005, — 232 с.

20. Попова Л.В., Маслова И.А., Маслов Б.Г. и др. Бухгалтерский управленческий учет: нормативная база, тесты, понятийный аппарат: Учебно-методическое пособие. — М.: Дело и Сервис. 2008, — 348 с.

21. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: Учебно-практическое пособие М.: Проспект. 2010. — 425 стр.

22. Касьянова Г.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая. М.: АБАК, 2010. — 356 стр.

23. Карпова Т.П., Карпова В.В. Бухгалтерский учет: упражнения, тесты, решения и ответы: Учебник. М.: ИНФРА—М, 2010. — 396 стр.

24. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. Учебник.—2-е изд.— М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2006, — 484 с.

25. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: Учебник, М.: КНОРУС. 2010. — 380 стр.

26. Краснослободцева Г.К. Нормы естественной убыли: Практическое пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009, — 224 с.

27. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. — Инфра — М, 2008. — 365 стр.

28. Фофанов В.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей. Практикум бухгалтера.—М.: Гроссе Медиа: Росбух, 2008, — 312 с.

29. Швецкая В.М., Головкин Н.А.. Бухгалтерские учет: Учебник. — Инфра-М 2007. — 350 стр.

30. Финансово-экономическая газета «Налоговые и таможенные вести». 2009—2010 гг.

31. Журнал «Бухгалтерский учет» 2009—2010 гг.

32. Журнал «Налогоплательщик» 2009—2010 гг.

33. Журнал «Рынок, деньги и кредит» 2009—2010 гг.

34. Основные показатели социально-экономического развития Узбекистана за 2010 год. — Т.: 2011.

Сайты Интернета

35. [http:// www. referat. uz](http://www.referat.uz)

36. [http:// www. gao. gov/](http://www.gao.gov/)

37. [http:// www. tax sites. Com](http://www.taxsites.com)

Приложения

ПОЛОЖЕНИЕ о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

А. ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Б. ПЕРЕЧЕНЬ ЗАТРАТ, СВЯЗАННЫХ С ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

1. Состав затрат, включаемых в производственную себестоимость продукции (работ, услуг)

1.1. Производственные материальные затраты

1.2. Затраты на оплату труда производственного характера

1.3. Отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству

1.4. Амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения

1.5. Прочие затраты производственного характера

2. Расходы периода

2.1. Расходы по реализации

2.2. Административные расходы

2.3. Прочие операционные расходы

2.4. Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем

3. Расходы по финансовой деятельности

4. Чрезвычайные убытки

В. ПЕРЕЧЕНЬ ДОХОДОВ, ПОЛУЧАЕМЫХ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

1. Чистая выручка от реализации

2. Прочие доходы от основной производственной деятельности

3. Доходы от финансовой деятельности

4. Чрезвычайные прибыли

Г. ОЦЕНКА ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ, НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА, А ТАКЖЕ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Д. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ БАЗЫ

ПРИЛОЖЕНИЕ № 1

И. Статьи затрат, включаемые в налогооблагаемую базу (расходы, не подлежащие вычету, или постоянные расхождения)

II. Дополнительные статьи затрат, не исключаемые из налогооблагаемой базы для банков, страховых организаций, видеосалонов, пунктов видеопозаказа, видео- и аудиозаписи, аукционов, казино, лотерейных розыгрышей, проводимых негосударственными организациями, массовых концертно-зрелищных мероприятий, а так-

же для производственных предприятий с иностранными инвестициями, которые сохранили режим налогообложения, действовавший до 1 января 1995 года

ПРИЛОЖЕНИЕ № 2

Затраты, не исключаемые из налогооблагаемой базы данного периода, но исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов (расхождения во времени)

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Настоящее Положение устанавливает единые методологические основы определения затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядок формирования финансовых результатов хозяйствующих субъектов — юридических лиц, а также физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Положение разработано с учетом различий, которые возникают при исчислении затрат для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Основной целью бухгалтерского учета является исчисление затрат и определение финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов для определения их конкурентоспособности. Налогооблагаемый доход (прибыль) определяется путем включения отдельных статей затрат хозяйствующего субъекта в налогооблагаемую базу согласно налоговому законодательству.

В Положении содержатся группировка затрат и основные правила формирования финансовых результатов.

В приложении № 1 приведены статьи затрат, которые вычитаются из доходов предприятия при расчете чистой прибыли отчетного периода, но включаются в налогооблагаемую базу хозяйствующего субъекта при расчете налога на доходы (прибыль) в соответствии с налоговым законодательством.

В приложении № 2 дается перечень затрат, которые не исключаются из налогооблагаемой базы в момент их возникновения, но подлежат исключению в следующем или более поздних периодах (расхождения во времени).

На основе настоящего Положения особенности состава и учета затрат отдельных отраслей определяются соответствующими министерствами и ведомствами, хозяйственными объединениями (корпорациями, концернами, ассоциациями, компаниями и др.) Республики Узбекистан по согласованию с Министерством финансов и Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан. (Абзац в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

А. ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Приведенная в Положении классификация затрат прежде всего ориентирована на правильное и полное отражение затрат в бухгалтерском учете, а также определение финансовых результатов

(прибыли или убытка) деятельности хозяйствующего субъекта для составления его финансового отчета.

Финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта характеризуются следующими показателями прибыли:

— валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:

$$ПВ = ЧВР - СР,$$

где ПВ — валовая прибыль; ЧВР — чистая выручка от реализации; СР — производственная себестоимость реализованной продукции;

— прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, и плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности:

$$ПОД = ПВ - РП + ПД - ПУ,$$

где ПОД — прибыль от основной деятельности; РП — расходы периода; ПД — прочие доходы от основной деятельности; ПУ — прочие убытки от основной деятельности;

— прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности, которая рассчитывается как сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности:

$$ПО = ПОД + ДФ - РФ,$$

где ПО — прибыль от общехозяйственной деятельности; ДФ — доходы от финансовой деятельности; РФ — расходы по финансовой деятельности;

— прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$ПДН = ПО + ПЧ - УЧ,$$

где ПДН — прибыль до уплаты налога; ПЧ — чрезвычайная прибыль; УЧ — чрезвычайные убытки;

— чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога, представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на доходы (прибыль) и минус другие налоги и платежи, предусмотренные законодательством:

$$ПЧ = ПДН - ННД - НД,$$

где ПЧ — чистая прибыль; ННД — налог на доходы (прибыль); НД — другие налоги и платежи.

Б. ПЕРЕЧЕНЬ ЗАТРАТ, СВЯЗАННЫХ С ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

В соответствии с настоящим Положением перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы периода, определяется в целях:

— формирования на счетах бухгалтерского учета полной и точной информации о всех затратах, которые возникают у хозяйствующего субъекта в ходе производства и реализации продукции (работ, услуг), для определения рентабельности его деятельности и рыночной конкурентоспособности;

— правильного определения базы налогообложения.

Согласно настоящему Положению все затраты группируются на:

— затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции:

а) прямые и косвенные материальные затраты;

б) прямые и косвенные затраты на труд;

в) прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного характера;

— затраты, не включаемые в производственную себестоимость, но включаемые в расходы периода, которые учитываются в прибыли от основной деятельности:

а) расходы по реализации;

б) расходы по управлению (административные расходы);

в) прочие операционные расходы и убытки;

— расходы по финансовой деятельности хозяйствующего субъекта, учитываемые при расчете прибыли или убытка от его общезайственной деятельности:

а) расходы по процентам;

б) отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой;

в) переоценка средств, вложенных в ценные бумаги;

г) прочие расходы по финансовой деятельности;

— чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли или убытка до уплаты налога на доходы (прибыль).

1. Состав затрат, включаемых в производственную себестоимость продукции (работ, услуг)

В производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства. К ним относятся: прямые и косвенные материальные затраты, прямые и косвенные затраты на труд, прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного характера.

Затраты, образующие производственную себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

— производственные материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

— затраты на оплату труда производственного характера;

— отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству;

— амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

— прочие затраты производственного назначения.

1.1. Производственные материальные затраты

К производственным материальным затратам относятся:

1.1.1. Приобретаемые со стороны сырье и материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг).

1.1.2. Покупные материалы, используемые в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции или расходующиеся на другие производственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, ремонт и эксплуатацию оборудования, зданий, сооружений и других основных средств), а также запасные части для ремонта оборудования, стоимость инвентаря, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, не относимых к основным средствам. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. предыдущую редакцию)

1.1.3. Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, подвергающиеся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном хозяйствующем объекте.

1.1.4. Работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними юридическими и физическими лицами, а также внутренними структурными подразделениями хозяйствующего субъекта, не относящимися к основному виду деятельности.

К работам и услугам производственного характера относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов и прочее.

Транспортные услуги сторонних юридических лиц по перевозкам грузов внутри хозяйствующего субъекта (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения) и доставка готовой продукции на склады хранения) также относятся к услугам производственного характера.

1.1.5. Природное сырье (отчисления на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными юридическими лицами), плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, потребляемую предприятиями из водохозяйственных систем. Для сырьевых отраслей промышленности — амортизируемая стоимость прав на использование лесоматериалов или полезных ископаемых (руды), или расходы на восста-

новление окружающей среды. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. предыдущую редакцию)

1.1.6. Приобретаемое со стороны топливо всех видов, расходуемое на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом хозяйствующих субъектов.

1.1.7. Покупная энергия всех видов, расходуемая на технологические, транспортные и другие производственные и хозяйственные нужды хозяйствующего субъекта. (Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых самим хозяйствующим субъектом, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат).

1.1.8. Потери, порчи и недостачи материальных ценностей в сфере производства. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

1.1.9. Затраты, связанные с доставкой (включая погрузочные и разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом хозяйствующего субъекта, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных средств, материальные затраты и др.).

1.1.10. В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты хозяйствующих субъектов на приобретение тары и упаковок, полученных от поставщиков материальных ресурсов.

1.1.11. Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов и стоимость тары и упаковки по цене их фактической реализации, использования или оприходования на склад.

1.1.12. Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен приобретения, в том числе при бартерных сделках, наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим, внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин и сборов, налогов (кроме тех, которые предприятие в последующем получает обратно в виде зачета, как, например, налог на добавленную стоимость), платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемых сторонними юридическими лицами. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

1.2. Затраты на оплату труда производственного характера

В состав затрат на оплату труда производственного характера включаются следующие статьи.

1.2.1. Начисленная заработная плата производственного характера за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из фактических расценок, тарифных ставок и должностных окладов в

соответствии с принятыми на хозяйствующем субъекте формами и системами оплаты труда, включая выплаты стимулирующего характера, предусмотренные положениями о премировании хозяйствующего субъекта (Пункт в редакции Постановления Президента РУз от 27.12.2005 г. № ПП—244)

1.2.2. Надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, наставничество.

1.2.3. Выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе:

1.2.3.1. Надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, за работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, предусмотренные графиком технологического процесса.

1.2.3.2. Надбавки за работу в многосменном режиме, за совмещение профессий и расширение зон обслуживания.

1.2.3.3. Надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и природно-климатических условиях, включая надбавки к заработной плате за непрерывный стаж работы в этих условиях, по списку профессий и перечню работ, утвержденному правительством.

1.2.3.4. Надбавки к заработной плате работникам связи, железнодорожного, речного, автомобильного транспорта и шоссейных дорог и другим работникам, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, за каждые сутки в пути, выплачиваемые с момента выезда до момента возвращения к месту нахождения хозяйствующего субъекта.

1.2.3.5. Надбавка за подвижной и разъездной характер работ для работников, непосредственно занятых на строительстве, реконструкции и капитальном ремонте, а также при выполнении работ вахтовым методом в случаях, предусмотренных законодательством.

1.2.3.6. Доплата работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте (руднике) от отвала к месту работы и обратно.

1.2.3.7. Выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с действующим законодательством.

1.2.3.8. Суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения хозяйствующего субъекта (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций.

1.2.4. Оплата работникам за дни отдыха (отгулы), предоставляемые им в связи с работой сверх установленной продолжитель-

ности рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством.

1.2.5. Оплата за неотработанное время:

1.2.5.1. Оплата в соответствии с действующим законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков, компенсаций за неиспользованные очередные (ежегодные) и дополнительные отпуска, оплата льготных часов подростков, перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров.

1.2.5.2. Выплаты работникам, находящимся в вынужденном отпуске, с частичным сохранением основной заработной платы.

1.2.5.3. Плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови.

1.2.5.4. Оплата труда за выполнение государственных обязанностей (военные сборы, сборы по чрезвычайным ситуациям и т.п.).

1.2.6. Оплата труда работников, не состоящих в штате хозяйствующего субъекта, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, включая договор подряда, если расчеты с работниками за выполненную работу производятся самим хозяйствующим субъектом.

1.2.7. Другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда работников, участвующих в производственном процессе.

1.3. Отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству

Отчисления на социальное страхование включают в себя:

1.3.1. Обязательные отчисления социального характера по установленным законодательством нормам к фонду оплаты труда.

1.3.2. Отчисления в негосударственные пенсионные фонды и на другие виды добровольного страхования. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. предыдущую редакцию)

1.4. Амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения

В состав расходов по амортизации основных средств и нематериальных активов производственного назначения входят:

1.4.1. Суммы амортизационных отчислений (начисленного износа), исчисленных исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости производственных основных средств, в том числе приобретенных по лизингу, и утвержденных в установленном порядке норм, включая и ускоренную амортизацию, производимую в соответствии с законодательством.

1.4.2. Износ (амортизация) нематериальных активов (за исключением гудвилла (цены фирмы) производственного назначения от-

носится на себестоимость продукции (работ, услуг) ежемесячно по нормам, рассчитанным хозяйствующим субъектом исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования (но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта). По нематериальным активам, если невозможно определить срок полезного использования нематериального актива, нормы износа устанавливаются в расчете на пять лет, но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

1.5. Прочие затраты производственного характера

Следующие комплексные статьи учета прочих затрат производственного характера в учете выделяются по элементам затрат, приведенных в п.п. 1.1, 1.2, 1.3, 1.4.

1.5.1. Затраты по обслуживанию производственного процесса.

1.5.1.1. Затраты по обеспечению производства сырьем, материалами, топливом, энергией, инструментом, приспособлениями и другими средствами и предметами труда.

1.5.1.2. Затраты по поддержанию производственных основных средств в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение среднего, текущего и капитального ремонтов). Проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) производственных основных средств силами самого хозяйствующего субъекта включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим элементам производственных затрат (материальным затратам, затратам на оплату труда и другим).

В случае необходимости хозяйствующие субъекты отдельных отраслей с разрешения Министерства финансов Республики Узбекистан могут создавать резерв средств для проведения капитальных ремонтных работ. Отчисления в этот резерв отражаются в составе элемента «Прочие затраты производственного характера» и определяются исходя из предполагаемой стоимости затрат и периодичности проведения капитального ремонта каждого объекта основных средств. Норма отчислений в резерв пересматривается в конце каждого отчетного года, и в случае необходимости на новый финансовый год размеры отчислений могут быть увеличены или уменьшены. В случае, если суммы зарезервированных средств на капитальный ремонт превысили фактические затраты на ремонт данного объекта, сумма превышения должна быть сторнирована; если же фактические затраты превысили зарезервированные, то сумма превышения отражается в составе элемента «Прочие затраты производственного назначения».

1.5.1.3. Затраты на обеспечение противопожарной и сторожевой охраны и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации хозяйствующих субъектов, надзора и контроля за их деятельностью.

Затраты по вневедомственной охране могут быть отнесены в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) только в случае наличия специальных требований к данному производству, обуславливающих наличие такой охраны.

1.5.1.4. Затраты, связанные с текущей арендой производственных основных средств, относящихся к производственной деятельности.

1.5.1.5. Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения, включая компенсационные выплаты за загрязнение окружающей природной среды и размещение отходов (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 16.06.2003 г. № 270) (См. Предыдущую редакцию)

1.5.1.6. Затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, связанные с особенностями производства и предусмотренные законодательством.

1.5.1.7. Мероприятия по охране здоровья, связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе.

1.5.1.8. Стоимость бесплатно предоставляемых коммунальных услуг, питания, продуктов работникам отдельных отраслей, затраты на оплату бесплатного жилья (или суммы денежной компенсации за жилье, коммунальные услуги и прочее), предоставляемых работникам хозяйствующего субъекта.

1.5.1.9. Стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование, специальное питание), остающихся в личном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам).

1.5.1.10. Затраты на содержание и обслуживание технических средств управления, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления, вычислительных центров, относящихся к производственному процессу.

1.5.1.11. Плата медицинским учреждениям за медицинский осмотр работников, занятых на производстве, в соответствии с законодательством.

1.5.2. Затраты на командировки производственного персонала, относящиеся к производственному процессу. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

1.5.3. Затраты по обязательному и добровольному страхованию производственных работников и производственных активов. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. Предыдущую редакцию)

1.5.4. Потери от брака.

1.5.5. Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.

1.5.6. Затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы.

1.5.7. Расходы по обязательной сертификации продукции (услуги), кроме капитализируемых.

1.5.8. Пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании и без решений соответствующих компетентных органов. Выплата пособий в связи с профзаболеваниями.

1.5.9. Расходы, связанные с перевозкой работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования.

1.5.10. Расходы, связанные со страхованием строительных рисков при возведении объектов за счет государственных капитальных вложений. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 11.06.2003 г. № 261)

1.5.11. Затраты, связанные со списанием суммы нематериального актива гудвилла (цена фирмы), в части имущества производственного назначения в установленном порядке. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

1.5.12. Затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях, если они не относятся к капитальным затратам (т.е. не капитализируются в качестве основных средств). Эти затраты рассматриваются как «Расходы будущих периодов» и списываются в производственную себестоимость равномерно в течение установленного срока их погашения или пропорционально объему и количеству добытой продукции. Выбранный метод списания расходов будущих периодов должен быть отражен в учетной политике хозяйствующего субъекта. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

1.5.13. Расходы, связанные с выплатой пособий по временной нетрудоспособности работников, участвующих в производственном процессе, в соответствии с порядком, установленным законодательством. (Пункт введен в соответствии с Постановлением Президента РУз от 18.12.2006 г. № ПП—532)

2. Расходы периода

Под расходами периода понимаются затраты и расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом, то есть затраты по управлению хозяйствующим субъектом, расходы по реализации продукции и прочие расходы общехозяйственного назначения.

Все нижеперечисленные затраты по пункту 2 являются комплексными статьями затрат, и их учет организуется по элементам затрат, как это указано в преамбуле п.1.5 настоящего Положения.

К «Расходам периода» относятся следующие статьи:

2.1. Расходы по реализации

2.1.1. Расходы на железнодорожные, воздушные, автомобильные, морские, речные и гужевые перевозки товаров. В эту статью включаются затраты на перевозку, а также штрафы, уплаченные за простой транспортных средств.

2.1.2. Расходы по реализации предприятиями торговли и общественного питания, в том числе: (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.1.2.1. Расходы на оплату труда, перечисленные в пункте 1.2 Положения, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), кроме административного управленческого персонала (АУП).

2.1.2.2. Расходы на социальное страхование согласно пункту 1.3 Положения, относящиеся к пункту 2.1.2.1.

2.1.2.3. Расходы на аренду, содержание и ремонт зданий, сооружений и помещений, используемых для торговых нужд.

2.1.2.4. Амортизация основных средств и нематериальных активов согласно пункту 1.4 Положения.

2.1.2.5. Расходы по списанию стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей и другие расходы, связанные с поддержанием их в состоянии, пригодном для использования по назначению (ремонт, стирка, починка, дезинфекция и т.п.) (Пункт в редакции Постановления Президента РУз от 27.12.2005 г. № ПП—244) (См. Предыдущую редакцию)

2.1.2.6. Расходы на газ, топливо, электроэнергию.

2.1.2.7. Расходы на хранение, подработку и подсортировку товаров.

2.1.2.8. Расходы на торговую рекламу.

2.1.2.9. Потери товаров, продуктов при перевозке, хранении и реализации. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.1.2.10. Расходы на тару.

2.1.2.11. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.1.2.12. Расходы на охрану труда и технику безопасности.

2.1.2.13. Текущие (некапитального характера) расходы на устройство и содержание вентиляторов, ограждение машин и их движущихся частей, люков, отверстий и т. д. Пункт 2.1.2.14 утратил силу в соответствии с Постановлением Президента РУз от 27.12.2005 г. № ПП—244

2.1.2.14. Износ специальной одежды и специальной обуви.

Пункт 2.1.2.15 утратил силу в соответствии с Постановлением Президента РУз от 27.12.2005 г. № ПП—244

2.1.2.15. Плата прачечным, ремонтным и другим юридическим лицам за стирку, починку и дезинфекцию специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, столового белья и санитарной одежды.

Пункт 2.1.2.16 утратил силу в соответствии с Постановлением Президента РУз от 27.12.2005 г. № ПП—244

2.1.2.16. Стоимость материалов, израсходованных на стирку, и починку специальной одежды и обуви.

2.1.2.17. Плата медицинским учреждениям за медицинский осмотр работников общественного питания и торговли.

2.1.2.18. Издержки по ведению кассового хозяйства и инкассации выручки.

2.1.2.19. Стоимость бумажных салфеток, бумажных скатертей, бумажных стаканчиков и тарелок, приборов одноразового пользования в предприятиях общественного питания.

2.1.3. Затраты по изучению рынков сбыта (затраты на маркетинг, рекламу). (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.1.4. Другие расходы по реализации, не перечисленные выше.

2.2. Административные расходы

К административным расходам относятся:

2.2.1. Расходы на оплату труда, перечисленные в пункте 1.2, относящиеся к работникам управленческого персонала.

2.2.2. Отчисления на социальное страхование, перечисленные в п.1.3, относящиеся к работникам управленческого персонала.

2.2.3. Затраты на содержание, найм и аренду служебного легкового автотранспорта и служебного микроавтобуса.

2.2.4. Затраты по организации и управлению хозяйствующим субъектом и его структурными подразделениями.

2.2.5. Затраты на содержание и обслуживание технических средств управления, узлов связи, средств сигнализации, вычислительных центров и других технических средств управления, не относящихся к производству.

2.2.6. Плата за услуги телекоммуникаций, в том числе местных сетей; предоставленные в аренду каналы; мобильной, спутниковой и пейджинговой связи; использование радиочастотного спектра; сетей передачи данных, включая Интернет. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 28.12.2004 г. № 610) (См. предыдущую редакцию)

2.2.7. Оплата междугородных и международных телефонных переговоров. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.2.8. Плата за аренду зданий и помещений для административно-управленческих нужд.

2.2.9. Затраты на содержание и ремонт, а также износ (амортизация) основных средств административного назначения.

2.2.10. Отчисления на содержание вышестоящих организаций и объединений юридических лиц: министерств, ведомств, ассоциаций, концернов и т.п.

2.2.11. Затраты по обязательному и добровольному страхованию работников и имущества, не связанных с производственным процессом. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. предыдущую редакцию)

2.2.12. Затраты на командировки управленческого персонала. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.2.13. Представительские расходы. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.2.14. Расходы по бесплатному предоставлению помещений, оплата стоимости коммунальных услуг предприятиям общественного питания и т.д.

2.2.15. Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения, не относящиеся непосредственно к производственному процессу, компенсационные выплаты за загрязнение окружающей природной среды и размещение отходов. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.2.16. Расходы по оплате стоимости услуг и премиальных профессиональных управляющих компаний, государственных поверенных и доверительных управляющих. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 28.12.2004 г. № 610)

2.2.17. Расходы по списанию стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей, используемых для административных целей, и другие расходы, связанные с поддержанием их в состоянии, пригодном для использования по назначению. (Пункт введен в соответствии с Постановлением Президента РУз от 18.12.2006 г. № ПП—532)

2.3. Прочие операционные расходы

Прочие операционные расходы включают в себя:

2.3.1. Расходы на подготовку и переподготовку кадров, за исключением кадров для работы на вновь вводимом хозяйствующем субъекте. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.2. Погашение затрат по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, а также повреждений и деформаций, полученных при транспортировке до объектного склада, затраты по ревизии (разборке оборудования), вызванные дефектами антикоррозийной защиты, и другие аналогичные затраты производятся за счет юридических лиц, нарушивших условия поставок и выполнения работ, в той мере, в какой данные затраты не могут быть возмещены за счет поставщика или других хозяйствующих субъектов, ответственных за недоделки, повреждения или убытки.

2.3.3. Оплата консультационных и информационных услуг.

2.3.4. Оплата аудиторских услуг. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.5. Убытки от содержания собственных обслуживающих производств и хозяйств.

2.3.6. Мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе.

2.3.7. Затраты на выполнение хозяйствующими субъектами работ (услуг), не связанных с производством продукции (работ по благоустройству городов и поселков, оказание помощи сельскому хозяйству и другие виды работ).

2.3.8. Выплаты компенсационного и стимулирующего характера:

2.3.8.1. Компенсационные выплаты по решению правительства Республики Узбекистан.

2.3.8.2. Единовременные премии, вознаграждения по итогам работы за год, вознаграждения и выплаты за выслугу лет, включая натуральные выплаты по решению самого хозяйствующего субъекта, а также суммы единого социального платежа, начисленные по ним. (Пункт в редакции Постановления Президента РУз от 27.12.2005 г. № ПП—244) (См. Предыдущую редакцию)

2.3.8.3. Оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в соответствии с законодательством или по решению самого хозяйствующего субъекта.

2.3.8.4. Доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленные законодательством.

2.3.8.5. Заработная плата рабочим по основному месту работы, рабочим и специалистам хозяйствующего субъекта во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров.

2.3.8.6. Оплата дополнительного отпуска женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до двадцати лет или ребенка-инвалида в возрасте до шестнадцати лет, в соответствии с законодательством.

2.3.8.7. Выдача бесплатно работникам товаров, продукции и иных ценностей или выполнение для работников работ, услуг.

2.3.8.8. Возмещение расходов работников (питание, проезд, путевки на лечение и отдых, экскурсии и путешествия, занятия в спортивных секциях, кружках, клубах, посещения культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки и товары для личного потребления работников и других аналогичных выплат).

2.3.9. Выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы:

2.3.9.1. Расходы по выплате ежемесячного пособия по уходу за ребенком до достижения им двухлетнего возраста в соответствии с законодательством.

2.3.9.2. Надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда.

2.3.9.3. Выплаты работникам, высвобождаемым с хозяйствующих субъектов в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов в соответствии с законодательством.

2.3.9.4. Материальная помощь, выплачиваемая работникам.

2.3.10. Затраты на содержание объектов здравоохранения, домов престарелых и инвалидов, детских дошкольных учреждений,

оздоровительных лагерей, объектов культуры и спорта, учреждений народного образования, а также объектов жилищного фонда (включая амортизационные отчисления и затраты на проведение всех видов ремонта). (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.11. Затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников).

2.3.12. Оплата услуг банка и депозитария.

2.3.13. Взносы в экологические, оздоровительные и иные благотворительные фонды предприятиям, учреждениям и организациям культуры, народного образования, здравоохранения, социального обеспечения, физкультуры и спорта.

2.3.14. Обязательные платежи в бюджет, налоги, сборы, отчисления в государственные целевые фонды, производимые в соответствии с действующим законодательством и относимые к расходам хозяйствующего субъекта, а также уплата членских взносов в международные организации по решениям Правительства. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. предыдущую редакцию)

2.3.15. Убытки, штрафы, пени:

2.3.15.1. Потери по аннулированным производственным заказам.

2.3.15.2. Потери и недостачи материальных ценностей, не относящиеся непосредственно к производственному процессу. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.15.3. Убытки в результате переоценки или уценки производственных запасов и готовой продукции по методу низкой оценки или по чистой стоимости реализации.

2.3.15.4. Убытки по операциям с тарой.

2.3.15.5. Судебные издержки.

2.3.15.6. Отчисления в резерв по сомнительным долгам.

2.3.15.7. Убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, не реальных для взыскания, а также убытки от списания сомнительных долгов по расчетам с юридическими и физическими лицами в соответствии с законодательством.

2.3.15.8. Убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году.

2.3.15.9. Не компенсированные потери и убытки от стихийных бедствий (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей, потери от остановки производства и прочее), включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий.

2.3.15.10. Убытки от хищений, виновники которых не установлены, или в случае, если невозможно возместить необходимые суммы за счет виновной стороны.

2.3.15.11. Убытки от выбытия (списания с баланса) основных средств и иного имущества (активов) хозяйствующего субъекта. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. предыдущую редакцию)

2.3.15.12. Присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, в том числе по вине поставщиков и дебиторов, а также расходы по возмещению причиненных убытков.

2.3.15.13. Штрафы и пени за нарушение налогового и иного законодательства.

2.3.15.14. Прочие штрафы уплаченные.

2.3.16. Ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предоставляемой работникам или выпускаемой подсобными хозяйствами для общественного питания хозяйствующего субъекта. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.17. Затраты, связанные со списанием суммы нематериального актива гудвилла (цены фирмы), в части имущества, не связанного с производственным процессом, в установленном порядке. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.18. Затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, а также по повышению качества продукции, связанные с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.19. Затраты на изобретательство, рационализацию производственного характера, проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организацию выставок и смотров, конкурсов, на сертификацию и другие мероприятия по изобретательству и рационализаторству, на выплату авторских вознаграждений и другие затраты. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.20. Затраты на содержание основных средств, переданных в аренду. (Пункт введен в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.3.21. Расходы, связанные с выплатой пособий по временной нетрудоспособности работников управленческого персонала, а также других работников, не участвующих в производственном процессе, в соответствии с порядком, установленным законодательством. (Пункт введен в соответствии с Постановлением Президента РУз от 18.12.2006 г. № ПП—532)

Пункт 2.3.21 считать пунктом 2.3.22 в соответствии с Постановлением Президента РУз от 18.12.2006 г. № ПП—532

2.3.22. Прочие расходы.

2.4. Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем

В данном разделе перечислены расходы, которые не связаны с капитализацией и не включаются в стоимость капитализируемых основных средств.

2.4.1. Расходы на освоение новых хозяйствующих субъектов, производств, цехов, агрегатов:

2.4.1.1. Индивидуальное апробирование отдельных видов машин и механизмов и комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа.

2.4.1.2. Шефмонтаж, осуществляемый заводами-поставщиками оборудования или по их поручению специализированными предприятиями.

2.4.1.3. Содержание дирекции строящегося предприятия (административные затраты), а при отсутствии дирекции — группы технического надзора, а также затраты, связанные с приемкой новых хозяйствующих субъектов и объектов в эксплуатацию.

2.4.1.4. Затраты на подготовку кадров для работы на вновь вводимых в действие хозяйствующих субъектах.

Пункт 2.4.2. утратил силу в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444

2.4.2. Затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, а также по повышению качества продукции, связанные с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства.

2.4.3. Затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления.

2.4.4. Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов.

2.4.5. Затраты, связанные с набором рабочей силы в соответствии с законодательством.

Пункт 2.4.6. утратил силу в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444

2.4.6. Затраты на изобретательство и рационализацию производственного характера, проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организацию выставок и смотров, конкурсов, сертификации и других мероприятий по изобретательству и рационализаторству, выплату авторских вознаграждений и другие затраты.

Пункт 2.4.7. утратил силу в соответствии с Постановлением КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444

2.4.7. Затраты по подготовительным работам в добывающих

отраслях, если они не относятся к капитальным затратам (то есть не капитализируются в качестве основных средств).

2.4.8. Расходы на развитие (совершенствование) хозяйствующих субъектов, производственных линий.

3. Расходы по финансовой деятельности

3.1. Проценты по кредитам банков и иных финансово-кредитных организаций (за исключением процентов по кредитам банков и иных финансово-кредитных организаций, полученных на инвестиции, которые в инвестиционный период входят в состав капитальных вложений), включая проценты по просроченным и отсроченным ссудам. (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444) (См. предыдущую редакцию)

3.2. Расходы по выплате процентов по долгосрочной аренде (лизингу) имущества.

3.3. Отрицательные курсовые разницы и убытки по операциям с иностранной валютой.

3.4. Убытки от проведения переоценок вложенных средств (в ценные бумаги, дочерние предприятия и т. д.).

3.5. Расходы, связанные с выпуском и распространением собственных ценных бумаг.

3.6. Прочие расходы по финансовой деятельности, в том числе отрицательный дисконт по ценным бумагам.

4. Чрезвычайные убытки

Чрезвычайные убытки — это статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующих субъектов и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи и статьи предыдущих периодов, которые подлежат отражению в составе затрат периода.

Для того чтобы та или иная статья отражалась как статья чрезвычайных убытков, она должна отвечать следующим критериям:

— не характерная для обычной хозяйственной деятельности предприятия;

— не должна повториться в течение нескольких лет;

— не зависит от решений, принимаемых управленческим персоналом.

При принятии решений о том, следует ли относить соответствующие статьи к разряду чрезвычайных или нет, следует учитывать также условия, в которых производятся работы. Например, если хозяйствующий субъект расположен в зоне особых климатических условий, то простой по причине климатических условий не могут классифицироваться как чрезвычайные, так как эта статья не отвечает критерию «не должна повториться в течение нескольких лет».

В. ПЕРЕЧЕНЬ ДОХОДОВ, ПОЛУЧАЕМЫХ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

Доходы, получаемые хозяйствующими субъектами в результате осуществления их хозяйственной деятельности, подлежат включению в отчет по следующим основным разделам:

- чистая выручка от реализации;
- прочие доходы от основной деятельности (операционные доходы);
- доходы от финансовой деятельности;
- чрезвычайные доходы.

1. Чистая выручка от реализации

1.1. Чистая выручка от реализации определяется как выручка от реализации продукции (работ, услуг) за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и экспортных таможенных пошлин. В нее не включаются возврат товаров, предоставленные скидки покупателям и другие.

1.2. Хозяйствующие субъекты, осуществляющие экспортную деятельность, исчисление доходов (прибыли) осуществляют в порядке, предусмотренном действующим законодательством.

1.3. Выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

2. Прочие доходы от основной производственной деятельности

К прочим доходам от основной производственной деятельности относятся:

2.1. Взысканные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков.

2.2. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

2.3. Другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), как рентный доход, поступления от столовых при хозяйствующих субъектах, доходы от вспомогательных служб.

2.4. Доходы от реализации основных фондов и иного имущества хозяйствующего субъекта.

2.5. Доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности.

2.6. Дооценка товарно-материальных ценностей. Сумма дооценки товарно-материальных ценностей включается в налогооблагаемый доход по мере реализации продукции (работ, услуг). (Пункт в редакции Постановления КМ РУз от 15.10.2003 г. № 444)

2.7. Доходы от государственных субсидий.*

* не включаются в совокупный доход при налогообложении.

2.8. Безвозмездная финансовая помощь.

2.9. Прочие операционные доходы.

3. Доходы от финансовой деятельности

В состав доходов от финансовой деятельности включаются:

3.1. Полученные роялти и трансферт капитала.

3.2. Доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других хозяйствующих субъектов, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим хозяйствующему субъекту.

3.3. Доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду (лизинг).

3.4. Положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах.

3.5. Доходы от проведения переоценок средств, вложенных в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.

3.6. Прочие доходы от финансовой деятельности.

4. Чрезвычайные прибыли

Статьи чрезвычайных прибылей — это прибыли, имеющие характер непредсказуемых, экстраординарных, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующего субъекта и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи доходов или прибыли предыдущих периодов, которые подлежат отражению в разделе прочих доходов от основной деятельности.

Г. ОЦЕНКА ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ, НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА, А ТАКЖЕ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

В соответствии с настоящим Положением производственные затраты должны формироваться в течение отчетного периода на счетах производства и на счете готовой продукции. Однако при серийном (массовом) производстве однородной продукции статьи исключительных или разовых затрат, вызванные чрезвычайными обстоятельствами, не должны включаться в себестоимость готовой продукции, а подлежат прямому списанию как расходы по реализации.

Оценка товарно-материальных запасов, незавершенного производства, а также расходов будущих периодов производится в соответствии с Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете».

Особую категорию затрат составляют расходы будущих периодов, которые осуществляются в текущем периоде, но подлежат включению в затраты производства в последующих отчетных периодах. Однако из этих расходов в соответствии с настоящим Положением исключаются затраты, перечень которых приведен в приложении № 2 (они отражаются как расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем).

Д. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ БАЗЫ

Налогооблагаемая база по налогу на доходы (прибыль) хозяйствующего субъекта рассчитывается следующим образом:

доход (прибыль) или убыток до уплаты налога на доход (прибыль) (в соответствии с разделами А—Г Положения);

плюс постоянные расхождения между бухгалтерской прибылью и прибылью для налогообложения, приведенные в приложении № 1;

плюс или минус расхождения во времени вычета произведенных затрат из налогооблагаемой базы, приведенные в приложении № 2;

минус льготы по налогам в соответствии с законодательством;
равняется налогооблагаемая база по налогу на доходы (прибыль).

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
----------------	---

ГЛАВА 1. Учет затрат в системе управления себестоимости продукции

1.1. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ и услуг)	5
1.2. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирование себестоимости продукции (товаров, услуг)	7
1.3. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)	12
1.4. Общая схема затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)	21

ГЛАВА 2. Методы и системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

2.1. Классификация затрат и методы определения калькуляции себестоимости произведенной продукции	26
2.2. Показный метод учета затрат и калькуляции себестоимости	30
2.3. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости	36
2.4. Применение метода средней стоимости	45
2.5. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции	53

ГЛАВА 3. Структура затрат на выращивание хозяйственной продукции и методы калькулирования себестоимости

3.1. Особенности учета затрат и калькулирование в сельскохозяйственных предприятиях	59
3.2. Учет затрат и калькулирование в растениеводстве	60
3.3. Особенности затрат и калькулирования в животноводстве	70

ГЛАВА 4. Структура производственных затрат и методы калькулирования на промышленных предприятиях

4.1. Калькулирование себестоимости продукции в сфере производства электроэнергии	85
4.2. Производственные затраты и калькулирование себестоимости нефтегазовой отрасли	93
4.3. Учет затрат на производство в нефтеперерабатывающей промышленности	96

4.4. Калькулирование в нефтеперерабатывающей промышленности	99
---	----

ГЛАВА 5. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции обслуживающих субъектов

5.1. Особенности организации планирования и учета затрат в жилищно-коммунальном хозяйстве	103
5.2. Учет затрат и калькулирование себестоимости работ и услуг в отдельных организациях сферы жилищно-коммунального хозяйства	111
5.3. Учет затрат в сфере бытового обслуживания и на швейных предприятиях	116

ГЛАВА 6. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции на предприятиях общественного питания

6.1. Особенности хозяйственной деятельности, планирования и учета издержек в общественном питании	125
6.2. Особенности учета расходов в общественном питании ..	133
6.3. Калькулирование в общественном питании	138
6.4. Калькулирование себестоимости продукции на предприятиях общественного питания	143

ГЛАВА 7. Новые виды и методы калькулирования себестоимости продукции

7.1. Особенности калькулирования себестоимости продукции по системе «Стандарт-кост»	146
7.2. Особенности калькулирования себестоимости продукции по системе «Директ-костинг»	155
7.3. Учет затрат по методу ABC	161
7.4. Учет затрат по системе JIT	163

Глоссарий	169
Литература	182
Приложения	184

К-17 А.Т. Махкамбаев. Калькуляция себестоимости. Учебное пособие для профессиональных колледжей. Т.: «ILM ZIYO», 2012. 208 с.

УДК: 336.225 (075)

ББК 65.9-86

ISBN 978-9943-16-111-5

**АБДУЛХАК ТАДЖИМАТОВИЧ МАХКАМБАЕВ,
ФАРХОД ТУЙЧИЕВИЧ АБДУВАХИДОВ,
ДОНО АБДУРАХМАНОВНА САТЫВАЛДИЕВА,
ЭРКИН ТЕМИРОВИЧ ШОДИЕВ**

КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

**Учебное пособие для
профессиональных колледжей**

**Издательский дом «ILM ZIYO»
ТАШКЕНТ – 2012**

**Редактор *О. Вульф*
Художественный редактор *Ш. Одиллов*
Технический редактор *С. Степанова*
Компьютерная верстка *С. Степановой***

Издательская лицензия АИ № 166, 23.12.2009-г.

Подписано в печать с оригинала-макета 15.10.2012 г.

Формат 60×90¹/₁₆. Кегль 10,8 п/шпон. Гарнитура SchoolBook.

Печать офсетная. Печ. л. 13,0. Изд. л. 12,0.

Тираж 552. Заказ № 41

Издательский дом «ILM ZIYO» Ташкент, ул. Навои, 30.

Договор № 37-2012.

Отпечатано в типографии ЧП «PAPER MAX»
Ташкент, ул. Навои, 30.

«ILM ZIYO»

ISBN 978-9943-16-111-5



9 789943 161115