

Базируясь на принципе учёта и контроля затрат в пределах установленных норм и отклонений от них, система «стандарт-кост» является эффективным инструментом управления затратами. Цель исследования – разработка элементов методики управленческого учёта и анализа затрат на производство в условиях конкретной организации, а именно – адаптация системы учёта «стандарт-кост» к отечественным условиям хозяйствования.

Being based on a principle of the account and control of expenses within the limits of the fixed norms and departures from them, system "Standard Costing" is the effective tool of management of expenses. The purpose of research is working up of elements of methods of the managerial accounting and analysis of the cost of production in conditions of concrete organization, namely adaptation of system of the account "Standard Costing" to home conditions of management.

Литература:

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебное пособие. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 359 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: Пер. с англ.; Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, издательское объединение «ЮНИТИ», 1994. – 560 с.
3. Карпова Т.П. Управленческий учёт: Учебник – М.: Аудит, издательское объединение ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

The list of the used sources:

1. Vakhrushina M. Managerial accounting: The manual. - M.: Joint-stock company «Finstatinform», 1999. - 359 p.
2. Druri K. Introduction into the managerial and industrial accounting: Translation from English.; Under edition of S. Tabalinoy - M.: Audit, publishing association «YUNITY», 1994. - 560 p.
3. Karpova T. Managerial accounting: The textbook - M.: Audit, publishing association «YUNITY», 1998. - 350 p.

ПОЛНАЯ И УСЕЧЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ

**Автор: Аленченко Анна Михайловна студентка 4 курса
Научный руководитель: Т.В. Касаева, к. т. н., доцент
УО «Витебский государственный технологический университет»**

В зарубежной теории и практике учета в настоящее время самой точной считается калькуляция, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, а не калькуляция, которая после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов организации.

Поэтому находит широкое применение и постоянно совершенствуется метод учета себестоимости по переменным затратам (директ-костинг).

При калькулировании в системе директ-костинг определяется усеченная (ограниченная) себестоимость, включающая в себя только сумму переменных затрат, находящихся в прямой зависимости от технологического процесса и организации производства. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складе на начало и конец отчетного периода, а также незавершенное производство. Постоянные же расходы не связаны непосредственно с производственным процессом и потому не включаются в производственную себестоимость продукции, а собираются на отдельном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Показатель производственной себестоимости рассчитанной по переменным расходам, сравнивается с выручкой за период и определяется маржинальный доход за отчетный период (брутто-прибыль,

сумма покрытия). Маржинальный доход – это часть выручки, остающаяся на покрытие постоянных затрат и образование прибыли. Нетто-прибыль предприятия представляет собой разницу между полученной величиной маржинального дохода и суммой постоянных затрат, которые не распределяются между изделиями, а списываются общей суммой на финансовые результаты отчетного периода. При этом на счете 26 собираются уже не просто общехозяйственные расходы в привычном понимании этого термина, а так называемые затраты периода. Затратами периода считаются затраты, существование которых зависит только от завершения некоторого календарного периода (месяца) и не связано ни с объемом выпущенной либо реализованной продукции, ни даже с самим фактом ее наличия. Иными словами, эти затраты будут присутствовать у организации каждый месяц, даже если ни производства, ни сбыта в данное время нет вообще. Например, это расходы на аренду офиса и оплату коммунальных платежей, на оплату труда аппарата управления (дирекции, бухгалтерии) и проч. - даже в период временной остановки производства организация обязана готовить отчетность, предоставлять ее во все предусмотренные законодательством адреса и т.п.

К достоинствам данного метода калькулирования можно отнести следующие:

1) ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится более "обозримой", а отдельные затраты – лучше контролируемы;

2) разница между ценой реализации и суммой переменных расходов не затухает в результате списания постоянных косвенных расходов на себестоимость конкретных изделий;

3) возможность установления связи между объемом производства и затратами на него и получения информации о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его масштабов;

4) возможность определения размера колебания прибыли под влиянием изменения переменных затрат, цен реализации, структуры выпускаемой продукции и на основе подобного анализа принятия комплекса необходимых в этом случае мер по управлению издержками и организацией.

В то же время изучение зарубежного и отечественного опыта показывает, что организация производственного учета по системе "директ-костинг" связана с рядом проблем, которые вытекают из особенностей, присущих этой системе:

1) возникают трудности при определении номенклатуры элементов калькулирования или разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много;

2) "директ-костинг" не дает ответа на вопросы, какова полная себестоимость продукта, что иногда резко снижает информативность учета и требует дополнительного распределения условно-постоянных расходов при необходимости определения полной себестоимости готовой продукции;

3) происходит значительное искажение общей суммы прибыли за текущий период, поскольку остатки незавершенного производства оцениваются в разрезе лишь переменных производственных расходов;

4) наблюдается несовпадение результатов финансового учета с результатами производственного учета.

В данном исследовании предпринята попытка продемонстрировать на конкретном примере влияние метода калькулирования себестоимости на финансовые результаты организации УЧП «НПЦ «Спецсистема».

В данной организации были выбраны 3 вида продукции:

- счетчик «ИСТОК-ТМ»
- счетчик «ИСТОК-АИ»
- счетчик «ИСТОК-БПС».

Нами были произведены расчеты полной себестоимости, усеченной себестоимости: цены и объемы производства взяты реальные, объемы реализации – условные.

- Условие 1: объем производства = объем реализации;
- Условие 2: объем производства > объем реализации;
- Условие 3: объем производства < объем реализации.

Таблица 1. Исходные данные для расчета

Показатели Наименование продукции	Себестоимость полная, руб.	Себестоимость усеченная, руб.	Цена реализации, руб.	Объем производства, шт.	Объем реализации, шт.		
					усл.1	усл.2	усл.3
ИСТОК-ТМ	1101346	493432	1268330	20	20	15	22
ИСТОК-АИ	457981	172654	534620	10	10	7	11
ИСТОК-БПС	209486	95328	240930	12	12	8	14

По каждому из этих изделий в отдельности и по всем изделиям в целом были рассчитаны уровни рентабельности при перечисленных трех условиях. В таблице 2 приводится сравнительный анализ уровней рентабельности продукции в зависимости от различных условий калькулирования себестоимости по изделию «ИСТОК-ТМ», а аналогичные результаты расчетов по всем трем видам продукции – в таблице 3.

Таблица 2. Соотношение прибыли и себестоимости при различных методах калькулирования по изделию «ИСТОК-ТМ»

Показатели	ИСТОК-ТМ			
	Методы калькулирования			
	Полная себестоимость		Усеченная себестоимость	
	Себестоимость	Прибыль	Себестоимость	Прибыль
Объем производства = объем реализации	22026923	2578676	9868643	2578676
Рентабельность, %	11,71		26,13	
Объем производства > объем реализации	16520192	1934007	7401482	-1105563
Рентабельность, %	11,71		-14,94	
Объем производства < объем реализации	24229615	2836544	10855507	4052372
Рентабельность, %	11,71		37,33	

Таблица 3. Соотношение прибыли и себестоимости при различных методах калькулирования по всем видам продукции

Показатели	Методы калькулирования			
	Полная себестоимость		Неполная себестоимость	
	Себестоимость	Прибыль	Себестоимость	Прибыль
Объем производства = объем реализации	29120574	3475254, 4	12739128	3475254,4
Рентабельность, %	11,93		27,28	
Объем производства > объем реализации	21401953	2551926, 5	9372690,3	-1800256,5
Рентабельность, %	11,93		-19,21	
Объем производства < объем реализации	32200220	3842150, 5	14089303	5571621,5
Рентабельность, %	11,93		39,55	

Таким образом, если рассматривать результаты калькулирования по каждому методу, можно отметить, что наиболее «стабильным» является метод калькулирования *полной себестоимости*, так как при любом объеме реализации рентабельность равна 11,93%. Это обусловлено тем, что в себестоимость закладывались все затраты, связанные с производством и реализацией продукции, а в случае падения объема реализации сумма накладных расходов переходит из одного периода в другой, т. е. распределяется между реализованной продукцией и остатками готовой продукции на складе. Однако, на наш взгляд, для управления исследуемой организацией такое калькулирование неприемлемо, поскольку оно не представляет информацию о том, во что действительно обходится производство отдельных продуктов и какова их рентабельность. Данный метод является оптимальным для тех организаций, которые работают не на полную производственную мощность, а, следовательно, доля постоянных расходов велика и маржинальный доход не может их покрыть, имеются остатки готовой продукции на складе.

При калькулировании *усеченной себестоимости* рентабельность изделия изменяется в зависимости от соотношения объема реализации, так как постоянные расходы относятся на финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли.

Такой метод калькулирования позволяет определить, на какой ступени выручка от реализации продукции перестает покрывать затраты предприятия.

В данном случае при неполной реализации готовой продукции выручка не покрыла постоянных расходов организации в целом. Так как постоянные расходы не распределялись между реализованной продукцией и остатками готовой продукции, а были списаны общей суммой на реализацию, организация получила убыток в размере 1800256 руб. А при исчислении полной себестоимости продукции, когда часть постоянных расходов заключена в остатках готовой продукции и не участвует в расчете результата от реализации, организация имела прибыль от реализации в размере 2551926 руб.

Таким образом, при отсутствии незавершенного производства и остатков готовой продукции на начало и конец отчетного периода, т. е. равенстве между объемами произведенной и реализованной продукции, финансовые результаты, рассчитанные с использованием полной и усеченной себестоимости, совпадают. Если запасы увеличиваются, то результат, рассчитанный по системе директ-костинг, будет ниже, чем исчисленный на основе полных затрат, и, наоборот, при снижении запасов результат, полученный на основе учета переменных издержек, лучше, чем определенный на базе учета полной себестоимости.

Однако с точки зрения налогообложения калькулирование себестоимости по методу директ-костинг предпочтительнее в том случае, если темпы производства «обгоняют»

темпы реализации. В этом случае относительно завышается себестоимость реализованной продукции, занижается прибыль и уменьшается сумма периодического платежа по налогу в первом налоговом периоде, что позволяет организации сохранить необходимые оборотные средства.

В то же время возникает вопрос, как быть в ситуации, когда при данном выбранном организацией методе калькулирования у организации в отчетном периоде отсутствует выручка от реализации? Должны ли в этом случае списываться расходы со счета 26 в дебет счета 90? Если постоянные расходы списываются в дебет счета 90 в отсутствие кредитового оборота по счету 90, то довольно сложно будет доказать налоговым органам правомерность уменьшения прибыли для налогообложения на сумму этих расходов. При этом мы исходим из того, что в целях налогообложения по установленным налоговым законодательством правилам исчисляется прибыль от реализации продукции (работ, услуг) как разница между выручкой от реализации продукции и затратами на производство и реализацию именно той продукции, по которой принимается выручка в целях налогообложения. Следовательно, могут потребоваться дополнительные аргументы для признания этих расходов текущими производственными затратами, связанными с выпуском и реализацией продукции, работ, услуг в целом за отчетный период. При отсутствии обоснованных доказательств налог на прибыль может оказаться больше, чем при расчете полной себестоимости.

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

- 1) чем ритмичнее работает производство, тем менее заметны колебания финансового результата.
- 2) чем менее ритмична работа, тем больше риск формирования завышенного или заниженного финансового результата
- 3) чем выше доля общехозяйственных расходов в общей структуре расходов предприятия, тем больше вероятность формирования убытка при несовпадении объема производства и объема реализации.

Использование директ-костинга возможно лишь в тех случаях, когда организация работает на полную мощность, ищет пути снижения постоянных расходов, выпускает конкурентоспособную продукцию либо производит продукцию под заказ. В противном случае, маржинальный доход не покрывает постоянные издержки и организация из прибыльной превращается в убыточную.

Следовательно, принимая решение о внедрении директ-костинга, организация должна исходить не только из потребности снизить трудоемкость учетных процедур. Необходимо предвидеть и спрогнозировать возможные колебания уровня рентабельности от спроса на продукцию, т.е. от соотношения объемов производства и объемов продаж.

В статье освещены проблемы калькулирования полной и усеченной себестоимости в конкретной организации. Доказана целесообразность калькулирования усеченной себестоимости в стабильных условиях производства конкурентоспособной продукции. При наличии сезонных колебаний в остатках готовой продукции и неполной загрузке производственных мощностей обосновывается калькулирование полной себестоимости.

In the report the problems of calculation of the complete and truncated cost price in concrete organization are covered. The expediency of calculation of the truncated cost price in stable conditions of manufacture of competitive production is proved. At presence of seasonal fluctuations in the rests of ready production and incomplete loading of capacities the calculation of the complete cost price is proved.

Литература:

1. Управление затратами на предприятии под ред. Г. А. Краюхина. – «Бизнес-пресса», 2000.
2. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». – М.: Финансы и статистика. 1993.
3. Николаева С. А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: «Аналитика-Пресс», 1997.