

КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМ УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

При формировании системы управленческого учета, способной удовлетворять потребности менеджеров всех уровней управления предприятий стройиндустрии, необходимо прежде всего обеспечить сбор и классификацию всех основных затрат, осуществляемых в процессе хозяйственной деятельности. Знание динамики основных расходов предприятия – главное предварительное условие для планирования затрат.

Среди качественных показателей деятельности предприятия и его структурных подразделений важное место занимает такой показатель, как себестоимость продукции. В нем как синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации.

От уровня себестоимости продукции зависит размер прибыли и уровень рентабельности. Чем экономичнее предприятие использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем значительнее эффективность производственного процесса, тем больше прибыль.

Управление затратами представляет собой по своей сущности управление всей деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны производственных процессов. Следовательно, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции – один из важнейших разделов управленческого учета. Себестоимость производства единицы продукции служит базой для принятия большинства управленческих решений. Состав и величина себестоимости определяются затратами, которые ее формируют.

Одни затраты непосредственно связаны с производством продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие – с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т.д.), а третьи, не имея непосредственного отношения к производству, все-таки по действующему законодательству включаются в издержки производства (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, социальные нужды населения и др.). 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 эффективной организации управленческого учета необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Это поможет не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее их анализировать, а также выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства.

Полная себестоимость строительной продукции включает в себя все ресурсы, израсходованные на производство. Она складывается из суммы прямых затрат, приходящихся на объект учета, и доли косвенных затрат, относимой на объект затрат. Традиционная оценка затрат по полной себестоимости не всегда подходит для принятия решений и контроля производственной деятельности. Совершенствованием системы оценки по полной себестоимости является оценка в размере нормальных затрат. Этот метод предусматривает использование нормальных (стабильных) цен на сырье, материалы и энергию – средних твердых цен в течение года, а также стабильных ставок косвенных расходов, рассчитанных по формуле:

$$KP = P_{kc} / V_p,$$

где P_{kc} – плановые годовые ставки косвенных затрат; V_p – плановый объем производства (машино-часы).

Кроме того, в учете полной себестоимости может использоваться оценка затрат, которые должны появиться в будущем в соответствии с определенными нормами, – система нормативных затрат. Ее разновидностью является система «стандарт-кост». Современные варианты систем нормативных затрат предусматривают для прямых затрат стандарты (нормативы), а для косвенных – сметы (бюджеты). Используются также варианты, когда ожидаемые нормативные затраты пересчитываются на фактическое использование производственных мощностей.

Исчисление себестоимости строительной продукции по частичным затратам «директ-костинг» (сокращенная себестоимость) ориентировано прежде всего на покрытие прямых затрат.

При использовании этого метода оценки расходов прямые затраты включаются в себестоимость готовых изделий, а косвенные расходы целиком относятся на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они появились, т.е. постоянные затраты не включаются в оценку незавершенного производства. Себестоимость, исчисленная по неполным затратам, характеризуется только величиной затрат, зависящих от объемов производства.

Практические исследования в области системы «директ-костинг» показывают, что деление затрат условно. Принятые на каждом предприятии допуски должны быть учтены при расчете результатов. Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг» предусматривает неизменную величину постоянных расходов при любом объеме производства, поэтому основное внимание в управленческом учете уделяется постоянным расходам.

Система «директ-костинг» имеет следующие отличительные особенности:

- разделение производственных затрат на переменные и постоянные;
- калькулирование себестоимости продукции по ограниченными затратам.

Процесс учета происходит в два этапа. На первом этапе устанавливается связь объема производства готовой продук-

ции с прямыми (переменными) затратами, отражается рентабельность производства отдельных видов продукции. На втором этапе обобщенные на одном счете косвенные (постоянные) расходы сопоставляются с вкладом, полученным от реализации каждого вида продукции. Результат отражает рентабельность всего производства и реализации. Таким образом, эта система ориентирована на реализацию. Чем больше объем реализации, тем больше прибыли получит предприятие. Оценивают готовую продукцию и незавершенное производство только по переменным (прямым) затратам. Такая система оценки побуждает предприятие изыскивать возможности увеличения реализации.

На основе законодательных актов Республики Беларусь предприятия составляют калькуляцию себестоимости с полным распределением затрат. Но для внутренней отчетности руководство предприятия может требовать составлять калькуляцию себестоимости по переменным затратам. Для сравнения этих двух методов можно рассмотреть следующую производственную ситуацию.

Исследуемое предприятие выпускает бетон товарный. Цена 1 м³ составляет 80 000 руб.

Переменные издержки на единицу продукции – 60 000 руб., постоянные издержки за период (месяц) – 1 400 000 руб., плановая производительность – 100 м³ за период.

Расчеты калькуляции себестоимости с полным распределением затрат и по переменным издержкам представлены в табл. 1 и 2 соответственно.

Таблица 1

Расчет прибыли с полным распределением затрат

Состав прибыли	Период		
	январь	февраль	март
Запасы на начало периода, руб.	0	0	2590000
Продано, м ³	100	65	135
Произведено, м ³	100	100	100
Запасы на конец периода, руб.	0	2590000	0

Состав прибыли	Период		
	январь	февраль	март
Реализация, руб.	8 000 000	5 200 000	10 800 000
Производственные затраты, руб.	7 400 000	7 400 000	7 400 000
Совокупные расходы, руб.	7 400 000	4 810 000	9 990 000
Прибыль, руб.	600 000	390 000	810 000
Прибыль за 3 месяца, руб.	1 800 000		

Таблица 2

Расчет прибыли по переменным издержкам

Состав прибыли	Период		
	январь	февраль	март
Запасы на начало периода, руб.	0	0	2100000
Продано, м ³	100	65	135
Произведено, м ³	100	100	100
Запасы на конец периода, руб.	0	2 100 000	0
Реализация, руб.	8 000 000	5 200 000	10 800 000
Производственные затраты, руб.	6 000 000	6 000 000	6 000 000
Постоянные затраты, руб.	1 400 000	1 400 000	1 400 000
Совокупные расходы, руб.	7 400 000	5 300 000	9 500 000
Прибыль, руб.	600 000	-100 000	1 300 000
Прибыль за 3 месяца, руб.	1 800 000		

За I период (январь) было произведено 100 м³ при переменных издержках 60 000 на 1 м³. Затем добавляют постоянные затраты и получают совокупную общезаводскую себестоимость – 7 400 000 руб. За II период (февраль) было произведено 100 м³, а продано только 65 м³. Следовательно, 35 м³ составляют запас на конец периода. Чтобы можно было сопоставить расходы и доходы, доход от реализации 65 м³ продукции должен быть сопос-

тавлен с их себестоимостью. Так как было произведено 100 м^3 , то необходимо оценить запас в 35 м^3 и вычесть эту сумму из производственных расходов. При калькуляции себестоимости по переменным издержкам $35 \text{ м}^3 - 60\,000$ рублей. В этом случае запас на конец периода $2\,100\,000$ рублей вычитается из суммы производственных расходов, и в результате, получается величина себестоимости реализованной продукции $3\,900\,000$ руб. Необходимо помнить, что в оценку запасов на конец периода не включаются постоянные накладные расходы, 35 м^3 продукции из запаса на конец периода II становятся запасом на начало периода III (март) и, следовательно, включаются в расходы этого периода. К производственным расходам за период III (100 м^3) прибавляется оценка запаса на начало периода. Эффект заключается в том, что себестоимость 135 м^3 сопоставляется с объемом реализации 135 м^3 .

При калькуляции себестоимости с полным распределением затрат постоянные накладные расходы распределяются на отдельные продукты и включаются в издержки производства. Теперь себестоимость продукта состоит из суммы переменных затрат и производственных расходов и составляет:

$$(100 \cdot 60\,000 + 1\,400\,000) / 100 = 74\,000 \text{ руб.}$$

Производственные расходы за период составляют $7\,400\,000$ руб. ($74\,000 \cdot 100$). Запас на конец II периода – $74\,000$ руб. При расчете прибыли принцип сопоставления по методу полного распределения затрат аналогичен принципу, использованному при формировании отчета о переменных издержках. Сравнения отчетов, представленных в табл. 1 и 2, показывает, что в расчетах прибыли есть следующие различия:

– калькуляция прибыли на основе данных о полном распределении затрат и по переменным издержкам идентичны для I периода;

– во II периоде прибыль, рассчитанная с полным распределением затрат, выше, чем рассчитанная по данным о переменных издержках; в данном примере рассмотрена ситуация явного искажения калькуляции себестоимости по постоянным затратам.

За II период (февраль) она равна 390 000руб., а при расчете калькуляции по переменным издержкам имеет место убыток в сумме 100 000 руб.;

– в III периоде прибыль, рассчитанная по переменным издержкам выше, чем рассчитанная с полным распределением затрат;

– суммарная величина прибыли в обеих методиках одинакова.

Данные табл. 1 и 2 графически представлены на рисунке.

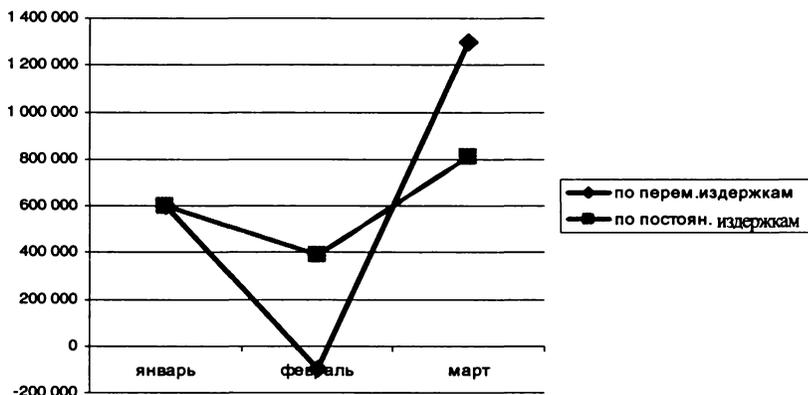


Рисунок. Величина прибыли с использованием разных методов калькуляции себестоимости

Деление расходов на постоянные и переменные позволяет получить информацию о расходах, необходимую для принятия решений. В системе калькуляции себестоимости по переменным издержкам прибыль зависит от объема продаж, а при полном распределении – от объемов реализации и производства.

Сравнивая приведенные выше методики, можно сказать, что при полном распределении затрат постоянные производственные накладные расходы распределяются на продукты и включаются в оценку запасов продукции. При калькуляции себестоимости по переменным издержкам только переменные расходы рассматриваются как затраты периода.

Вывод. На исследуемом предприятии целесообразно использовать анализ затрат в качестве инструмента управления в добавление к требуемой по закону финансовой отчетности по себестоимости, так как он оказывает существенную помощь в принятии управленческих решений в области ценообразования, планирования прибыли и снижения затрат.

ЛИТЕРАТУРА

1. **Адамов Н.А., Чернышев В.Е.** Принципы построения системы управленческого учета в строительстве // Управленческий учет. – 2005. – № 5. – С. 13–18.
2. **Войко Д.В.** Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – С. 4–12.
3. **Друри К.** Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
4. **Ивашкевич В.Б.** Проблемы учета и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974.
5. **Карпова Т.П.** Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2003.
6. **Концепции управленческого учета на современном этапе.** <http://www.ibokcase.com/info/management/managementaccounting>.